

# Sławomir Zarębski

---

## Koncepcje opodatkowania dochodów MŚP we współczesnej polityce podatkowej Unii Europejskiej

---

Ekonomiczne Problemy Usług nr 50, 445-453

---

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*SŁAWOMIR ZARĘBSKI*

Uniwersytet Szczeciński

## KONCEPCJE OPODATKOWANIA DOCHODÓW MŚP WE WSPÓŁCZESNEJ POLITYCE PODATKOWEJ UNII EUROPEJSKIEJ

### Wstęp

Znaczący wpływ rozwiązań podatkowych na funkcjonowanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Unii Europejskiej staje się coraz bardziej widoczny. Skutkuje to zwiększaniem nacisku organów unijnych, na realizowanie programów służących redukowaniu najważniejszych podatkowych barier, związanych z tworzeniem, funkcjonowaniem i rozwojem MŚP. Programy te, których opis i analiza stanowią przedmiot niniejszego artykułu, stanowią ważny element współczesnej europejskiej polityki podatkowej UE. Jednym z podstawowych składników unijnej polityki podatkowej wobec MŚP jest program zmniejszenia podatkowych kosztów przystosowawczych małych i średnich przedsiębiorstw. Komplementarny charakter wobec tego programu posiadają koncepcje związane z opodatkowaniem dochodów podmiotów gospodarczych: program opodatkowania zysku przedsiębiorstwa według zasad państwa macierzystego (Home State Taxation for SME, HST) oraz koncepcja wspólnej, skonsolidowanej podstawy podatkowej (Common Consolidated Tax Base, CCTB).

### Nowa europejska polityka podatkowa

Ostatnie lata XX wieku oraz początek wieku XXI obfitowały w szereg istotnych sukcesów Unii Europejskiej, takich jak stworzenie wspólnego rynku, utworzenie strefy Euro oraz znaczące rozszerzenie Unii o kraje Europy Środkowo-Wschodniej. Wydarzenia te zakończyły ważny etap funkcjonowania Unii Europejskiej, a także wielu polityk unijnych, których podstawowe cele – zmierzające między innymi do uformowania wspólnego rynku oraz wdrożenia wspólnej wa-

luty europejskiej – zostały zrealizowane. Jednocześnie z celami podstawowymi, realizowane były cele wspomagające, między innymi wiążące się z polityką podatkową. Wraz z likwidacją barier handlowych i celnych, najważniejszy cel europejskiej polityki podatkowej XX wieku – harmonizacja podatków pośrednich – został osiągnięty. Jednak koniec jednego etapu, oznaczał jednocześnie początek nowego rozdziału w pracach organów unijnych – okres kreowania nowych celów, zadań i wyzwań. Wraz ze zmianami w podstawowych politykach unijnych: polityce gospodarczej i społecznej czy też w polityce ochrony środowiska, nastąpiły także przewartościowania celów i zadań unijnej polityki podatkowej. W efekcie prowadzonych dyskusji, na tle tworzącego się zarysu nowego, polizbońskiego etapu w polityce społecznej i gospodarczej UE, doszło do wykreowania zrębów nowej unijnej strategii podatkowej. Najbardziej kompletny zarys tej strategii przedstawia dokument „*Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead*”<sup>1</sup>. Dokument ten, zwińczając dotychczasową dyskusję, formułuje szereg generalnych postulatów wobec unijnej polityki podatkowej oraz wskazuje metody realizacji tych celów; precyzuje on także kierunki ewolucji polityk wobec poszczególnych podatków.

Postulaty nowej strategii podatkowej UE wiążą się m.in. ze specyfikacją celów, jakie stawia się przed krajowymi systemami podatkowymi – muszą one służyć zwiększaniu potencjału dochodów podatkowych, tworzyć przestrzeń dla redukcji podatkowego obciążenia pracy; powinny sprzyjać reformom rynkowym, wzrostowi gospodarczemu, a reformy podatkowe w krajach członkowskich muszą być zintegrowane z potrzebami wzrostu poziomu inwestycji publicznych i utrzymania dyscypliny budżetowej. Systemy te powinny wspierać politykę rozwoju technologicznego i innowacyjność gospodarek państw członkowskich; muszą także wyzwalać szanse wynikające z wprowadzenia wspólnego rynku; nie mogą natomiast tworzyć barier dla rozwoju aktywności zawodowej i przedsiębiorczości. Powinny być one elastyczne oraz zachować zdolność do dostosowywania się do nowych potrzeb, wynikających ze wzrastającego poziomu integracji gospodarek krajowych w UE; muszą one wspomagać podstawowe cele Strategii Lizbońskiej. Jednym z kluczowych postulatów wobec krajowych systemów podatkowych, o największym znaczeniu dla funkcjonowania MŚP, jest wymóg konsekwentnego reformowania w kierunku dalszego upraszczania – tak, aby zredukowane były podatkowe koszty przystosowawcze.

---

<sup>1</sup> Komisja Europejska – „Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead”, COM (2001) 260, final, Bruksela 2001.

## **Programy likwidacji barier podatkowych dla MŚP w nowej polityce podatkowej Unii Europejskiej**

Małe i średnie podmioty gospodarcze są najbardziej narażone na skutki istnienia barier prawno-administracyjnych, głównie w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych, a także w zakresie kosztów przystosowania się podmiotów gospodarczych do spełnienia wymogów wynikających z tych przepisów. Poziom kosztów regulacyjnych (liczony w wielkościach bezwzględnych) jest wprawdzie w małych i średnich przedsiębiorstwach mniejszy niż w dużych firmach, jednak w wielkościach względnych (procentowych) wysokość ciężarów administracyjnych jest dla małych i średnich przedsiębiorstw nieproporcjonalnie wyższa. Zgodnie z analizami unijnymi, przeciętna firma europejska zatrudniająca do 10-ciu osób ponosi na jednego pracownika ciężar regulacyjny około dwukrotnie większy niż firmy zatrudniające 10–20 pracowników i około trzykrotnie większy niż firmy o zatrudnieniu 20–50 osób; poziom obciążenia firm dużych na pracownika jest średnio 5–10 razy mniejszy, niż w małych podmiotach gospodarczych<sup>2</sup>. Koszty administracyjne, a także koszty dostosowania podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw europejskich stanowią ponad 50% wszystkich kosztów tego typu<sup>3</sup>. Liczne badania wskazują, iż koszty te mają szczególnie destrukcyjny wpływ na poziom aktywności i efektywność funkcjonowania MŚP<sup>4</sup>, a istnienie nadmiernych barier administracyjnych, stanowi jedną z trzech największych (obok ograniczeń popytowych oraz dostępności i kosztów kapitału ludzkiego) przeszkód w rozwoju MŚP w Unii Europejskiej<sup>5</sup>. Na bariery tego typu zwracają uwagę także liczne badania polskich małych i średnich przedsiębiorstw<sup>6</sup>.

Program redukcji przystosowawczych kosztów podatkowych, prowadzony w ramach realizacji polityki podatkowej Unii Europejskiej ma charakter kompleksowy, obejmując szeroką paletę zadań o różnorodnym charakterze. Najważniejsze grupy zadań, związanych z podatkami dochodowymi, przedstawia rysunek nr 1.

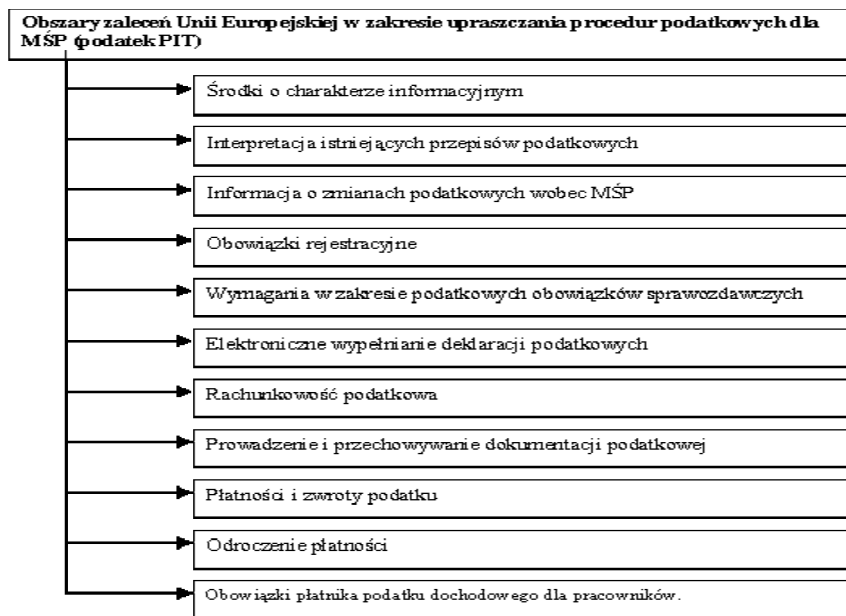
<sup>2</sup> Komisja Europejska – „Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs. Final Report of Export Group”, Bruksela, 2007, s. 12.

<sup>3</sup> Komisja Europejska, „Measuring administrative costs and reducing administrative burdens in UE”, COM (2006) 691, Bruksela 2006, s. 1.

<sup>4</sup> Komisja Europejska, European Tax Survey 2004 – SEC (2004) 1128/2, Bruksela 2004.

<sup>5</sup> Komisja Europejska, The Gallup Organization - Observatory of European SME 2007. Summary. Flash Eurobarometer 196., Bruksela, 2007, s. 7.

<sup>6</sup> Np. badania Agencji Badań Rynku „Opinia” – „Raport z badania warunków dla funkcjonowania firm sektora MŚP”, Krajowa Izba Gospodarcza 2006, wskazują wśród czterech najważniejszych barier, z jakimi stykają się MŚP: złą jakością prawa i jego niestabilność, a także bariery wynikające z przepisów prawa podatkowego.



Rys. 1. Podstawowe obszary zaleceń UE dotyczących upraszczania procedur podatkowych dla MŚP w zakresie podatków dochodowych

Źródło: S. Zarębski, „Podatkowe procedury uproszczone dla małych i średnich firm usługowych w Polsce na tle zaleceń Unii Europejskiej”, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego; Konferencja „Usługi w Polsce 2007”, t. 1, s. 427.

Aktywizacja małych i średnich przedsiębiorstw, funkcjonujących na terenie Unii Europejskiej, stanowi jeden z zasadniczych celów polityki ekonomiczno-społecznej UE i stanowi ważny czynnik wpływający na założenia jej polityki podatkowej. Szczególnie ważnym elementem tej polityki jest bowiem tworzenie warunków sprzyjających międzynarodowej aktywności podmiotów gospodarczych i eliminowanie barier ograniczających transgraniczną ekspansję przedsiębiorstw.

### Koncepcja wspólnej, skonsolidowanej podstawy podatkowej

Koncepcja wspólnej, ujednoliconej podstawy opodatkowania<sup>7</sup>, ma za zadanie umożliwić firmom stosowanie tych samych zasad obliczania podstawy

<sup>7</sup> Komisja Europejska – „Company Taxation: Towards a common consolidated corporate tax base, the European Commission presents a progress report and outlines the next steps”, IP/06/448, Bruksela, 2006.

opodatkowania dla całkowitej ich działalności, obejmującej aktywność gospodarczą na terenie UE. Celem wdrożenia tej koncepcji ma być usunięcie przeszkód podatkowych dla spółek działających na wewnętrznym rynku europejskim i umożliwienie im zwiększenia swojej efektywności, poprawa konkurencyjności i zmniejszenie kosztów dostosowawczych, związanych z przestrzeganiem przepisów podatkowych. Efektem programu ma być znacząca redukcja kosztów administracyjnych.

Idea CCTB służy wypracowaniu założeń głębokiej reformy systemów podatkowych państw członkowskich, która stanowiłaby kompleksowe rozwiązanie usuwania lub redukowania, występujących w praktyce przeszkód podatkowych dla spółek prowadzących działalność transgraniczną w ramach rynku wewnętrznego UE. Podstawowe cele reformy dotyczą redukcji kosztów dostosowawczych przedsiębiorstw w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego oraz minimalizacji problemów związanych z cenami transferowymi i eliminowania zjawiska podwójnego opodatkowania. Podstawowe założenia dla planowanego systemu CCTB obejmują: 1) tworzenie prostego i jednolitego systemu ogólnoeuropejskiego; 2) nakierowanie projektu na ujednoczenie podstawy opodatkowania dochodów przedsiębiorstw we wszystkich państwach członkowskich; 3) nadanie systemowi charakteru fakultatywnego dla przedsiębiorstw; 4) stworzenie zasad obliczania CCTB jako niezależnych i (formalnie) niepowiązanych z międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Główne kierunki reformy wypracowywane są przez specjalnie powołany Komitet Roboczy, którego dyskusje obejmują m.in. następujące zagadnienia: 1) struktury i skali odliczeń podatkowych (głównie dotyczących składek społecznych i podatków innych niż podatki od dochodów przedsiębiorstw, obejmujących także sposoby dokonywania tych odliczeń; 2) zasad opodatkowania rezydentów i unikania podwójnego opodatkowania; 3) zdefiniowania „grupy CCTB” dla celów konsolidacji, a także opracowanie zasad dotyczących mechanizmów tej konsolidacji; 4) amortyzacji i metod kwalifikacji (podziału i łączenia aktywów dla celów amortyzacji); 5) odliczeń z tytułu rezerw; 6) ogólnej metody kalkulacji podstawy opodatkowania (poprzez odniesienie do porównania otwarcia i zamknięcia bilansów lub przez odniesienie do zysku i strat przedsiębiorstwa); 7) podatków lokalnych i ich odliczeń; 8) dochodów zagranicznych (które mogą być albo całkowicie wyłączone z CCTB, albo mogą być do nich włączone, co z kolei wymaga rozwiązania zagadnienia metody konsolidacji); 9) zdefiniowania i ujednoczenia pojęcia grupy podatkowej; 10) szczegółowych zagadnień, związa-

nych z transakcjami dokonywanymi wewnątrz grupy podatkowej, w powiązaniu z problematyką cen transferowych<sup>8</sup>.

Program CCTB należy traktować jako wkład polityki podatkowej do szerszych programów europejskich, związanych z promocją przedsiębiorczości i służących zwiększeniu konkurencyjności firm, wspieraniu wzrostu gospodarczego i tworzeniu nowych miejsc pracy. Implementacja celów związanych z CCTB wiąże się z realizowaniem założeń nowej unijnej polityki podatkowej, zgodnie z którą, uproszczenia i zwiększenia przejrzystości systemów podatkowych państw członkowskich prowadzą do promowania uczciwej i otwartej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej. Koncepcja ta wiąże się także – choć nie w sposób bezpośredni – z od dawna postulowaną przez Komisję Europejską ideą harmonizacji stawek podatkowych w zakresie krajowych podatków korporacyjnych.

### **Koncepcja opodatkowania według kraju macierzystego**

Koncepcja opodatkowania według kraju macierzystego stanowi spójną koncepcję ujednoczenia warunków otoczenia podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw na obszarze całej Unii Europejskiej. Głównym założeniem prezentowanej koncepcji, jest ułatwienie działalności małym i średnim podmiotom gospodarczym, prowadzących działalność na terenie kilku państw członkowskich UE. Ułatwienie to polega na eliminacji konieczności podporządkowywania się reżimom prawnym państw innych niż kraj pochodzenia danego podmiotu gospodarczego, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Firmy prowadzące działalność w innych niż macierzysty krajach UE, mogłyby wyliczać podlegające opodatkowaniu zyski spółki dominującej oraz swoich spółek zależnych i zakładów w innych państwach członkowskich według zasad wyliczania podstawy opodatkowania, jakie obowiązują w ich państwie pochodzenia. Podstawa opodatkowania byłaby kalkulowana zgodnie z regułami przedstawianej koncepcji, jednak podatek nie trafiałby w całości do macierzystego kraju podatnika, gdyż sposób podziału obciążeń podatkowych na poszczególne państwa członkowskie, byłby wynikiem ich udziału w ogólnych dochodach tego podmiotu, a każde państwo członkowskie nakładałoby następnie odpowiednią krajową stawkę podatku dochodowego od osób prawnych. Programem objęte zo-

---

<sup>8</sup> Komisja Europejska – Implementing the Community Programme for improved growth and employment and the enhanced competitiveness of EU business; Common Consolidated Corporate Tax Base; Brussels, 2.5.2007, COM(2007) 223 final, s. 9–10.

stałyby małe i średnie podmioty gospodarcze, prowadzące działalność na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego, kwalifikowane według oficjalnej unijnej definicji MŚP i określane w oparciu o zasady państwa macierzystego. Jedynym podatkiem objętym przez program miałyby być podatek dochodowy od osób prawnych. Każde z przedsiębiorstw objętych programem obliczałoby swój dochód podlegający opodatkowaniu według zasad systemu obowiązującego w państwie macierzystym spółki dominującej lub siedziby zarządu („państwo macierzyste” grupy MŚP jest określone jako państwo rezydencji spółki dominującej, bądź siedziby jej zarządu). Poszczególne państwa członkowskie utrzymałyby prawo do obciążania podatkiem swojej część udziału w zyskach grupy z działalności prowadzonej na jego terytorium i czyniłyby to według krajowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Obowiązki sprawozdawcze spółek uczestniczących w projekcie powinny ograniczać się wyłącznie do składania deklaracji podatkowych jedynie w państwie macierzystym. Łączne zyski grupy byłyby wyliczane przez spółkę dominującą, zgodnie z zasadami państwa macierzystego, w którym jest rezydentem. Podział zysków wewnątrz grupy byłby dokonywany między jej członków zgodnie z ustalonym wzorem, co byłoby zgłaszane władzom podatkowym zainteresowanych państw członkowskich. Podatek uiszczany byłby wyłącznie w państwie rezydencji. Sprawy sporne toczyłyby się zgodnie z reżimem prawnym państwa macierzystego. Ustalona zgodnie z zasadami państwa macierzystego podstawa opodatkowania powinna być dzielona pomiędzy poszczególne państwa członkowskie, np. poprzez wykorzystanie formuły opartej na wynagrodzeniach lub liczbie pracowników lub na bazie trzech czynników (wynagrodzenie, obroty i majątek przedsiębiorstw)<sup>9</sup>.

System opodatkowania małych i średnich przedsiębiorstw według zasad kraju pochodzenia posiada wiele zalet: 1) krajowe systemy podatkowe – przynajmniej w krótkim i średnim okresie – nie musiałyby być zmieniane, podobnie jak system obowiązujących w danym państwie członkowskim międzynarodowych umów podatkowych (z zastrzeżeniem konieczności wprowadzenia do systemu zasad repartycji dochodów, wynikających z przyjęcia programu); w dłuższej natomiast perspektywie, system wspomagałby konwergencję krajowych systemów podatkowych w zakresie podatków dochodowych od przedsiębiorstw; 2) utrzymane zostałyby krajowe stawki podatkowe oraz systemy opodatkowa-

---

<sup>9</sup> Szerzej na ten temat: Sławomir Zarębski, *Koncepcja opodatkowania według zasad państwa macierzystego a program obniżania podatkowych kosztów przystosowawczych MŚP w Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe US, „Mikrofirma 2009”, s. 427.



nia dywidendy; 3) system umożliwiłby pogłębienie współpracy operacyjnej pomiędzy poszczególnymi administracjami podatkowymi państw członkowskich; 4) w przypadku problemów z uzyskaniem zgody wszystkich państw UE na realizację programu (zasada jednomyślności decyzji w sprawach podatkowych) możliwe byłoby wdrożenie systemu poprzez system porozumień dwustronnych między poszczególnymi państwami członkowskimi UE; 5) system – zakładając przyjęcie prawidłowych zasad repartycji dochodów podatkowych między państwami – zachowywałby w zasadzie międzynarodową neutralność tych dochodów; 6) program ułatwiłby wdrażanie innych programów europejskich (np. spółki europejskiej). Podstawowe wady systemu opodatkowania według zasad kraju pochodzenia to: konieczność zmian krajowych regulacji prawnych i niezbędność uzgodnień o charakterze międzynarodowym jeszcze przed wdrożeniem systemu, brak uregulowania kwestii ewentualnego rozliczenia strat, złożoność procesów repartycji pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi.

Koncepcja opodatkowania według kraju macierzystego jest ważnym elementem nowej polityki podatkowej UE, gdyż wspomaga ona eliminowanie lub redukcję wielu najpoważniejszych podatkowych kosztów przystosowawczych MŚP, co stanowi jeden z głównych postulatów tej polityki. Cele te realizowane są poprzez m.in.: zwiększenie stabilności przepisów podatkowych, znaczne redukcje złożoności i różnorodności systemów podatkowych, ułatwienia w relacjach z administracją podatkową, bardziej zrozumiałe język przepisów i formularzy podatkowych, zmniejszenie zawiłości procedur zwrotu podatku, obniżenie kosztów administracyjnych oraz kosztów przygotowania dokumentacji księgowej<sup>10</sup>.

## Wnioski

1. Podstawowe cele nowej polityki podatkowej Unii Europejskiej silnie powiązane są z kreowaniem przyjaznego środowiska dla małych i średnich przedsiębiorstw, jako elementu kluczowego dla efektywnej polityki społeczno-gospodarczej każdego z państw członkowskich.

2. Ważnym aspektem polityki wobec MŚP jest redukcowanie podatkowych kosztów funkcjonowania małych podmiotów gospodarczych w Unii Europejskiej (którego egzemplifikacją jest ogólnoeuropejski program upraszczania procedur podatkowych dla MŚP (Simplified Tax Compliance Procedures Program for

---

<sup>10</sup> Na wagę tych problemów dla funkcjonowania przedsiębiorstw zwraca uwagę m.in. raport „Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs”, Komisja Europejska, Bruksela 2007.

SMEs). Programy dotyczące sposobów opodatkowania dochodów małych podmiotów gospodarczych, które prowadzą międzynarodową działalność gospodarczą na terenie UE, koncentrują się natomiast wokół dwóch ogólnych koncepcji: idei wspólnej, skonsolidowanej podstawy opodatkowania (*The Common Consolidated Tax Base*) oraz koncepcji opodatkowania według przepisów państwa rodzimego dla małych i średnich przedsiębiorstw (*Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises*).

3. Działania Komisji Europejskiej w zakresie regulacji podatkowych dla MŚP mają specyficzny charakter, gdyż – zgodnie z podstawowymi założeniami polityki podatkowej Unii Europejskiej – rozwiązania podatkowe dotyczące podatków bezpośrednich, w tym podatku korporacyjnego (podatek CIT) znajdują się w gestii poszczególnych krajów członkowskich Unii. Wypracowywane w ramach Komisji Europejskiej rozwiązania mają więc jedynie charakter ogólnych wytycznych i wskazówek, nie stanowiąc elementu tzw. „twardego prawa” UE, w postaci wiążących dyrektyw czy rozporządzeń. Implementacja poszczególnych rozwiązań do porządków prawnych państw członkowskich zależy przede wszystkim od decyzji poszczególnych władz krajowych.

## **CONCEPTS OF REDUCING TAX ADJUSTMENT COSTS AND PROGRAMS OF TAX REVENUE FOR SME IN CONTEMPORARY EU TAX POLICY**

### **Summary**

Article presents those aspects of the new tax policy of the European Union, which relate to activity of the small and medium-sized enterprises. These programs are aimed at reducing the tax adjustment costs for SMEs, and the new arrangements for taxing the income of small businesses. Basic assumptions of selected programs are analyzed at the background of the guiding principles of modern tax policy of the EU.

*Translated by Sławomir Zarębski*