

Sławomir Zarębski

Koncepcja opodatkowania według zasad państwa macierzystego (HST) a program obniżania podatkowych kosztów przystosowawczych małych i średnich przedsiębiorstw w Unii Europejskiej

Ekonomiczne Problemy Usług nr 34, 476-483

2009

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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

SŁAWOMIR ZARĘBSKI

Uniwersytet Szczeciński

**KONCEPCJA OPODATKOWANIA
WEDŁUG ZASAD PAŃSTWA MACIERZYSTEGO (HST)
A PROGRAM OBNIŻANIA PODATKOWYCH KOSZTÓW
PRZYSTOSOWAWCZYCH MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW
W UNII EUROPEJSKIEJ**

Wprowadzenie

Raport Komisji Europejskiej „Observatory of European SME 2007” sygnalizuje istnienie nadmiernych barier administracyjnych, jako jednej z trzech największych (obok ograniczeń popytowych oraz dostępności i kosztów kapitału ludzkiego) przeszkód w rozwoju MŚP w Unii Europejskiej¹, dlatego jednym z podstawowych celów polityki gospodarczej UE jest likwidacja pozaekonomicznych barier międzynarodowej aktywności podmiotów gospodarczych.

Szczególne znaczenie dla ułatwień w prowadzeniu działalności międzynarodowej przez podmioty gospodarcze mają ułatwienia, związane z redukcją wymogów o charakterze podatkowym. Jednym z podstawowych programów unijnych, dotyczących obniżania barier tego typu, jest program zmniejszenia podatkowych kosztów przystosowawczych małych i średnich przedsiębiorstw. Ważnym uzupełnieniem tego programu mogą stać się relatywnie nowe koncepcje podatkowe, polegające na radykalnej zmianie zasad opodatkowania podmiotów gospodarczych, prowadzących międzynarodową działalność na terenie Unii Europejskiej; należą do nich zwłaszcza program opodatkowania zysku przedsiębiorstwa według zasad państwa macierzystego (Home State Taxation for SME) oraz koncepcja wspólnej, skonsolidowanej podstawy podatkowej (Common Consolidated Tax Base).

Artykuł opisuje rozwój pierwszej z tych koncepcji na tle innych działań związanych z redukowaniem podatkowych kosztów przystosowawczych przedsiębiorstw, przedstawia aktualny stan prac nad tym programem, a także analizuje korzyści, jakie zarówno państwa

¹ Komisja Europejska, *The Gallup Organization – Observatory of European SME 2007*, Summary. Flash Eurobarometer 196, Bruksela 2007, s. 7.

członkowskie, jak i podmioty gospodarcze odniosłyby po wprowadzeniu w życie opisywanego programu.

Koncepcja home state taxation (HST) i jej ewolucja w polityce Unii Europejskiej

Zarówno doświadczenia przedsiębiorców, prowadzących małe i średnie przedsiębiorstwa w krajach członkowskich Unii Europejskiej, jak i liczne badania naukowe (w tym dokonywane na zlecenie organów unijnych) w tym zakresie wskazują na negatywne konsekwencje aktualnych rozwiązań prawno-podatkowych dla międzynarodowej aktywności przedsiębiorstw. Wśród najważniejszych wniosków, wynikających z kompleksowej analizy stanu European Tax Survey ²: z 2004 roku, znajdują się stwierdzenia iż:

1. Koszty dostosowawcze dotyczące podatku VAT oraz podatku dochodowego od osób prawnych są znaczące i powodują poważne obciążenie podatkowe przedsiębiorstw, szczególnie dla MŚP; koszty dostosowawcze związane z podatkiem korporacyjnym są nawet wyższe niż koszty tego typu związane z podatkiem VAT.
2. Istnienie różnych systemów podatkowych w UE, zarówno w zakresie podatku VAT, jak i podatków korporacyjnych powoduje, iż koszty dostosowawcze są szczególnie istotne w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność międzynarodową.
3. Do najbardziej istotnych problemów, wywołujących wzrost podatkowych kosztów dostosowawczych zaliczyć należy m.in.: trudności zdobywania informacji o zagranicznych systemach podatkowych i kontakty z zagranicznymi administracjami podatkowymi.
4. Opodatkowanie oddziałuje na wiele decyzji przedsiębiorstw odnośnie ich aktywności międzynarodowej; dotyczy to między innymi wpływu podatków na wybór struktury organizacyjno-prawnej przedsiębiorstw, wyboru sposobu finansowania przedsiębiorstw, a także decyzji dotyczących lokacji inwestycji.

Rezultaty badania wyraźnie wskazują, iż aktualna organizacja systemu podatkowego w UE prowadzi do znaczących ekonomicznych wypaczeń i wpływa destrukcyjnie na efektywne funkcjonowanie wewnętrznego rynku europejskiego. W tej sytuacji, szczególnego znaczenia nabierają te inicjatywy unijne, które mają na celu redukcję kosztów dostosowawczych, związanych z działalnością międzynarodową przedsiębiorstw, głównie małych i średnich podmiotów gospodarczych. Jedną z najważniejszych inicjatyw w tym zakresie jest koncepcja ukształtowania obowiązków podatkowych przedsiębiorstw według jednego systemu podatkowego (Home State Taxation for SME, HST), którym byłby macierzysty system podatkowy danego podmiotu gospodarczego, bez względu na geograficzny obszar jego działalności w obrębie Unii Europejskiej.

² Komisja Europejska – *Taxation Papers. European Tax Survey*, Working Paper 2004, nr 3, Bruksela 2004, s. 97.

Cele koncepcji HST. Wdrożenie koncepcji opodatkowania według kraju macierzystego wiąże się z chęcią wyeliminowania lub redukcji wielu najpoważniejszych podatkowych kosztów przystosowawczych MŚP w Unii Europejskiej, takich jak choćby: mnogość i częste zmiany przepisów podatkowych, złożoność i różnorodność systemów podatkowych, istnienie różnych administracji podatkowych, niezrozumiały język przepisów i formularzy podatkowych, skomplikowane procedury rejestracyjne, zawiłe procedury zwrotu podatku, wysokie koszty administracyjne oraz koszty przygotowania dokumentacji księgowej³. Koncepcja Home State Tax mogłaby znacząco wpłynąć na redukcję poziomu każdej z wyżej wymienionych barier.

Podstawy koncepcji HST. Głównym założeniem prezentowanej koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego, jest ułatwienie działalności małym i średnim podmiotom gospodarczym w innych państwach członkowskich UE. Zadanie to jest realizowane poprzez eliminację 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. Chociaż podstawa opodatkowania byłaby kalkulowana zgodnie z regułami HST, nie oznaczałoby to jednak, iż cały podatek trafiałby do macierzystego kraju podatnika. Sposób podziału obciążenia podatkowego 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.

Geneza i zaawansowanie wdrożenia koncepcji HST w Unii Europejskiej. Idea opodatkowania według zasad kraju macierzystego jest akademicką koncepcją, stworzoną przez Svena-Olofa Lodina oraz Malcolma Gammie⁴, a następnie rozwijaną m.in. w ramach prac koncepcyjnych zleczanych przez Komisję Europejską⁵. Projekt ten był rozumiany głównie jako praktyczna (możliwa do akceptacji przez poszczególne państwa członkowskie) alternatywa dla trudnej do realizacji w praktyce koncepcji ujednoczenia podatków dochodowych od osób prawnych w Unii Europejskiej. Pomimo swoich „minimalistycznych” celów, a także mimo znaczącej aktywności organów unijnych w tym zakresie, liczne wysiłki koncepcyjne nie przekształciły się jak dotąd w konkretne przepisy prawne ani ich projekty. Wciąż (od roku 2004) w trakcie uzgodnień jest kwestia wprowadzenia pilotażowego programu wdrażającego system HST we wszystkich państwach unijnych. Projekt systemu zakładał

³ Na wagę tych problemów dla funkcjonowania przedsiębiorstw zwraca uwagę m.in. raport „Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs”, Komisja Europejska, Bruksela 2007.

⁴ S.-O. Lodin, M. Gammie, *Home State Taxation*, IBFD Publications, Amsterdam 2001.

⁵ Podstawowe dokumenty unijne rozwijające ideę Home State Taxation to m.in.: Komunikaty Komisji Europejskiej: COM(2001) 582 z 23.10.2001 oraz COM(2003) 726 z 24.11.2003.

wdrożenie systemu (na zasadzie dobrowolności) przez kraje członkowskie UE oraz podmioty gospodarcze i miał poprzedzać wdrożenie pełnego systemu przez pięcioletni okres próbny. Do formalnego wdrożenia projektu jednak nie doszło. Brak ogólnych rozwiązań na poziomie unijnym nie oznacza jednak braku porozumień dwustronnych w tym zakresie. Bazą tych porozumień są – opisane poniżej – ramowe ustalenia zasad pilotażowego programu HST⁶.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy koncepcji HST. Zgodnie z założeniami projektu pilotażowego, programem HST objęte powinny zostać 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. Program eliminowałby w zasadzie spółki osobowe, dopuszczono jednak możliwość włączenia takiej spółki do programu przez daną administrację podatkową w oparciu o indywidualny wniosek. Jedynym podatkiem objętym przez program miałby być podatek dochodowy od osób prawnych.

Zasady naliczania podatku według koncepcji HST. Każde z przedsiębiorstw, objętych programem, mogłoby obliczyć swój dochód podlegający opodatkowaniu (podstawę opodatkowania) 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 części udziału w zyskach grupy z działalności prowadzonej na jego terytorium i czyniłyby to według krajowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych.

Wymiar podatku, jego płacenie i kwestie administracyjne. Obowiązki sprawozdawcze spółek uczestniczących w projekcie powinny ograniczać się wyłącznie do składania deklaracji podatkowych jedynie w państwie macierzystym. Zainteresowane, zagraniczne administracje skarbowe, których dotyczy zobowiązanie podatkowe, otrzymywałyby natomiast kopie zeznania wraz z właściwymi aneksami. Nie istniałyby nawet ustawowy obowiązek tłumaczenia deklaracji na języki obce, przydatny byłby w tym zakresie natomiast wymóg standaryzacji dokumentacji podatkowej w obrębie Unii Europejskiej. 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 członkami zgodnie z ustalonym wzorem, co byłoby zgłaszane władzom podatkowym zainteresowanych państw członkowskich. Podatek uiszczany byłby wyłącznie w państwie rezydencji. Sprawy sporne (sądowe) toczyłyby się zgodnie z reżimem prawnym państwa macierzystego.

⁶ Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej – *Zarys możliwego eksperymentalnego zastosowania koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego do MŚP*, Bruksela 2004.

Formuła repartycji podstawy opodatkowania. Projekt sugeruje zastosowanie możliwie prostej formuły repartycji podstawy opodatkowania pomiędzy państwami członkowskimi. 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) bądź trzech czynnikach (wynagrodzenia, obroty i majątek MSP w państwach uczestniczących w projekcie). Ostateczna formuła repartycji podstawy opodatkowania byłaby przedmiotem dalszych uzgodnień pomiędzy państwami członkowskimi UE. Spółka dominująca wypełniałaby deklaracje podatkowe państwa macierzystego (wraz z odpowiednim aneksem) dla celów łącznego wyliczenia i zgłoszenia działalności podlegającej opodatkowaniu we wszystkich państwach członkowskich.

Koncepcja Home State Taxation a program obniżania podatkowych kosztów przystosowawczych unijnych MŚP

Program opodatkowania według zasad państwa macierzystego może być analizowany w kontekście innych programów unijnych, dotyczących reformowania systemów podatkowych. Podstawowym obszarem aktywności UE w tym zakresie jest kompleksowy program redukcji podatkowych kosztów przystosowawczych dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Przepisy podatkowe i koszty przystosowania się podmiotów gospodarczych do spełnienia wymogów wynikających z tych przepisów stanowią szczególnie uciążliwą barierę prawno-administracyjną właśnie dla MŚP. Chociaż bowiem poziom kosztów regulacyjnych jest w tych przedsiębiorstwach w wielkościach absolutnych większy niż w dużych firmach, to jednak w wielkościach względnych (procentowych) wysokość ciężarów administracyjnych jest dla małych i średnich przedsiębiorstw nieproporcjonalnie wyższa. Badania wskazują, iż 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 gospodarczych⁷.

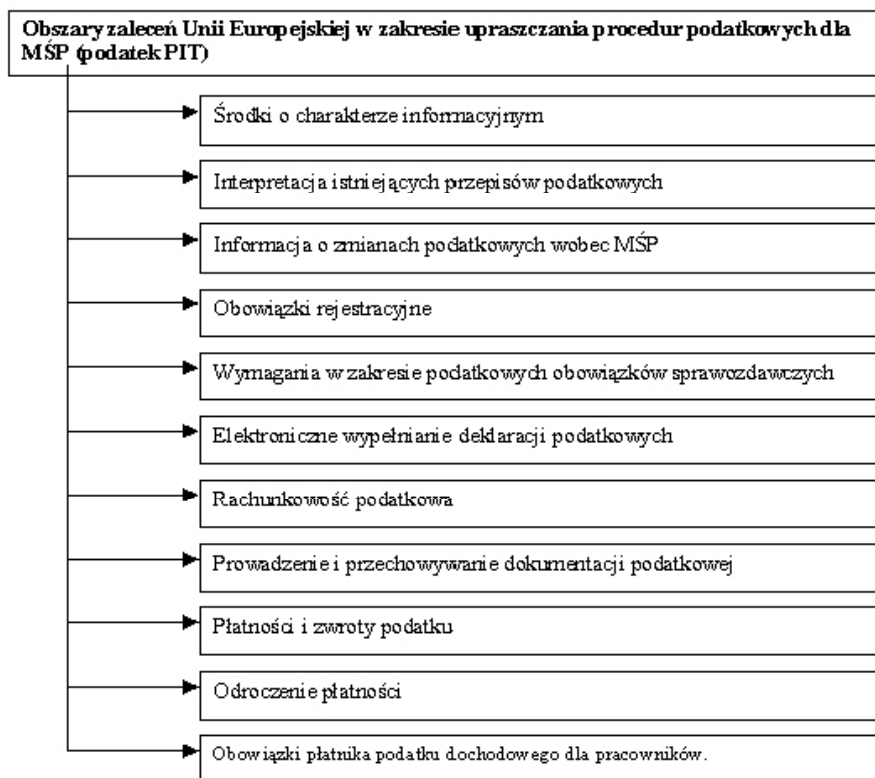
W zakresie kosztów administracyjnych, koszt dostosowania podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw europejskich stanowi znaczącą wielkość, ocenianą na ponad 50% wszystkich kosztów tego typu⁸, szczególnie destrukcyjnie wpływają one na poziom aktywności i efektywność funkcjonowania tej grupy podmiotów gospodarczych⁹.

⁷ Niepublikowany raport ekspercki: *Models to reduce disproportionate regulatory burden on SMEs*, cytat za: European Commission, Directorate-General for Enterprise and Industry, Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs. Final Report of Expert Group, Bruksela 2007, s. 12.

⁸ Komisja Europejska, *Measuring administrative costs and reducing administrative burdens in UE*, COM (2006) 691, Bruksela 2006, s. 1.

⁹ Badania analizujące stosunek kosztów do wpływów podatkowych (wielkości kosztów dostosowawczych do wysokości płaconych podatków) w firmach różnej wielkości wskazują, że w małych i średnich

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



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.

Chociaż oba analizowane programy (program opodatkowania według zasad państwa macierzystego oraz program redukcji przystosowawczych kosztów podatkowych) można określić jako zbieżne pod względem celów i wzajemnie się uzupełniające, to jednocześnie-

podmiotach gospodarczych stosunek ten wynosi 30,9%, podczas gdy w dużych przedsiębiorstwach – jedynie 1,9%. Źródło: Komisja Europejska, *European Tax Survey 2004*, SEC (2004) 1128/2, Bruksela 2004.

nie, pomiędzy obu programami występują znaczące różnice. Program HST jest zestawem działań o znacznie węższym zakresie zarówno w kontekście przedmiotowym (dotyczy wyłącznie jednego podatku – podatku dochodowego od osób prawnych), jak i podmiotowym (obejmuje jedynie przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą na terenie innych państw członkowskich UE). Z drugiej jednak strony, program HST bardziej nastawiony jest na realizację długookresowych celów europejskiej polityki podatkowej i dotyczy innych obszarów regulacji; koncentruje się on bowiem na międzynarodowej współpracy państw członkowskich UE i kooperacji pomiędzy administracjami podatkowymi. Ponadto program opodatkowania na zasadach państwa macierzystego dotyka jednego z najtrudniejszych problemów polityki podatkowej w UE – redystrybucji dochodów podatkowych pomiędzy poszczególne państwa członkowskie.

Szczególnie istotna jest komplementarność celów obu programów. W zakresie podatków dochodowych, podstawowe procedury administracyjno-podatkowe, których reformę zakłada program redukcji kosztów przystosowawczych dotyczą między innymi: procedur rejestracji podatkowej przedsiębiorstw, kwestii interpretacji przepisów podatkowych, wsparcia informacyjnego i pomocy instytucjonalnej w sytuacji zmian systemu podatkowego, obowiązków związanych z wypełnianiem deklaracji podatkowych i spełnianiem pozostałych wymogów sprawozdawczych, wymogów związanych ze sposobami i terminami płatności podatków, procedurami ich zwrotów¹⁰. Wdrożenie programu Home State Taxation, w znaczący sposób uprościłoby opisane powyżej procedury i zmniejszyło koszty dostosowawcze małych i średnich podmiotów gospodarczych.

Wnioski

1. System opodatkowania małych i średnich przedsiębiorstw według zasad kraju pochodzenia cechuje wiele znaczących zalet:
 - 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 HST); w dłuższej natomiast perspektywie, system wspomagałby konwergencję krajowych systemów podatkowych w zakresie podatków dochodowych od przedsiębiorstw;
 - utrzymane zostałyby krajowe stawki podatkowe oraz systemy opodatkowania dywidendy;
 - system umożliwiłby pogłębienie współpracy operacyjnej pomiędzy poszczególnymi administracjami podatkowymi państw członkowskich;

¹⁰ S. Zarębski, *Upraszczenie procedur podatkowych jako element polityki Unii Europejskiej*, *Ekonomika i organizacja Przedsiębiorstw*, Numer Specjalny „Mikrofirma 2008”, maj 2008, s. 95.

- 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 lub wielostronnych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi UE;
 - system – zakładając przyjęcie prawidłowych zasad repartycji dochodów podatkowych między państwami – zachowywałby w zasadzie międzynarodową neutralność tych dochodów;
 - program ułatwiłby wdrażanie innych programów europejskich (np. spółki europejskiej).
2. 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.
 3. Pomimo licznych zalet, postępy we wdrażaniu programu HST do praktyki są w ostatnich latach niewielkie. Powolne tempo wdrażania koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego, jest wynikiem głównie oporu wielu państw członkowskich Unii przed jej negatywnym wpływem dla poziomu dochodów budżetowych z tytułu podatku od dochodów osób prawnych. Sygnalizowane są także obawy o możliwe komplikacje wynikające z systemu międzynarodowych rozliczeń pomiędzy administracjami podatkowymi.
 4. Porównanie programu HST z programem redukcji podatkowych kosztów przystosowawczych dla MŚP wskazuje daleko idącą zbieżność celów obu systemów, co sugeruje, iż połączenie obu koncepcji w jeden spójny system i objęcie obu programów wspólną procedurą implementacyjną, byłoby ważnym krokiem w kierunku znaczącego obniżenia barier administracyjno-prawnych, stojących przed małymi i średnimi podmiotami gospodarczymi w Unii Europejskiej. Mogłoby ono także przyspieszyć wdrożenie w UE systemu opodatkowania według zasad państwa macierzystego.

**THE CONCEPT OF HOME STATE TAXATION
AND THE PROGRAMS OF SIMPLIFICATION THE TAX COMPLIANCE PROCEDURES
FOR SME IN THE EUROPEAN UNION**

Summary

Article describes the development of the concept of Home State Taxation for Small and Medium Sized Enterprises as an element of the European Union programs concerning the simplification processes regarding the tax compliance procedures. The current state of implementation process of this program is also analyzed, as well as advantages of the system of taxing all pan-european economic activity of the SME's, according to their national tax law.