

PL

PL

PL



KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 19.12.2006
KOM(2006) 824 wersja ostateczna

**KOMUNIKAT KOMISJI DO RADY, PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I
EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO**

**Przepisy
podatkowe a straty w sytuacjach transgranicznych**

{SEK(2006) 1690}

1. ODLICZANIE STRAT TRANSGRANICZNYCH A RYNEK WEWNĘTRZNY

1.1. Wprowadzenie

Niniejszy komunikat zostaje przedstawiony w kontekście komunikatu w sprawie "Koordynacji systemów podatków bezpośrednich państw członkowskich w ramach jednolitego rynku"¹ i stanowi przykład obszaru, który może zyskać na takiej koordynacji podejścia.

Komisja zmierza do poprawy konkurencyjności przedsiębiorstw w Unii Europejskiej, hamowanej między innymi przez brak możliwości odliczania strat poniesionych za granicą². W komunikacie Komisji z 2005 r. zatytułowanym „Wkład polityki podatkowej i celnej do Strategii lizbońskiej”³ działania zmierzające do złagodzenia tego problemu wymieniono jako jeden z ukierunkowanych środków możliwych do zastosowania w krótkim okresie w celu rozwiązania problemów podatkowych, jakie napotykają przedsiębiorstwa w UE w działalności transgranicznej. Takie działania są szczególnie na czasie w świetle niedawnej decyzji Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) w sprawie Marks & Spencer⁴. Ze względu na brak możliwości odliczania strat transgranicznych wyrównywanie strat jest zwykle ograniczone do wysokości zysków uzyskanych w państwach członkowskich, w których dokonano inwestycji. Wpływa to negatywnie na podejmowanie decyzji gospodarczych w obszarze rynku wewnętrznego.

W niniejszym komunikacie⁵ objaśniono podstawowe zasady i problemy dotyczące odliczania strat transgranicznych. Zaproponowano w nim w jaki sposób państwa członkowskie mogą umożliwić odliczanie strat transgranicznych poniesionych:

- **w jednym przedsiębiorstwie** (tzn. strat poniesionych przez oddział lub „zakład” przedsiębiorstwa znajdujący się w innym państwie członkowskim), lub
- **w ramach grupy przedsiębiorstw** (tzn. strat poniesionych przez członka grupy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim).

1.2. Na czym polega problem?

Przedsiębiorstwa pragną wprowadzić osiągnąć zyski, mogą jednak również ponieść straty. W zasadzie wszystkie systemy podatkowe w UE traktują nierówno zyski i straty. Zyski opodatkowuje się w roku podatkowym, w którym zostały uzyskane, natomiast wartość podatku odpowiadająca stracie nie jest zwracana przez administrację podatkową w momencie poniesienia straty. Trzeba więc odliczyć straty od innej dodatniej podstawy opodatkowania w ramach przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw, tak aby uniknąć „nadmiernego opodatkowania”. Pozwala to uniknąć niekorzystnej sytuacji w zakresie płynności finansowej, wynikającej z późniejszego uwzględnienia straty w postaci jej przeniesienia i odliczenia od

¹ COM(2006) 823 wersja ostateczna.

² COM(2001) 582 wersja ostateczna, „W kierunku rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych”, str. 12.

³ COM (2005) 532 wersja ostateczna, str. 8.

⁴ Sprawa C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], jeszcze niepublikowana.

⁵ Wewnętrzny dokument roboczy Komisji SEC(2006)1690 zawiera załączniki techniczne z dodatkowymi wyjaśnieniami i ilustracjami.

przyszłych zysków, zamiast niezwłocznego odliczenia od innej dodatniej podstawy opodatkowania⁶. Odliczanie strat poniesionych za granicą pozwoliłoby uniknąć zalegania strat w różnych jednostkach.

Przedsiębiorstwo posiadające kilka oddziałów działających w kraju macierzystym jest w zasadzie automatycznie opodatkowane od wyniku netto, tzn. zarówno zyski, jak i straty tych oddziałów są uwzględniane automatycznie i bezzwłocznie. W większości pozostałych sytuacji odliczenie strat możliwe jest jedynie wówczas, jeśli pozwala na to przepis szczególnie wprowadzony przez dane państwo członkowskie.

	Odliczenie strat krajowych	Odliczenie strat zagranicznych
W jednym przedsiębiorstwie („zakład”)	Możliwe automatycznie	Możliwe w większości przypadków
W ramach grupy przedsiębiorstw („macierzystego” i „zależnego”)	Możliwe na mocy przepisów szczególnych w większości państw członkowskich	W zasadzie niemożliwe, z nielicznymi wyjątkami

1.3. Rynek wewnętrzny i wpływ na decyzje podejmowane w działalności gospodarczej

Różne traktowanie przez poszczególne państwa członkowskie odliczeń z tytułu strat zagranicznych ma wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Kwestie związane z odliczaniem strat zagranicznych wpływają na decyzje czy, a także w jaki sposób należy wejść na nowy rynek. Brak (lub ograniczenie) możliwości odliczania strat zagranicznych utrudnia wejście na inne rynki, co utrwała sztuczną segmentację rynku wewnętrznego wzdłuż granic państwowych.

W rezultacie przedsiębiorstwa w dużych państwach członkowskich, które są w stanie osiągnąć większe korzyści zakresu i skali na swoich rynkach krajowych mają przewagę nad potencjalnymi konkurentami z małych państw członkowskich, nawet nad tymi, które są bardziej innowacyjne i wydajne. Duże przedsiębiorstwa są zwykle częściej niż mniejsze przedsiębiorstwa aktywne w różnych państwach członkowskich, co sprawia, że mogą one łatwiej pokrywać straty. Podobnie państwa członkowskie o dużych rynkach wewnętrznych mają przewagę, ponieważ jest bardziej prawdopodobne, że przedsiębiorstwa są już aktywne na tych rynkach i mogą dzięki temu odliczyć straty z niektórych rodzajów działalności od zysków osiąganych w innych rodzajach działalności. Kwestia ta ma duże znaczenie dla MŚP w odniesieniu do początkowych strat ponoszonych w przypadku nowych inwestycji za granicą⁷. Zatem brak lub ograniczenie możliwości odliczania strat zagranicznych:

⁶ W sprawie C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] ECR I-1727 ETS orzekł już, że niekorzystna sytuacja w zakresie płynności finansowej, powstająca gdy nie istnieje możliwość bezpośredniego odliczenia strat, wystarczy by uznać to za sprzeczne z prawem UE.

⁷ Trudności jakie napotykają MŚP w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej za granicą (brak możliwości odliczania strat zagranicznych oraz wysokie koszty przestrzegania regulacji prawnych) przedstawiono w komunikacie Komisji w sprawie projektu pilotażowego „opodatkowanie według zasad państwa macierzystego” (COM(2005) 702 wersja ostateczna).

- sprzyja inwestycjom krajowym i zniechęca do inwestowania w innych państwach członkowskich,
- faworyzuje inwestycje zagraniczne w większych państwach członkowskich,
- jest korzystniejsze dla dużych przedsiębiorstw niż dla MŚP w przypadku inwestycji zagranicznych oraz
- wpływa na decyzje, czy przedsiębiorstwo prowadzi za granicą działalność w formie zakładu czy filii.

Takie nieprawidłowości oznaczają wyższe ceny zarówno dla przedsiębiorstw, jak i dla konsumentów, a co za tym idzie zmniejszenie poziomu dobrobytu. Tam, gdzie ograniczone możliwości odliczania strat prowadzą do mniejszej konkurencji na rynkach państwa członkowskiego, w dłuższej perspektywie czasowej ucierpią na tym dominujące przedsiębiorstwa, ponieważ poddawane będą mniejszemu naciskowi do działań innowacyjnych i na rzecz zwiększenia wydajności.

1.4. Odliczanie strat zagranicznych w orzecznictwie ETS

ETS zajmował się kwestią odliczania strat zagranicznych dotyczących **zakładów** w sprawach Futura⁸ oraz AMID⁹

W sprawie Futura Trybunał oceniał sytuację z perspektywy **państwa przyjmującego** zakładu, orzekając, że zasada terytorialności może uzasadniać ograniczenie wysokości strat, które można w danym państwie rozliczyć w następnych okresach, do strat, które mają związek ekonomiczny z osiągniętymi w tym państwie zyskami.

W sprawie AMID Trybunał przyjmując perspektywę **państwa macierzystego** przedsiębiorstwa orzekł, że zwolnienie od podatku zysków zakładu luksemburskiego na mocy belgijskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z tym państwem nie wprowadza, w odniesieniu do odliczania strat, obiektywnego rozróżnienia pomiędzy sytuacją przedsiębiorstwa belgijskiego posiadającego zakład w Luksemburgu i przedsiębiorstwa belgijskiego z oddziałem w Belgii¹⁰. Ponieważ nie ma uzasadnienia dla różnego traktowania takich dwóch przedsiębiorstw w odniesieniu do odliczania strat, jest ono sprzeczne z zasadą swobody przedsiębiorczości i nie można go dopuścić¹¹.

Kwestia rozliczenia strat zagranicznych **pomiędzy przedsiębiorstwami** była po raz pierwszy przedmiotem orzeczenia ETS w sprawie Marks & Spencer. Orzeczono, że odmowa pozwolenia na to, aby przedsiębiorstwo macierzyste z Wlk. Brytanii odliczyło od swoich zysków straty swoich filii z innych państw UE, które nie prowadziły działalności gospodarczej w Wlk. Brytanii, narusza zasadę swobody przedsiębiorczości gwarantowaną przez traktat WE. Straty handlowe doprowadziły w końcu do całkowitego zaprzestania działalności przez większość tych filii.

Wlk. Brytania przedstawiła szereg argumentów za takim ograniczeniem: (a) potrzebę zrównoważonego rozdziału praw do opodatkowania pomiędzy państwa członkowskie, (b) konieczność unikania podwójnego odliczania strat oraz (c) ryzyko uchylania się od podatków.

⁸ Sprawa C-250/95 *Futura* [1997] I-2492.

⁹ Sprawa C-141/99 *AMID* [2000] I-11621.

¹⁰ Sprawa C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, pkt 28 i 29.

¹¹ Tamże, pkt 30 i 31.

ETS zgodził się, że te trzy czynniki, potraktowane razem, mogą uzasadniać przepisy ograniczające swobodę przedsiębiorczości¹². Trybunał orzekł jednak, że brytyjski system odliczeń strat w ramach grupy przedsiębiorstw nie przestrzega zasady proporcjonalności w sytuacji, kiedy możliwości rozliczenia strat w państwie siedziby przedsiębiorstwa zależnego zostają wyczerpane.

2. STRATY W RAMACH JEDNEGO PRZEDSIĘBIORSTWA – KWESTIA STRAT PONIESIONYCH PRZEZ ZAKŁAD ZA GRANICĄ

Straty w ramach jednego przedsiębiorstwa można zdefiniować jako straty poniesione przez zależne części przedsiębiorstwa, np. poszczególne departamenty, oddziały lub zakłady.

2.1. Przepisy podatkowe a straty w sytuacjach krajowych

We wszystkich państwach członkowskich zapewniono automatyczne odliczenie strat powstałych w działalności krajowej w ramach pojedynczego przedsiębiorstwa, umożliwiając niezwłoczne uwzględnienie strat powstałych w przedsiębiorstwie. Ponieważ przedsiębiorstwo będzie opodatkowane od wyniku netto z działalności wszystkich swoich krajowych oddziałów, odliczone straty zostaną automatycznie odzyskane, gdy część przedsiębiorstwa przynosząca straty zacznie ponownie przynosić zyski.

2.2. Opodatkowanie strat w sytuacjach transgranicznych

W państwie członkowskim, w którym znajduje się zakład przedsiębiorstwa zagranicznego, opodatkowaniu podlega jedynie zysk osiągnięty przez ten zakład. Na mocy prawa UE zakład przedsiębiorstwa zagranicznego musi być przez prawo krajowe traktowany w ten sam sposób jak zakład przedsiębiorstwa krajowego, na przykład mieć możliwość przenoszenia strat na następne lub poprzednie okresy rozliczeniowe¹³.

Wyniki zakładu stanowią zarazem część ogólnych wyników przedsiębiorstwa w państwie członkowskim, w którym ma ono główną siedzibę. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zwykle dają państwu członkowskiemu, w którym znajduje się zakład, pierwszeństwo w opodatkowaniu zysków zakładu. Państwo członkowskie, w którym mieści się siedziba główna, zwykle ma jedynie prawo do opodatkowania w drugiej kolejności w odniesieniu do tych zysków. Państwo członkowskie wybiera technikę unikania podwójnego opodatkowania w zależności od tego, którą z dwóch metod określonych w art. 23 modelowej konwencji OECD (metodę proporcjonalnego odliczenia czy metodę wyłączenia) przyjęto w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z drugim państwem członkowskim.

a) Metoda proporcjonalnego odliczenia

Metoda proporcjonalnego odliczenia pozwala rozliczać w państwie siedziby przedsiębiorstwa dochody uzyskane na całym świecie. Podatki płacone za granicą odlicza się od podatku krajowego nakładanego na dochód opodatkowany za granicą. Metoda proporcjonalnego odliczenia działa zatem w sposób podobny do rozliczania strat zakładów krajowych. Przy ustalaniu dochodu osiągniętego na całym świecie odlicza się wszelkie straty.

¹² Sprawa C-446/03 *Marks & Spencer* [2005] pkt 51.

¹³ Np. sprawa C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] ECR I-2651.

b) Metoda wyłączenia ...

Metoda wyłączenia zwykle nie wlicza dochodów zagranicznych opodatkowanych w państwie, w którym powstały, do podstawy opodatkowania w państwie głównej siedziby przedsiębiorstwa.

(1) ... bez odliczenia strat

Ponieważ wyniki zakładu nie są uwzględniane na poziomie głównej siedziby, odliczenie strat nie jest możliwe. Podejście takie stosuje siedem państw członkowskich.

(2) ... z (czasowym) odliczeniem strat

Obecnie pięć państw członkowskich zapewnia możliwość odliczania strat poniesionych przez zakłady działające w innym państwie członkowskim, mimo że zyski są zwolnione od podatku. Straty te są odzyskiwane kiedy zakład znowu przynosi zyski (zapewniając w ten sposób spójność systemu podatkowego).

2.3. Swoboda przedsiębiorczości i straty w ramach jednego przedsiębiorstwa

Tam, gdzie strat poniesionych przez zakłady nie można odliczyć od zysku siedziby głównej (odliczenie „pionowe w górę”), występuje różnica w traktowaniu w porównaniu z sytuacją przedsiębiorstwa prowadzącego wyłącznie działalność krajową. Korzystanie ze swobody przedsiębiorczości jest przez to mniej atrakcyjne i przedsiębiorstwo może zdecydować nie ustanawiać zakładu w innym państwie członkowskim. Taka różnica w traktowaniu stanowi naruszenie swobody przedsiębiorczości i jest zabroniona na mocy art. 43 traktatu WE. ETS jednoznacznie orzekł w sprawie AMID, że sytuacja przedsiębiorstwa posiadającego zakład za granicą jest podobna do sytuacji przedsiębiorstwa nie posiadającego takiego zakładu¹⁴.

W celu uniknięcia podwójnego odliczania strat można zastosować mechanizm odzyskiwania strat. W sytuacji przedsiębiorstwa jedynie z krajowymi jednostkami odzyskanie strat następuje automatycznie, natomiast w sytuacjach transgranicznych mechanizm ten musi być przedmiotem szczególnej regulacji. Pięć państw członkowskich już tego dokonało, co dowodzi, że system odliczania strat i odzyskiwania ich z przyszłych zysków jest wykonalny.

Ryzyko uchylania się od podatków jest bardzo znikome, ponieważ straty zakładu rozlicza się jedynie na poziomie siedziby głównej (odliczenie „pionowe w górę”).

3. STRATY W RAMACH GRUPY PRZEDSIĘBIORSTW – KWESTIA STRAT PONIESIONYCH PRZEZ FILIE ZAGRANICZNE

3.1. Uzasadnienie dla odliczania strat w ramach grupy przedsiębiorstw

Przedsiębiorstwa posiadające osobowość prawną na mocy prawa cywilnego podlegają zwykle we wszystkich państwach członkowskich podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Założenie spółki kapitałowej celem prowadzenia określonej działalności gospodarczej oznacza powstanie odrębnej jednostki, nie tylko z punktu widzenia prawa, lecz również pod względem podatkowym. Grupa przedsiębiorstw według prawa spółek nie ma osobowości

¹⁴ Sprawa C-141/99 *AMID* [2000] I-11621, pkt 25 i następne.

prawnej; grupa taka nie jest również uznawana za samodzielny podmiot podlegający opodatkowaniu. Zatem w grupie przedsiębiorstw straty nie są automatycznie rozliczane w taki sposób, jak w ramach jednego przedsiębiorstwa. Jednak z ekonomicznego punktu widzenia grupę przedsiębiorstw można traktować jako jedną jednostkę gospodarczą. Szereg państw członkowskich wprowadził krajowe systemy opodatkowania grupowego w celu traktowania grupy przedsiębiorstw jako osobnej jednostki gospodarczej. Tylko nieliczne państwa członkowskie, choć jest ich coraz więcej, posiadają systemy odliczania strat, które stosują się również do sytuacji transgranicznych¹⁵.

Brak systemu opodatkowania grupowego w danym kraju zakłóca decyzje inwestycyjne głównie co do formy prawnej inwestycji (faworyzuje otwarcie oddziału bądź zakładu, a nie filii), lecz nie wpływa na decyzje dotyczące umiejscowienia inwestycji. Niemożność odliczania strat transgranicznych w przypadku grup przedsiębiorstw może jednak również negatywnie wpływać na decyzje gospodarcze zarówno pod względem formy prawnej, jak i umiejscowienia działalności.

3.2. Odliczanie strat krajowych w ramach grupy przedsiębiorstw

Sześć państw członkowskich nie posiada systemu opodatkowania grupowego. Systemy stosowane przez pozostałe dziewiętnaście państw członkowskich można przypisać do jednej z następujących trzech kategorii:

- a) „wewnątrzgrupowego przeniesienia strat” (siedem państw członkowskich),
- b) „łączenia” wyników podatkowych (jedenaście państw członkowskich), lub
- c) pełnej konsolidacji podatkowej (jedno państwo członkowskie).

Termin „wewnątrzgrupowe przeniesienie strat” obejmuje zarówno „odliczenie grupowe” jak i „wkład wewnątrzgrupowy”. Oba te systemy dopuszczają ostateczne przeniesienie zysków pomiędzy przedsiębiorstwami w celu rozliczenia strat i zysków uzyskanych w ramach grupy. W ramach systemu „odliczeń grupowych” stratę jednego członka grupy można przenieść na członka grupy przynoszącego zyski. W ramach systemu „wkład wewnątrzgrupowy” zyski jednego członka grupy można przenieść na członka grupy przynoszącego straty. W zakresie, w jakim system ten stosuje się do wyrównania strat, ma on ten sam skutek ekonomiczny, co system „wewnątrzgrupowego przeniesienia strat”.

System „łączenia” polega na połączeniu wszystkich jednostkowych wyników podatkowych (tzn. zysków i strat) członków grupy na szczeblu przedsiębiorstwa macierzystego. Takie „łączenie” nie musi koniecznie być powiązane z występowaniem strat, chociaż jest to główny powód stosowania takiego systemu. „Pełna konsolidacja podatkowa” wykracza poza system łączenia wyników podatkowych, ponieważ dla celów podatkowych nie uwzględnia się osobowości prawnej członków grupy i transakcji wewnątrzgrupowych. Wyniki grupy określa się na podstawie jednego rachunku zysków i strat.

Wszystkie metody zapewniają pełne odliczenie strat pionowe w górę/w dół (tzn. pomiędzy przedsiębiorstwem macierzystym i filią) i poziome (tzn. pomiędzy filiami) w ramach grupy, gdy stosuje się je w ramach jednego państwa. Oznacza to, że jeśli grupa wykazuje łącznie stratę netto, zyski poszczególnych członków grupy nie będą opodatkowane, lecz będą rozliczone ze stratami innych członków grupy. Wszystkie metody skutkują bezzwłocznym

¹⁵ Dania i Francja stosują takie systemy od wielu lat. Włochy wprowadziły taki system od 2004 r., a Austria od 2005 r.

odliczeniem, pozwalając uniknąć nierozliczania strat poniesionych przez poszczególne podmioty. Dzięki automatycznemu odzyskiwaniu (późniejszym opodatkowaniu) strat odliczenie jest zwykle tymczasowe, aż do czasu kiedy przedsiębiorstwo zależne zacznie ponownie przynosić zyski. Odliczenie jest trwałe jedynie, gdy straty są ostateczne.

Proste rozszerzenie zakresu stosowania systemów krajowych i objęcie nimi sytuacji transgranicznych nie byłoby idealnym rozwiązaniem, mimo że stanowiłoby poprawę w stosunku do aktualnej sytuacji. W sytuacjach krajowych odzyskanie strat jest automatyczne: objęcie takim systemem sytuacji transgranicznych wymaga zatem specjalnego mechanizmu odzyskiwania strat. Objęcie wszystkich aspektów odliczania strat w sytuacjach transgranicznych systemem stosowanym w odniesieniu do sytuacji krajowych mogłoby też być trudne technicznie. Wszystkie państwa członkowskie posiadające system odliczeń strat zagranicznych stosują inne zasady w sytuacjach transgranicznych i inne w sytuacjach krajowych.

3.3. Określenie zakresu środka specjalnego

3.3.1. Rozgraniczenie od wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania podatkiem od osób prawnych (CCCTB)

Każdy środek specjalny zmierzający do wprowadzenia odliczeń strat transgranicznych stanowi rozwiązanie tymczasowe do czasu przyjęcia CCCTB. Byłoby go łatwiej opracować i wdrożyć, lecz z konieczności miałby on węższy zakres niż CCCTB wprowadzana w całej UE. Nie wymaga on harmonizacji systemów podatkowych ani podstawy opodatkowania. Inaczej niż w przypadku CCCTB, która opiera się na podejściu „wielostronnym” lub „wspólnym”, środek specjalny można by teoretycznie skonstruować tak, aby mógł być wdrażany i stosowany przez jedno państwo członkowskie („jednostronnie”). Jednak najbardziej właściwym podejściem byłoby skoordynowane działanie państwa przyjmującego i państwa, z którego pochodzą inwestycje zagraniczne.

3.3.2. Implikacje orzeczenia w sprawie C-446/03 Marks & Spencer

Z orzeczenia można wywnioskować następujące zasady i wskazówki: po pierwsze, w celu ochrony zrównoważonego rozdziału praw do opodatkowania, państwo przedsiębiorstwa macierzystego umożliwia trwałe odliczanie strat jedynie w przypadku ostatecznych strat. Po drugie, problem wyeliminowania podwójnego odliczania strat można rozwiązać uzależniając odliczenie od wyczerpania przez przedsiębiorstwo zależne bezpośrednich możliwości odliczeń strat dostępnych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę. Po trzecie, ryzyko unikania podatku wzrasta, gdy grupa przedsiębiorstw ma swobodę decyzji co do czasu i miejsca rozliczenia swoich strat (i zysków) dla celów podatkowych. Problem ten narasta wraz ze wzrostem swobody przedsiębiorstwa w zakresie odliczania strat poziomo lub pionowo w dół. Przedsiębiorstwa naturalnie będą skłonne przypisywać straty przedsiębiorstwom z najwyższymi obciążeniami podatkowymi.

Komisja uważa, że ten problem można w znacznym stopniu rozwiązać poprzez ograniczenie możliwości odpisywania strat transgranicznych do sytuacji odliczenia w górę, czyli na poziomie przedsiębiorstwa macierzystego. Wraz z mechanizmem odzyskiwania strat i wymogiem, aby w pierwszej kolejności wykorzystywać wszelkie możliwości odliczania strat dostępne dla filii, zmniejszono by do minimum ryzyko unikania podatków.

3.3.3. Ramy koncepcyjne – Zasady przewodnie rządzące środkiem specjalnym

Środek specjalny dotyczący odliczeń strat poniesionych za granicą powinien w możliwie szerokim zakresie zapewniać takie same traktowanie grup przedsiębiorstw działających w kilku państwach członkowskich, jak grup działających w granicach jednego państwa członkowskiego. W szczególności powinien on umożliwiać odliczanie strat od podstawy opodatkowania w roku, w którym zostały poniesione. Środek specjalny powinien zatem:

- a) umożliwiać skuteczne i bezzwłoczne, jednorazowe odliczenie strat,
- b) umożliwiać co najmniej uwzględnianie strat na poziomie przedsiębiorstwa macierzystego (odliczanie „pionowe w górę”),
- c) nie prowadzić zwykle do definitywnego przeniesienia zysków z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, chyba że straty są ostateczne i nie ma możliwości odliczyć takich strat w państwie, w którym je poniesiono,
- d) przewidywać w pierwszej kolejności wyczerpanie wszystkich krajowych możliwości odliczenia straty bieżącej, oraz
- e) eliminować możliwości nadużyć.

3.4. Alternatywne możliwości odliczania strat poniesionych za granicą

Istnieją teoretycznie trzy alternatywne możliwości, które zapewniają takie minimum rekompensowania strat. Możliwości te nie różnią się co do uwzględniania strat, lecz różnią się istotnie co do traktowania przyszłych zysków filii na szczeblu przedsiębiorstwa macierzystego:

Rok podatkowy powstania straty	Odpisanie straty w roku podatkowym, w którym wystąpiła		
Następny(e) rok (lata) podatkowy(e)	Możliwość 1 definitywne przeniesienie straty przyszłe zyski nie są uwzględniane	Możliwość 2 czasowe przeniesienie straty odzyskanie odpisanych strat	Możliwość 3 bieżące opodatkowanie wyników filii uwzględnianie wyników podmiotu ponoszącego straty przez pewien okres

3.4.1. Możliwość 1 Definitywne przeniesienie straty („wewnątrzgrupowe przeniesienie straty”)

System ten prowadziłby do definitywnego przeniesienia strat (w ramach systemu „odliczania grupowego”, jak miało to miejsce w sprawie Marks & Spencer) lub zysków (w ramach systemu „wkładu wewnątrzgrupowego”) bez odzyskiwania strat, chyba że wprowadzono by środki równoważące. Sposobem na łagodzenie skutków dla przychodów państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę przedsiębiorstwo przejmujące straty, byłoby wprowadzenie systemu rozliczeniowego, poprzez który państwo członkowskie, w którym siedzibę ma przedsiębiorstwo „przekazujące” stratę rekompensowałoby ją państwu, w którym siedzibę ma przedsiębiorstwo przejmujące stratę. System musiałby uwzględniać wszelkie

znaczące różnice pomiędzy stosowanymi stawkami podatku i zasadami rozliczania podatku. Należałoby również zwrócić uwagę na kwestie planowania podatków.

3.4.2. *Możliwość 2 Czasowe przeniesienie straty („metoda odpisu/włączenia strat”)*

W ramach tego systemu strata poniesiona przez filię w innym państwie członkowskim, która została odpisana od wyniku przedsiębiorstwa macierzystego, jest następnie odzyskiwana, gdy filia zaczyna przynosić zyski. Powoduje to czasowe przeniesienie strat. Było to podejście, które wybrano w przedłożonym w 1990 r. wniosku dotyczącym dyrektywy¹⁶.

Zaletą tej metody jest jej stosunkowa łatwość stosowania. Najpierw straty są odpisywane, a następnie, gdy filia zaczyna przynosić zyski, wcześniej odpisane straty odzyskiwane są poprzez dodatkowe obciążenie podatkowe na poziomie przedsiębiorstwa macierzystego. Mechanizm ten powinien pozwalać na bezzwłoczne, czasowe odliczenie na poziomie przedsiębiorstwa macierzystego, i w ten sposób na uniknięcie niekorzystnej sytuacji w zakresie płynności finansowej, która pojawiłaby się gdyby nie zastosować tego mechanizmu.

3.4.3. *Możliwość 3 Bieżące opodatkowanie wyników filii („system konsolidowania zysków”)*

W ramach tego systemu zyski i straty w danym roku podatkowym wybranych lub wszystkich członków grupy rozliczane są w pewnym okresie na poziomie przedsiębiorstwa macierzystego. Filie, wobec których zastosowano konsolidację, traktuje się w taki sam sposób jak zakłady za granicą. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania stosuje się metodę proporcjonalnego odliczenia. Podatek zapłacony przez filię w państwie, w którym ma siedzibę, zostanie odliczony od podatku w państwie członkowskim przedsiębiorstwa macierzystego należnego w odniesieniu do dochodu filii. Przekazywanie zysków pomiędzy członkami grupy nie jest brany pod uwagę.

Stosowanie takiego systemu nie ogranicza się do sytuacji występowania strat ani nie jest z nimi powiązane (choć taki będzie główny powód jego stosowania). Dlatego, jeśli filia zostaje raz wybrana do udziału w takim systemie, zwykle będzie on stosowany przez pewien okres, np. 3, 5 lub więcej lat.

System konsolidacji zysków może być tak skonstruowany, że obejmuje albo:

- jedną lub więcej filii wybranych przez płatnika podatków – **system selektywny**, lub
- wszystkie filie grupy – **system całościowy**.

Spośród tych dwóch systemów, system selektywny wymaga mniejszej liczby dokumentów, lecz może się nie sprawdzić w przypadku agresywnych technik planowania podatkowego polegających na koncentrowaniu kosztów w filiach wybranych do konsolidacji. W systemie całościowym łączny wynik finansowy grupy będzie podlegał opodatkowaniu w państwie siedziby przedsiębiorstwa macierzystego. Metoda proporcjonalnego odliczenia pomoże wyeliminować wykorzystywanie różnic w opodatkowaniu wynikających z różnej podstawy opodatkowania i różnych stawek podatku. Główną wadą systemu byłyby wyższe koszty przestrzegania przepisów ze względu na potrzebę ponownego obliczenia dochodu wszystkich

¹⁶ COM (90) 595 wersja ostateczna. Wniosek wycofany Dz.U. C 5 z 9.1.2004, str. 20.

członków grupy w oparciu o przepisy państwa członkowskiego przedsiębiorstwa macierzystego¹⁷.

4. PODSUMOWANIE

Komisja podkreśla, że potrzebne są w ramach UE skuteczne systemy umożliwiające odliczanie strat poniesionych za granicą. Ograniczona możliwość odliczania strat poniesionych za granicą jest jedną z najbardziej istotnych przeszkód w transgranicznej działalności przedsiębiorstw i efektywnym funkcjonowaniu rynku wewnętrznego. Wprowadzenie systemów odliczania strat poniesionych za granicą w szczególnej mierze przyniesie korzyści MŚP, które obecnie tracą najwięcej na braku takiej możliwości. Usunie to również jedną z głównych przeszkód w pojawianiu się na rynku światowym większej liczby konkurencyjnych firm z UE.

Straty w ramach jednego przedsiębiorstwa

Komisja usilnie zachęca te państwa członkowskie, w których nie dopuszcza się do odliczania strat poniesionych przez zakłady w innym państwie członkowskim, do zmian swoich systemów podatkowych w kierunku wspierania swobody przedsiębiorczości gwarantowanej przez traktat WE.

Straty w ramach grupy przedsiębiorstw

Komisja zachęca państwa członkowskie do wprowadzania lub utrzymania krajowych rozwiązań podatkowych w odniesieniu do odliczeń strat w ramach grupy przedsiębiorstw, które zapewniają rozwiązania równoważne do systemu stosowanego w odniesieniu do strat w ramach jednego przedsiębiorstwa. Wyeliminowałoby to istniejące nieprawidłowości i zwiększyłoby atrakcyjność danego państwa jako miejsca inwestycji, a przez to pomogłoby w osiągnięciu celów strategii lizbońskiej.

Komisja podkreśla, że istnieje potrzeba szerszego umożliwienia odliczania strat poniesionych za granicą w ramach grupy przedsiębiorstw, w celu rozwoju przedsiębiorstw w całym obszarze wspólnego rynku i na całym świecie.

Niniejszy komunikat przedstawia trzy możliwe rozwiązania zapewniające możliwość odliczania strat poniesionych za granicą. Działania należy skoordynować w celu uzyskania jak największych korzyści dla rynku wewnętrznego i zmniejszenia niepotrzebnego powielania wysiłków w 25 państwach członkowskich.

Komisja zwraca się do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego o przeanalizowanie propozycji przedstawionych w niniejszym komunikacie, zmierzających do zachęcenia państw członkowskich do:

- dokonania przeglądu istniejących krajowych systemów podatkowych w celu zapewnienia możliwości odliczania strat w ramach jednego przedsiębiorstwa w sytuacjach transgranicznych,

¹⁷ W przypadku grup MŚP opodatkowanie według zasad państwa macierzystego mogłoby rozwiązać zasadnicze trudności.

- szybkiego wdrożenia jednego lub większej liczby możliwych rozwiązań podatkowego traktowania strat poniesionych w ramach grup przedsiębiorstw, przedstawionych w niniejszym komunikacie, oraz
- rozważenia w jaki sposób sugestie zawarte w niniejszym komunikacie mogą poprzez ulepszenie istniejących lub wprowadzenie nowych systemów odliczania strat być zastosowane zarówno do sytuacji krajowych, jak i transgranicznych.
