

# CZY PROJEKT DYREKTYWY CCCTB BĘDZIE MIAŁ WPŁYW NA ROZSTRZYGANIE ORGANÓW PODATKOWYCH?

DOMINIK GAJEWSKI

## 1. Uwagi ogólne

W dobie globalizmu światowego i towarzyszących mu zjawisk unikania opodatkowania Komisja Europejska<sup>1</sup> stworzyła koncepcję wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania (ang. Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). CCCTB jako zaawansowany projektu dyrektywy w głównej mierze tworzy podstawy prawne do zniesienia przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. Koncepcja ta ma za zadanie stworzenie podstawy opodatkowania dla spółek prowadzących działalność transgraniczną w ramach wspólnego rynku. CCCTB jest równocześnie najbardziej zaawansowaną koncepcją harmonizacji opodatkowania spółek w Unii Europejskiej.

Projekt dyrektywy CCCTB będzie miał bezpośredni, ale i pośredni wpływ na zmianę regulacji w przepisach postępowania administracyjnego i podatkowego. Niewątpliwie będzie to rzutowało na praktykę

---

1 Stworzenie koncepcji CCCTB jest wynikiem prac Grupy Roboczej, powołanej przez Komisję Europejską, działającej od listopada 2004 roku, w skład której weszli eksperci z państw członkowskich i KE. Później skład został rozszerzony o przedstawicieli biznesu i ośrodków akademickich. Pierwsze założenia koncepcji CCCTB przedstawiono już w 2001 roku w Komunikacie Komisji Europejskiej pt.: W kierunku rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych. Wstępne założenia koncepcji CCCTB zostały rozwinięte przez KE w nieformalnym dokumencie z 7 lipca 2004 r. pt.: Wspólna Skonsolidowana Korporacyjna Podstawa Opodatkowania UE, opublikowana [w:] A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10–11 September 2004.

rozstrzygnięcia organów podatkowych. Konieczność wprowadzenia nowych regulacji, ale również dostosowanie istniejących do standardów projektu dyrektywy CCCTB będzie skutkowało zasadniczą zmianą w postępowaniu podatkowym w stosunku do holdingów międzynarodowych. Trzeba bowiem zauważyć, że przed takimi wyzwaniami stanęły wszystkie państwa członkowskie, które będą zobligowane z jednej strony do dostosowania regulacji wewnątrz krajowych, z drugiej zaś strony – będą musiały być zintegrowane z systemami innych państw członkowskich. Pamiętać bowiem należy, że zmiany te będą dotyczyły podmiotów podatkowych, które funkcjonują na obszarze wielu państw Unii Europejskiej. Tak więc nowe regulacje podyktowane wejściem w życie dyrektywy CCCTB zapewne poskutkują diametralną zmianą w postępowaniu podatkowym w stosunku do międzynarodowych holdingów działających między innymi na obszarze Polski.

## **2. Podstawowe założenia koncepcji CCCTB**

Projekt CCCTB jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane w sprawie konieczności harmonizacji opodatkowania holdingowego w ramach Unii Europejskiej poprzez likwidację bądź redukcję licznych problemów dotyczących m.in.: stosowania się do wielu obostrzeń związanych ze stosowaniem cen transferowych, niemożność lub ograniczone możliwości rozliczania transgranicznych strat i wreszcie kwestie związane ze zjawiskiem międzynarodowego podwójnego (a nawet wielokrotnego) opodatkowania.

Konsekwencją wprowadzenia koncepcji CCCTB będzie wprowadzenie nowych (zmodyfikowanych) ram administracyjnych i prawnych koncepcji CCCTB w poszczególnych państwach członkowskich (również w Polsce). W zakresie ram administracyjnych i administracyjno-podatkowych mieszczą się kwestie związane z określeniem:

- zasad prowadzenia kontroli podatkowej;
- formy współpracy między organami podatkowymi z różnych państw członkowskich;
- właściwości i zakres działania organów podatkowych;

- podmiotów odpowiedzialnych w grupie CCCTB za złożenie zeznania podatkowego;
- zasad postępowania odwoławczego prowadzonego w trybie administracyjnym i sądowym.

W przypadku Polski zakres przedmiotowy, objęty koncepcją CCCTB w zakresie ustalenia ram administracyjnych i prawnych CCCTB, dotyczyć będzie kwestii uregulowanych na gruncie prawa krajowego, głównie w:

- 1) ordynacji podatkowej – m.in.: właściwość organów podatkowych, interpretacja przepisów podatkowych, niektóre aspekty postępowania podatkowego – terminy załatwiania spraw, odwołania oraz wymiana informacji w sprawach zobowiązań podatkowych;
- 2) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – zasady składania zeznania podatkowego;
- 3) Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – sądowa kontrola decyzji administracyjnych.

Jedną z kluczowych korzyści podatkowych holdingów międzynarodowych w ramach utworzonej koncepcji CCCTB jest możliwość wewnątrzgrupowego rozliczania strat. Rozliczenie takie powinno być realizowane poprzez konsolidację. Przy łączeniu podstaw opodatkowania każdego z członków grupy straty powstałe u jednego z podmiotów w grupie będą automatycznie równoważone z dochodami innych podmiotów z grupy. W sytuacji, gdy skonsolidowana podstawa ma wartość ujemną, strata powinna być przesuwana w czasie w przód – w celu zrównoważenia jej z dochodami przyszłych okresów lub w tył – aby zrównoważyć ją z dochodami okresów poprzednich. Jest to konieczne dla zapewnienia opodatkowania dochodu netto.<sup>2</sup>

Ważnym założeniem koncepcji CCCTB jest również zminimalizowanie kosztów dostosowawczych wynikających z różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw Unii Europejskiej, zapewnienie przejrzystości i prostoty opodatkowania holdingowego w Unii Europejskiej.

2 H. Litwińczuk (red.), Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce, Warszawa 2011, s. 17–19.

Jednak aby cele projektu dyrektywy CCCTB zostały optymalnie osiągnięte, konieczne jest, by koncepcja ta została prawidłowo i właściwie wdrożona we wszystkich państwach Unii Europejskiej. Poważnym zagrożeniem może okazać się sytuacja, iż koncepcja CCCTB poskutkuje powstaniem dwudziestu siedmiu wspólnych skonsolidowanych podstaw opodatkowania – w każdym państwie członkowskim, co uniemożliwi osiągnięcie celów projektu.

Mając na uwadze wprowadzaną reformę holdingowego prawa podatkowego, trzeba już na samym początku skonstatować, iż nie jest możliwa skuteczna unifikacja europejskiego prawa podatkowego materialnego bez synchronizacji proceduralnego prawa podatkowego. Szczególnie ma to znaczenie na gruncie istniejących różnic pomiędzy szeroko rozumianymi uregulowaniami proceduralnymi państw członkowskich. Dlatego bez pewnego stopnia harmonizacji procedur podatkowych znacznie utrudniona będzie skuteczna konsolidacja w ramach projektu CCCTB.<sup>3</sup>

Warto więc zastanowić się, w jak znacznym stopniu koncepcja CCCTB wpłynie na procedurę administracyjnopodatkową w państwach członkowskich (w tym w Polsce). By można było dokonać takiej oceny, konieczne jest przybliżenie założeń koncepcji CCCTB, które będą w sposób bezpośredni kształtowały procedurę podatkową w stosunku do holdingów międzynarodowych.

W projekcie CCCTB wprowadzone regulacje dotyczące procedury administracyjnej oparły się na założeniach systemu „jednego okienka”. W myśl tego systemu podmiot odpowiedzialny za dokonanie zgłoszenia o wyborze opodatkowania grupy spółek (tzw. grupy CCCTB) na zasadach określonych w koncepcji CCCTB dopełnia wszelkich obowiązków informacyjnych grupy CCCTB i w przypadku grupy objętej konsolidacją odpowiedzialny jest za sporządzanie jej deklaracji podatkowej.<sup>4</sup>

---

3 W. Schick, *Aspectos Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Malaga 1993, s. 163–164.

4 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 5–8.

### 3. Zgłaszanie formy opodatkowania i składanie deklaracji podatkowych w koncepcji CCCTB

System „jednego okienka” (ang. *one-stop-shop system*) został przedstawiony już w 2004 roku przez Komisję Europejską jako propozycja wprowadzenia uproszczeń w zakresie podatku VAT. Jego ideą jest używanie przez podatników jednego numeru identyfikacji i składanie przez nich jednej deklaracji obejmującej całą ich działalność unijną. Deklaracja ta miałaby być przekazywana przez podatnika do elektronicznego portalu, a następnie została by automatycznie przekazana do tych państw członkowskich, w których podatnik dokonywał czynności podlegających opodatkowaniu.

W projekcie CCCTB podmiotem odpowiedzialnym za zgłoszenie formy opodatkowania i składanie deklaracji powinien być podmiot, zwany głównym podatnikiem, którym powinna być spółka dominująca grupy CCCTB, będąca rezydentem państwa członkowskiego. W sytuacji, gdy będzie ona miała rezydencję w państwie trzecim, to głównym podatnikiem będzie spółka dominująca podgrupy Unii Europejskiej, będąca takim rezydentem. W sytuacji, gdy w ramach grupy CCCTB istnieje więcej niż jedna podgrupa UE, to głównym podatnikiem byłaby spółka dominująca będąca rezydentem państwa członkowskiego, wybrana przez grupę. Gdyby nie było żadnej podgrupy UE, to głównym podatnikiem byłaby spółka rezydent państwa członkowskiego, wybrana przez grupę, a gdyby takiej spółki nie było, to stałyby za zakład położony w państwie członkowskim, wybrany przez grupę.<sup>5</sup>

Przyjęcie zasad opodatkowania według koncepcji CCCTB obowiązywać ma przez okres 5 lat podatkowych i będzie automatycznie przedłużany na okres kolejnych 3 lat podatkowych w przypadku braku wniosku o niestosowanie już tych zasad. Nie ma natomiast żadnych przepisów, które określałyby, co się stanie po okresie 8 lat (5+3) funkcjonowania grupy, co – jak się wydaje – może oznaczać to, że ulegnie ona rozwiązaniu.

W związku z tym, że deklaracje podatkowe grupy CCCTB składać będzie główny podatnik, powinien być określony okres, za jaki dekla-

5 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 7.

racje miałyby być składane oraz termin na ich złożenie i właściwy organ podatkowy.<sup>6</sup> Aktualnie w państwach członkowskich przyjmuje się jako okres podatkowy rok podatkowy, przy czym nie zawsze pokrywa się on z rokiem kalendarzowym (z mocy prawa albo z wyboru podatnika). Dlatego na potrzeby grupy CCCTB konieczne jest, by podmioty należące do niej stosowały ten sam okres podatkowy. Przyjęcie takiego samego roku podatkowego umożliwiłoby likwidację komplikacji związanych z wchodzeniem i wychodzeniem podatnika z grupy CCCTB. Słabym punktem koncepcji CCCTB jest nieokreślenie zasad dotyczących podmiotów rozpoczynających działalność, zawieszających ją, kończących, przystępujących do grupy itp.<sup>7</sup>

Według koncepcji CCCTB okres podatkowy – co do zasady – wynosić będzie 12 miesięcy, przy czym nie musi pokrywać się z rokiem kalendarzowym, ale nie powinien być taki sam dla wszystkich członków grupy CCCTB.<sup>8</sup>

Koncepcja CCCTB wprowadza jeden termin składania deklaracji podatkowych, który wynosić będzie 9 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Okres ten wydaje się dostatecznie długi. Rozsądnym rozwiązaniem jest, aby podobnie jak okres podatkowy, tak i termin składania deklaracji były takie same dla wszystkich podatników stosujących koncepcję CCCTB.

Wątpliwość budzi moment regulowania zobowiązania podatkowego. Skoro planuje się zostawić państwom członkowskim swobodę w ustalaniu wysokości stawek podatkowych, czyli wysokość ich dochodów podatkowych, to czy nie należałoby też pozostawić im swobodę w określaniu momentu uzyskiwania tych dochodów. Kwestia ta nie jest wprawdzie ściśle związana z podstawą opodatkowania, ale może prowadzić do zakłóceń zasady równej konkurencji pomiędzy podmiotami uiszczającymi podatki w różnych państwach członkowskich.

Również formularze używane na potrzeby CCCTB powinny zostać zharmonizowane. Argumentem przemawiającym za tym jest zmi-

---

6 Administrative and legal framework/questionnaire, CCCTB/WP/030/doc/en, Brussels, 2.3.2006 r., s. 3–4.

7 CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r., s. 6–7.

8 Points for discussion on Administrative and Legal Framework, CCCTB/WP/036/doc/en, Brussels, 19.5.2006 r., s. 5.

nimalizowanie kosztów dostosowawczych i administracyjnych. Warto zauważyć, iż w przypadku gdyby formularze we wszystkich językach były takie same, to podatnicy mogliby je wypełnić, bazując na wersji formularza w ich języku ojczystym.<sup>9</sup> Warto więc zastanowić się nad możliwością elektronicznego wypełniania formularzy i wysyłania ich do właściwych organów podatkowych drogą elektroniczną.<sup>10</sup>

Organem podatkowym właściwym dla składania deklaracji grupy CCCTB objętej konsolidacją będzie główny organ podatkowy, którego pojęcie zostało wyjaśnione wraz z pojęciem właściwego organu podatkowego.

Definicja właściwego organu podatkowego (ang. *competent tax authority*) oznacza organ podatkowy wskazany przez państwo członkowskie do celów wykonywania dyrektywy o CCCTB. Właściwy organ podatkowy podatnika (ang. *competent tax authority of a taxpayer*) stanowi właściwy organ podatkowy państwa jego rezydencji, a gdyby podatnik nie był rezydentem państwa członkowskiego, to właściwy organ państwa członkowskiego jego stałego zakładu.

Natomiast pojęcie główny organ podatkowy (ang. *principle tax authority*) określa właściwy organ podatkowy państwa rezydencji głównego podatnika. W przypadku posiadania przez niego jednego lub więcej stałych zakładów w państwie członkowskim innym niż jego siedziby głównej, będzie to właściwy organ państwa jego siedziby głównej, a w przypadku gdy nie będzie on rezydentem państwa członkowskiego – organ państwa członkowskiego stałego zakładu będącego głównym podatnikiem.<sup>11</sup>

Składanie deklaracji grupy CCCTB do głównego organu podatkowego stanowi realizację systemu „jednego okienka”. Można sobie wyobrazić alternatywną propozycję, która sprowadzałaby się do składania przez każdego z członków grupy CCCTB deklaracji do swoich właści-

---

9 M. Kok, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 176.

10 M. Mors, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 179.

11 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 9–11.

wych organów podatkowych. Organ podatkowy państwa spółki dominującej otrzymywałby wówczas kopie wszystkich deklaracji składanych w państwach pozostałych członków grupy. Jednak takie rozwiązanie skutkowałoby utrzymaniem znacznych kosztów dostosowawczych.

Oceny ewentualnych zmian w deklaracji grupy CCCTB dokonywać będzie główny organ podatkowy. W miarę konieczności będzie on współpracować z właściwymi organami podatkowymi innych państw członkowskich. Dokonywania zmian w deklaracji będzie można dokonywać w okresie 3 lat od upływu daty na jej złożenie. Nie będzie można dokonywać zmian na kwotę 5000 euro, a także na kwotę stanowiącą do 1% podstawy opodatkowania lub do 0,5% udziału w podstawie ustalonego dla danego państwa członkowskiego. Zmiany będą mogły być dokonywane nie tylko z inicjatywy organu podatkowego (np. po przeprowadzeniu kontroli podatkowej), ale także na wniosek samego podatnika (np. po zauważeniu przez niego błędu). W tej drugiej sytuacji podatnik zgłaszać będzie konieczność zmiany do głównego organu podatkowego, który będzie odpowiadał za jej uwzględnienie. Organ ten będzie również odpowiedzialny za poinformowanie innych organów podatkowych o dokonanej zmianie. Problematyka ta wiąże się z szerszym zagadnieniem dotyczącym kontroli, która wymaga rozstrzygnięcia między innymi, jaki organ i z czyjej inicjatywy miałby prawo kontrolowania podmiotu wchodzącego w skład grupy CCCTB.<sup>12</sup>

#### **4. Rozstrzygnięcie sporów w ramach koncepcji CCCTB**

Wydaje się, iż ze względu na konieczność usuwania przeszkód w działalności transgranicznej grupy CCCTB nie mogą być narażone na kontrolę ze strony organów podatkowych państwa każdego z ich członków. Do kontroli grupy CCCTB (jej wszczęcia i przeprowadzenia) będzie uprawniony, a zarazem zobowiązany jedynie główny organ podatkowy. W razie zaistniałych wątpliwości będzie mógł on się zwrócić o pomoc do właściwych organów podatkowych państw pozostałych członków grupy CCCTB. Przypadki, kiedy taka możliwość lub obo-

---

12 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 6.



wiązek istnieje, jasno określa projekt dyrektywy CCCTB, np. sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u podatnika.

Okres obejmujący kontrolę wynosi 3 lata następujące po zakończeniu roku podatkowego. W ten sposób sytuacja poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy CCCTB nie będzie się różniła w tym zakresie.

Spory powstałe pomiędzy właściwymi organami podatkowymi rozwiązywać będzie panel arbitrażowy (ang. *arbitration panel*) w maksymalnym terminie 6 miesięcy.<sup>13</sup> W celu rozpatrywania administracyjnych odwołań od decyzji głównych organów podatkowych projekt CCC-TB przewiduje powołanie administracyjnego ciała apelacyjnego (ang. *administrative appeals body*). Odwołanie na drodze sądowej następować będzie zgodnie z krajowymi przepisami państwa głównego organu podatkowego.<sup>14</sup> Sądzę jednak, że takie rozwiązanie stwarza poważne obawy, ponieważ opieranie się na orzecznictwie krajowym nie gwarantuje jednolitości stosowania koncepcji CCCTB. Trzeba bowiem pamiętać, iż w różnych państwach członkowskich jest możliwe wypracowanie odmiennych linii orzeczniczych, a orzeczenia sądu jednego państwa nie są uznawane przez sądy innych państw.

Naprzeciw tym problemom mogłaby wyjść proponowana koncepcja powołania europejskiego sądu podatkowego. Propozycja dotyczy wyodrębnienia go w ramach Trybunału Sprawiedliwości poprzez wydzielenie Izby ds. Podatkowych lub Izby ds. CCCTB.

Zauważyć jednak należy, iż ani Trybunał Sprawiedliwości (ze względu na liczbę rozpatrywanych spraw, którymi się zajmuje – oczekiwanie na rozwiązywanie problemu związanego ze stosowaniem koncepcji CCCTB mogłoby ciągnąć się latami), ani sądy krajowe (ze względu na ryzyko ukształtowania się odmiennych linii orzecznictwa sądów powszechnych państw członkowskich i w rezultacie różnego zastosowania koncepcji CCCTB w poszczególnych państwach Unii Europejskiej) nie stanowią optymalnych rozwiązań.

---

13 Problematykę arbitrażowego rozwiązywania sporów pomiędzy państwami członkowskimi szerzej podejmuje: R. Saar, *Arbitration to solve Conflict between Tax Authorities*, [w:] *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 927–944.

14 *Administrative and legal framework/questionnaire*, CCCTB/WP/030/doc/en, Brussels, 2.3.2006 r., s. 11–12.

Jednak na tym etapie projekt CCCTB nie przewiduje stworzenia europejskiego sądu podatkowego. W związku z tym, w dużej mierze procedura CCCTB będzie „zdana” na orzecznictwo krajowe. Koncepcja CCCTB przewiduje obowiązek tłumaczenia orzeczeń wydanych w sprawach dotyczących koncepcji CCCTB na język angielski. Natomiast wątpliwym jest rozwiązanie w ramach CCCTB – wprowadzenia zasady wzajemnego uznawania orzeczeń wydawanych w sprawach CCCTB przez władze sądowe różnych państw Unii Europejskiej. Budzi bowiem poważne wątpliwości fakt, czy tą konstrukcją nie zostaną naruszone normy konstytucyjne w poszczególnych państwach Unii Europejskiej.

Trzeba jednak pamiętać, iż problematyka zapewnienia spójności i jednolitości interpretacji rozwiązań zawartych w koncepcji CCCTB odnosi się nie tylko w zakresie jej sądowej wykładni. Dotyczy ona również interpretacji organów podatkowych.

Trudno było znaleźć kompromis – w ramach projektu CCCTB – pomiędzy koncepcją pełnej centralizacji dokonywania wszelkich czynności związanych z administrowaniem CCCTB a koncepcją pełnej odrębności proceduralnej dla poszczególnych członków grupy CCCTB z różnych państw członkowskich.

Wydaje się, że przyjęcie zrównoważonego kompromisu stało się optymalnym rozwiązaniem. Przyjęto bowiem, iż koncepcja CCCTB nie może skutkować pełną harmonizacją przepisów administracyjnych państw członkowskich, gdyż nie taki był cel koncepcji. Z drugiej zaś strony, postanowiono wprowadzić w „zrównoważonym” stopniu harmonizację w stosunku do tych przepisów, które są konieczne – w takim zakresie, w jakim jego brak utrudniałby w sposób znaczący osiągnięcie jej celów (np. metoda ustalenia właściwych organów, deklaracje podatkowe, okres podatkowy, interpretacje podatkowe). W pozostałym zakresie przyjęto zasadę wzajemnego uznania (np. szczegółowa regulacja dotycząca krajowych organów podatkowych państw członkowskich właściwych dla wykonywania dyrektywy o CCCTB).

## 5. Podsumowanie

Sądzę, że system „jednego okienka”, konsolidacja i podział CCC-TB wymagają wysokiego stopnia współpracy organów podatkowych państw członkowskich i ich koordynacji. Wydaje się, iż punkt wyjścia dla wypracowania sprawnego i skutecznego systemu wymiany informacji mogłyby stanowić uregulowania dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG z dnia 19.12.1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.<sup>15</sup> Podstawowym jej celem jest ograniczenie w Unii Europejskiej zjawisk unikania i uchylania się od opodatkowania, czemu służyć ma system wymiany informacji pomiędzy państwami Unii Europejskiej.<sup>16</sup> Problemem dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG są jej postanowienia dotyczące ograniczonego zakresu wzajemnie udzielanych informacji, które są chronione prawem wewnętrznym (np. tajemnica bankowa). Ponadto dyrektywa przewiduje pewne ograniczenia w udzielaniu informacji: w przypadku gdy stosowne informacje organy podatkowe drugiego państwa mogłyby zebrać we własnym zakresie, gdy organy podatkowe państwa, do którego skierowane jest żądanie nie są w stanie ich zebrać dopuszczalnymi prawnie metodami, gdy udzielenie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym albo spotkałoby się z brakiem wzajemności ze strony drugiego państwa członkowskiego.<sup>17</sup>

Dlatego mając te uwagi na względzie, uważam, że dla celów CCC-TB uregulowania dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG mogłyby stanowić jedynie punkt wyjścia dla jego określenia.

---

15 Dz. U. UE L Nr 336, s. 15. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania uchylita Dyrektywę 77/799/EWG.

16 I. Andrzejewska-Czernek, Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12, s. 37–38.

17 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Zalański, E. Prejs, K. Lasieński–Sulecki, Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej, Gdańsk 2006, s. 287; M. Amparo Grau Ruiz, Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 947–955; J. Rodriguez Márquez, P. Herrera, Level of Coordination of Procedural Rules, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 1049–1067; M. Soler Roch, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 173–174.

Koncepcja CCCTB jest przygotowanym aktem do regulowania systemu podatkowego holdingów europejskich. Oczywiście już można zauważyć, iż istnieją liczne wady i luki w tej koncepcji. Dlatego będzie ona przedmiotem dalszych udoskonaleń, które niewątpliwie będą inspirowane praktyką i doktryną poszczególnych państw członkowskich.

Koncepcja CCCTB jest więc gruntowną, żeby nie powiedzieć „rewolucyjną” reformą opodatkowania holdingów działających transgranicznie na obszarze Unii Europejskiej. Jego celem jest nie tylko kompleksowe uregulowanie statusu podatkowego holdingów międzynarodowych, ale również zharmonizowanie systemów podatkowych wszystkich państw Unii Europejskiej.

Wraz z wprowadzeniem dyrektywy CCCTB ulegną zmianie przepisy wewnątrz krajowe dotyczące procedury administracyjnej i podatkowej. Będzie to również dotyczyło polskich realiów. Wraz z tym zmieni się praktyka rozstrzygania przez organy podatkowe w stosunku do grup kapitałowych działających transgranicznie. Trudno jednak dzisiaj ocenić, jak będzie kształtowała się praktyka rozstrzygania przez organy podatkowe, ponieważ uzależnione to będzie od ostatecznego kształtu przepisów, które będą odzwierciedleniem dyrektywy CCCTB.