



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2009

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

PRZENIESIENIE STATUTOWEJ SIEDZIBY SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ⁵⁹⁵

TOMASZ JEZERSKI

SPIS TREŚCI:

1. Uwagi wstępne	140
2. Procedura przeniesienia siedziby spółki europejskiej	143
3. Skutki podatkowoprawne przeniesienia siedziby	145
3.1. Uwagi ogólne	145
3.2. Zasady opodatkowania wg dyrektywy 2005/19/WE	147
3.3. Opuszczenie terytorium Polski - państwa rezydencji	154
3.3.1. Opodatkowanie spółki europejskiej	154
3.3.2. Opodatkowanie akcjonariuszy	156
3.4. Objęcie polską jurysdykcją podatkową	160
4. Wnioski końcowe	165

1. UWAGI WSTĘPNE

Jednym ze środków prowadzących do osiągnięcia celów Wspólnoty Europejskiej jest stworzenie wspólnego rynku, charakteryzującego się zniesieniem przeszkód w swobodnym przepływie towarów, osób, usług i kapitału między państwami członkowskimi. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską gwarantuje swobodny przepływ pracowników i swobodę przedsiębiorczości poprzez prawo do prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek czy w formie zakładania kolejnego miejsca pracy⁵⁹⁶, prawo do zakładania i

⁵⁹⁵ Niniejszy tekst stanowi fragment rozprawy doktorskiej zatytułowanej „Zasady opodatkowania spółki europejskiej w procesie restrukturyzacji transgranicznej”, obronionej w kwietniu 2009 roku na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie.

⁵⁹⁶ Por. orzeczenie ETS w sprawie *Ramrath* (C-106/91).

prowadzenia przedsiębiorstw, prawo do zakładania agencji, oddziałów i filii. Uprawnia ono do ciągłej działalności na terenie państwa członkowskiego także wtedy, gdy działalność nie może być zakwalifikowana jako agencja, oddział czy filia⁵⁹⁷. O ile zostało zagwarantowane prawo swobodnego przemieszczania się osób fizycznych w ramach Wspólnoty, to TWE nie przyznaje jednak tego prawa osobom prawnym. Stanowisko takie zajął Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu w sprawie *Daily-Mail*⁵⁹⁸ stwierdzając, że art. 52 oraz 58 Traktatu (obecnie art. 43 i 48 TWE) nie przyznaje prawa spółce zarejestrowanej (założonej) zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego i mającej w nim statutową siedzibę, do przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego⁵⁹⁹. W uzasadnieniu orzeczenia podniesiono, że prawo zakładania przedsiębiorstw (ang. *freedom of establishment*) konstituuje jedną z podstawowych zasad Wspólnoty, a te postanowienia Traktatu są stosowane bezpośrednio. Pomimo że mają one na celu zapewnienie przedsiębiorstwom innego państwa członkowskiego takiego samego traktowania jak przedsiębiorstw rodzimych, to jednak zakazują także państwu członkowskiemu pochodzenia przedsiębiorstwa utrudniania zakładania podmiotów w rozumieniu art. 58 TWE⁶⁰⁰ w innych państwach członkowskich. W przeciwnym razie postanowienia art. 52 TWE⁶⁰¹ byłyby bez znaczenia, gdyby państwo członkowskie pochodzenia przedsiębiorstwa mogłoby zabronić przeniesienia go do innego państwa członkowskiego. Jednakże w przeciwieństwie do osób fizycznych, podmiotowość prawna spółek wynika z prawa państwa członkowskiego, a nie prawa wspólnotowego. Istnieją one tylko z racji różnych regulacji krajowych, które określają sposób ich zakładania i zasady funkcjonowania. Prawo poszczególnych państw członkowskich jednak różni się w tym zakresie. Dotyczy to w szczególności ustalania zasad podlegania prawu danego państwa, bowiem niektóre ustawodawstwa wymagają dla rejestracji danego podmiotu posiadania nie tylko krajowej siedziby statutowej (ang. *registred office*) ale także krajowej rzeczywistej siedziby zarządu (ang. *real head office*). W związku z tym, w przypadku niektórych państw członkowskich przeniesienie rzeczywistej siedziby zarządu poza terytorium kraju może stanowić przyczynę rozwiązania podmiotu ze wszystkimi tego konsekwencjami, w szczególności podatkowymi. Traktat uznaje te różnice w systemach prawnych państw członkowskich, co znajduje przejaw między innymi w

⁵⁹⁷ M. Drobysz [w:] Z. Brodecki, M. Drobysz, S. Majkowska, *Traktat o Unii Europejskiej traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem*, Warszawa 2002, kom. do art. 43.

⁵⁹⁸ Wyrok ETS z 27 września 1988r. w sprawie *The Queen v H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC* (C-81/87).

⁵⁹⁹ "(...) in the present state of Community law, Articles 52 and 58 of the Treaty, properly construed, confer no right on a company incorporated under the legislation of a Member State and having its registered office there to transfer its central management and control to another Member State."

⁶⁰⁰ Obecny art. 48 TWE.

⁶⁰¹ Obecny art. 43 TWE

równym traktowaniu siedziby statutowej, siedziby zarządu oraz miejsca prowadzenia działalności, a ponadto w art. 220 TWE⁶⁰² przewiduje, że państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom wzajemnego uznania spółek w rozumieniu art. 48 akapit 2 TWE, utrzymania osobowości prawnej w przypadku przeniesienia siedziby z kraju do kraju oraz możliwości łączenia spółek podlegających ustawodawstwu różnych krajów. Problem siedziby statutowej lub siedziby zarządu jako czynnika determinującego podleganie konkretnemu ustawodawstwu nie może być wobec tego, zdaniem ETS, rozwiązany na podstawie przepisów przewidujących prawo zakładania przedsiębiorstw, a musi być rozwiązany poprzez interwencję ustawodawcy bądź w drodze stosownych umów międzynarodowych. Tym samym TWE nie daje prawa do transgranicznego przeniesienia siedziby.

Stanowisko to uległo częściowej zmianie⁶⁰³ w wyroku ETS w sprawie *Überseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*⁶⁰⁴. Trybunał orzekł, iż państwo członkowskie zobowiązane jest uznać zdolność prawną i sądową, którą ma spółka zgodnie z porządkiem prawnym państwa jej założenia. Wobec tego państwa członkowskie nie mogą odmówić zdolności prawnej i procesowej spółce, która została skutecznie założona zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego nawet wtedy, jeśli państwo to jest zdania, że spółka przeniosła swoją rzeczywistą siedzibę na terytorium podlegające określonej władzy państwowej a kwestię zdolności prawnej i procesowej należy oceniać zgodnie z jego własnym prawem o spółkach handlowych⁶⁰⁵. Stanowisko ETS nie zmieniło jednak faktu, iż do transgranicznego przeniesienia siedziby konieczna jest regulacja prawa pozytywnego⁶⁰⁶.

Obecnie tylko trzy wspólnotowe bezpośrednio skuteczne akty prawne zawierają podstawę prawną do transgranicznego przeniesienia siedziby. Są to trzy rozporządzenia: w sprawie statutu spółki europejskiej⁶⁰⁷, w sprawie statutu spółdzielni europejskiej⁶⁰⁸ oraz w

⁶⁰² Obecny art. 293 TWE.

⁶⁰³ J. Napierała, Teoria siedziby a swoboda zakładania przedsiębiorstw w świetle orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Überseering*, *Studia Prawnicze* 1/2003, s.94.

⁶⁰⁴ Wyrok ETS z 2 listopada 2002r. w sprawie C-208/00.

⁶⁰⁵ Ch. Teichmann, Minderheitenschutz bei Gründung und Sitzverlegung der SE, *ZGR* 3/2003 s. 299. K. Bilewska, *Spółka europejska*, Warszawa 2006, s. 232.

⁶⁰⁶ Problem jest jednak o wiele bardziej skomplikowany i sprowadza się do zajęcia stanowiska pomiędzy dwoma teoriami: teorią siedziby oraz teorią założenia: por. J. Napierała, Teoria siedziby a swoboda zakładania przedsiębiorstw..., s. 89-105, M. Wenz [w:] M. R. Theisen (red.), M. Wenz (red.), M. Hölzl, R. Köstler, S. Maul, J. Neun, M. Niehues, M. Plendl, Ch. Teichmann, O. Thömmes, G. Widmayer, *Die Europäische Aktiengesellschaft, Recht, Steuern und Betriebswirtschaft der Societas Europaea*, Stuttgart 2002, s.171-246 i powołana tam literatura.

⁶⁰⁷ Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (Dz. Urz. WE L 294 z 10 listopada 2001 roku, s. 1 i nast.), dalej jako RSE.

sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych⁶⁰⁹, a dotyczą tylko instytucji w nich uregulowanych czyli spółki europejskiej, spółdzielni europejskiej oraz europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych. Brak jest natomiast wspólnotowej regulacji pozwalającej na przeniesienie siedziby innym podmiotom, np. krajowym spółkom akcyjnym czy spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością. Także niewiele państw członkowskich UE dopuszcza możliwość przeniesienia do innego państwa siedziby spółki zarejestrowanej na ich terytorium bez konieczności rozwiązania tej spółki⁶¹⁰. Z tego względu SE jest instytucją niezwykle atrakcyjną dla przedsiębiorców, którzy przy wyborze państwa jej siedziby mogą kierować się przede wszystkim kryteriami ekonomicznymi.

2. PROCEDURA PRZENIESIENIA SIEDZIBY SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ

Procedurę przeniesienia siedziby można podzielić na trzy fazy: czynności przygotowawcze, uchwałę walnego zgromadzenia oraz rejestrację i publikację przeniesienia⁶¹¹.

Pierwszą czynnością przygotowawczą jest sporządzenie planu transgranicznego przeniesienia siedziby. Należy ona do organu zarządzającego bądź administrującego spółki, w zależności od przyjętego ustroju organów. Plan ten określa obecną firmę, siedzibę, numer rejestracyjny SE i obejmuje również proponowaną statutową siedzibę SE, proponowany statut SE włącznie z jej nową firmą i wszelkimi konsekwencjami, jakie przeniesienie może mieć na uczestnictwo pracowników spółki, proponowany harmonogram przeniesienia oraz wszelkie prawa zagwarantowane w celu ochrony akcjonariuszy i wierzycieli. Plan przeniesienia siedziby podlega publikacji zgodnie z przepisami krajowymi wprowadzonymi zgodnie z Pierwszą Dyrektywą⁶¹². Organ zarządzający lub administrujący zobowiązany jest także do opracowania sprawozdania wyjaśniającego i uzasadniającego aspekty prawne i ekonomiczne przeniesienia oraz wyjaśniającego jego konsekwencje dla akcjonariuszy, wierzycieli i pracowników. Językowa i systemowa wykładnia przepisów RSE wskazuje, że sprawozdanie zarządu, w przeciwieństwie

⁶⁰⁸ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z 22 lipca 2003 roku w sprawie statutu spółdzielni europejskiej SCE (Dz. Urz. L 2007 z 18 sierpnia 2003r., s. 1 i nast.).

⁶⁰⁹ Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 roku w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych.

⁶¹⁰ K. Oplustil, *Europejska Spółka Akcyjna, Teksty aktów prawnych z omówieniem*, Warszawa 2002, s. 122.

⁶¹¹ K. Bilewska, *Spółka...*, s. 236.

⁶¹² Pierwsza dyrektywa Rady (WE) nr 68/151/EWG w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w Państwach Członkowskich od spółek w rozumieniu art. 58 akapit 2 Traktatu, w celu uzyskania ich równoważności w całej Wspólnocie, dla zapewnienia ochrony interesów zarówno wspólników jak i osób trzecich (Dz. Urz. L 65 z 14 marca 1968r., s. 8 i nast.).

do planu przeniesienia, nie podlega publikacji. Jednakże akcjonariusze i wierzyciele spółki europejskiej mają prawo, przynajmniej na jeden miesiąc przed walnym zgromadzeniem zwołanym w celu podjęcia uchwały o przeniesieniu, przeglądać w statutowej siedzibie spółki plan przeniesienia i sprawozdania, jak także mogą żądać otrzymania bezpłatnych kopii tych dokumentów.

Podjęcie decyzji o transgranicznym przeniesieniu siedziby spółki europejskiej należy do walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Uchwała ta może zostać podjęta dopiero po upływie dwóch miesięcy, następujących po opublikowaniu planu przeniesienia. W tym też terminie, jeżeli skutkiem przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej byłaby zmiana właściwego prawa, właściwy organ państwa członkowskiego może wyrazić sprzeciw wobec przeniesienia siedziby. Sprzeciw ten może być uzasadniony wyłącznie interesem publicznym, a przysługuje tylko wtedy, gdy tak stanowi prawo państwa członkowskiego siedziby spółki. Spółka musi w tym wypadku dysponować możliwością wniesienia środka odwoławczego do sądu. RSE stanowi ponadto, że w przypadku, gdy spółka europejska podlega nadzorowi krajowego finansowego organu nadzorczego, to prawo do wniesienia sprzeciwu w sprawie przeniesienia statutowej siedziby przysługuje również temu organowi (art. 8 ust. 14 akapit 2 RSE).

Uchwała o przeniesieniu siedziby statutowej wymaga większości dwóch trzecich głosów, chyba że prawo, które stosuje się do spółek akcyjnych w państwie członkowskim siedziby SE przewiduje surowsze warunki podjęcia uchwały. Jednakże każde państwo członkowskie może postanowić, że wystarczająca jest zwykła większość głosów, o ile reprezentowana jest przynajmniej połowa subskrybowanego kapitału akcyjnego spółki europejskiej (art. 8 ust. 6 RSE w zw. z art. 59 RSE). Jeżeli więc decyzja o przeniesieniu siedziby będzie podejmowana przez spółkę ze statutową siedzibą na terytorium Polski, wówczas skuteczne podjęcie uchwały będzie wymagać większości trzech czwartych głosów (art. 415 § 1 KSH), a jeżeli spółka europejska jest instytucją finansową, to właściwy organ nadzoru, w terminie dwóch miesięcy od dnia ogłoszenia planu przeniesienia siedziby statutowej może w drodze decyzji administracyjnej wyrazić sprzeciw wobec przeniesienia siedziby statutowej. Na decyzję organu nadzoru przysługuje skarga do sądu administracyjnego (art. 51 SEU).

W przypadku skutecznego podjęcia uchwały i niezgłoszenia sprzeciwu przez właściwy organ, sąd, notariusz lub inny właściwy organ w państwie członkowskim, w którym SE ma swoją statutową siedzibę, wydaje zaświadczenie potwierdzające dopełnienie aktów i czynności prawnych, które należy dopełnić przed przeniesieniem. Jednakże wcześniej spółka europejska musi zapewnić właściwy organ, że interesy wierzycieli i osób mających inne prawa wobec SE

(włączając w to organy publiczne) są właściwie chronione zgodnie z wymaganiami określonymi przez państwo członkowskie, w którym SE ma swoją dotychczasową statutową siedzibę. Zapewnienie to dotyczy zobowiązań wobec wierzycieli, które powstały przed opublikowaniem planu przeniesienia. Spółka europejska może zostać zarejestrowana w państwie nowej siedziby dopiero wtedy, gdy zostanie przedstawione powyższe zaświadczenie oraz zostanie udowodnione, że dokonano wszystkich czynności wymaganych dla zarejestrowania spółki w państwie przyjmującym⁶¹³.

Przeniesienie statutowej siedziby jest skuteczne od daty zarejestrowania spółki europejskiej w państwie przyjmującym. Wpis ten nie wywołuje jednak automatycznie skutku wykreślenia w państwie pierwotnej siedziby. Dopiero po dokonaniu rejestracji nowej siedziby spółki, rejestr w państwie przyjmującym zawiadamia rejestr poprzedniej statutowej siedziby, a wykreślenie spółki z dotychczasowego rejestru zostanie dokonane nie wcześniej niż z chwilą otrzymania zawiadomienia. Zarówno wpis w państwie przyjmującym, jak i wykreślenie w państwie poprzedniej siedziby, musi zostać opublikowany zgodnie z przepisami krajowymi zgodnymi z Pierwszą Dyrektywą. Informacja o przeniesieniu statutowej siedziby jest skuteczna wobec osób trzecich z momentem publikacji. Jednakże jeżeli informacja o wykreśleniu z rejestru dawnej siedziby nie została opublikowana, osoby trzecie mogą nadal powoływać się na tę okoliczność, chyba że SE udowodni, że osoby trzecie wiedziały o zmianie siedziby spółki.

Rozporządzenie o spółce europejskiej chroni także wierzycieli, których wierzytelności powstały przed przeniesieniem statutowej siedziby SE do innego państwa członkowskiego. W tym wypadku przyjmuje się fikcję prawną, iż SE ma siedzibę w państwie członkowskim dotychczasowej siedziby, niezależnie od terminu wszczęcia postępowania przeciwko SE.

3. SKUTKI PODATKOWOPRAWNE PRZENIESIENIA SIEDZIBY

3.1. UWAGI OGÓLNE

⁶¹³ Por. art. 8 ust. 9 RSE. Rozporządzenie nie używa jednak pojęcia państwa przyjmującego. Posługuje się tylko określeniem „państwa, w którym mieści się nowa statutowa siedziba” (ang. *country of new registered office*).

Zasady opodatkowania transgranicznego przeniesienia siedziby spółki europejskiej zostały wprowadzone do dyrektywy 90/434/EWG⁶¹⁴ dopiero dyrektywą nowelizującą 2005/19/WE⁶¹⁵. Wcześniej brak było wspólnotowych regulacji podatkowych dotyczących tego procesu. Jak podniesiono w motywach dyrektywy 2005/19/WE, przeniesienie statutowej siedziby jest jednym ze sposobów korzystania ze swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 43 i 48 TWE. Nie przenosi się aktywów, a spółka i jej akcjonariusze nie czerpią z tej operacji dochodów, zysków ani zysków kapitałowych. Decyzja spółki dotycząca reorganizacji przedsiębiorstwa przez przeniesienie statutowej siedziby nie powinna być utrudniana przez restrykcyjne reguły podatkowe lub ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające z krajowych przepisów podatkowych państw członkowskich, sprzecznych z prawem wspólnotowym. Przeniesienie statutowej siedziby spółki, lub sytuacja związana z tym przeniesieniem, które pociąga za sobą zmianę rezydencji podatkowej może bowiem skutkować nałożeniem pewnej formy opodatkowania w państwie członkowskim, z którego przenosi się siedzibę. Opodatkowanie może zostać nałożone także wtedy, gdy przeniesienie siedziby nie prowadzi do zmiany rezydencji dla celów podatkowych. Z tego względu do dyrektywy 90/434/EWG wprowadzono kilka reguł, które mają zapobiec powyższemu opodatkowaniu⁶¹⁶. Dyrektywa nie ustanawia jednak wspólnych zasad dotyczących określania rezydencji SE dla celów podatkowych, pozostawiając tą kwestię ustawodawstwu krajowemu oraz umowom międzynarodowym. Transgraniczne przeniesienie siedziby SE nie musi wobec tego prowadzić do zmiany rezydencji podatkowej.

Zasady opodatkowania transgranicznego przeniesienia siedziby dyrektywa 90/434/EWG ujemuje w trzech artykułach (10b-10d) tytułu IVb, ukształtowanych na wzór regulacji dotyczących pozostałych operacji restrukturyzacyjnych. Z zasady przeniesienie siedziby powinno być neutralne podatkowo, zarówno dla samej spółki jak i jej akcjonariuszy. Dyrektywa pozostawia państwom członkowskim pewną swobodę w zakresie implementacji jej postanowień, zakreślając jedynie termin wprowadzenia stosownych zmian. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2005/19/WE, państwa członkowskie zobowiązane były do jej wdrożenia do 1 stycznia 2006 roku. Niestety polski ustawodawca nie wprowadził jeszcze stosownych regulacji,

⁶¹⁴ Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących różnych państw członkowskich (Dz. Urz. L 225 z 20 sierpnia 1990r., s. 1 i nast.).

⁶¹⁵ Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 roku zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. L 58 z 4 marca 2005r., s. 19 i nast.).

⁶¹⁶ Por. motyw 6 i 7 dyrektywy 2005/19/WE.

tak więc ewentualne skutki podatkowe powinny być oceniane w aspekcie obecnych rozwiązań na tle prawa europejskiego. Niemniej proces transgranicznego przeniesienia siedziby SE może być rozpatrywany w dwóch aspektach, niezależnie od ustawodawstwa krajowego: z punktu widzenia państwa rezydencji SE, które traci podatnika (państwa wyjścia), oraz z punktu widzenia państwa, na terytorium którego zostaje przeniesiona siedziba SE. Wg takich założeń zostanie dokonana analiza polskich rozwiązań podatkowych.

3.2. ZASADY OPODATKOWANIA WG DYREKTYWY 2005/19/WE

Zgodnie z niezwykle złożonym przepisem art. 10b ust. 1 dyrektywy 90/434/EWG, jeżeli SE lub SCE przenosi statutową siedzibę z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub w związku z przeniesieniem statutowej siedziby z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, SE lub SCE będąca rezydentem w pierwszym państwie członkowskim przestaje być rezydentem w tym państwie członkowskim i staje się rezydentem w innym państwie członkowskim, to przeniesienie statutowej siedziby lub zmiana rezydencji nie stanowią podstawy do opodatkowania zysków kapitałowych, obliczonych zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona, osiągniętych w związku z aktywami i pasywami SE i SCE, które wskutek przeniesienia statutowej siedziby albo zmiany rezydencji, pozostają efektywnie powiązane ze stałym zakładem SE lub SCE w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych. Jednakże zasada ta ma zastosowanie tylko wówczas, gdy SE lub SCE dokonuje obliczenia nowych odpisów amortyzacyjnych i jakichkolwiek zysków lub strat w odniesieniu do aktywów i pasywów, które pozostają efektywnie związane ze stałym zakładem, jak gdyby nie dokonano przeniesienia statutowej siedziby bądź nie zmieniono rezydencji do celów podatkowych.

Powołany przepis dyrektywy, wprawdzie niezwykle skomplikowany i wieloelementowy, akcentuje kilka zdarzeń mających doniosłe znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Przede wszystkim słusznie wskazuje, iż sam fakt przeniesienia statutowej siedziby wcale nie musi powodować zmiany rezydencji podatkowej. Wprawdzie zarówno RSE jak i RSCE wyraźnie stanowią, iż statutowa siedziba musi znajdować się w tym samym państwie członkowskim, co

siedziba zarządu⁶¹⁷, to jednak takie podejście nie rozwiązuje problemów podatkowych. Prawo podatkowe nie musi się opierać na kryteriach cywilnoprawnych dla ustalania rezydencji podatkowej, może także nadawać im odmienne znaczenie. W konkretnym wypadku może się bowiem okazać, iż pomimo zmiany statutowej siedziby i siedziby zarządu w rozumieniu RSE, spółka europejska dalej pozostaje rezydentem państwa dotychczasowej siedziby stając się jednocześnie rezydentem państwa nowej statutowej siedziby. Dojdzie do tego między innymi na skutek odmiennego rozumienia pojęcia siedziby zarządu. Problem ten nie może zostać rozwiązany na gruncie KM OECD, gdyż ta stanowi tylko, iż jeżeli osoba niebędąca osobą fizyczną ma siedzibę w obu umawiających się państwach, to uważa się, że ma ona siedzibę w tym umawiającym się państwie, w którym znajdzie się miejsce jej faktycznego zarządu⁶¹⁸, przy czym nie wprowadza definicji miejsca faktycznego zarządu. Należy wówczas stosować takie znaczenie pojęcia miejsca faktycznego zarządu, jakie ma ono w przepisach prawnych tych państw w zakresie podatków, do których ma zastosowanie konwencja, a znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym przez inne przepisy prawne⁶¹⁹. Dochodzi w ten sposób do zapętlenia kryterium rezydencji, gdyż na skutek braku zgodności ustawodawstw krajowych należy stosować kryteria z umowy międzynarodowej, która z kolei odsyła z powrotem do ustawodawstw krajowych, a te do umowy itd. Błędnego koła nie przerwa dyrektywa 90/434/EWG, akceptując tylko istnienie problemu⁶²⁰. W doktrynie zaproponowano⁶²¹, aby miejsce faktycznego zarządu rozumieć jako miejsce, w którym z merytorycznego punktu widzenia podejmowane są kluczowe decyzje w sprawach zarządzania i w sprawach handlowych, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa. Miejscem faktycznego zarządu będzie więc zazwyczaj miejsce, w którym osoba lub grupa osób sprawujących najwyższe funkcje (np. rada dyrektorów) podejmuje oficjalne decyzje, czyli miejsce, w którym wypracowywane są działania obejmujące przedsiębiorstwo jako całość. Ponieważ nie można ustalić dokładnej normy, zatem w celu ustalenia miejsca faktycznego zarządu powinny być brane pod uwagę wszystkie fakty i okoliczności⁶²². Zalicza się do nich w szczególności miejsce, gdzie umiejscowiony jest zarząd najwyższego szczebla, miejsce, gdzie faktycznie wykonywano działalność gospodarczą, miejsce

⁶¹⁷ Por. art. 7 RSE oraz art. 6 RSCE.

⁶¹⁸ Art. 4 ust. 3 KM OECD.

⁶¹⁹ Por. art. 3 ust. 2 KM OECD.

⁶²⁰ Por. motyw nr 7 dyrektywy 2005/19/WE.

⁶²¹ *Komentarz KM OECD*, art. 4 nr 24.

⁶²² *Komentarz KM OECD*, art. 4 nr 24.

rejestracji⁶²³, miejsce, w którym udziałowcy podejmują kluczowe decyzje w odniesieniu do spółki bądź miejsce, gdzie przebywają osoby zarządzające spółką⁶²⁴. Powyższe kryteria także nie pozwalają jednoznacznie określić miejsca faktycznego zarządu, gdyż nie sposób przypisać określonej wagi do poszczególnych okoliczności. Przykładowo może się zdarzyć, iż całe przedsiębiorstwo, za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność SE, umiejscowione jest w dotychczasowym państwie rezydencji, podczas gdy zarząd oraz rada nadzorcza zostały przeniesione do nowego państwa, gdzie zapadają już wszystkie decyzje. Przy zastosowaniu wskazanych kryteriów SE będzie rezydentem zarówno dotychczasowego państwa (położenie przedsiębiorstwa) oraz nowego państwa (umiejscowienie ośrodka decyzyjnego)⁶²⁵. Przeniesienie statutowej siedziby nie spowoduje więc przeniesienia rezydencji podatkowej, gdyż SE nie przestanie być rezydentem państwa, z którego przeniesiono statutową siedzibę. Może się także zdarzyć, iż przeniesienie statutowej siedziby bezspornie spowoduje przeniesienie rezydencji podatkowej. Przykładowo dojdzie to tego w sytuacji, gdy SE w dotychczasowym państwie rezydencji posiadała tylko siedzibę organów, a działalność przedsiębiorstwa prowadzona była w innym państwie członkowskim. Przeniesienie statutowej siedziby wraz z siedzibą organów spowoduje, iż SE utraci wszelkie łączniki z dotychczasowym państwem i przestanie być jego rezydentem. Obie sytuacje są objęte zakresem przedmiotowym dyrektywy – państwo członkowskie dotychczasowej rezydencji nie może wobec tego wywodzić prawa do opodatkowania przeniesienia siedziby z faktu, iż SE dalej podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na jego terytorium.

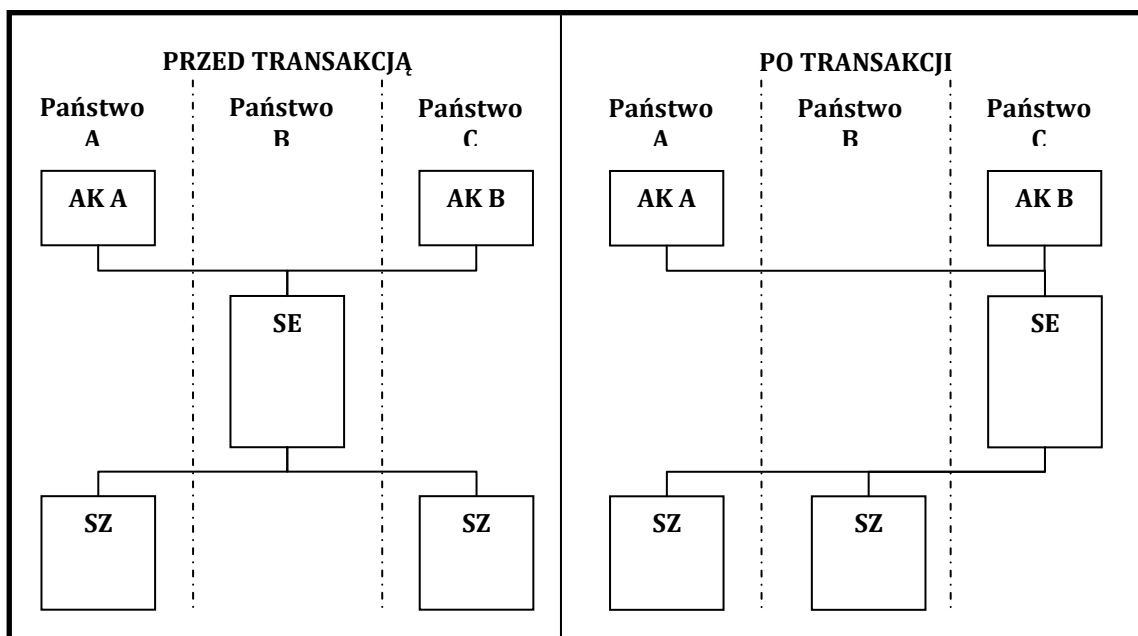
Odroczenie opodatkowania przeniesienia statutowej siedziby następuje na podobnych zasadach jak przy pozostałych operacjach restrukturyzacyjnych i odnosi się do zysków kapitałowych, obliczonych zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/434/EWG w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona. Także przy przeniesieniu statutowej siedziby, aktywa i pasywa SE mają być efektywnie powiązane ze stałym zakładem SE w państwie wyjścia i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych

⁶²³ Jednakże miejsce rejestracji nie może być samodzielnym kryterium, na podstawie którego będzie ustalane miejsce faktycznego zarządu, por. art. 4 nr 22 *Komentarza do KM OECD*.

⁶²⁴ M. Guzek [w:] M. Jamroży (red.), A. Cloer (red.), K. Bobkiewicz, M. Guzek, A. Harasimowicz, A. Jamroży, K. Kaczor, M. Klukowska, M. Krawczyk, A. Kunc, A. Maczura, S. Moczko-Wdowczyk, K. Modrzejewska, L. Patrzek, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007, s. 41 za OECD, *The Impact of the Communications Revolutions on the Application of „Place of Effective Management as a Tie Breaker Rule”*, *Discussion Paper*, February 2001.

⁶²⁵ Tytułem przykładu można wskazać przeniesienie statutowej siedziby SE z Włoch do Polski. Włochy nie podzielają bowiem interpretacji zawartej art. 4 nr 24 *Komentarza KM OECD* odnośnie „osoby lub grupy osób” jako jedynego kryterium określającego siedzibę faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Ich zdaniem, przy określaniu siedziby faktycznego zarządu należy również brać pod uwagę miejsce, w którym odbywa się główna i podstawowa działalność przedsiębiorstwa (por. Uwagi do *Komentarza KM OECD*, art. 4 nr 25).

dla celów podatkowych. Sformułowanie to na gruncie przeniesienia statutowej siedziby nabiera szczególnego znaczenia. Warto bowiem zauważyć, iż w pierwotnym brzmieniu dyrektywy brak było tych regulacji, a główna myśl ustawodawcy europejskiego, niejako wyciągnięta przed nawias, została skupiona w art. 4 dotyczącym aktywów i pasywów znajdujących się w państwach spółek biorących udział w transakcji restrukturyzacyjnej, natomiast skutki podatkowe dotyczące zakładu uregulowane zostały w art. 10. Ustawodawca europejski wprowadzając art. 10b-10d nie wkomponował ich w dotychczasową konstrukcję aktu prawnego i nie odesłał do art. 10 dyrektywy pomijając w zupełności fakt, iż transgraniczna działalność SE opiera się w istocie na funkcjonowaniu zakładów w innych państwach członkowskich. Przeniesienie statutowej siedziby może być bowiem identyczne w skutkach w państwie wyjścia, jak fuzja wyjściowa⁶²⁶ – zarówno w stosunku do przedsiębiorstwa macierzystego, jak i zakładów w innych państwach członkowskich. Dla wyjaśnienia problemu należy posłużyć się przykładem opartym na wcześniej analizowanym schemacie⁶²⁷ nr 1. Otóż w wyniku fuzji transgranicznej powstała SE z siedzibą w państwie B, która posiada stałe zakłady (SZ) w państwach A oraz C. Na obecnym etapie SE przenosi siedzibę z państwa B do państwa C. Po zakończeniu procesu ta sama spółka europejska ma już swoją statutową siedzibę w państwie C oraz stałe zakłady w państwie A oraz państwie B. Przykład ten ilustruje poniższy diagram:



⁶²⁶ Pojęcie fuzji wyjściowej i jej skutków prawnohandlowych oraz podatkowych zostało szczegółowo omówione w rozdziale dot. powołania spółki europejskiej przez fuzję transgraniczną.

⁶²⁷ Schemat nr 1 został zamieszczony w rozdziale dot. powołania spółki europejskiej przez fuzję transgraniczną.

Należy zauważyć, iż państwo B do momentu przeniesienia siedziby SE było uprawnione do opodatkowania całości dochodów SE z racji faktu, iż podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na jego terytorium. Państwu B przysługiwały więc prawa podatkowe do stałego zakładu położonego w państwie A. Jeżeli w wyniku przeniesienia siedziby SE przestanie być rezydentem państwa B, wówczas państwo B utraci prawo do opodatkowania zysków kapitałowych stałego zakładu z państwa A, gdyż zaniknie dotychczasowy łącznik z jego terytorium. Należy zadać pytanie, czy państwo B na etapie przeniesienia statutowej siedziby SE jest uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych stałego zakładu SE położonego w państwie A. Odpowiedź na tak postawione pytanie jest złożona. Dla odroczenia opodatkowania dyrektywa wymaga bowiem, aby aktywa i pasywa SE pozostały efektywnie powiązane ze stałym zakładem w opuszczanym państwie członkowskim (państwie wyjścia) i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych. Jeżeli uzna się, iż zakład w państwie A zostanie efektywnie powiązany⁶²⁸ z nowopowstałym zakładem w państwie B i będzie miał udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych w państwie B, to państwo B zobowiązane jest do odroczenia opodatkowania. Jest to w sumie pytanie o znaczenie pojęcia efektywnego powiązania ze stałym zakładem oraz o możliwość uznania, czy do stałego zakładu położonego w jednym państwie można przypisać stały zakład w innym państwie. Wydaje się, iż dyrektywa nie stwarza podstaw do konstruowania odmiennych instytucji, aniżeli występujących dotychczas na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Należałoby więc uznać, iż efektywne powiązanie aktywów i pasywów ze stałym zakładem w państwie członkowskim powinno być utożsamiane z możliwością uznania tych aktywów i pasywów za stały zakład. Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, iż stałemu zakładowi położonemu w jednym państwie członkowskim można przypisać stały zakład położony w innym państwie. Stały zakład jest bowiem konstrukcją fikcyjną, stosowaną w celu określenia prawa jednego państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa drugiego państwa⁶²⁹. Relatywizowany jest właśnie do przedsiębiorstwa umawiającego się państwa, a więc przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym umawiającym się państwie⁶³⁰, a nie do stałego zakładu tego przedsiębiorstwa. Instytucja stałego zakładu została bowiem wprowadzona do ustawodawstw podatkowych dla zapewnienia, aby podatnicy-nierezydenci płacili godziwą część podatku w

⁶²⁸ Niem. tatsächlich einer Betriebsstätte der SE (...) zugerechnet bleibt, ang. remain effectively connected with a permanent establishment of the SE.

⁶²⁹ *Komentarz KM OECD*, art. 5 teza nr 1.

⁶³⁰ Por. art. 3 ust. 1 lit. d) *KM OECD*.

każdej jurysdykcji, w której prowadzą działalność poprzez stałą bazę⁶³¹, jest więc immanentnie związana z instytucją ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Uznanie, iż stały zakład może być powiązany z innym stałym zakładem prowadzioby do konkluzji, iż państwo położenia stałego zakładu byłoby uprawnione do opodatkowania zysków, które ani nie zostały osiągnięte na jego terytorium, ani nie pochodzą od jego rezydenta podatkowego. Wymagałoby to przededefiniowania instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego⁶³². Należały więc uznać, iż w świetle dyrektywy 90/434/EWG państwo członkowskie dotychczasowej siedziby jest uprawnione do opodatkowania ukrytych rezerw stałego zakładu spółki europejskiej położonego w innym państwie członkowskim w wypadku przeniesienia statutowej siedziby tejże spółki do innego państwa członkowskiego.

Odroczenie opodatkowania nie musi nastąpić także w wypadku, gdy zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego, SE jest uprawniona do dokonania odliczeń nowych odpisów amortyzacyjnych lub jakichkolwiek zysków lub strat w odniesieniu do aktywów i pasywów pozostających w tym państwie członkowskim obliczonych na innej podstawie niż określono w art. 10b ust. 2. Odroczenia nie stosuje się wówczas do aktywów i pasywów, w odniesieniu do których SE skorzystała z tej możliwości. Innymi słowy, jeżeli państwo członkowskie położenia SE (państwo wyjścia) zezwala na zmianę sposobu obliczania odpisów amortyzacyjnych (np. zmianę wartości początkowej, dokonywanie ponownych odliczeń odpisów amortyzacyjnych) i SE w związku ze zmianą siedziby skorzysta z tej możliwości w stosunku do określonych aktywów lub pasywów, wówczas państwo członkowskie będzie uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych związanych z tymi aktywami bądź pasywami. Warto odnotować, iż możliwość dokonania nowych obliczeń amortyzacyjnych odnosi się do ustawodawstwa państwa wyjścia SE⁶³³ i w tym państwie ustalane są ewentualne skutki podatkowe. Nie ma znaczenia, iż SE skorzystałaby z możliwości ustalenia nowych odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby w stosunku do aktywów i pasywów pozostawionych w państwie wyjścia. Państwo wyjścia nie może wobec tego wywodzić prawa do

⁶³¹ F. Vincent, *Transfer Pricing and Attribution of Income to Permanent Establishments: The Case for Systematic Global Profit Splits*, *Canadian Tax Journal* 2/2005, s. 411.

⁶³² W zakresie odmiennego znaczenia pojęcia nieograniczonego obowiązku podatkowego por. A. Kostecki, *Wirtualna instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s.199 i nast.

⁶³³ Konkluzja ta wynika z brzmienia art. 10b ust.3 dyrektywy 90/434/EWG.

opodatkowania zysków kapitałowych z faktu, iż SE dokonuje nowych (ponownych) odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby⁶³⁴.

Przeniesienie statutowej siedziby SE powoduje z reguły, iż majątek pozostawiony w państwie wyjścia jest przyporządkowany położonemu tam stałemu zakładowi. W tym wypadku, zgodnie z dosłownym brzmieniem art. 10c ust. 1 dyrektywy, który aż razi wyjątkowo niezgrabnym tłumaczeniem na język polski: „państwo członkowskie podejmuje niezbędne działania, aby zapewnić, żeby, jeśli zapasy albo rezerwy należycie ustanowione przez SE (...) przed przeniesieniem statutowej siedziby są częściowo bądź całkowicie zwolnione z opodatkowania i nie są uzyskane w związku z utrzymywanymi za granicą stałymi zakładami, takie zapasy lub rezerwy mogą być przeniesione z takim samym zwolnieniem, przez stały zakład SE (...), który znajduje się na terytorium państwa członkowskiego, z którego statutowa siedziba została przeniesiona”. Inaczej mówiąc, w toku działalności SE wypracowuje wartości akumulowane w postaci zapasów lub rezerw, które na etapie gromadzenia nie podlegają opodatkowaniu z tytułu ich dystrybucji. Państwo wyjścia jest zobowiązane zapewnić, aby te zapasy i rezerwy SE mogły zostać przypisane stałemu zakładowi SE, który pozostanie w państwie wyjścia i w związku z tym przyporządkowaniem nie zostały opodatkowane. Zakaz opodatkowania nie odnosi się jednak do zapasów i rezerw, które zostały uzyskane w związku z utrzymywanymi za granicą stałymi zakładami - w przeciwnym wypadku państwo wyjścia utraciłoby bezpowrotnie możliwość ich opodatkowania ze względu na brak nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego. Regulacja ta wpisywałaby się w konkluzję, iż państwo członkowskie wyjścia jest uprawnione do opodatkowania ukrytych rezerw stałego zakładu SE położonego w innym państwie członkowskim w wypadku przeniesienia statutowej siedziby tejże spółki do innego państwa członkowskiego. Pozwala to wyciągnąć ogólny wniosek, iż państwo członkowskie wyjścia jest zobowiązane do odroczenia opodatkowania SE tylko wtedy i w takim zakresie, w jakim będzie uprawnione do nałożenia podatku w przyszłości.

Dyrektywa precyzuje także sposób traktowania strat spółki europejskiej przenoszącej swoją statutową siedzibę. Zgodnie z art. 10c ust. 2 dyrektywy, w zakresie, w jakim spółka przenosząca statutową siedzibę na terytorium państwa członkowskiego byłaby uprawniona do przenoszenia na okresy przyszłe lub okresy przeszłe strat, które nie zostały wykorzystane dla celów podatkowych, to państwo członkowskie zezwala stałemu zakładowi SE znajdującemu się na jego terytorium, na przejmowanie strat podatkowych spółki europejskiej, które nie zostały

⁶³⁴ Możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych w państwie nowej siedziby od majątku pozostawionego w państwie wyjścia należy jednak zawsze rozpatrywać w związku z zasadami przypisywania zysków stałemu zakładowi i zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania.

wykorzystane dla celów podatkowych, pod warunkiem że przeniesienie na okresy przyszłe lub okresy przeszłe byłoby możliwe⁶³⁵ w podobnych warunkach w przypadku spółki, która nadal posiadałaby statutową siedzibę lub która pozostałaby rezydentem do celów podatkowych tego państwa członkowskiego. Innymi słowy stały zakład spółki europejskiej pozostawiony w państwie wyjścia jest uprawniony do przejęcia i dalszego rozliczenia strat SE pod warunkiem, że byłaby do tego uprawniona SE, gdyby nie zmieniała państwa swojej statutowej siedziby.

Dyrektywa stanowi także, iż przeniesienie statutowej siedziby SE nie stanowi podstawy opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych akcjonariuszy. Dochód ten może być jednak opodatkowany przy późniejszym zbyciu tych papierów wartościowych⁶³⁶.

3.3. OPUSZCZENIE TERYTORIUM POLSKI - PAŃSTWA REZYDENCJI

3.3.1. OPODATKOWANIE SPÓŁKI EUROPEJSKIEJ

Ustalenie skutków podatkowych opuszczenia państwa rezydencji w przypadku transgranicznego przeniesienia siedziby statutowej SE podlegającej w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest zadaniem trudnym, bowiem polski ustawodawca nie implementował jeszcze dyrektywy 2005/19/WE. Zasady opodatkowania należałoby wobec tego wywodzić z obecnych rozwiązań podatkowych i ewentualnie korygować je o postanowienia dyrektywy 90/434/EWG⁶³⁷.

W pierwszej kolejności należałoby ustalić, czy przeniesienie statutowej siedziby SE do innego państwa członkowskiego mogłoby spowodować na gruncie PDOP opodatkowanie zysków kapitałowych. Wydaje się, iż żaden przepis powołanej ustawy nie może być podstawą do

⁶³⁵ Podane brzmienie przepisu odzwierciedla jego prawidłową normatywną treść. Polskie urzędowe tłumaczenie jest oczywiście błędne. Stanowi bowiem, iż przejęcie strat jest dopuszczalne pod warunkiem, że „przeniesienie na okresy przyszłe lub okresy przeszłe nie byłoby możliwe w podobnych warunkach w przypadku spółki, która nadal posiadałaby statutową siedzibę lub która pozostałaby rezydentem do celów podatkowych tego Państwa Członkowskiego”. Inne wersje językowe jednoznacznie wskazują, iż przejęcie strat jest dopuszczalne pod warunkiem, że ich przeniesienie byłoby możliwe w podobnych warunkach, a nie jak stanowi polskie tłumaczenie „nie byłoby możliwe”. Wystarczy wskazać wersję niemiecką przepisu, zgodnie z którą „*vorausgesetzt, die Vor- oder Rückübertragung der Verluste wäre für ein Unternehmen, das weiterhin seinen Sitz oder seinen steuerlichen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, zu vergleichbaren Bedingungen möglich gewesen*“, lub angielską: „*provided that the loss carry forward or carry back would have been available in comparable circumstances to a company which continued to have its registered office or which continued to be tax resident in that Member State*”.

⁶³⁶ Por. art. 10d dyrektywy 90/434/EWG.

⁶³⁷ Ze względu na upływ terminu implementacji dyrektywa 90/434/EWG może znaleźć bezpośrednie zastosowanie.

opodatkowania zysków kapitałowych spółki europejskiej na etapie przeniesienia siedziby. Przede wszystkim należy podkreślić, iż PDOP nie wiąże z przeniesieniem siedziby SE skutku w postaci rozwiązania spółki i likwidacji jej majątku. Na gruncie prawa handlowego przewidziana jest bowiem ciągłość podmiotowa SE, a polskie prawo podatkowe nie wprowadza w tym zakresie żadnych odstępstw. Prawo podatkowe traktuje SE zarówno przed jak i po przeniesieniu siedziby jako ten sam podmiot. Konkluzja ta prowadzi nieuchronnie do wniosku, iż nie można mówić o zbyciu majątku spółki europejskiej, ponieważ zarówno przed jak i po przeniesieniu siedziby majątek ten przysługuje temu samemu podmiotowi. Nie można więc zastosować przepisów przewidujących opodatkowanie zysków ujawnionych przy zbyciu majątku bądź składników majątkowych, ponieważ w ogóle nie dochodzi do zbycia. Ponadto polski ustawodawca nie wprowadził opodatkowania „na wyjściu” (*exit tax*), a więc podatku od ukrytych rezerw nakładanego z tytułu usunięcia składnika majątkowego spod jurysdykcji podatkowej. Okoliczności te przemawiają za uznaniem, iż została zagwarantowana neutralność podatkowa przeniesienia siedziby SE w stosunku do ukrytych rezerw. Warto jeszcze zauważyć, iż polskie przepisy podatkowe nie przewidują dla odroczenia opodatkowania warunku w postaci efektywnego przypisania majątku do stałego zakładu SE w Polsce⁶³⁸. Na skutek przeniesienia statutowej siedziby SE z terytorium Polski może więc dojść do definitywnego wyłączenia polskiej jurysdykcji podatkowej bez nałożenia *exit taxes*.

Istotnym zagadnieniem jest także kwestia ustalenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych od majątku pozostawionego w Polsce, a więc państwie dotychczasowej rezydencji. Problem ten może wystąpić w wypadku, gdy majątek zostanie przypisany do stałego zakładu SE położonego w Polsce. Wydaje się, iż spółka europejska zobowiązana będzie do dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych na dotychczasowych warunkach, a więc na zasadzie kontynuacji. Wniosek ten wypływa z przyjętej wcześniej zasady kontynuacji bytu prawnego SE, to jest tożsamości podmiotowej spółki europejskiej, także dla celów podatkowych. Nie dochodzi również do żadnej operacji, od której ustawa uzależniałaby możliwość zmiany zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Podobnie zasada tożsamości podmiotowej SE nakazywałby przyjąć, iż zapasy i rezerwy zwolnione od opodatkowania, ustanowione przez SE z siedzibą w Polsce przed przeniesieniem statutowej siedziby, nie związane ze stałym zakładem SE położonym za granicą, mogły być dalej przypisane stałemu zakładowi SE pozostawionemu w Polsce po przeniesieniu siedziby SE. Nie wydaje się także, aby inaczej należałoby rozstrzygać kwestię przejścia strat SE przez jej stały zakład pozostawiony Polsce. Ustawa o podatku

⁶³⁸ Jest to konsekwencją braku implementacji dyrektywy 2005/19/WE.

dochodowym od osób prawnych stanowi tylko, że przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową⁶³⁹. Przeniesienie statutowej siedziby nie może zostać uznane za jakąkolwiek z tych operacji, w związku z czym ustawa nie stoi na przeszkodzie dalszemu rozliczaniu strat przez stały zakład SE, a poniesionych przed przeniesieniem siedziby SE do innego państwa członkowskiego.

W doktrynie podniesiono także, iż z braku stosownych przepisów należy *mutatis mutandis* stosować przepisy dotyczące przekształcenia spółek kapitałowych w zakresie zamknięcia ksiąg rachunkowych, sporządzenia sprawozdania finansowego oraz długości roku podatkowego⁶⁴⁰. Ze względu na symetryczność zagadnień, problem ten zostanie omówiony przy przeniesieniu statutowej siedziby SE pod polską jurysdykcję podatkową.

Powyższe wnioski wskazują, iż polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych jest zgodna z dyrektywą 90/434/EWG w zakresie opodatkowania ukrytych rezerw, przejścia zapasów, rezerw oraz strat przy przeniesieniu statutowej siedziby SE poza granice Polski. Przeniesienie siedziby jest więc neutralne podatkowo w takim zakresie, jaki przewiduje powołana dyrektywa, nawet przy braku przepisów implementujących jej postanowienia. Polski ustawodawca nie skorzystał tym samym z możliwości ograniczenia neutralności podatkowej do przypadku, w którym pozostawiony majątek będzie przypisany do stałego zakładu położonego na terytorium Polski, co zagwarantowałoby późniejsze opodatkowanie zysków wynikających ze zbycia składników majątku. Brak jest także możliwości zmiany podatkowych odpisów amortyzacyjnych od majątku przyporządkowanego stałemu zakładowi powstałemu na terytorium RP. Należałoby więc stwierdzić, iż ewentualne zmiany w powyższym zakresie w PDOP byłyby bardziej podyktowane fiskalnym interesem państwa a nie koniecznością dostosowania przepisów do prawa europejskiego.

3.3.2. OPODATKOWANIE AKCJONARIUSZY

⁶³⁹ Tak art. 7 ust. 3 pkt 4 PDOP.

⁶⁴⁰ K.G. Szymański, Opodatkowanie czynności restrukturyzacyjnych z udziałem europejskiej spółki akcyjnej, Przegląd Podatkowy 7/2006, s.16.

Zmieniona dyrektywa 90/434/EWG zakazuje opodatkowania dochodów, zysków lub zysków kapitałowych akcjonariuszy na skutek przeniesienia statutowej siedziby SE. W przypadku polskich ustaw podatkowych, zarówno PDOF jak i PDOP nie przewidują, aby przeniesienie siedziby SE stanowiło podstawę do opodatkowania akcjonariuszy. Nie można także zastosować przepisów przewidujących opodatkowanie na wypadek zbycia papierów wartościowych. O zbyciu można bowiem mówić w sytuacji, gdy dochodzi do zmiany podmiotowej w zakresie prawa własności, to jest przypisania tytułu do określonych akcji określonej osobie, jako nowemu uprawnionemu⁶⁴¹.

Wątpliwości mogą jednak wzbudzać regulacje dotyczące opodatkowania dochodu powstałego na skutek umorzenia akcji. Obie ustawy o podatku dochodowym stanowią bowiem, iż dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także dochód z umorzenia akcji⁶⁴². W przypadku akcjonariuszy podlegających PDOP, dochód podlegałby opodatkowaniu podatkiem zryczałtowanym w wysokości 19%, przy czym do przychodów nie zaliczałoby się umorzenia akcji w części, która odpowiada kosztom ich nabycia (objęcia). Podstawą naliczenia podatku byłaby więc jedynie nadwyżka⁶⁴³ kwoty umorzenia ponad koszt nabycia akcji – lub w przypadku wniesienia aportu w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część – koszt ich objęcia, którym jest nominalna wartość objętych akcji z dnia objęcia⁶⁴⁴. W przypadku osób fizycznych dochodem z umorzenia akcji byłaby nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu, obliczonymi stosownie do art. 22 ust. 1f lub 23 ust. 1 pkt 28 PDOF⁶⁴⁵. Należy więc zadać pytanie, czy na skutek transgranicznego przeniesienia siedziby dochodzi do umorzenia akcji spółki europejskiej z siedzibą w państwie wyjścia, za które spółka europejska – już z siedzibą w nowym państwie – wyemituje nowe akcje dotychczasowym akcjonariuszom. Pozytywna odpowiedź na tak postawione pytanie umożliwiłaby

⁶⁴¹ W doktrynie prawnohandlowej zbycie określa się też mianem transferu – por. L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.), A. Chłopecki, M. Dyl, M. Michalski, L. Sobolewski, I. Weiss, *System Prawa Prywatnego, Prawo papierów wartościowych, Tom 19*, Warszawa 2006, s. 1039-1043.

⁶⁴² Por. art. 24 ust. 5 pkt 1 PDOF oraz art. 10 ust. 1 pkt 1 PDOP.

⁶⁴³ Warto zauważyć, że ustawodawca w sposób dowolny posługuje się tutaj pojęciem przychodu i dochodu. Z jednej strony stwierdza, że dochodem jest dochód z umorzenia akcji, by dalej stwierdzić, że już do przychodów nie zalicza się umorzenia akcji w odpowiedniej części.

⁶⁴⁴ Por. art. 12 ust. 4 pkt 3 PDOP oraz art. 15 ust. 1j oraz 1k PDOP oraz M. Marciniuk (red.) A. Dąbrowski, M. Dymek, M. Fałowska-Kupis, J. Grabowska, M. Izdebska, T. Karaś, A. Małocha, I. Marciniuk, T. Matyka, A. Pokora, K. Zaremba-Jesiotr, *Podatek dochodowy od osób prawnych, Rok 2007*, Warszawa 2007, s. 207.

⁶⁴⁵ Art. 24 ust. 5d PDOF. Koszty uzyskania przychodów relatywizowane są więc do sposobu nabycia i rodzaju wkładów, za jakie zostały akcje nabyte bądź objęte.

opodatkowanie akcjonariuszy⁶⁴⁶. Wydaje się jednak, iż przeniesienie siedziby nie powoduje umorzenia akcji, a tym samym brak jest podstaw do opodatkowania z tego tytułu zysków akcjonariuszy. Przemawia za tym przede wszystkim fakt, iż pod pojęciem umorzenia akcji rozumie się jej prawne unicestwienie. Unicestwienie to polega na wygaśnięciu (pozbawieniu) praw udziałowych akcjonariusza ucieleśnionych w dokumencie akcji⁶⁴⁷. Przyczyny umorzenia akcji powinny być wywodzone z prawa państwa wyjścia, gdyż kapitał SE, jego utrzymanie i zmiany z nim związane, wraz z akcjami, obligacjami i innymi papierami wartościowymi jest regulowany przepisami, które miałyby zastosowanie do spółek akcyjnych ze statutową siedzibą w państwie członkowskim, w którym zarejestrowana jest SE⁶⁴⁸. W polskiej doktrynie prawa spółek wyróżnia się cztery rodzaje umorzenia akcji: dobrowolne, przymusowe, automatyczne i ustawowe⁶⁴⁹. Umorzenie dobrowolne następuje za zgodą akcjonariusza w drodze nabycia przez spółkę a umorzenie przymusowe bez takiej zgody, niemniej w obu przypadkach statut musi zawierać stosowne postanowienia zezwalające na umorzenie⁶⁵⁰. Umorzenie automatyczne następuje z kolei bez powzięcia uchwały przez walne zgromadzenie w razie ziszczenia się określonego w statucie zdarzenia⁶⁵¹, natomiast umorzenie ustawowe powinno nastąpić w razie nabycia akcji własnych⁶⁵² i jako jedyne nie wymaga delegacji statutowej⁶⁵³. Wydaje się, iż w ramach umorzenia ustawowego można także wskazać unicestwienie akcji spółki przejmowanej bądź spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, które na dzień połączenia tracą swój byt prawny, skutkiem czego także nie mogą istnieć ich akcje. Niemniej żaden z powyższych rodzajów umorzenia akcji nie występuje w przypadku przeniesienia statutowej siedziby SE poza granice Polski. Przede wszystkim brak jest powodów do przyjęcia umorzenia ustawowego, gdyż SE nie nabywa akcji własnych, jak także RSE nie przewiduje utraty bytu prawnego przez SE. W przypadku umorzenia dobrowolnego, przymusowego czy automatycznego statut może oczywiście przewidywać, iż dojdzie do umorzenia akcji określonych akcjonariuszy, ale umorzenie to będzie przecież definitywne, gdyż w zamian za umorzone akcje akcjonariusze nie otrzymają akcji SE w państwie nowej siedziby. Będzie to więc „klasyczne” umorzenie

⁶⁴⁶ Należy oczywiście wziąć pod uwagę stosowne postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mogły ograniczyć opodatkowanie w państwie wyjścia.

⁶⁴⁷ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.), A. Chłopecki, M. Dyl, M. Michalski, L. Sobolewski, I. Weiss, *System Prawa Prywatnego, Prawo papierów wartościowych, Tom 19*, Warszawa 2006, s. 324 i powołana tam literatura.

⁶⁴⁸ Por. art. 5 RSE.

⁶⁴⁹ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.), i in., *System...*, tom 19, s. 330. Autor wskazuje także na inne możliwe klasyfikacje: oparte na kryterium zgody bądź braku zgody akcjonariusza, umorzenie za wynagrodzeniem bądź bez wynagrodzenia, statutowe bądź ustawowe.

⁶⁵⁰ Por. art. 359 § 1 KSH.

⁶⁵¹ Art. 359 § 6 KSH.

⁶⁵² Por. przesłanki z art. 363 KSH.

⁶⁵³ Por. A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 330.

konkretnych akcji, a nie umorzenie wszystkich akcji, wynikające z ich wymiany ze względu na zmianę statutowej siedziby SE. Wątpliwości może jednak wzbudzać zmiana jurysdykcji. Akcje zostały bowiem wyemitowane na podstawie prawa państwa dotychczasowej siedziby, a w wyniku jej przeniesienia zmienia się statut główny papieru wartościowego⁶⁵⁴. Akcje są udziałowymi papierami wartościowymi, tak więc statutem głównym akcji jest statut personalny podmiotu emitującego. Ponadto zrozumienie i zdefiniowanie uprawnień z nich wynikających jest tak zdeterminowane przez cechy organizacji i funkcjonowania podmiotu emitującego te papiery, że kierowanie się zasadą wyboru prawa innego niż prawa wynikającego ze statutu personalnego emitenta, jest wykluczone⁶⁵⁵. Nie można wobec tego wybrać dla akcji SE stałej właściwości prawa państwa wyjścia, czyli w tym wypadku Polski. Powyższa konkluzja potwierdza trafność regulacji zawartej w art. 5 RSE, niemniej nie wyjaśnia kwestii wpływu zmiany statutu personalnego na wyemitowane akcje. Należy więc zadać pytanie, czy zmiana statutu personalnego SE powoduje umorzenie jej akcji. Wydaje się, że na to pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Nie można zaprzeczyć, że udziałowe papiery wartościowe są kreowane na podstawie prawa państwa emitenta. Nie są więc tworem oderwanym od tego prawa, są wręcz tak ściśle z nim związane, iż zerwanie tej więzi może doprowadzić do ich unicestwienia. Niemniej w wypadku SE należy mieć na względzie, iż spółka ta działa w oparciu o hierarchię źródeł prawa wskazaną w art. 9 RSE. Byt spółki europejskiej nie wynika więc tylko z prawa państwa siedziby, ale przede wszystkim oparty jest na RSE, wiążącym wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej. W wyniku przeniesienia statutowej siedziby nie dochodzi więc do zmiany prawa konstytuującego byt SE, jakim jest prawo Wspólnoty Europejskiej. Zmienia się tylko prawo regulujące kwestie niejako drugorzędne z punktu widzenia ustawodawcy europejskiego, nieuregulowane w RSE. Nie ustaje także byt SE. Wydaje się więc, iż skoro przesłanką istnienia udziałowych papierów wartościowych jest właśnie byt emitenta, w którym prawa reprezentują, to wobec kontynuacji bytu i podlegania prawu konstytuującego ten byt nie można mówić o umorzeniu udziałowych papierów wartościowych, jakimi są akcje SE. Umorzenie akcji należy jednak odróżnić od unieważnienia akcji. O ile pierwsza kategoria wiąże się z unicestwieniem praw udziałowych z akcji, o tyle unieważnienie akcji odnosi się do

⁶⁵⁴ Pod pojęciem statutu głównego papieru wartościowego rozumie się prawo właściwe dla uprawnienia z papieru wartościowego. Statut ten rozstrzyga w pierwszym rzędzie, czy dany instrument lub prawo jest papierem wartościowym, w drugim rzędzie o tym, jaka jest treść praw inkorporowanych w papierze wartościowym. Uważa się, iż do statutu głównego należy określenie zbywalności, przesłanek dochodzenia uprawnień z papieru wartościowego i sposób wskazania osoby uprawnionej – L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 1093-1094; M. Spyra, *Zagraniczne emisje polskich obligacji. Analiza czynników międzynarodowego ryzyka prawnego, praca doktorska* (niepubl.) Biblioteka Jagiellońska 2004, s.93-99.

⁶⁵⁵ L. Sobolewski [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 1095; por. także W. Popiołek, *Prawo właściwe dla przeniesienia akcji poza obrotom regulowanym*, PPH 11/2002, s. 39.

dokumentu akcji i polega na pozbawieniu dokumentu funkcji nośnika (ucieleśnienia) praw udziałowych⁶⁵⁶, nie zaś praw inkorporowanych w tym dokumencie, które nadal istnieją⁶⁵⁷. Jedną z przyczyn unieważnienia dokumentu akcji jest dezaktualizacja jego treści wskutek zmiany stosunków prawnych⁶⁵⁸. Chodzi tu o dezaktualizację danych objętych treścią dokumentu, zarówno tych, który mają charakter obowiązkowy jak i dodatkowych⁶⁵⁹, przykładowo siedziby spółki, oznaczenia sądu rejestrowego i numeru, pod którym spółka wpisana jest do rejestru⁶⁶⁰. Łatwo zauważyć, iż dane te ulegają zmianie w trakcie przeniesienia siedziby. Należałoby więc stwierdzić, że transgraniczne przeniesienie statutowej siedziby może doprowadzić do unieważnienia dokumentów akcji⁶⁶¹, a nie do ich umorzenia. Natomiast unieważnienie dokumentów akcji nie rodzi na gruncie prawa podatkowego konsekwencji podatkowych. Wobec powyższego brak jest podstaw do opodatkowania akcjonariuszy.

3.4. OBJĘCIE POLSKĄ JURYSDYKCJĄ PODATKOWĄ

Dyrektywa 90/434/EWG w zakresie przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE jest adresowana do państwa członkowskiego wyjścia, które zobowiązane jest do zachowania neutralności podatkowej na powyższych zasadach. Dyrektywa nie wskazuje rozwiązań, jakie mają zostać wprowadzone w państwie członkowskim, do którego została przeniesiona statutowa siedziba. Ustawodawcy krajowi mają więc w tym zakresie dużą swobodę. Nie oznacza to jednak, iż brak ograniczeń wyrażonych wprost w dyrektywie upoważnia państwo członkowskie wejścia do wprowadzania rozwiązań zaporowych, które wypaczałyby sens postanowień dyrektywy. Doszłoby wówczas do naruszenia między innymi art. 43 w zw. z art. 48 TWE. Niemniej są to rozważania czysto teoretyczne, gdyż trudno jest sobie wyobrazić, że państwa członkowskie byłyby zainteresowane w ograniczaniu napływu podatników, który to napływ może zwiększyć wpływy podatkowe.

Polskie regulacje podatkowe nie przewidują sytuacji, w której SE lub SCE przeniosłaby swoją statutową siedzibę pod polską jurysdykcję podatkową. Wynika to nie tylko z faktu, iż dyrektywa 2005/19/WE nie została jeszcze implementowana, ale z samego braku rozwiązań

⁶⁵⁶ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 324.

⁶⁵⁷ Por J. Mojak, *Unieważnienie akcji*, *Palestra* 1-2/1994, s. 30-31.

⁶⁵⁸ Por. art. 358 KSH.

⁶⁵⁹ A. Szumański [w:] A. Szumański (red.) i in., *System...*, tom 19, s. 363.

⁶⁶⁰ Por. art. 328 § 1 KSH.

⁶⁶¹ Warto odnotować, iż procedura unieważnienia dokumentów akcji odbywać się będzie już wg ustawodawstwa państwa, do którego została przeniesiona siedziba statutowa.

europejskich dotyczących państwa wejścia. Należy więc podjąć próbę wyprowadzenia odpowiednich konstrukcji prawnych z istniejących rozwiązań. Przyjmując zasadę, że przedmiot podatku winien być wyraźnie określony w ustawie, należy stwierdzić, iż fakt przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pod polską jurysdykcję podatkową nie prowadzi do powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. W szczególności nie dochodzi do zbycia lub nabycia majątku pod jakimkolwiek tytułem ze względu na zasadę ciągłości podmiotowej SE, co uniemożliwia wymierzenie podatku. Brak obowiązku uiszczenia podatku przy przeniesieniu siedziby nie oznacza jednak, iż obowiązek podatkowy nie powstanie w przyszłości, np. na skutek zbycia składników majątkowych SE. Warto zauważyć, że w tym wypadku państwo wejścia uzyskuje możliwość opodatkowania ukrytych rezerw zawartych w majątku SE, do których wcześniej nie mogło mieć roszczeń podatkowych ze względu na brak nieograniczonego obowiązku podatkowego⁶⁶². Brak obowiązku podatkowego nie oznacza jednak, iż nie występują inne konsekwencje podatkowe, które mogą mieć wpływ na wymiar podatku. Zmiana jurysdykcji podatkowej wymusza rozstrzygnięcie problemów dotyczących w szczególności długości roku podatkowego, zasad ustalenia wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, czy wewnętrznej kapitalizacji. W doktrynie zaproponowano, aby w tym zakresie stosować odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółek kapitałowych⁶⁶³. Jest to uwaga niezwykle cenna, niemniej jej zastosowanie może sprawiać w praktyce olbrzymie trudności, głównie ze względu na istotę odpowiedniego odesłania do innej instytucji, której w dodatku nie towarzyszy zmiana jurysdykcji podatkowej.

W pierwszej kolejności należy poddać analizie wpływ przeniesienia siedziby na długość roku podatkowego w podatku dochodowym. Warto zauważyć, iż w przypadku przeniesienia statutowej siedziby RSE wyraźnie dopuszcza możliwość jednoczesnego wpisu tej samej SE w dwóch rejestrach różnych państw członkowskich. Wprawdzie rozporządzenie stanowi, że przeniesienie siedziby SE jest skuteczne od daty zarejestrowania SE w rejestrze nowej statutowej siedziby (art. 8 ust. 10 *in fine* RSE), to jednak po dokonaniu rejestracji nowej siedziby SE, rejestr, który dokonał nowej rejestracji zawiadamia rejestr poprzedniej statutowej siedziby, a wykreślenie SE ze starego rejestru zostaje dokonane nie wcześniej niż z chwilą zawiadomienia (art. 8 ust. 11 RSE). Brzmienie powyższych przepisów wskazywałoby, że kluczowym momentem w całej procedurze jest wpis w rejestrze państwa nowej siedziby i z tą chwilą zostają wywołane wszystkie skutki prawne, natomiast wykreślenie z rejestru państwa starej siedziby ma tylko

⁶⁶² Por. art. 13 ust. 2 KM OECD oraz O. Thömmes [w:] M. R. Theisen (red.), M. Wenz, (red.), i in., *Die Europäische Aktiengesellschaft...*, s. 534.

⁶⁶³ Por. K.G. Szymański, *Opodatkowanie czynności ...*, Przegląd Podatkowy 7/2006, s.16.

charakter techniczny. Należy więc zadać pytanie, czy przeniesienie siedziby (wpis do rejestru) powoduje przerwanie roku podatkowego w państwie wyjścia i rozpoczęcie nowego roku podatkowego państwie wejścia. Odpowiedź jest o tyle istotna, że rok podatkowy pełni rolę okresu, w ramach którego powstają i są składnikami wymiaru wszystkie elementy podatkowego stanu faktycznego, a więc w tym okresie kształtuje się całościowy pełny podatkowy stan faktyczny, niezbędny do wyznaczenia materialnych uprawnień i obowiązków podatnika w zakresie danego podatku⁶⁶⁴. Przeniesienie statutowej siedziby może natomiast wiązać się ze zmianą rezydencji podatkowej, co z założenia rzutuje na uprawnienia i obowiązki podatnika. Problem ten należy rozstrzygać każdorazowo z punktu widzenia ustawodawstw obu państw. Wydaje się, iż bez wyraźnych regulacji ustawowych brak jest podstaw do uznania, iż rok podatkowy w państwie wyjścia jest skorelowany z rokiem podatkowym w państwie wejścia. Także KM OECD ani akty prawa europejskiego nie nakładają w tym zakresie żadnych obowiązków. Jest to suwerenna decyzja poszczególnych państw członkowskich, uzależniona tylko od ich wewnętrznych regulacji tworzących system podatkowy. Może więc dojść do sytuacji, w której w stosunku do tej samej SE rok podatkowy w państwie wyjścia nie zakończy się, a w państwie wejścia rozpocznie się nowy. W toku bieżącej działalności, a więc w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej w różnych jurysdykcjach za pośrednictwem stałego zakładu, rozbieżność w terminach zakończenia roku podatkowego nie powinna powodować większych problemów podatkowych⁶⁶⁵. Natomiast w przypadku przeniesienia statutowej siedziby SE mogą pojawić się komplikacje, gdyż nałożą się konsekwencje ustalone w świetle jednego systemu podatkowego na inny system. Przyjmując, iż rok podatkowy SE w państwie wyjścia został uznany za rok podatkowy stałego zakładu SE w państwie wejścia, to czy po przeniesieniu statutowej siedziby ewentualne skrócenie roku podatkowego przez państwo wyjścia wpłynie na rok podatkowy w państwie wejścia? Czy to zdarzenie wpłynie także na długość roku podatkowego w państwach trzecich, w których SE także prowadziła działalność za pośrednictwem stałych zakładów⁶⁶⁶? Bez stosownych regulacji prawa pozytywnego nie sposób

⁶⁶⁴ H. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), J. Gliniecka, M. Zdebel, Z. Zgierski, M. Bogucka, A. Buczek, M. Karlikowska, T. Nowak, J. Serwacki, A. Barczak, M. Biskupski, J. Kulicki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2006, s. 95-96.

⁶⁶⁵ Mogą oczywiście wystąpić problemy natury organizacyjnej czy księgowej.

⁶⁶⁶ Niezwykle istotnym zagadnieniem, a pomijanym w doktrynie, jest dzień rozpoczęcia roku podatkowego stałego zakładu, za pośrednictwem którego prowadzi działalność na terytorium RP podmiot podlegający polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Mianowicie należy odpowiedzieć na pytanie, czy w wypadku, gdy przedsiębiorstwo macierzyste w kraju rezydencji rozlicza się w roku podatkowym innym niż rok kalendarzowy rozpoczynający się 1 stycznia, oznacza to, iż zakład prowadzony na terytorium RP automatycznie stosuje rok podatkowy przedsiębiorstwa macierzystego w kraju rezydencji. Odpowiedzi należy szukać tylko w polskim ustawodawstwie, a konkretnie w art. 8 PDOP, chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi inaczej. Zakres zastosowania tego przepisu nie został bowiem ograniczony tylko do polskich

odpowiedzieć na te pytania. Skalę problemów może uzmysłowić fakt, iż z końcem roku podatkowego poszczególne systemy podatkowe nakładają określone obowiązki, w szczególności w postaci złożenia stosownych sprawozdań czy rozliczenia i uiszczenia podatku⁶⁶⁷.

Kwestia dokonywania odpisów amortyzacyjnych⁶⁶⁸ wymaga dodatkowego wyjaśnienia. Spółka europejska przenosząca statutową siedzibę kontynuuje działalność, to w związku z tym

rezydentów. Wydaje się, że z zasady rokiem podatkowym, w którym rozliczany jest zakład (a konkretnie dochód przedsiębiorstwa osiągnany na terytorium RP za pośrednictwem zakładu) jest rok kalendarzowy (1 stycznia-31 grudnia). Dopiero w przypadku, gdy akt erekcyjny przedsiębiorstwa przewiduje inny okres, o czym zostanie zawiadomiony naczelnik polskiego urzędu skarbowego, wówczas rokiem podatkowym byłby ten inny okres obejmujący kolejne dwanaście miesięcy kalendarzowych (art. 8 ust. 1 PDOP). Problematyczna może być sytuacja, w której o dniu rozpoczęcia roku podatkowego rozstrzyga akt prawny państwa rezydencji. Polska ustawa stanowi bowiem, iż podatnik może postanowić inaczej „w statucie albo umowie spółki albo innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników”, nie przewiduje natomiast aktu prawa powszechnie obowiązującego. W drodze wykładni można jednak przyjąć, że zasady ustrojowe jednostek organizacyjnych związane są zawsze z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, a więc pomimo niewymienienia ich wprost w treści przepisów, mogą decydować o dniu rozpoczęcia roku podatkowego.

⁶⁶⁷ W przypadku Polski rozwiązania w zakresie terminu rozpoczęcia i długości roku podatkowego przy przeniesieniu statutowej siedziby należałoby szukać w art. 6 ustawy z 4 marca 2005 roku o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (Dz. U. nr 62 z 2005 r., poz. 551 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, w przypadku przeniesienia siedziby zgrupowania albo siedziby SE z innego państwa członkowskiego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do innego państwa członkowskiego, stosuje się odpowiednio art. 12 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Wbrew pozorom taka konstrukcja przepisu nie rozwiązuje problemów, a wręcz je tworzy. Art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości wskazuje bowiem na przyczyny otwarcia i zamknięcia ksiąg rachunkowych, wymieniając konkretne zdarzenia, wśród których nie sposób się doszukać analogii to przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej. Można wprawdzie twierdzić, iż odesłanie dotyczy tylko zwrotu o otwarciu i zamknięciu ksiąg rachunkowych, niemniej jaki sens ma wówczas samo wprowadzenie odwołania, skoro tak skąpą regulację można byłoby umieścić w samym art. 6 ustawy.

⁶⁶⁸ Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych są częścią o wiele szerszego problemu, a mianowicie obliczania zysków przypisywanych zakładowi oraz zasad stosowania jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania. KM OECD (a w ślad za nią poszczególne umowy) nie daje bowiem konkretnej odpowiedzi na pytanie, jakie elementy konstrukcyjne podatków państw-stron powinny być stosowne dla uniknięcia podwójnego opodatkowania. Wynika to przede wszystkim z faktu niezdefiniowania w umowie pojęcia osiąganego dochodu oraz zysku, na skutek czego stosuje się pojęcia wprowadzone przez ustawodawstwa wewnętrzne. W konkretnej sytuacji mogą się pojawić fundamentalne pytania, w szczególności czy zysk przedsiębiorstwa względnie dochód z danego źródła osiągnany w drugim państwie, ustalany jest odrębnie z punktu widzenia regulacji podatkowych obu państw, a wpływ na ustalenie opodatkowania w państwie rezydencji ma tylko kwota podatku ustalona w świetle prawa państwa źródła, czy też znajdują zastosowanie inne elementy systemu podatkowego państwa źródła (np. wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów, zasady ustalania odpisów amortyzacyjnych czy też ulg podatkowych). Odwrotna sytuacja może mieć miejsce w wypadku, gdy to państwo źródła stosuje elementy systemu podatkowego państwa rezydencji, np. w przypadku zasad rozliczania strat zakładu. Komentarz KM OECD podaje w tym względzie, iż kwotą dochodu podlegającą zwolnieniu przez państwo miejsca zamieszkania lub siedziby jest kwota, która przy braku Konwencji podlegałaby podatkowi wewnętrznemu od dochodu, zgodnie z ustawodawstwem wewnętrznym odnoszącym się do takiego dochodu, przy czym kwota może różnić się od kwoty dochodu podlegającej opodatkowaniu przez państwo źródła, zgodnie z jego wewnętrznym ustawodawstwem (Komentarz OECD, art. 23A i 23B, teza nr 39). Oznacza to, że dochód z tego samego źródła powinien być ustalany odrębnie w państwie rezydencji i państwie źródła (konieczne byłoby więc prowadzenie odrębnych urzędzeń ewidencyjnych). Wbrew pozorom, nawet takie stanowisko nie rozwiązuje większości problemów, na co wskazuje Komentarz, przykładowo w zakresie podstawy obliczenia podatku. Zgodnie z tezami nr 40 oraz 41 do art. 23A i 23B, zazwyczaj podstawą obliczenia podatku od dochodu jest łączny dochód netto, tzn. dochód brutto pomniejszony o dozwolone odliczenia. Tak więc jest to dochód brutto pochodzący z państw źródła minus wszelkie dozwolone odliczenia (szczególne lub proporcjonalne) związane z uzyskaniem

w państwie wyjścia powinny być dokonywane stosowne podatkowe odpisy amortyzacyjne na zasadzie kontynuacji, zgodnie z wewnętrznymi regulacjami tego państwa. Dla zastosowania odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania, w zależności od ustawodawstwa wewnętrznego i regulacji umów międzynarodowych, SE obliczałyby wysokość odpisów amortyzacyjnych także od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych utrzymywanych w zagranicznych stałych zakładach. Ponadto, w państwie każdego z zakładów byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych stosownie do regulacji wewnętrznych tych państw. Posługując się wcześniej przedstawionym diagramem, przy założeniu, że państwem C jest Polska, należałoby zadać pytanie o wpływ przeniesienia siedziby na zasady amortyzacji podatkowej. Jak łatwo zauważyć, skoro SE prowadziła w Polsce działalność gospodarczą za pośrednictwem zakładu, to zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, SE była zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych w odniesieniu do działalności prowadzonej na terytorium RP. Ponadto SE podlegała w zakresie osiągniętych dochodów z działalności gospodarczej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wobec czego była uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na zasadach wskazanych w PDOP od składników majątkowych wykorzystywanych przez zakład. Wydaje się więc, że wobec wskazanej wcześniej zasady ciągłości podmiotowej, po przeniesieniu siedziby na terytorium Polski, SE zobowiązana będzie do kontynuacji odpisów na dotychczasowych zasadach w stosunku do majątku dawnego zakładu. Problemem może być natomiast sprecyzowanie zasad amortyzacji składników majątkowych, które weszły pod polską jurysdykcję podatkową na skutek zmiany rezydencji SE⁶⁶⁹, a w szczególności ustalenie ich wartości początkowej. PDOP w obecnym kształcie nie zawiera stosownych regulacji przewidzianych na tą okoliczność. Wydaje się, iż przypadku tego typu środków trwałych należałoby umożliwić ustalenie nowej wartości początkowej i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych na nowych zasadach.

takiego dochodu, który ma być zwolniony z opodatkowania. Wg Komentarza OECD problemy wynikają z faktu, że większość państw przewiduje w swych ustawodawstwach podatkowych dodatkowe odliczenia od łącznego dochodu lub od pewnych części dochodu, zanim ustalony zostanie dochód podlegający opodatkowaniu, zaś porównanie ustawodawstw i praktyk państw członkowskich OECD wykazuje, że kwoty przypadające do zwolnienia różnią się w poszczególnych państwach. Warto odnotować, że Komentarz OECD wskazuje na sposób ustalania podstawy opodatkowania, który występuje zazwyczaj, a nie zawsze. W świetle kształtu KM OECD takie stanowisko jest bez wątpienia słuszne, niemniej wskazuje na niedoskonałość samej KM OECD. Pozostawienie tak istotnej kwestii procedurze wzajemnego porozumiewania, a w pewnym zakresie konwencji 90/436/EEC może budzić duże wątpliwości. Należy jednak żywić nadzieję, że poszczególne państwa uregulują je we wzajemnych umowach, biorąc pod uwagę własne systemy podatkowe.

⁶⁶⁹ Należy oczywiście mieć tu na względzie zasady przyporządkowania zysków do zakładu, o których mowa m.in. w art. 7 ust. 2 KM OECD i ustalenie państwa, w którym będą dokonywane odpisy amortyzacyjne.

4. WNIOSKI KOŃCOWE

Dopuszczalność przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej do innego państwa członkowskiego wprowadzona przez ustawodawcę europejskiego jest rozwiązaniem rewolucyjnym, którego znaczenia nie można przecenić, nie tylko w kontekście zasad wynikających z TWE. Dotychczas można było bowiem mówić o swobodzie wyboru miejsca prowadzenia działalności tylko w przypadku osób fizycznych, natomiast osoby prawne – jako jednostki organizacyjne związane bezpośrednio z systemem prawnym danego państwa – pozbawione były prawa zmiany swojej siedziby. Rozporządzenie w sprawie statutu spółki europejskiej wprowadziło wyłom w tej zasadzie, dopuszczając przeniesienie statutowej siedziby w obrębie wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. Wyjątek z RSE dotyczy wprawdzie tylko spółki europejskiej i nie zrywa w żaden sposób z zasadą związania osoby prawnej z prawem regulującym jej ustrój, bowiem nawet po zmianie siedziby głównym aktem ustrojowym spółki europejskiej będzie RSE, niemniej w ten sposób oddano w ręce przedsiębiorców prowadzących działalność w większym rozmiarze instrument umożliwiający wybór optymalnej jurysdykcji, także podatkowej.

Nie może ująć uwadze, iż na drodze przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej do innego państwa członkowskiego znajdują się różne przeszkody. Fakt ten nie może budzić zdziwienia, bowiem poszczególne państwa nie są z zasady zainteresowane utratą podatników – a co za tym idzie utratą wpływów podatkowych. W porównaniu do innych problemów występujących przy przeniesieniu, ograniczony zakres zastosowania dyrektywy 90/434/EWG także w tym wypadku nie przyznającej stałym zakładom SE prawa odroczenia opodatkowania ukrytych rezerw, wydaje się być problemem najmniej uciążliwym pod względem prawnym. Brak jest bowiem regulacji, które umożliwiłyby synchronizację dwóch systemów prawno-podatkowych. Migracja osoby prawnej to nie tylko kwestia opodatkowania ukrytych rezerw, potrącalności strat czy podatkowego traktowania zapasów i rezerw, a więc praw podatkowych poszczególnych państw bezpośrednio przekładających się na ich wpływy, ale także cały kompleks zagadnień, niekiedy o charakterze technicznym, chociaż pośrednio wpływających na elementy konstrukcyjne podatku. Wprawdzie główny akt ustrojowy SE pozostaje ten sam, ale swoboda państw członkowskich w ustaleniu szczegółowych zasad funkcjonowania SE w niewielkim stopniu krępowana przez miękkie prawo europejskie może w konkretnym wypadku przełożyć się na dotkliwe skutki podatkowe. Przy przeniesieniu siedziby SE nie zmienia się bowiem RSE, ale zmienia się całe pozostałe otoczenie prawne SE, co może mieć wpływ na

obowiązki podatkowe. Należy tutaj przykładowo wskazać zmianę podstawy prawnej zatrudnienia członków organów czy pracowników spółki, moment rozpoczęcia i zakończenia roku podatkowego czy zagadnienie powiązane - otwarcie i zamknięcia ksiąg rachunkowych. Można oczywiście twierdzić, że temu właśnie służy przeniesienie siedziby, a więc zmianie otoczenia prawnego, ale trzeba mieć świadomość, iż nie sposób przewidzieć wszystkich skutków tej zmiany, a przede wszystkim – nie sposób kompleksowo uregulować wszystkich zagadnień towarzyszących przeniesieniu. W praktyce oznaczałoby to, iż każde z państw członkowskich UE musiałoby uwzględnić w swoim systemie prawnym regulacje każdego z pozostałych państw. Brak możliwości kompleksowej regulacji nie oznacza jednak, iż nie należy wprowadzić pewnych zasad ogólnych, bądź podjęcia prób uregulowania pewnych zagadnień. Niestety w polskim ustawodawstwie podatkowym brak jakichkolwiek przejawów działań zmierzających do uregulowania przeniesienia statutowej siedziby SE. O ile w konkretnym wypadku można byłoby bezpośrednio zastosować dyrektywę 90/434/EWG, to ze względu na jej ramowy charakter nie udałoby się w ten sposób rozwiązać większości problemów. Brak działań ustawodawcy należy więc ocenić bardzo krytycznie.