

Dominik Gajewski

Przeniesienie siedziby spółki kapitałowej w ramach państw UE – aspekty prawne i podatkowe

Podmioty funkcjonujące w obrocie gospodarczym w państwach Unii Europejskiej borykają się z kontrowersyjnym problemem, którego istotą jest transgraniczne przeniesienie siedziby spółki kapitałowej. Kwestie te nie są uregulowane przez przepisy prawne. Również orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) oraz doktryna nie wypracowały stanowiska, które pozwalałoby na osiągnięcie rozsądnego konsensusu¹.

Jednym z podstawowych i fundamentalnych zasad funkcjonowania UE jest zasada swobody przedsiębiorczości. Przejawia się ona w tym, że podmioty połączone kapitałowo (np. spółki kapitałowe, holdingi) powinny mieć możliwość swobodnego przenoszenia swojej siedziby. Analizując Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej², jasno i precyzyjnie wymienia on wolności dotyczące swobody przepływu: kapitału, osób, towaru i usług. Pomija natomiast – przynajmniej wprost – zasadę wolności odnoszącą się do swobody przenoszenia swojej siedziby³. Wiadomo, że nie została wypracowana – w ramach Traktatu UE – definicja przedsiębiorczości. W związku z tym konieczne jest odwołanie się do orzecznictwa ETS,

¹ E. Skibińska, *Transgraniczne przeniesienie siedziby spółki – glosa do wyroku ETS z 5 listopada 2002 r. w sprawie Überseering, C-208/00*, Mon. Praw. 2004, nr 9, s. 423.

² Art. 26 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 30 kwietnia 2004 r. (Dz.U. nr 90, poz. 864/2) dalej: Traktat.

³ J. Galster, C. Mik, *Podstawy europejskiego prawa wspólnotowego. Zarys wykładu*, COMER 1996, s. 249-251.

które wypracowało szeroko rozumiane ujęcie przedsiębiorczości, jako samodzielne i rzeczywiste wykonywanie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim w sposób stały (trwały) i zorganizowany⁴. Wynika z tego, że podstawowym celem powinno być zapewnienie swobody wyboru i zmiany miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w ramach całej UE⁵.

Traktat⁶ odnosi się do spółek, które założono w myśl prawa którekolwiek z państw członkowskich, jak również posiadają statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo w obrębie Wspólnoty Europejskiej. Z Traktatu⁷ wynika również swoboda zarówno zakładania, jak i wykonywania samodzielnej działalności zarobkowej w innych państwach członkowskich. Niewątpliwie ta swoboda ma istotne znaczenie dla transgranicznego przeniesienia siedziby spółki kapitałowej. Również z tego przepisu Traktatu wynika swoboda wyboru formy organizacyjnoprawnej. Trzeba pamiętać, że nie da się jej interpretować bezwzględnie, ponieważ każde państwo stosuje indywidualnie zasadę *numerus clausus* form prawnych prowadzenia działalności. Inaczej niż w wypadku osób fizycznych wygląda sytuacja bytu innych podmiotów, gdzie zależy to od przepisów prawnych obowiązujących w konkretnym państwie. Forma prawna prowadzenia działalności gospodarczej spółek jest uzależniona od jurysdykcji danego państwa, co w konsekwencji zmierza do niemożności korzystania w pełni ze swobody przedsiębiorczości. Bezpośrednim tego skutkiem są liczne problemy związane z migracją spółek⁸.

Warto więc zastanowić się, na czym będzie polegało transgraniczne przeniesienie siedziby spółki. Może to zjawisko sprowadzać się do migracji lub emigracji spółki. Trzeba zauważyć, że spółka może przenieść faktyczną siedzibę do innego państwa tylko wówczas, gdy zezwalają na to przepisy prawne państwa macierzystego, pod który podlega⁹. Można

⁴ Sprawa C-213/89 *Factorame*, Zbiór Orzecznictwa 1991, s. I-3905; sprawa C-55/94 *Gebhard v. Consiglio*, Zbiór Orzecznictwa 1995, s. I-4165.

⁵ T. Drygała, [w:] *Europejskie prawo spółek*, t. I: *Instytucje prawne dyrektywy kapitałowej*, red. M. Cejmer, J. Napierała, T. Sójka, Kraków 2004, s. 20.

⁶ Art. 54 Traktatu.

⁷ Art. 49 Traktatu.

⁸ A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 202.

⁹ T. Drygała, [w:] *Europejskie prawo...*, s. 37-40.

do tego analogicznie odnieść zasadę, że spółka może przenieść siedzibę statutową, a w konsekwencji zmienić prawo właściwe, tylko wówczas, gdy zezwala na to prawo państwa przejmującego.

Konkludując, tylko prawo krajowe decyduje, czy i na jakich warunkach spółka kapitałowa może zmienić swoją siedzibę, przenosząc ją do innego państwa. Takie stanowisko zostało ukształtowane przez orzecznictwo ETS przez ostatnie dwadzieścia lat¹⁰. Później pojawiło się głośne orzeczenie, które ponownie ograniczyło mobilność spółek¹¹. Aktualnie spółki mogą przenosić swoją siedzibę tylko poprzez jej rozwiązanie i utworzenie nowej spółki w docelowym państwie członkowskim, a następnie dokonanie fuzji obu spółek¹². W związku z tym, że procedury te są dość skomplikowane, niesie to za sobą wiele utrudnień na gruncie przepisów administracyjnych i podatkowych.

Pierwszy ze sposobów przeniesienia siedziby spółki z jednego państwa do drugiego przejawia się w likwidacji w jednym państwie i utworzeniu nowej spółki w drugim docelowym państwie. Zgodnie z kodeksem spółek handlowych¹³ spółkę można rozwiązać z przyczyn przewidzianych w umowie spółki lub statucie, na mocy uchwały wspólników o rozwiązaniu albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę, stwierdzonej protokołem sporządzonym przez notariusza, z powodu upadłości spółki lub z innych przyczyn przewidzianych prawem. Skutkiem rozwiązania spółki jest spieniężenie posiadanego majątku. Natomiast majątek, który pozostał po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli spółki, dzieli się pomiędzy wspólników. Majątek otrzymany w związku z likwidacją osoby prawnej, tak w gotówce, jak i w naturze, jest dla wspólnika będącego osobą prawną dochodem z udziału w zyskach osób prawnych¹⁴. Dochód ten jest opodatkowany podatkiem w wysokości 19%. Trzeba jednak pamiętać, że od przedstawionej powyżej zasady istnieje wyjątek, który stanowi, że

¹⁰ M. in. orzeczenie TS w sprawie angielskiej spółki *Daily Mail*.

¹¹ Wyrok ETS z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie węgierskiej spółki *Cartesio*.

¹² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2009 r. z zalecenia dla Komisji w sprawie transgranicznego przenoszenia siedziby spółki (2008/2196-INI).

¹³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r., nr 94, poz. 1037 ze zm.) – dalej: k.s.h.

¹⁴ Art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

jeżeli wspólnikiem spółki w likwidacji jest spółka podlegająca w Rzeczpospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim UE, lub w innym kraju należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, jeżeli wspólnik ten posiada bezpośrednio, nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat, nie mniej niż 10% udziałów likwidowanej spółki, to w takim wypadku wspólnikowi przysługuje zwolnienie podatkowe¹⁵. Takie zwolnienie ma również zastosowanie do zagranicznego zakładu spółki-wspólnika.

Podobna sytuacja kształtuje się w stosunku do wspólników – osób fizycznych, gdzie wartość majątku, jaki spółka w likwidacji wyda wspólnikom w ramach podziału majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli, stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, zaliczany do przychodów z kapitałów pieniężnych¹⁶. Jest on opodatkowany podatkiem zryczałtowanym w wysokości 19%¹⁷.

W myśl ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych majątek otrzymany w związku z likwidacją osoby prawnej, zarówno w gotówce, jak i w naturze, jest dla wspólników dochodem z udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowanym podatkiem w wysokości 19%. Podatek ten pobierany jest bez pomniejszenia przychodu o koszty jego uzyskania. Warto jednak zaznaczyć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje zwolnienia z tego podatku przychodu do wysokości wartości nabycia udziałów likwidowanej spółki. Konsekwencją tego jest, że podatek uiszcza się także wówczas, gdy wspólnik otrzyma majątek o wartości niepokrywającej pierwotnych wydatków na objęcie bądź nabycie udziałów w tej spółce.

Drugim sposobem przeniesienia transgranicznego siedziby spółki jest proces fuzji tych spółek. Procedura restrukturyzacyjna w postaci fuzji została dość dokładnie unormowana w prawie wspólnotowym¹⁸.

¹⁵ Art. 22 ust. 4 i 4a u.p.d.o.p.

¹⁶ Art. 24 ust. 5 pkt. 3 i art. 17 ust. 1 pkt. 4 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

¹⁷ Art. 30a ust. 1 pkt. 4 u.p.d.o.f.

¹⁸ Dyrektywa 2005/56/WE z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego połączenia spółek kapitałowych – dalej: Dyrektywa nr 2005/56/WE.

W myśl przepisów Dyrektywy nr 2005/56/WE przez pojęcie fuzji rozumie się następujące zdarzenia prawne, z których wynika:

1) jedna lub więcej spółek w momencie rozwiązania bez likwidacji przenosi ogół swoich aktywów i pasywów na inną, istniejącą już spółkę w zamian za przyznanie swoim wspólnikom udziałów w kapitale tejże spółki i – ewentualnie – dopłaty gotówkowej; dopłata ta nie może przekroczyć 10% wartości nominalnej, a wobec braku takiej wartości – wartości księgowej tych udziałów;

2) dwie lub więcej spółek w momencie ich rozwiązania bez likwidacji przenoszą ogół swoich aktywów i pasywów na utworzoną przez siebie spółkę, w zamian za przyznanie swoim wspólnikom udziałów w kapitale nowej spółki – i ewentualnie – dopłaty gotówkowej; dopłata ta nie może przekroczyć 10% wartości nominalnej, a wobec braku takiej wartości – wartości księgowej tych udziałów;

3) spółka w momencie jej rozwiązania bez likwidacji przenosi ogół swoich aktywów i pasywów majątkowych na spółkę, która posiada wszystkie udziały w jej kapitale¹⁹.

Definicja fuzji opiera się na trzech zdarzeniach: połączenie przez inkorporację, połączenie spółek przez związek oraz fuzja spółki dominującej ze spółką zależną. Trzeba jednocześnie pamiętać, że określenie rozwiązania bez likwidacji oznacza przejście majątku spółki przez sukcesję uniwersalną²⁰.

Organy Wspólnotowe przyjęły stanowisko, że transgraniczne przeniesienie siedziby spółki najczęściej jest związane z fuzją poprzez inkorporację²¹.

Kodeks spółek handlowych przyjął zasadę, że jest możliwość łączenia spółek kapitałowych polskich i zagranicznych. Mechanizmy fuzji są analogiczne jak w przypadku łączenia polskich spółek kapitałowych. Istotne jest, że czynności te rodzą skutki podatkowe dla trzech stron transakcji: spółki przejmującej, spółki przejmowanej oraz dla wspólników spółki przejmowanej.

W wyniku fuzji majątek spółki przejmowanej staje się własnością spółki przejmującej. Państwo siedziby spółki przejmowanej nie pobierze żadnego

¹⁹ Art. 2 pkt. 2 Dyrektywy.

²⁰ H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, Warszawa 2008, s. 417-418.

²¹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2009 roku z zaleceniami dla Komisji w sprawie transgranicznego przenoszenia siedziby spółek (2008/2196-INI).

podatku obciążającego nadwyżki wartości majątku spółki w momencie fuzji²². Spółka przejmowana stanie się zakładem spółki przejmującej w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli zakład w późniejszym czasie dokona zbycia określonych składników majątkowych, to państwo siedziby spółki przejmowanej pobierze podatek od dochodu z ich sprzedaży.

Konsekwencje podatkowe dla spółki przejmującej uzależnione są od uznania wartości przejmowanego majątku za przychód podatkowy. Wobec tego należy przyjąć, że spółka przejmująca nie ma udziału w kapitale spółki przejmowanej. Dlatego zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych²³, zwolnieniu od podatku podlega cała wartość majątku spółki przejmowanej nabyta w wyniku fuzji przez spółkę przejmującą. Koniecznym warunkiem do zastosowania tego wyłączenia jest wydanie wspólnikom spółki przejmowanej udziałów w spółce przejmującej²⁴. Plan połączenia transgranicznego powinien zawierać co najmniej określenie stosunku wymiany udziałów lub akcji spółki przejmowanej bądź spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki na udziały lub akcje spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej i wysokość ewentualnych dopłat pieniężnych²⁵.

Z procesem fuzji spółek kapitałowych związane są konsekwencje dla wspólników tych spółek. Wspólnicy spółki przejmowanej w miejsce posiadanych udziałów obejmują udziały spółki przejmującej. W sytuacji, gdy objęte udziały mają wyższą wartość nominalną niż udziały unicestwione, u wspólnika pojawia się dochód podlegający opodatkowaniu²⁶. W przypadku omawianej fuzji spółek w celu transgranicznego przeniesienia siedziby spółek taka sytuacja najczęściej nie będzie miała miejsca.

Warto zauważyć, że druga z omawianych procedur jest zdecydowanie mniej skomplikowana. W przypadku pierwszej z nich, podczas likwidacji konieczne jest zakończenie działalności spółki, w tym ściągnięcie wierzytelności, wykonanie zobowiązań oraz upłynnienie majątku spółki. Kontynuacja jej działalności za granicą jest możliwa jedynie w drodze zare-

²² H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe...*, s. 428.

²³ Art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p.

²⁴ Art. 516³ k.s.h.

²⁵ Art. 516³ k.s.h.

²⁶ H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe...*, s. 430.

jestrowania w państwie trzecim nowego podmiotu, po uprzednim przeprowadzeniu wspomnianej procedury likwidacyjnej. Natomiast w przypadku drugiej metody, nowa spółka w państwie docelowym może przejąć nie tylko poszczególne składniki majątku, ale również zobowiązania i wierzytelności²⁷. Poza tym, podczas transgranicznego przenoszenia siedziby spółki za pomocą fuzji, czynność ta nie podlega opodatkowaniu.

Powyższe dwie metody transgranicznego przeniesienia siedziby spółki kapitałowej związane są z utworzeniem nowej spółki w państwie docelowym. Założenie nowej spółki musi przebiegać zgodnie z daną jurysdykcją krajową.

Całkowicie odmienne stanowisko zostało przyjęte w stosunku do transgranicznego przeniesienia spółki europejskiej. Problematyka ta została unormowana w prawie wspólnotowym²⁸. Dyrektywa nr 2009/133/WE²⁹ stanowi, że przeniesienie statutowej siedziby oznacza operację, przez którą spółka europejska bez jej likwidacji bądź tworzenia nowej osoby prawnej przenosi swoją statutową siedzibę z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej nie stanowi podstawy do opodatkowania zysków kapitałowych w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona, osiąganych w związku z aktywami i pasywami spółki, które wskutek przeniesienia statutowej siedziby albo zmiany rezydencji pozostają efektywnie powiązane ze stałym zakładem spółki w państwie członkowskim, z którego statutowa siedziba została przeniesiona i w którym mają udział w generowaniu zysków bądź strat uwzględnianych dla celów podatkowych³⁰. Trzeba jednak pamiętać, że zwolnienie to ma jedynie zastosowanie wyłącznie pod warunkiem, że spółka europejska dokonuje obliczenia nowych odpisów amortyzacyjnych i jakichkolwiek zysków lub

²⁷ A. Ostrowska, *Jak spółka może przenieść siedzibę do innego kraju?* cyt. za <http://www.biznes.gazetaprawna.pl>

²⁸ Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, wydzielenia, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi (Dz.Urz. UE L 310/34 z 2009 r.) – dalej: Dyrektywa nr 2009/133/WE.

²⁹ Art. 2 Dyrektywy nr 2009/133/WE.

³⁰ Art. 12 Dyrektywy nr 2009/133/WE.

strat w odniesieniu do aktywów i pasywów, które pozostają efektywnie związane ze stałym zakładem, tak jakby nie dokonano przeniesienia statutowej siedziby bądź nie zmieniono rezydencji do celów podatkowych³¹.

Omawiana Dyrektywa nr 2009/133/WE umożliwia państwom członkowskim odmowę stosowania lub cofnięcia tych przywilejów w przypadku transakcji, które za podstawowy cel stawiają sobie unikanie podatków lub unikanie płacenia podatków lub gdy przeniesienie siedziby prowadzi do tego, że spółka uczestnicząca lub nieuczestnicząca w operacji przestaje spełniać konieczne warunki w zakresie reprezentowania pracowników w organach spółki, w myśl uzgodnień obowiązujących przed tą operacją³².

Mając powyższe na uwadze, można zauważyć, że konieczne jest kompleksowe uregulowanie problematyki swobody transgranicznego przenoszenia siedziby spółki kapitałowej. Wydaje się, że jedynym, a zarazem najlepszym rozwiązaniem tej problematyki byłoby przyjęcie dyrektywy, która sankcjonowałaby narzędzia koordynacji przepisów państw członkowskich w celu ułatwienia transgranicznego przenoszenia w obrębie UE siedziby spółki. Postulaty o stworzenie takiej regulacji prawnej wnosił już Parlament Europejski do Komisji Europejskiej. Główną sugestią był postulat, by przeniesienie siedziby spółki odbywało się w sposób neutralny podatkowo³³. Podstawowym założeniem takiej neutralności podatkowej byłaby sytuacja, w której przedmiotowe zdarzenie gospodarcze w momencie jej zaistnienia nie powodowałoby dla spółki w nim uczestniczącej oraz dla jej wspólników obciążenia podatkowego. Konsekwencją tego jest to, że celem dyrektywy byłoby uniknięcie dyskryminującego pod względem podatkowym traktowania transgranicznego przenoszenia siedziby spółki kapitałowej, w stosunku do takich samych czynności dokonywanych przez spółki europejskie.

Dr Dominik Gajewski – adwokat.

³¹ M. B e r n a t, *Utworzenie i przeniesienie statutowej Spółki Europejskiej*, <http://www.monitorpodatkowy.pl>

³² Art. 15 Dyrektywy nr 2009/133/WE.

³³ Pkt. 8 Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 10 marca 2009 r. z zaleceniami dla Komisji w sprawie transgranicznego przenoszenia siedziby spółek (2008/2196-INI).