KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 19.12.2006
KOM(2006) 825 wersja ostateczna

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

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie 3

2. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych: uwarunkowania prawne 3

2.1. Orzeczenie ETS w sprawie *de Lasteyrie* i jego znaczenie dla osób fizycznych 3

2.2. Usunięcie rozbieżności, podwójnego opodatkowania i obustronnego braku opodatkowania 5

3. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby przez przedsiębiorstwa 6

3.1. Znaczenie orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* dla przedsiębiorstw 6

3.2. Usunięcie rozbieżności, podwójnego opodatkowania i obustronnego braku opodatkowania 8

4. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku emigracji lub przeniesienia aktywów do państw EOG/EFTA 10

4.1. Podstawowe swobody mające zastosowanie w przypadku państw EOG 10

4.2. Emigracja osób fizycznych / przeniesienie siedziby przedsiębiorstwa – swobodny przepływ pracowników / swoboda przedsiębiorczości 10

4.3. Przeniesienie aktywów – swoboda przedsiębiorczości, swobodny przepływ towarów i kapitału 11

5. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku krajów trzecich 11

6. Wniosek 12

1. WPROWADZENIE

Niniejszy komunikat zostaje przedłożony w kontekście publikowanego dzisiaj komunikatu w sprawie koordynacji stosowanych przez państwa członkowskie systemów podatków bezpośrednich w ramach rynku wewnętrznego. W komunikacie przeprowadzono analizę ustanowionych w traktacie WE wymogów prawnych, zgodnie z wykładnią dokonaną przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS) w sprawie *de Lasteyrie*[1], a następnie potwierdzoną i rozwiniętą w sprawie *N*[2], oraz zbadano ich wpływ na opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby dla celów podatkowych przez osoby fizyczne i przedsiębiorstwa. Ponadto zbadano, w jaki sposób można zapewnić zgodność krajowych przepisów dotyczących takiego zdarzenia podatkowego z prawem wspólnotowym, a także omówiono podstawowe zasady ewentualnych skoordynowanych rozwiązań problemu, jaki stanowią istniejące obecnie rozbieżności między przepisami poszczególnych państw członkowskich. Komisja zamierza opracować szczegółowe wytyczne w tych kwestiach w ścisłej współpracy z państwami członkowskimi.

2. OPODATKOWANIE NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW KAPITAŁOWYCH W PRZYPADKU ZMIANY SIEDZIBY LUB MIEJSCA ZAMIESZKANIA DLA CELÓW PODATKOWYCH: UWARUNKOWANIA PRAWNE

2.1. Orzeczenie ETS w sprawie *de Lasteyrie* i jego znaczenie dla osób fizycznych

W dniu 11 marca 2004 r. ETS wydał istotny wyrok zawierający wykładnię swobody przedsiębiorczości w kontekście prawa francuskiego, zgodnie z którym niezrealizowany wzrost wartości papierów wartościowych podlega opodatkowaniu w przypadku, gdy podatnik przenosi miejsce zamieszkania dla celów podatkowych za granicę. Gdy p. de Lasteyrie du Saillant w roku 1998 przeprowadził się z Francji do Belgii, natychmiast opodatkowano niezrealizowany wzrost wartości udziałów, które posiadał we francuskim przedsiębiorstwie.

ETS stwierdził, że odnośny francuski przepis może ograniczać korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, a co najmniej wywiera odstraszający wpływ na podatników, którzy pragną osiąść w innym państwie członkowskim, ponieważ wyłącznie z powodu przeniesienia miejsca zamieszkania dla celów podatkowych za granicę ich niezrealizowane dochody podlegają opodatkowaniu w kraju opuszczanym, co stanowi dyskryminujące traktowanie w porównaniu z osobami, które zachowują miejsce zamieszkania we Francji.

Orzeczenie w sprawie *de Lasteyrie* odnosi się wprawdzie do faktów i okoliczności tej sprawy, jednakże dokonana przez ETS wykładnia prawa wspólnotowego pozwala na wyciągnięcie wniosków dotyczących w ogólności opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania.

---

[1] Sprawa C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Dz.U. C 94 z 17.4.2004, str. 5.

[2] Sprawa C-470/04, N przeciwko Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo, 7 września 2006 r.

Opodatkowanie osób, których miejsce zamieszkania dla celów podatkowych znajduje się w danym kraju, na podstawie zrealizowanych zysków, zaś osób, które przenoszą miejsce zamieszkania za granicę – na podstawie zysków niezrealizowanych, stanowi nierówne traktowanie, które narusza swobodę przemieszczania się. Jeśli państwo członkowskie postanowi skorzystać z prawa do opodatkowania wzrostu wartości, który nastąpił w okresie, kiedy podatnik miał miejsce zamieszkania na jego terytorium, nie może stosować przy tym środków, które stanowią ograniczenie swobody przemieszczania się.

Wyklucza to możliwość natychmiastowego poboru należnego podatku od niezrealizowanych zysków w momencie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania dla celów podatkowych do innego państwa członkowskiego. W sprawach *de Lasteyrie* oraz *N* ETS orzekł, że uzależnienie możliwości odroczenia zapłaty podatku np. od przedstawienia zabezpieczenia stanowi ograniczenie tej swobody, ponieważ uniemożliwia podatnikowi korzystanie z aktywów stanowiących zabezpieczenie. Z orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* wynika również, że odroczenie płatności nie może być uzależnione od wyznaczenia przedstawiciela w państwie członkowskim, w którym podatnik miał dotychczas miejsce zamieszkania. Ogólnie rzecz biorąc, środki służące zabezpieczeniu roszczenia podatkowego muszą być ściśle proporcjonalne do osiągnięcia tego celu i nie mogą wiązać się z nadmiernymi kosztami dla podatnika.

W orzeczeniu w sprawie *N*[3] ETS potwierdził, że w przypadku, gdy osoba zamieszkała w danym państwie członkowskim przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, prawo wspólnotowe nie zabrania państwu członkowskiemu, w którym osoba taka dotychczas mieszkała, oszacować kwoty dochodu, który miałby podlegać opodatkowaniu w tym państwie, pod warunkiem, że podatek nie jest pobierany natychmiast, a z odroczeniem zapłaty nie wiążą się żadne dodatkowe warunki. Praktyka ta odpowiada zasadzie terytorialności podatkowej powiązanej z elementem czasowym, to znaczy z pobytem na danym terytorium w okresie uzyskania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Wymóg złożenia przez podatnika zeznania podatkowego w chwili zmiany miejsca zamieszkania jest konieczny do obliczenia dochodu i należy uznać go za proporcjonalny ze względu na uzasadniony cel rozdzielenia praw do opodatkowania między państwa członkowskie, w szczególności dla uniknięcia podwójnego opodatkowania[4].

Większość państw członkowskich, w których obowiązywały zasady opodatkowania podobne do będących przedmiotem sprawy *de Lasteyrie*, uchyliła odpowiednie przepisy bądź dokonała ich zmiany odpowiednio do treści orzeczenia w tej sprawie. W związku z tym Komisja mogła zawiesić postępowania w sprawie naruszenia przepisów wszczęte w związku z tą kwestią wobec szeregu państw członkowskich. Komisja będzie jednak nadal analizować przepisy państw członkowskich w tym zakresie, tak by zapewnić ich zgodność z prawem wspólnotowym.

---

[3] Pkt 42-46.

[4] Pkt 49.

2.2. Usunięcie rozbieżności, podwójnego opodatkowania i obustronnego braku opodatkowania

Bezwarunkowe odroczenie płatności może wprawdzie zlikwidować bezpośrednią różnicę w traktowaniu podatników przenoszących miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego oraz podatników, którzy nie zmieniają miejsca zamieszkania, nie stanowi ono jednak rozwiązania problemu rozbieżności istniejących między systemami podatkowymi państw członkowskich. Zgodnie z ogólną zasadą zawartą w art. 13 wzorcowej konwencji OECD o podatkach dochodowych i kapitałowych, wyłączne prawo do opodatkowania w przypadku zbycia udziałów ma państwo, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania. Konwencja ta nie zawiera przepisów szczególnych dotyczących traktowania osób fizycznych, które zmieniają swoje miejsce zamieszkania. W praktyce niektóre państwa członkowskie włączyły do zawieranych przez siebie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przepisy szczególne, które mają zapewnić, że rozdzielenie praw do opodatkowania jest zgodne z rozszerzonym obowiązkiem podatkowym nałożonym na podatników na mocy przepisów krajowych. Inne państwa członkowskie zakładają, że domniemane zbycie udziałów ma miejsce bezpośrednio przed zmianą miejsca zamieszkania i w związku z tym uważają je za transakcję krajową, do której nie mają zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Nieuzasadnione ograniczenie miałoby miejsce w sytuacji, gdy opuszczane przez podatnika państwo oblicza podstawę opodatkowania w chwili domniemanego, zaś pobiera podatek w chwili rzeczywistego zbycia, a jednocześnie państwo będące jego nowym miejscem zamieszkania opodatkowuje cały wzrost wartości między nabyciem a rzeczywistym zbyciem udziałów. Oznaczałoby to podwójne opodatkowanie wzrostu wartości przypadającego na okres między nabyciem a domniemanym zbyciem udziałów, jeśli nowe państwo zamieszkania rości sobie wyłączne prawo do opodatkowania zysków wynikających ze zbycia, a żadne z państw członkowskich nie zezwala na odliczenie podatku nałożonego przez druga stronę. Komisja uważa, że dwa państwa członkowskie, które roszczą sobie prawo do opodatkowania tego samego dochodu, muszą zagwarantować, że nie prowadzi to do jego podwójnego opodatkowania. Stanowisko to jest pośrednio poparte przez orzeczenie ETS w sprawie *N*[5].

Zdaniem Komisji istnieją różne możliwości zlikwidowania tych rozbieżności przez państwa członkowskie:

– W praktyce w szeregu państw członkowskich, które wychodzą z założenia domniemanego zbycia bezpośrednio przed zmianą miejsca zamieszkania lub stosują system rozszerzonego obowiązku podatkowego, funkcjonuje mechanizm <u>odliczenia</u> podatków nałożonych na te same zyski przez nowe państwo zamieszkania.

– Państwa członkowskie mogłyby się również zgodzić na <u>podział</u> prawa do opodatkowania zysków, np. w postaci podzielenia go odpowiednio do okresu, przez jaki udziałowiec posiadał miejsce zamieszkania w każdym z nich. Może to wymagać zmian obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z orzeczeniem ETS w sprawie *N*, w przypadku każdego rozwiązania konieczne byłoby uwzględnienie ewentualnej utraty wartości udziałów[6] przez jedno z zaangażowanych państw członkowskich. Okoliczność, że podatnik skorzystał z przysługującego mu prawa do

---

[5] Pkt 49.
[6] Pkt 54.

swobody przemieszczania się, nie może prowadzić do opodatkowania zysków w stopniu większym niż ten, który miałby miejsce przy zachowaniu dotychczasowego miejsca zamieszkania.

Niezależnie od sposobu usunięcia przez państwa członkowskie rozbieżności istniejących między ich systemami podatkowymi, zasadnicze znaczenie dla powodzenia podejmowanych działań mieć będzie skuteczna współpraca administracyjna. Opuszczone przez podatnika państwo będzie mogło skorzystać z prawa do opodatkowania w momencie zbycia udziałów jedynie wówczas, gdy będzie wiedziało, że zbycie to nastąpiło. Również w przypadku, gdy podatnik nie wypełnia swoich obowiązków podatkowych, będzie ono musiało zwrócić się do nowego państwa zamieszkania podatnika o pomoc w zakresie ściągnięcia podatków w jego imieniu[7]. Państwa członkowskie powinny w związku z tym w pełni wykorzystywać możliwości stworzone przez dyrektywę w sprawie wzajemnej pomocy oraz dyrektywę w sprawie dochodzenia roszczeń[8].

3. OPODATKOWANIE NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW KAPITAŁOWYCH W PRZYPADKU ZMIANY SIEDZIBY PRZEZ PRZEDSIĘBIORSTWA

3.1. Znaczenie orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* dla przedsiębiorstw

Przedstawiona przez ETS w orzeczeniu w sprawie *de Lasteyrie* wykładnia swobody przedsiębiorczości w odniesieniu do przepisów w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych ma również według Komisji bezpośredni wpływ na odpowiednie przepisy dotyczące przedsiębiorstw[9].

Od dnia 8 października 2004 r. można stosować statut spółki europejskiej, który umożliwia spółce mającej formę SE (*Societas Europea*[10]) przeniesienie statutowej siedziby do innego państwa członkowskiego bez konieczności rozwiązania spółki lub tworzenia nowej osoby prawnej. Wprowadzone w roku 2005 zmiany[11] do dyrektywy w sprawie połączeń (90/434/EWG) gwarantuje przy spełnieniu określonych warunków, że przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej lub spółdzielni europejskiej[12] z jednego do drugiego państwa członkowskiego nie prowadzi do natychmiastowego opodatkowania niezrealizowanych zysków ze wzrostu wartości aktywów pozostających w państwie członkowskim, z którego przeniesiono siedzibę. Nie wymienia się wprawdzie wyraźnie tych aktywów, które nie pozostają na stałe związane ze stałym zakładem w państwie członkowskim, z którego przeniesiono siedzibę, jednakże Komisja jest zdania, że zasady orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* mają również zastosowanie do tego rodzaju „przeniesionych" aktywów.

---

7 Zgodnie z tym co stwierdził ETS w sprawie *N*, por. pkt 52-53.

8 Dyrektywa Rady 77/799/EWG z 19.12.1977 oraz dyrektywa Rady 76/308/EWG z 15.3.1976, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2001/44/WE z 15.6.2001.

9 Niektórzy obserwatorzy twierdzą, że – z wyjątkiem jednego punktu – w całym orzeczeniu mowa była o „podatnikach", a nie tylko o osobach fizycznych podlegających opodatkowaniu. Warto w tym miejscu zauważyć, że sam ETS odwołuje się do orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* w swoim orzeczeniu z dnia 13.12.2005 w sprawie C-411/03 *Sevic Systems AG*, dotyczącym transgranicznych połączeń spółek.

10 Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r.

11 Dyrektywa Rady 2005/19/WE z 17.2.2005 r.

12 Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z 22.7.2003 r.

W większości państw członkowskich pobierana jest ponadto swoista „opłata z tytułu przeniesienia”, nakładana w przypadku, gdy przedsiębiorstwo dokonuje przeniesienia poszczególnych składników aktywów lub pasywów do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, podczas gdy podobne przeniesienie aktywów z siedziby głównej do oddziału znajdującego się w tym samym państwie członkowskim nie pociąga za sobą powstania żadnych natychmiastowych zobowiązań podatkowych[13].

Jeśli przedsiębiorstwo dokonuje przeniesienia aktywów do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, państwo członkowskie, w którym znajduje się siedziba takiego przedsiębiorstwa, może zechcieć skorzystać z przysługującego mu prawa do opodatkowania różnicy między wartością rynkową aktywów i pasywów w momencie przeniesienia a ich wartością określoną dla celów podatkowych (wzrostu wartości). Różnica ta jest zazwyczaj opodatkowywana w chwili faktycznego zrealizowania takiego wzrostu wartości, a nie na zasadzie rozliczeń międzyokresowych. Aktywa i pasywa, które zostały przeniesione z głównej siedziby przedsiębiorstwa do jego stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim są jednak przez obowiązujące w większości państw członkowskich przepisy prawa podatkowego traktowane jako „zbyte”, a wzrost wartości osiągnięty w okresie, w którym aktywa takie były faktycznie powiązane z przedsiębiorstwem mającym siedzibę na ich terytorium, podlega zazwyczaj opodatkowaniu natychmiast po dokonaniu przeniesienia tych aktywów.

Z orzeczenia w sprawie *de Lasteyrie* wynika, że podatnicy, którzy korzystają z przysługującej im swobody przedsiębiorczości i przenoszą się do innego państwa członkowskiego, nie mogą zostać opodatkowani wcześniej bądź wyżej niż podatnicy, którzy zachowują dotychczasowe miejsce zamieszkania. Jeśli państwo członkowskie zezwala na odroczenie płatności podatku w przypadku przeniesienia aktywów między znajdującymi się na jego terytorium oddziałami przedsiębiorstwa (również mającego siedzibę w tym państwie), to wszelkie formy natychmiastowego opodatkowania w przypadku przeniesienia aktywów do innego państwa członkowskiego naruszają prawdopodobnie swobody określone w traktacie WE.

Państwo członkowskie, które pragnie skorzystać z przysługującego mu prawa do opodatkowania różnicy między wartością księgową a wartością rynkową składnika aktywów w momencie jego przeniesienia, może określić podstawę opodatkowania, w stosunku do której zamierza skorzystać z tego prawa, pod warunkiem, że nie prowadzi to do natychmiastowego nałożenia podatku i że przyznane odroczenie nie jest uzależnione od żadnych dodatkowych warunków. Tego rodzaju bezwarunkowe odroczenie płatności nie stanowi jednak wystarczającego rozwiązania problemu rozbieżności istniejących między systemami podatkowymi państw członkowskich (por. pkt 3.2).

---

[13] Podobne kwestie mogą wyłonić się w przypadku przeniesienia aktywów ze stałego zakładu do siedziby głównej w innym państwie członkowskim, jak również w przypadku przeniesienia dokonanego między dwoma stałymi zakładami tego samego przedsiębiorstwa położonymi w dwóch różnych państwach członkowskich. Dla uproszczenia niniejszy komunikat dotyczy wyłącznie przeniesienia aktywów z siedziby głównej do stałego zakładu, lecz wyniki tej analizy mają w równej mierze zastosowanie do tych innych rodzajów przeniesienia. Warto jednak zauważyć, że praktyczne następstwa w poszczególnych przypadkach mogą być różne w zależności od tego, w jaki sposób państwo członkowskie, w którym znajduje się główna siedziba, unika podwójnego opodatkowania.

W przypadku odroczenia państwa członkowskie mogą w rozsądny sposób nałożyć na podatnika zobowiązanie do okresowego informowania organów skarbowych o dalszym posiadaniu bądź zbyciu przeniesionych aktywów, pod warunkiem, że zobowiązanie to nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia ich celów i nie uniemożliwia podatnikowi korzystania z przysługujących mu na mocy Traktatu praw. Państwo członkowskie mogłoby na przykład żądać od podatnika w momencie przeniesienia aktywów do innego państwa członkowskiego złożenia deklaracji podatkowej, w której potwierdza on, że nie dokonał zbycia składników majątku. Zwykłe roczne oświadczenie podatnika, że jego stały zakład położony w innym państwie członkowskim nadal znajduje się w posiadaniu przeniesionych aktywów, w połączeniu z deklaracją podatkową składaną w chwili faktycznego zbycia lub dalszego przeniesienia składników majątku do kraju trzeciego, również wydaje się być wystarczającym i możliwym do przyjęcia rozwiązaniem.

Komisja zachęca również państwa członkowskie do lepszego wykorzystywania stojących już do ich dyspozycji środków, tak by między odpowiednimi organami administracji nastąpiła poprawa w zakresie wymiany informacji oraz udzielania pomocy przy ściąganiu podatków. Komisja gotowa jest udzielić państwom członkowskim pomocy w ocenie możliwości automatycznej wymiany informacji w tej dziedzinie.

Jeśli państwo członkowskie pragnie ograniczyć uciążliwości administracyjne, mogłoby zaproponować swoim podatnikom *możliwość* zrezygnowania z odroczonej płatności podatku i zapłaty podatku w chwili dokonania przeniesienia aktywów. Możliwość taka musi mieć jednak rzeczywiście dobrowolny i wyważony charakter. Państwo członkowskie nie może zmuszać swoich podatników do podjęcia decyzji o natychmiastowej zapłacie podatku w postaci perspektywy nadmiernych obciążeń w przypadku odroczenia zapłaty do momentu faktycznego zbycia aktywów.

3.2. Usunięcie rozbieżności, podwójnego opodatkowania i obustronnego braku opodatkowania

Państwa członkowskie stosują różne metody wyceny w przypadku transgranicznego przeniesienia aktywów. Szereg państw członkowskich dopuszcza przeniesienie aktywów do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim wycenionych według wartości księgowej. Państwa te rezygnują z opodatkowania różnicy między wartością księgową a wartością rynkową aktywów w chwili dokonania przeniesienia. Również aktywa przenoszone do stałego zakładu położnego na ich terytorium są zasadniczo wyceniane według wartości księgowej. Inne państwa członkowskie korzystają z prawa do opodatkowania różnicy między wartością księgową aktywów a ich wartością rynkową w chwili dokonania przeniesienia.

Jeśli aktywa są przenoszone z państwa członkowskiego, które dokonuje opodatkowania w momencie przeniesienia, do państwa członkowskiego, które dokonuje ich wyceny według wartości księgowej i opodatkowuje ewentualny późniejszy wzrost wartości w momencie ich zbycia, może to prowadzić do podwójnego opodatkowania osiągniętego zysku. Z drugiej strony, jeśli aktywa są przenoszone z państwa członkowskiego, które dopuszcza możliwość przeniesienia w wartości księgowej, do państwa członkowskiego, które dokonuje ich wyceny według wartości rynkowej, różnica między wartością księgową a wartością rynkową aktywów pozostanie nieopodatkowana w każdym z tych państw, a więc dojdzie do niezamierzonego obustronnego braku opodatkowania.

Rozbieżności występują również, gdy dwa państwa członkowskie stosują wprawdzie zasadniczo to samo podejście, ale w praktyce dochodzi do różnej wyceny odnośnych aktywów. Jeśli państwo członkowskie, do którego przeniesiono aktywa, przypisuje im wyższą wartość, co oznacza możliwość dokonywania wyższych odpisów amortyzacyjnych zmniejszających podlegający opodatkowaniu dochód stałego zakładu oraz opodatkowanie niższego wzrostu wartości w przypadku ewentualnego późniejszego zbycia składników majątku, może to prowadzić do tego, że część wzrostu wartości pozostanie dwukrotnie nieopodatkowana. Z drugiej strony, jeśli państwo członkowskie, do którego przeniesiono aktywa, przypisuje im niższą wartość, odpisy amortyzacyjne będą niższe, a wzrost wartości w przypadku ewentualnego późniejszego zbycia składników majątku wyższy, co prowadzi do podwójnego opodatkowania części wzrostu wartości.

Tego rodzaju rozbieżności utrudniają właściwe funkcjonowanie wspólnego rynku, ponieważ mogą powstrzymywać przedsiębiorstwa od dokonywania inwestycji w innych państwach członkowskich. Możliwość obustronnego braku opodatkowania może je również zachęcać do takiego kształtowania ich operacji międzynarodowych, które pozwala wykorzystać luki prawne między różnymi krajowymi systemami podatkowymi, zamiast podejmowania decyzji gospodarczych w oparciu o kryteria ściśle ekonomiczne.

Jeśli państwo członkowskie decyduje się na nałożenie podatku w momencie przeniesienia aktywów do innego państwa członkowskiego, nie powinno to prowadzić do podwójnego opodatkowania. Państwa członkowskie powinny zatem wprowadzić środki pozwalające na uniknięcie tego rodzaju podwójnego opodatkowania.

Jedną z możliwości byłoby na przykład, by państwo członkowskie, do którego przeniesiono aktywa, przyjęło za wartość początkową składnika majątku dla celów podatkowych jego wartość rynkową ustaloną przez drugie państwo członkowskie w chwili przeniesienia. Tego rodzaju podejście, oparte na wzajemnym uznaniu, byłoby łatwe do stosowania dla organów skarbowych i podatników. Otwiera ono jednak możliwość arbitrażu podatkowego polegającego na tym, że podatnicy mogą próbować wykorzystywać różnice w metodach wyceny stosowanych przez poszczególne państwa członkowskie celem zwiększenia udziału wzrostu wartości przypadającego na te państwa członkowskie, w których obowiązują najniższe stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Inna możliwość mogłaby polegać na tym, że państwa członkowskie kontynuują stosowanie własnych zasad wyceny, ale ustanawiają również procedurę eliminowania ewentualnych różnic w wycenie, np. wiążący mechanizm rozstrzygania sporów jaki przewiduje konwencja arbitrażowa UE (90/436/EWG) lub ogólny mechanizm unikania podwójnego opodatkowania w obrębie UE. (Zgodnie z komunikatem poświęconym koordynacji Komisja zamierza w odpowiednim czasie zbadać możliwość wprowadzenia i ewentualny zakres takiego mechanizmu.)

W przypadku gdy aktywa są przenoszone z państwa członkowskiego, które dopuszcza przeniesienie w wartości księgowej, do państwa członkowskiego, które zasadniczo wycenia przeniesione aktywa według wartości rynkowej, państwa członkowskie powinny zastosować właściwe środki celem uniknięcia obustronnego nieopodatkowania różnicy między wartością księgową aktywów a ich wartością rynkową w chwili dokonania przeniesienia. Jeden z nich mógłby polegać na tym, że państwo członkowskie, do którego przeniesiono aktywa, przyjmuje określoną przez drugie państwo członkowskie wartość księgową za wartość początkową składnika majątku do celów podatkowych. W takich okolicznościach podejście oparte na wzajemnym uznawaniu wydaje się najbardziej oczywistym rozwiązaniem.

Wspomniane powyżej możliwości są generalnie oparte na założeniu, że państwo, z którego przenoszone są aktywa, powinno odroczyć płatność podatku do chwili rzeczywistego zbycia aktywów przez stały zakład lub do chwili przeniesienia ich do kraju trzeciego (por. rozdział 4). Należy jednak przyznać, że niektóre rodzaje aktywów wykorzystywanych bądź powstających w przedsiębiorstwach nie mogą ze względu na swój charakter zostać zbyte, lecz są zużywane przez przedsiębiorstwa lub wygasają z biegiem czasu (np. niektóre wartości niematerialne i prawne). W praktyce państwa członkowskie często wykorzystują inne niż fakt zbycia zdarzenia podatkowe celem zapewnienia właściwego opodatkowania tego rodzaju składników majątku w sytuacjach czysto krajowych, np. krajowe systemy podatkowe z reguły kompensują przyspieszoną amortyzację w pierwszym roku (lub w pierwszych latach) po nabyciu składnika majątku odpowiednim ograniczeniem odpisów amortyzacyjnych w latach kolejnych. Innym przykładem może być bieżące opodatkowanie dochodów z samodzielnie wypracowanego patentu (bez kapitalizacji wydatków na odpowiednie prace badawczo-rozwojowe) w okresie, w którym przysługuje ochrona patentowa.

Według Komisji państwa członkowskie, które w sytuacjach krajowych za podstawę opodatkowania biorą inne zdarzenia podatkowe niż fakt zbycia, powinny być również w stanie stosować podobne mechanizmy w sytuacjach transgranicznych, pod warunkiem, że nie prowadzi to do gorszego traktowania operacji transgranicznych w porównaniu z krajowymi. Państwa członkowskie powinny jednak zapewnić, by tego rodzaju mechanizmy nie prowadziły do podwójnego opodatkowania lub do niezamierzonego obustronnego braku opodatkowania. W tym celu powinny uzgodnić stosowanie takich mechanizmów z państwami członkowskimi, do których przenoszone są aktywa. Komisja gotowa jest pomóc państwom członkowskim w opracowaniu szczegółowych wytycznych w tych kwestiach.

4. OPODATKOWANIE NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW KAPITAŁOWYCH W PRZYPADKU EMIGRACJI LUB PRZENIESIENIA AKTYWÓW DO PAŃSTW EOG/EFTA

4.1. Podstawowe swobody mające zastosowanie w przypadku państw EOG

Zgodnie z Porozumieniem o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) obowiązują cztery podstawowe swobody zapisane w traktacie WE (swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału). Porozumienie to zawiera również przepisy horyzontalne dotyczące tych czterech swobód. Do porozumienia EOG nie włączono jednak prawa wtórnego Wspólnoty w zakresie podatków. W krajach tych nie obowiązuje zatem dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy oraz dyrektywa w sprawie dochodzenia roszczeń .

4.2. Emigracja osób fizycznych / przeniesienie siedziby przedsiębiorstwa – swobodny przepływ pracowników / swoboda przedsiębiorczości

Podatki nakładane w przypadku emigracji osób fizycznych lub przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa dotyczą w pierwszym rzędzie swobodnego przepływu pracowników (art. 39 traktatu WE / art. 28 porozumienia EOG), względnie swobody przedsiębiorczości (art. 43 traktatu WE / art. 31 porozumienia EOG). Podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych, które były przedmiotem spraw *de Lasteyrie* oraz *N*, i które dotyczyły osób fizycznych posiadających znaczne udziały w przedsiębiorstwach, zostały uznane za sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości. Ponieważ te same podstawowe swobody obowiązują również w krajach EFTA, orzeczenia w sprawach *de Lasteyrie* i *N* mają dla nich bezpośrednie znaczenie. Powstaje pytanie, czy istnieją jakiekolwiek znaczące różnice w sytuacji, które uzasadniałyby tego rodzaju ograniczenia w przypadku państw EOG. Komisja stoi na stanowisku, że natychmiastowe pobranie podatku może być w pewnych okolicznościach

uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, w szczególności potrzebą zagwarantowania skuteczności nadzoru podatkowego oraz zapobieganiem uchylaniu się od płacenia podatków.

Państwa EOG nie są zobowiązane do stosowania przepisów prawa wtórnego Wspólnoty w zakresie podatków, takich jak dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy oraz dyrektywa w sprawie dochodzenia roszczeń. W związku z tym państwa członkowskie nie mają tych samych gwarancji co we Wspólnocie, że odroczone roszczenia podatkowe zostaną zaspokojone w późniejszym terminie. Jednak w wielu przypadkach państwa członkowskie zawarły dwustronne bądź wielostronne umowy podatkowe z krajami EOG, które obejmują zobowiązania w zakresie wymiany informacji gwarantujące podobny poziom wzajemnej pomocy. Komisja jest zdania, że w sytuacjach, w których brak współpracy administracyjnej uniemożliwia państwom członkowskim egzekwowanie uprawnień w zakresie opodatkowania, powinny mieć one prawo do zastosowania właściwych środków w momencie emigracji osoby fizycznej lub przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa.

4.3. Przeniesienie aktywów – swoboda przedsiębiorczości, swobodny przepływ towarów i kapitału

Przeniesienie aktywów z głównej siedziby przedsiębiorstwa znajdującej się w państwie członkowskim do jego stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim mogłoby – w zależności od okoliczności oraz charakteru aktywów – dotyczyć kwestii swobody przedsiębiorczości, swobody przepływu towarów lub swobodnego przepływu kapitału.

W przypadku państw EOG, w których obowiązują te same wolności podstawowe, w odniesieniu do emigracji podatników (osób fizycznych) oraz przenoszenia siedziby przedsiębiorstw wyłoniłyby się kwestie analogiczne do rozważanych w rozdziale 4.2. Komisja jest zdania, że w sytuacjach, w których kwestia wymiany informacji z danym państwem należącym do EOG nie jest odpowiednio uregulowana, państwa członkowskie powinny być uprawnione do skorzystania z prawa do opodatkowania w momencie przeniesienia aktywów.

5. OPODATKOWANIE NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW KAPITAŁOWYCH W PRZYPADKU KRAJÓW TRZECICH

W przypadku krajów trzecich spośród czterech swobód podstawowych zastosowanie ma jedynie swobodny przepływ kapitału i płatności (art. 56 traktatu WE).

W odniesieniu do emigracji lub przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa do pozostałych krajów trzecich[14] nie mają zastosowania postanowienia o swobodzie przepływu osób i państwa członkowskie mogą według własnego uznania wymierzać i pobierać podatki w chwili zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby. Emigracja osoby fizycznej lub przeniesienie siedziby przedsiębiorstwa może jednak wiązać się z transakcjami, które podlegają postanowieniom dotyczącym swobodnego przepływu kapitału. Przeniesienie

[14] Z wyjątkiem Szwajcarii. Zgodnie z zawartą w 1999 r. umową między Wspólnotą Europejską, jej państwami członkowskimi i Konfederacją Szwajcarską, swobodny przepływ osób dotyczy również Szwajcarii.

aktywów do stałego zakładu położonego w kraju trzecim może więc również podlegać ocenie w kontekście swobody przepływu kapitału.

Ponieważ zastosowanie różnych swobód powinno prowadzić do uzyskania tego samego wyniku, natychmiastowe opodatkowanie dokonywane w chwili przeniesienia aktywów stanowiłoby ograniczenie swobody przepływu kapitału. Jednak zgodnie z tym, co przedstawiono powyżej, Komisja uważa, że brak współpracy administracyjnej może w tych okolicznościach uzasadniać ograniczenia. Komisja zachęca państwa członkowskie do rozszerzenia, tam gdzie jest właściwe, współpracy administracyjnej z partnerami nienależącymi do UE, ponieważ stanowi to najlepszy środek gwarantujący przestrzeganie przepisów podatkowych i zapobiegający uchylaniu się od płacenia podatków.

6. WNIOSEK

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby stanowi doskonały przykład dziedziny, w której państwa członkowskie mogą czerpać korzyści z koordynacji na szczeblu UE. Skoordynowane podejście może pomóc państwom członkowskim w lepszym dostosowaniu odpowiednich przepisów podatkowych do wymogów prawa wspólnotowego oraz do przepisów pozostałych państw członkowskich.

Komisja gotowa jest pomóc państwom członkowskim w opracowaniu skoordynowanych rozwiązań nakreślonych w niniejszym komunikacie i planuje sporządzić w ścisłej współpracy z państwami członkowskimi szczegółowe wytyczne w omawianych powyżej kwestiach.

Komisja zwraca się do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego o przedstawienie swoich opinii na tematy poruszone w niniejszym komunikacie.