



Business Centre Club

Warszawa, 6 września 2018 r.

OPINIA

Exit tax niesie ze sobą wiele ryzyk dla przedsiębiorców

Zakończyły się konsultacje publiczne nt. projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, wprowadzającego do polskiego systemu m.in. podatek od wyjścia. To dobry moment na podsumowanie planowanych regulacji w zakresie *exit tax*.

Kogo obejmie nowy podatek?

Zgodnie z projektem podatkiem tym objęte będą następujące działania:

- 1) przeniesienie składnika majątku po za terytorium Polski,
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Jednocześnie, projekt wyjaśnia co należy rozumieć pod pojęciem przeniesienia składników majątku po za terytorium kraju, ograniczając się jednakże do wskazania otwartego katalogu okoliczności, wskazując przykładowo poniższe sytuacje:

- 1) polski rezydent przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzą na terytorium kraju,
- 2) osoba nie będąca polskim rezydentem podatkowym przenosi do państwa swojej rezydencji lub innego niż Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Polski poprzez zagraniczny zakład,
- 3) osoba nie będąca polskim rezydentem podatkowym przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas na terytorium Polski przez zagraniczny zakład.

Nowy podatek obejmować będzie także przypadki nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi położonemu po za terytorium Polski, jeżeli w związku z tym przekazaniem Polska utraci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Analogiczne zasady przewidziano dla wniesienia majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia. Oznacza to, że **exit tax obejmie również podatników planujących założenie trustów i fundacji prywatnych, do których przeniesione miały by być określone składniki majątku.**

Jednocześnie, projekt ustawy zakłada wyłączenie spod opodatkowania składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostaną związane z położonym na terenie Polski zakładem. Tym samym Ministerstwo Finansów zastosowało podobne rozwiązania do tych obowiązujących w innych państwach, np. w Holandii.

Uzasadniając konieczność wprowadzenia w Polsce podatku od wyjścia Ministerstwo Finansów odwołuje się do Dyrektywy Rady (UE) nr 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. regulującej kwestie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Przepisy wspomnianej dyrektywy nakładają na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia *exit tax* wyłącznie w zakresie osób prawnych, podczas gdy projekt nowelizacji obejmuje podatkiem od wyjścia również osoby fizyczne, w tym także te nieprowadzące działalności gospodarczej. Tym samym, w ocenie BCC resort finansów dokonał nieprawidłowej implementacji postanowień dyrektywy. Należy pamiętać również o tym, iż w Dyrektywie wskazano, że jednym z warunków zastosowania podatku od wyjścia jest utrata przez państwo członkowskie prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów. Tymczasem ministerstwo uznało, iż przeniesienie aktywów za granicę będzie podlegać pod *exit tax* również w przypadku częściowej utraty przez Polskę prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia przenoszonych aktywów. Zatem wskazany w art. 24f ust. 2 ustawy o CIT zakres stosowania podatku wykracza po za ten wskazany w art. 5 Dyrektywy.

Jak będzie liczony podatek?

Z treści opublikowanego projektu wynika, iż opodatkowaniu będzie podlegał dochód z niezrealizowanych zysków, rozumiany jako nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku nad jego wartością podatkową. Na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych wartość rynkową ustala się na podstawie jednej z poniższych metod: tj.

- 1) na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia – w przypadku:
 - a. składników majątku osobistego,
 - b. papierów wartościowych i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk,
- 2) w drodze oszacowania, stosując następujące metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odprzedaży lub rozsądnej marży („koszt plus”). Gdy nie jest możliwe zastosowania żadnej z powyższych metod stosuje się metodę zysku transakcyjnego.

Organ podatkowy będzie miał możliwość oszacowania wartości składnika majątku w sytuacji, gdy wskazana przez podatnika wartość będzie odbiegała bez uzasadnionych ekonomicznie przyczyn od wartości rynkowej i w konsekwencji powyższego nie wystąpi dochód z niezrealizowanych zysków (lub zaniży wysokość dochodów).

Z kolei pod pojęciem **wartości podatkowej** należy rozumieć wartość niezaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Definicja ta jest wspólna zarówno dla podatników będących osobami fizycznymi jak i osobami prawnymi. Z tym, że na gruncie ustawy o podatku PIT nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy z innych przepisów wynika, iż dla celów podatkowych przy jego zbyciu nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodu. **W praktyce oznacza to, że osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej nie będą mogły dokonać żadnych odliczeń od wartości rynkowej posiadanego przez**

siebie majątku (np. drogich obrazów, dzieł sztuki). Natomiast, na gruncie ustawy o CIT ograniczenia dotyczą niektórych podatników nie będących polskimi rezydentami podatkowymi.

Stawka opodatkowania

Różne natomiast będą stawki podatkowe.

W przypadku osób fizycznych zastosowanie znajdą dwie stawki. Stawka 19% będzie stosowana do podatników prowadzących szeroko rozumianą działalność gospodarczą, zaś 3% stawkę zastosują osoby planujące zmianę rezydencji w stosunku do prywatnego majątku. **Możliwość wyboru 3% stawki jest zatem znacznie ograniczona, a brak możliwości dokonania pomniejszeń wartości rynkowej majątku prywatnego jedynie zwiększy ekonomiczny ciężar tego podatku.** Natomiast dla osób prawnych przewidziano tylko jedną stawkę podatkową, która wynosi 19% podstawy opodatkowania. Ministerstwo Finansów twierdzi, że zaproponowana stawka jest niska na tle stawek stosowanych w innych krajach wskazując jako przykład Hiszpanię z 23% stawką czy Szwajcarię ze stawką w wysokości 35%. **Sporządzając uzasadnienie projektu resort finansów nie wziął jednak pod uwagę, iż konieczność zapłaty tak wysokiego podatku znacznie obniży rentowność zagranicznych projektów realizowanych przez polskich przedsiębiorców, a w wielu przypadkach przesądzi o ich wycofaniu się z inwestycji po za granicami kraju.**

Zwolnienie z podatku dla wybranych

Zgodnie z wymogami Dyrektywy projekt nowelizacji zakłada wyłączenie z opodatkowania podatkiem od wyjścia składników majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej na czas określony, nie dłużej niż 12 miesięcy. Możliwe to będzie jednak pod warunkiem, że:

- 1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
- 2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności.

Zatem podatek od wyjścia zapłaci każdy przedsiębiorca, który przesunie do zagranicznego oddziału aktywa niezbędne do jego funkcjonowania czy rozwoju, jeżeli aktywa te będą wykorzystywane za granicą przez okres dłuższy niż 12 miesięcy. W efekcie podatek ten dotknie tych przedsiębiorców, którzy upatrywali w zagranicznych rynkach możliwości rozwoju lub ograniczenia kosztów prowadzenia działalności. Trudno bowiem oczekiwać, iż przeniesione poza Polskę linie produkcyjne czy maszyny służące zagranicznemu oddziałowi miałyby wrócić w ciągu 12 miesięcy do Polski, gdy zakład otworzono w celu obniżenia kosztów produkcji czy siły roboczej.

Potwierdziły się również zapowiedzi Ministerstwa Finansów odnośnie wprowadzenia progu wartości składników majątkowych w wysokości, którego przekroczenie będzie powodowało konieczność zapłaty podatku od wyjścia. Zgodnie z projektowanym art. 30j ust. 17 przepisów dotyczących *exit tax* nie stosuje się, jeżeli:

- 1) wartość rynkowa składnika majątku będącego środkiem trwałym, nie przekracza kwoty 2.000.000,00 zł,
- 2) suma wartości rynkowych składników majątku będących wartościami niematerialnymi i prawnymi, która jest przenoszona w okresie 1 roku licząc od przeniesienia pierwszego tego rodzaju składnika majątku nie przekracza kwoty 2 000 000 zł - w przypadku, w którym ustala się wartość podatkową składnika majątku.

- 3) suma wartości rynkowych składników majątku nie przekracza 2 000 000 zł w przypadku, gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika oraz w przypadku majątku osobistego.

Proponowany przez Ministerstwo próg zwolnienia z podatku od wyjścia sprawia wrażenie relatywnie niskiego na rozwiązań stosowanych w innych państwach (np. Francja – 800.000 euro, Hiszpania – od 1.000.000 do 4.000.000 euro). Podkreślenia również wymaga fakt, iż **wspomniany próg odnosi się do wartości rynkowej składników majątku, a nie podstawy opodatkowania, tj. dochodu, stanowiącego różnicę między wartością rynkową a wartością podatkową**. Takie ujęcie umożliwi skorzystanie ze zwolnienia jedynie bardzo wąskiej grupie osób.

Zbyt krótki termin na zapłatę podatku i wątpliwe rozłożenie na raty

Projektowane przepisy wprowadzają bardzo krótki, bo 7-dniowy termin na zapłatę podatku. Powyższe w powiązaniu z faktem, iż *exit tax* płaci się od hipotetycznych zysków (podatnik przenosząc majątek do zagranicznego oddziału czy spółki córki nie uzyska za niego zapłaty), może doprowadzić do niemożności wykonania przez przedsiębiorców zobowiązań podatkowych w ustawowym terminie, co z kolei prowadzić będzie do powstawania zaległości, odsetek i ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej. Trudno jednak wyobrazić sobie zgromadzenie znacznej kwoty w tak krótkim terminie, zatem przedsiębiorcy planując inwestycje za granicą będą musieli z wyprzedzeniem tworzyć rezerwy wyłącznie na pokrycie podatku od wyjścia, ograniczając tym samym środki jakie mogliby zainwestować na rynku krajowym.

Projekt ustawy przewiduje możliwość rozłożenia na raty zapłaty części lub całości podatku na okres 5 lat licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. Jednakże rozłożenia podatku na raty będzie możliwe w przypadku, gdy:

- 1) przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej nastąpi na terytorium innego państwa UE lub państwa należącego do EOG, które jest stroną zawartej przez Polskę lub Unię Europejską umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych oraz
- 2) podatnik wykaże, że nie istnieje realne ryzyko unikania zapłacenia podatku albo przedłoży zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego wraz z opłatą prolongacyjną.

Ustalając czy w przypadku danego podmiotu istnieje ryzyko unikania zapłaty podatku organy podatkowe będą brać pod uwagę okoliczności wskazane w otwartym katalogu, jednakże **wiele ze wskazanych tam przesłanek jest nieostre i zdecydowanie pozostawiają zbyt duży luz decyzyjny organom**. Organy podatkowe będą mogły uzależnić rozłożenie na raty podatku od wyjścia np. od tego czy podatnik posiada udziały w zagranicznej spółce kontrolowanej lub faktu udzielania przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym (organ będzie badać czy jest to uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie).

Exit tax ogranicza swobodę przepływu osób i kapitału gwarantowaną przez traktaty UE

Na koniec należy wskazać, iż planowane regulacje mogą w znacznym stopniu ograniczyć jedno z fundamentalnych praw człowieka wynikających z przepisów prawa międzynarodowego, jakim jest **prawo do opuszczenia jakiegokolwiek kraju (w tym własnego) i powrotu do kraju zamieszkania**. Zwiększenie obciążeń ekonomicznych związanych z ewentualną przeprowadzką za granicę, w wyniku konieczności zapłaty podatku od wyjścia, godzić może również w zasadę swobodnego przepływu osób i kapitału zagwarantowaną w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 26 października 2012 r.

Dla wielu osób konieczność zapłaty dodatkowego podatku stanowić będzie barierę nie do przejścia i stanie się jedną z głównych przyczyn rezygnacji z planów emigracyjnych. Wskazać należy, iż każdy ma przecież prawo wybrać inny kraj jako miejsce swojej rzeczywistej rezydencji podatkowej. Nie musi to być jedyna przyczyna takich zmian, albowiem wpływ na podjęcie takiej decyzji może mieć przyjemniejszy klimat, lepsza ochrona majątku przed nieuzasadnionym zajęciem, czy też większe poczucie bezpieczeństwa osobistego. Bezpieczeństwo i poziom życia są równie ważne, a czasami nawet stają się priorytetem w wyborze miejsca zamieszkania.

W tej kwestii wypowiadał się zresztą niejednokrotnie Trybunał Sprawiedliwości UE. Przykładowo w wyroku C-251/98 Baars Trybunał stwierdził, iż państwo członkowskie nie może powstrzymywać obywateli przed założeniem przedsiębiorstwa i innym państwie członkowskim będących jego rezydentami. Trybunał powtórzył przytoczoną tezę w kolejnym orzeczeniu z 11 marca 2004 r. w sprawie de Lasteyrie du Saillant (C-9/02). W wyroku tym uznał ponadto, że natychmiastowy wymiar podatku w przypadku zmiany rezydencji godzi w swobodę przepływu osób. Z kolei w wyroku z dnia 7 września 2006 r. w sprawie N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost (C-470/04) Trybunał podkreślił, iż nie należy uzależniać możliwości zmiany miejsca zamieszkania od obowiązku przedłożenia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, a taką opcję przewidują również przepisy polskie.

Wspomniane orzecznictwo TS UE najwyraźniej nie zostało przeanalizowane przez resort finansów i jeżeli treść projektu nie ulegnie zmianie należy spodziewać się licznych sporów dotyczących stosowania przepisów dot. *exit tax*.

Kontakt do eksperta:

prof. Adam Mariański
ekspert BCC ds. sukcesji biznesu i restrukturyzacji
tel. 42 207 76 76
adam.marianski@bcc.org.pl

Kontakt dla mediów:

Emil Muciński
rzecznik, Instytut Interwencji Gospodarczych BCC
tel. 602 571 395, 22 58 26 113
e-mail: emil.mucinski@bcc.org.pl; instytut@bcc.org.pl

Business Centre Club istnieje od 1991 roku. Jest prestiżowym Klubem przedsiębiorców i największą w kraju, ustawową organizacją indywidualnych pracodawców. Grupa BCC składa się z Klubu BCC, Związku Pracodawców BCC i Studenckiego Forum BCC. Członkowie BCC zatrudniają ponad 400 tys. pracowników, obroty firm sięgają 20 miliardów złotych. Wśród członków BCC znajdują się największe korporacje krajowe i zagraniczne. Członkami Klubu są także uczelnie wyższe, wydawnictwa, szpitale, prawnicy, dziennikarze, naukowcy, lekarze, wojskowi i studenci. BCC prowadzi działania w blisko 250 miastach i 23 łóżach regionalnych na terenie całej Polski. Koncentruje się na działaniach na rzecz rozwoju gospodarki i pomocy przedsiębiorcom. BCC jest członkiem Rady Dialogu Społecznego. Koordynatorem wszystkich działań BCC jest Marek Goliszewski.
Kontakty prasowe: <http://www.bcc.org.pl/Eksperci.244.0.html>, więcej: <http://www.bcc.org.pl> oraz: <http://www.facebook.com/pages/Business-Centre-Club>