

# OPODATKOWANIE TWORZENIA ZAGRANICZNYCH ODDZIAŁÓW ORAZ EMIGRACJI I SUKCESJI

Od przyszłego roku rozwój firm oraz planowanie sukcesji będzie podlegać nowym ograniczeniom i obciążeniom podatkowym. A to z powodu wprowadzenia podatku od niezrealizowanych zysków, zwanego podatkiem od wyjścia lub exit tax. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym będą podlegały sytuacje i czynności dotąd neutralne podatkowo: założenie przez spółkę zagranicznego oddziału i przeniesienie do niego aktywów materialnych, niematerialnych lub działalności, a także zmiana rezydencji podatkowej osób fizycznych i prawnych.



JOANNA WIERZEJSKA, PARTNER, WSPÓŁZARZĄDZAJĄCA PRAKTYKA  
PODATKOWĄ W KANCELARII DOMAŃSKI ZAKRZEWSKI PALINKA



## Założenie zagranicznego oddziału

Wedle nowych regulacji przeniesienie za granicę przez podatnika (spółkę) składników majątkowych na okres dłuższy niż 12 miesięcy, jeżeli Polska traci całkowicie lub częściowo prawo do opodatkowania zbycia tego składnika majątku, podlega opodatkowaniu tak, jakby faktycznie doszło do zbycia tych aktywów po cenie rynkowej podmiotowi niezależnemu. Sytuacja taka może mieć na przykład miejsce, jeśli spółka polska tworzy zagraniczny oddział w kraju, z którym umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie daje Polsce prawa do łączenia dochodu osiągniętego przez zagraniczny oddział i opodatkowania go w Polsce. Bez względu na to, czy składnik ma być faktycznie zbyty czy też nie, do opodatkowania podatkiem dochodowym dochodzi.

Nie jest jasne, czy regulacja obejmuje również przeniesienie do zagranicznego oddziału działalności lub po prostu, w sensie ekonomicznym, strumienia przychodów, co może być realizowane w formie przeniesienia relacji i umów z klientami. Wiele wskazuje na to, że w tym obszarze jest takie ryzyko, gdyż działalność obejmuje przecież szereg składników majątkowych, a katalog sytuacji kreujących opodatkowanie jest otwarty. Dodatkowo warto wskazać, że do opodatkowania dochodzi w sytuacji przeniesienia działalności oddziału spółki do innego kraju lub centrali.

Jest więc ryzyko, że również polski przedsiębiorca, kiedy podejmie decyzję o założeniu zagranicznego oddziału i przeniesieniu tam części swojego biznesu, musi się liczyć z ryzykiem opodatkowania. A zatem plany tworzenia oddziałów powinny być przeanalizowane w kontekście nowego uregulowania. Do

opodatkowania może jednak dochodzić wyłącznie, jeśli ogólne kryterium jest spełnione, czyli przeniesienie składnika skutkuje brakiem możliwości opodatkowania jego zbycia. W coraz większej ilości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowana jest zasada, że dochody osiągane przez zagraniczny zakład (oddział) podlegają łączeniu z dochodami kraju siedziby podatnika, z zaliczeniem zapłaconego podatku na poczet. W takim przypadku Polska nie traci prawa do opodatkowania dochodu ze zbycia składnika i exit taxu nie będzie. Czyli nie w każdym kraju utworzenie oddziału może nieść ryzyko. Ale należy wykazać czujność i sprawdzić konkretną sytuację!

Podstawą opodatkowania co do zasady jest dochód ustalany jako różnica pomiędzy wartością rynkową składnika lub działalności a wartością podatkową tychże. Dla ustalenia dochodu trzeba będzie zatem często posłużyć się niezależną wyceną, gdyż w spółce może nie być obiektywnej wiedzy na temat rynkowej wartości.

## Zmiana rezydencji spółki

Rezydencję zmienić może nie tylko osoba fizyczna, ale i spółka. Taka sytuacja może mieć miejsce, kiedy faktyczny zarząd spółki przenosi się z kraju siedziby i rejestracji do innego kraju. W wielu krajach, także w Polsce, miejsce zarządu może determinować miejsce tzw. rezydencji podatkowej, czyli podleganie w danym kraju opodatkowaniu od całości dochodów osiąganych na całym świecie. Jeśli zatem polska spółka przeniesie centrum zarządzania za granicę, Polska będzie mogła w przyszłości opodatkowywać wyłącznie dochody osiąga-

ne w Polsce. Aby zminimalizować straty fiskalne z takiej sytuacji, Polska może od stycznia 2019 r. opodatkowywać niezrealizowane zyski liczone jako wartość rynkowa składników majątku lub przenoszonego w wyniku zmiany rezydencji spółki przedsiębiorstwa.

### Zmiana rezydencji osób fizycznych

I wreszcie zmiana rezydencji osób fizycznych. Może się okazać, że opłata za luksus przeprowadzki do innego kraju może kosztować nawet 19 proc. wartości rynkowej posiadanego majątku. Co gorsza, planowanie sukcesyjne w postaci przeniesienia pewnych aktywów do fundacji rodzinnej może być traktowane podobnie do zmiany rezydencji właściciela. To wpłynie negatywnie na możliwości zarządzania sukcesją za życia i po śmierci.

Zmiana rezydencji podatkowej z polskiej na jakąkolwiek inną przez osobę fizyczną też będzie od przyszłego roku opodatkowana podatkiem od niezrealizowanych zysków. Koncepcja polega na opodatkowaniu niezrealizowanych zysków w kraju, w którym zyski powstały, w momencie kiedy kraj dotychczasowej rezydencji podatkowej straci prawo do ich opodatkowania w przyszłości.

Opodatkowaniu podlegają tylko udziały, akcje i instrumenty finansowe. Czyli na przykład nieruchomości posiadane bezpośrednio przez podatnika nie mogą być opodatkowane. A to dlatego, że ich ewentualne zbycie może (potencjalnie, bo jest też ulga 5-letnia) podlegać opodatkowaniu w Polsce nawet po zmianie rezydencji ich właściciela. Co innego z udziałami w spółce osobowej lub kapitałowej, która posiada nieruchomości – te będą opodatkowane.

Co chce opodatkować ustawodawca? Opodatkowaniu podlega hipotetyczny dochód, jaki mógłby być osiągnięty, gdyby doszło do sprzedaży aktywów (różnica pomiędzy ich wartością rynkową a historycznym kosztem nabycia). Zatem największy problem będą mieli właściciele spółek, które stworzyli albo nabyli wiele lat temu i dzisiaj ich wartość znacznie przekracza historyczne wydatki. Nie ma przy tym znaczenia, że spółka nie jest przeznaczona na sprzedaż, ale ma pozostać w rękach twórcy, z przeznaczeniem na przykład do przekazania spadkobiercom. A przecież co do zasady darowizny i spadki w rodzinie pozostają nieopodatkowane...

Oprócz trudności w zaakceptowaniu całego konceptu bezwarunkowego opodatkowania wirtualnego dochodu, bez względu na to, czy faktycznie dochód realny może powstać, nowe regulacje mogą powodować szereg problemów technicznych związanych z ustaleniem wartości rynkowej, momentu ustalenia zmiany rezydencji i zastosowanej wyceny, możliwości rozliczenia straty, jeśli doszłoby do opodatkowania w Polsce, a później zbycia aktywów po niższej cenie. Opodatkowaniu mogą podlegać tylko niektóre składniki majątku, co oznacza, że gotówka opodatkowaniu exit tax nie podlega. Ale już środki pieniężne zainwestowane na rachunku inwestycyjnym w instrumenty finansowe, czyli instrumenty finansowe – tak.

Dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które nie planują zbycia składników majątku w bliskiej przyszłości, ewidentnie wprowadzenie podatku za wyjście stanowi nieuzasadnione obciążenie, wykraczające poza regulacje dyrektywy UE, ograniczające mobilność i wolność wyboru miejsca zamieszkania. Dlatego pojawiają się głosy, że regulacja ta nie jest zgodna z porządkiem prawnym Unii. Marzenia o domu w Hiszpanii na emeryturze trzeba będzie zweryfikować.

Podatek od niezrealizowanych zysków to narzędzie walki z konkurencją podatkową pomiędzy krajami, penalizowanie przesunięć aktywów do innych krajów. Ale z uwagi na wprowadzoną zasadę bezwzględnego opodatkowania dochodów z góry, bez względu na to, czy do zbycia danego składnika majątku dojdzie czy nie, nowa regulacja ogranicza prawo swobody przepływu osób w ramach Unii Europejskiej oraz potencjalnie może wpływać na rozwój firm w związku z ograniczeniami w planowaniu rozwoju i przesunięć działalności pomiędzy krajami w formie oddziałów zagranicznych.