

PGP PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

PODATKI · RACHUNKOWOŚĆ · PRAWO · KADRY I PŁACE

5/915

maj 2019

EXIT TAX

- **Kogo dotyczy podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax)**
- **Jak ustalić dochód objęty opodatkowaniem**
- **Jakie składniki majątku są zwolnione z exit tax**
- **Jaka jest stawka podatku**

**Ponad 80
praktycznych
przykładów**

CZASOPISMO DOSTĘPNE TAKŻE W


INFORLEX

PODATKI, RACHUNKOWOŚĆ, KADRY I PŁACE
Profesjonalnie ludzkim językiem
inforlex.pl

ISSN 1234-5695



Cena 39,00 zł (w tym 23% VAT)

Indeks
331783

NAJBARDZIEJ

praktyczny komentarz do CIT

plus **Raport specjalny**
CIT 2019. Plusy i minusy zmian



CIT 2019. Komentarz zawiera nie tylko klasyczny, prawniczy komentarz do konkretnych przepisów, lecz także przykłady i wzory pokazujące, jak przedsiębiorcy powinni rozliczać się podatkowo. To jedyny na rynku komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który omawia przepisy, koncentrując się na praktycznym aspekcie ich stosowania.

Zamów publikację

199 zł

Publikacja dostępna
w wersji **PREMIUM**
z **WIDEOSZKOLENIEM**
na pendrive.

Zamów wersję
PREMIUM

278 zł

Spis treści

1. DLACZEGO WPROWADZONO EXIT TAX?	5
1.1. Dyrektywa ATAD – unijny pomysł na exit tax	6
1.2. Skarga Krajowej Rady Doradców Podatkowych do Komisji Europejskiej	7
1.3. Przepisy exit tax w innych państwach	8
2. EXIT TAX W PIT	8
2.1. Przedmiot opodatkowania	8
2.2. Rezydencja podatkowa osoby fizycznej	9
2.2.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy	10
2.2.2. Ograniczony obowiązek podatkowy	10
2.2.3. Miejsce zamieszkania	11
2.2.4. Konflikt rezydencji	15
2.2.5. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	15
2.2.6. Rozstrzygnięcie kwestii miejsca zamieszkania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	17
2.3. Utrata przez Polskę prawa do opodatkowania w związku ze zmianą rezydencji	20
2.3.1. Przeniesienie własności majątku na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	21
2.3.2. Podwójne opodatkowanie	23
2.3.3. Wyłączenie składników majątku stanowiących majątek zakładu	24
2.4. Przeniesienie składnika majątku do zagranicznego zakładu podatnika	25
2.5. Zakład	27
2.5.1. Zakład jako placówka przedsiębiorstwa	28
2.5.2. Stałość placówki	29
2.5.3. Stała placówka a prowadzenie działalności gospodarczej	30
2.5.4. Wybrane formy zakładów zagranicznych	31
2.5.4.1. Biuro	31
2.5.4.2. Budowa	32
2.5.4.3. Zależny przedstawiciel	33
2.5.4.4. Handel elektroniczny	34
2.5.5. Zyski zakładu	36
2.5.5.1. Przypisanie zysków do zakładu	36
2.5.6. Przeniesienie składnika majątku do zakładu	38
2.5.7. Księgowość zakładu	40
2.5.8. Przeniesienie składnika majątku do budowy	42
2.5.9. Przeniesienie składnika majątku do zależnego przedstawiciela	44
2.5.10. Przesunięcie składnika majątku jako transakcja wewnętrzna	45
2.5.11. Spółka zależna jako sposób na uniknięcie exit tax	47
2.6. Dochód i stawki podatku od niezrealizowanych zysków	47
2.7. Limit wartości rynkowej składników majątku	51
2.8. Deklaracje podatkowe	52
2.9. Czasowe przeniesienie składnika majątku za granicę	52
2.10. Składniki majątku zwolnione od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków	53

2.11. Zwrot podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków	54
2.12. Rozłożenie zapłaty podatku na raty	55
2.13. Informacja o wysokości wartości rynkowej składnika majątku podatnika	58
2.14. Zasady dotyczące spółek osobowych	59

3. EXIT TAX W CIT **59**

3.1. Przedmiot opodatkowania	59
3.2. Rezydencja podatkowa osoby prawnej	60
3.2.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy	60
3.2.2. Ograniczony obowiązek podatkowy	61
3.2.3. Siedziba	61
3.3. Utrata przez Polskę prawa do opodatkowania w związku ze zmianą rezydencji	63
3.3.1. Przeniesienie własności majątku na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	63
3.3.1.1. Podwójne opodatkowanie	65
3.3.2. Wyłączenie składników stanowiących majątek zakładu	66
3.4. Przeniesienie składnika do zagranicznego zakładu podatnika	67
3.5. Zakład	69
3.5.1. Zakład jako placówka przedsiębiorstwa	69
3.5.2. Stały charakter placówki	70
3.5.3. Stała placówka a prowadzenie działalności gospodarczej	72
3.5.4. Wybrane formy zakładów zagranicznych	72
3.5.4.1. Biuro	72
3.5.4.2. Budowa	73
3.5.4.3. Zależny przedstawiciel	74
3.5.4.4. Handel elektroniczny	75
3.5.5. Przeniesienie składnika majątku pomiędzy siedzibą a zakładem	76
3.5.5.1. Przepisanie zysków do zakładu	76
3.5.6. Przeniesienie składnika majątku do zakładu	77
3.5.7. Przeniesienie składnika majątku do budowy	79
3.5.8. Przeniesienie składnika majątku do zależnego przedstawiciela	80
3.5.9. Przesunięcie składnika majątku jako transakcja wewnętrzna	81
3.5.10. Utworzenie spółki zależnej a exit tax	86
3.6. Dochód i stawka podatku od niezrealizowanych zysków	86
3.7. Deklaracje podatkowe	90
3.8. Czasowe przeniesienie składnika majątku za granicę	90
3.9. Składniki majątku zwolnione od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków	91
3.10. Rozłożenie na raty zapłaty podatku	92
3.11. Informacja o wysokości wartości rynkowej składnika majątku podatnika	95

PODSUMOWANIE **95**

ODPOWIEDZI NA PYTANIA KSIĘGOWYCH **97**

Czy można zaliczyć do kosztów odszkodowanie wypłacone z tytułu nieuzasadnionego wypowiedzenia umowy o pracę	97
Co zrobić z wydatkami na ulepszenie środka trwałego, który został jednorazowo zamortyzowany	97
Kiedy zapomoga przyznana pracownikowi jest zwolniona z PIT	97

Exit tax

1. Dlaczego wprowadzono exit tax?

Intencją polskiego ustawodawcy podatkowego w ostatnich latach jest likwidacja jakichkolwiek form optymalizacji podatkowej. Wprowadzane są, nierzadko bardzo kontrowersyjne, regulacje, które mają zniechęcać podatników do podejmowania nawet dopuszczalnych przepisami form optymalizacji podatków.

Nowym rozwiązaniem, któremu poświęcamy niniejszy Poradnik, jest obowiązujący od 2019 r. podatek od dochodu z niezrealizowanych zysków, zwany exit tax (podatek od wyjścia). Podatek ten przewidziany jest dla osób i podmiotów, które przenoszą składniki swojego majątku za granicę, w wyniku czego Polska może stracić możliwość opodatkowania dochodów z tego majątku. Przepisy te wywołują wiele kontrowersji, gdyż w praktyce opodatkowaniu podlega dochód, którego podatnik jeszcze nie uzyskał (i być może w ogóle go nie uzyska). Exit tax jest rzeczywistym podatkiem od wirtualnego dochodu.

Zmiana rezydencji podatkowej lub transfer poszczególnych składników majątku za granicę mogą wywoływać negatywne konsekwencje finansowe dla państwa emigracji. Związane jest to z faktem, że państwo to wskutek tego rodzaju zdarzeń może tracić przyszłe wpływy podatkowe. Podatnicy w razie zmiany rezydencji przestają bowiem podlegać w państwie emigracji nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Czasami taka zmiana rezydencji może mieć na celu wyłącznie uniknięcie podatku lub jego zmniejszenie. Państwa starają się więc zapobiegać temu problemowi. Jednym ze sposobów walki ze skutkami emigracji podatników lub transferu składników majątku za granicę na płaszczyźnie podatkowej jest wprowadzenie szczególnego rodzaju uregulowania – podatku od wyjścia.

PRZYKŁAD 1

Pan Jan posiada akcje jednej ze spółek giełdowych. Kupił je 3 lata temu za cenę 2 000 000 zł. Obecnie akcje warte są 5 000 000 zł i pan Jan planuje ich sprzedaż. Martwi go jednak podatek od uzyskanego dochodu. Zgodnie bowiem z polskimi przepisami podatek od dochodów ze sprzedaży papierów wartościowych wynosi 19%. Tak więc przy uzyskaniu spodziewanego dochodu w wysokości 3 000 000 zł pan Jan musiałby zapłacić 570 000 zł podatku dochodowego.

Pan Jan dowiedział się, że cypryjscy rezydenci podatkowi są zwolnieni z podatku dochodowego od zysków ze sprzedaży papierów wartościowych. Postanowił więc najpierw zostać cypryjskim rezydentem podatkowym i następnie sprzedać akcje, oszczędzając niemal 600 000 podatku.

Zmiana rezydencji przez opisanego w przykładzie pana Jana spowodowałaby, że Polska utraciłaby prawo do opodatkowania dochodu ze sprzedaży akcji. Polski ustawodawca postanowił więc ograniczyć możliwość takiej optymalizacji i od 2019 r. wprowadził podatek od niezrealizowanych zysków.

Rozwiązanie nie jest jednak wymysłem polskiego ustawodawcy. Exit tax stosowany jest w przepisach wielu państw (podatek od wyjścia stosowany jest m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji oraz we Włoszech i we Francji). Wprowadzenie tego rozwiązania wymusza również dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L 193 z 19.7.2016, str. 1) – tzw. dyrektywy ATAD. W art. 5 dyrektywy przewidziano, że jednym z rozwiązań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania jest podatek od wyjścia (więcej na temat dyrektywy ATAD w pkt 1.1. **Dyrektywa ATAD – unijny pomysł na exit tax**).

Dyrektywa UE jest takim przepisem unijnym, który każde państwo Unii Europejskiej powinno implementować do swojego ustawodawstwa. Termin wprowadzenia do ustawodawstw wewnętrznych art. 5 dyrektywy ATAD upływa 31 grudnia 2019 r. Polski ustawodawca wprowadził te przepisy na rok przed terminem narzuconym przez dyrektywę. W dodatku istnieją wątpliwości, czy polskie przepisy prawidłowo implementowały regulacje unijne.

1.1. Dyrektywa ATAD – unijny pomysł na exit tax

Ministerstwo Finansów, uzasadniając projekt wprowadzenia w ustawach o podatku dochodowym (zarówno od osób prawnych, jak i od osób fizycznych) podatku od niezrealizowanych zysków, stwierdziło, że ma to na celu dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Chodzi tutaj o dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L 193 z 19.7.2016, str. 1) – tzw. dyrektywę ATAD (The Anti Tax Avoidance Directive).

Dyrektywy unijne

Dyrektywy są jednym ze źródeł unijnego prawa wtórnego (pochodnego), tzn. prawa stanowionego przez instytucje unijne na podstawie upoważnienia traktatowego.

Dyrektywa stanowi akt prawny o charakterze wiążącym, jednak wiąże wyłącznie państwa członkowskie, i to tylko te, do których jest skierowana, a nie inne podmioty prawa, takie jak np. osoby fizyczne i osoby prawne. Oznacza to, że nakłada zobowiązania w postaci konieczności dokonania transpozycji jej przepisów do prawa krajowego tylko na państwa członkowskie, natomiast inne podmioty prawa nie są związane jej przepisami.

Z drugiej strony dyrektywa wiąże państwa członkowskie jedynie w odniesieniu do określonego celu, jaki ma zostać zrealizowany, jednak pozostawia im swobodę co do wyboru formy i metod realizacji tego celu. W związku z tym poszczególne państwa mogą wdrożyć dyrektywę za pomocą różnych aktów prawnych: ustawowych, wykonawczych czy administracyjnych. Ale nie uznaje się za poprawne wdrożenie dyrektywy poprzez samo jej stosowanie w ramach praktyki administracyjnej (państwa nie powinny stosować dyrektyw bezpośrednio, ponieważ faktycznie nie stanowią one źródła prawa mającego zastosowanie do obywateli).

Mimo że przepisy dyrektyw nie są stosowane bezpośrednio, jednak dzięki harmonizacji przepisów sytuacja prawna w państwach zobowiązanych do implementacji danej dyrektywy będzie bardzo podobna albo wręcz identyczna, nawet jeśli dyrektywa jest technicznie wdrażana na różne sposoby (za pomocą różnych aktów prawnych), zgodnie z obowiązującym systemem prawnym poszczególnych państw.

Dyrektywa ATAD została opublikowana 12 lipca 2016 r. i weszła w życie 8 sierpnia 2016 r. Ma ona na celu zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich przepisów krajowych określonych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej, w tym regulacji przewidującej opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (exit taxation).

Erozja baz podatkowych

Pojęcie z języka angielskiego: BEPS – Base Erosion and Profit Shifting (erozja bazy podatkowej i przesuwanie dochodu) – strategia uchylania się lub unikania opodatkowania wykorzystująca luki oraz niedopasowanie regulacji podatkowych poszczególnych krajów w celu sztucznego przesuwania dochodów do krajów o niskim lub zerowym poziomie opodatkowania.

Dyrektywa przewiduje, że państwa członkowskie do 31 grudnia 2019 r. przyjmą i opublikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 5 dotyczącego exit tax.

Państwa członkowskie Unii Europejskiej, przyjmując dyrektywę ATAD, uznały, że konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Jednym ze środków służących temu celowi jest wprowadzenie przepisów nakładających podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (exit taxation).

Celem podatków od niezrealizowanych zysków kapitałowych jest to, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

Zgodnie z art. 1 dyrektywy ATAD ma ona zastosowanie do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych co najmniej w jednym państwie członkowskim, w tym do znajdujących się co najmniej w jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.

Wprowadzone od 1 stycznia 2019 r. w polskich przepisach regulacje dotyczące podatku od niezrealizowanych zysków obejmują również osoby fizyczne. Polski ustawodawca implementował więc dyrektywę w zakresie szerszym, niż było to przewidziane.

! UWAGA
Polski ustawodawca implementował dyrektywę w zakresie szerszym, niż było to przewidziane.

Dyrektywa ATAD w art. 5 (dotyczącym exit tax) przewiduje, że podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych, w sytuacji przeniesienia rezydencji do innego państwa bądź przeniesienia swoich aktywów do zagranicznego zakładu. Przepis przewiduje również możliwość rozłożenia podatku od niezrealizowanych zysków na raty.

Przepis art. 5 został implementowany do polskich ustaw o podatku dochodowym, choć wydaje się, że w zakresie szerszym niż wymagany przez dyrektywę. Uzasadniając taką implementację ustawodawca w projekcie zmian ustaw o podatku dochodowym wskazał, że przepisy dyrektywy ATAD mają charakter regulacji *de minimis*. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym.

Konsekwencją takiego podejścia jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym surowszych warunków czy też bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziano w treści dyrektywy. Charakter dyrektywy jako regulacji *de minimis* zwiększa zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych nią przewidzianych.

1.2. Skarga Krajowej Rady Doradców Podatkowych do Komisji Europejskiej

W związku z faktem, że polskie przepisy implementują dyrektywę ATAD niezgodnie z jej brzmieniem, Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: KRDP) skierowała do Komisji Europejskiej skargę.

KRDP wskazała, że polska ustawa implementująca narusza:

- art. 1 w związku z art. 3 i 5 dyrektywy ATAD przez objęcie exit tax także osób fizycznych,
- art. 49 TFUE w zakresie, w jakim: utrudnia swojemu obywatelowi osiedlenie się w innym państwie członkowskim przez państwo członkowskie pochodzenia, przewiduje konieczność natychmiastowego poboru podatku w momencie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania, utrudnia podatnikowi podjęcie działalności gospodarczej na terenie innego państwa członkowskiego, oraz
- art. 5 TUE (tj. zasada proporcjonalności) w zakresie, w jakim Rzeczpospolita Polska arbitralnie wykorzystowała posiadane kompetencje i nadużywając klauzul generalnych uzasadniła i wprowadziła ograniczenia swobód rynku wewnętrznego UE.

Jeżeli Komisja formalnie zajmie się otrzymaną skargą, jej działania będą miały na celu głównie zagwarantowanie, że przepisy danego państwa członkowskiego są w pełni zgodne z prawem UE i że są prawidłowo stosowane.

Jeżeli Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej potwierdzi, że doszło do naruszenia prawa UE, dane państwo członkowskie musi podjąć działania w celu usunięcia tego naruszenia.

1.3. Przepisy exit tax w innych państwach

Regulacje dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej były stosowane przez niektóre państwa jeszcze przed wejściem w życie dyrektywy ATAD. Podatek od wyjścia stosowany jest m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji oraz we Włoszech i we Francji.

Ogólna idea opodatkowania jest wspólna – zmiana rezydencji przez podatnika lub przeniesienie przez niego składnika majątku do zagranicznego zakładu mogą powodować, że dotychczasowe państwo traci możliwość opodatkowania zysku, który powstanie z tytułu sprzedaży składnika majątku nabytego w państwie dotychczasowym. Wprowadzenie podatku od wyjścia ma zabezpieczać państwa przed utratą tych „przyszłych” wpływów podatkowych.

W Polsce podatkiem tym objęto również osoby fizyczne. Podatek ten w odniesieniu do osób fizycznych jest stosowany także – w różnym zakresie i pod różnymi warunkami – m.in. we Francji, w Danii, Portugalii, Hiszpanii, Belgii, Holandii.

Stosowane są też dwie formy opodatkowania podatkiem od wyjścia. Pierwsza przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych (tzw. immediate exit tax) z ewentualnym rozłożeniem płatności na raty. W drugiej następuje opodatkowanie zrealizowanych zysków byłego rezydenta (tzw. extended tax liability), czyli ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku.

Polski ustawodawca zdecydował się na „natychmiastowy podatek” – wyznaczając termin płatności do 7 dnia miesiąca następującego po zmianie rezydencji lub przesunięciu składnika majątku do drugiego państwa.

W związku z wejściem w życie dyrektywy ATAD państwa członkowskie zostały zobowiązane do znacznego ujednoczenia swoich regulacji w odniesieniu do osób prawnych, do zakresu przewidzianego dyrektywą.

2. Exit tax w PIT

Nałożenie obowiązków podatkowych od niezrealizowanych zysków również na osoby fizyczne jest bardzo kontrowersyjnym pomysłem polskiego ustawodawcy. Rozwiązanie to nie zostało przewidziane w dyrektywie ATAD, tym samym można się spodziewać, że stanie się ono przedmiotem sporów z organami podatkowymi.

Przepisy exit tax zostały zawarte w artykułach 30da–30di ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT).

2.1. Przedmiot opodatkowania

Zgodnie z art. 30da ust. 2 ustawy o PIT opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części

traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

Ustawodawca przyjmuje, że we wskazanych dwóch sytuacjach Polska mogłoby utracić możliwość opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku, gdy zbycie to nastąpi już w państwie, do którego ten majątek został przeniesiony.

Zasadniczo podatek exit tax będzie miał zastosowanie do przeniesienia składników majątku związanych z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Jednak w przypadku osób fizycznych podatek ten może zostać zastosowany również w przypadku przeniesienia majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą.

W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlegają tylko składniki majątku stanowiące:

- ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
- udziały w spółce,
- akcje i inne papiery wartościowe,
- pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych.

Składniki te nazwane są „majątkiem osobistym”. Przeniesienie takiego majątku do innego państwa podlega opodatkowaniu w Polsce, jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej łącznie co najmniej przez 5 lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

PRZYKŁAD 2

Pan John Smith jest obywatelem Stanów Zjednoczonych. Jest kawalerem i w związku z pracą na stanowisku menedżera w międzynarodowej korporacji często zmienia miejsce pobytu na dłuższe okresy. W 2010 r. pan John przyjechał do Polski na dwuletni kontrakt zawarty z polską spółką należącą do grupy. Za lata 2010–2011 rozliczył się w Polsce jako rezydent, osoba mieszkająca w Polsce. W 2015 r. ponownie przyjechał i zamieszkał w Polsce w związku z kolejnym kontraktem. Pan John posiada akcje swojego pracodawcy, które otrzymał w 2008 r. Z dniem 1 maja 2019 r. wyjeżdża z Polski i zamieszka w Hiszpanii. Czy pana Johna Smitha obejmą przepisy o opodatkowaniu dochodów z niezrealizowanych zysków?

Odpowiedzieć należy, że najprawdopodobniej tak. W dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej, czyli w okresie 1 maja 2009 r. – 1 maja 2019 r., pan John miał miejsce zamieszkania w Polsce przynajmniej przez 5 lat (w latach: 2010, 2011, 2015, 2016, 2017, 2018).

Oczywiście o tym, czy podatek wystąpi, będą decydowały również inne czynniki – wartość przenoszonych składników majątku, to, czy składniki te nie wrócą już do Polski. O tych czynnikach napiszemy w dalszej części.

Dla osób fizycznych podstawowym kryterium powodującym opodatkowanie podatkiem od niezrealizowanych zysków jest zmiana rezydencji, czyli zamieszkanie w innym państwie. Wyjaśnić więc należy, jak przepisy definiują pojęcie miejsca zamieszkania osoby fizycznej i kiedy następuje zmiana, czyli kiedy osoba fizyczna przestaje być polskim rezydentem.

2.2. Rezydencja podatkowa osoby fizycznej

W przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej obowiązek związany z podatkiem od niezrealizowanych zysków powstanie w momencie zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Nie każdy przypadek zmiany rezydencji wywoła skutki w postaci exit tax. Podatek exit tax powstanie wówczas, gdy Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

PRZYKŁAD 3

Pan Jan jest polskim rezydentem podatkowym. Posiada akcje spółki, która jest właścicielem kilku biurów znajdujących się w Polsce. Spółka ta 90% swoich przychodów uzyskuje z tytułu dochodów z najmu. Pan Jan zmienia miejsce zamieszkania i przenosi rezydencję podatkową do Niemiec. Wartość rynkowa akcji w momencie zmiany rezydencji wynosi 4 500 000 zł. Czy pan Jan będzie musiał zapłacić podatek od niezrealizowanych zysków?

Zgodnie z art. 13 ust. 2 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90) zyski z przeniesienia własności akcji, udziałów lub innych praw w spółce, której aktywa majątkowe składają się głównie, bezpośrednio lub pośrednio, z majątku nieruchomego położonego w umawiającym się państwie lub z praw wchodzących w skład tego majątku nieruchomego, mogą być opodatkowane w tym państwie.

Przepis ten oznacza, że mimo iż pan Jan zmienia miejsce zamieszkania na Niemcy, jednak dochód, który uzyskałby ze sprzedaży posiadanych akcji, i tak podlegałby opodatkowaniu w Polsce. Tym samym w związku ze zmianą rezydencji Polska nie straci prawa do opodatkowania takiego dochodu. Pan Jan nie będzie więc zobowiązany do zapłaty exit tax.

Rezydencją podatkową jest ten kraj, który ma prawo opodatkować podatnika od całości jego dochodów. Dla osoby fizycznej rezydencją jest miejsce zamieszkania, dla osoby prawnej będzie to kraj, w którym znajduje się siedziba przedsiębiorstwa. W niniejszym rozdziale przedstawimy zasady określania miejsca zamieszkania osoby fizycznej.

Z miejscem zamieszkania podatnika wiąże się ustalenie, czy w myśl polskich przepisów ma on nieograniczony czy też ograniczony obowiązek podatkowy.

2.2.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy

Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Jest to nieograniczony obowiązek podatkowy.

Jeśli więc osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w Polsce, to podlega tutaj opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na to, gdzie uzyskiwała te dochody. W swoim zeznaniu rocznym powinna wykazać zarówno dochody uzyskane w Polsce, jak i te uzyskane na terenie innych państw.

2.2.2. Ograniczony obowiązek podatkowy

Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium RP (art. 3 ust. 2a ustawy o PIT).

Z dniem 1 stycznia 2017 r. ustawodawca rozszerzył katalog „przychodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Zgodnie z art. 3 ust. 2b ustawy o PIT za przychody osiągnięte na terytorium Polski przez osoby niemające miejsca zamieszkania w naszym kraju uważa się przychody (dochody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;