

## **Exit tax w podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do majątku osobistego – doradca podatkowy Radosław Baraniewicz, PwC**

### **Wyrok NSA z 14 stycznia 2022 r., II FSK 12/21**

Odpowiednie stosowanie na podstawie art. 30dh ust. 3 pkt 1 przepisu art. 30da ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.), oznacza brak możliwości opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków darowizny składnika mienia podatnika stanowiącego jego majątek osobisty w rozumieniu art. 30da ust. 3 tej ustawy.

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W szczególności zagadnienie prawne dotyczy tego, czy zakres odpowiedniego stosowania przepisów wynikający z art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f. dotyczy także nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi z innego kraju członkowskiego UE położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą, stanowiącego tzw. majątek osobisty, o którym stanowi art. 30daust. 3 u.p.d.o.f. Kluczem do zdekodowania normy prawnej zawartej w art. art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f. jest zapis tego przepisu stanowiący o odpowiednim stosowaniu do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku art. 30da u.p.d.o.f.

(...) za całkowicie trafne należy uznać odwołanie się przez Sąd I instancji do warstwy językowej i znaczenia normatywnego na gruncie ustawy podatkowej poszczególnych pojęć, czy zwrotów, co w efekcie nie pozwala na przyjęcie, aby w ogóle zakresem odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów z art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f. można było obejmować składniki majątku niezwiązane z działalnością gospodarczą, które wymienione zostały w art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f. Podkreślenia wymaga, że pojęcie "składnika majątku" jak również "majątku osobistego" mają swoje normatywne znaczenie wynikające z definicji legalnych.

(...) Zgodnie z definicją legalną z art. 5a pkt 2 u.p.d.o.f. ilekroć w ustawie jest mowa o składnikach majątkowych - oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 22g ust. 3. Podkreślenia wymaga, że definiując składniki majątku na użytek ustawy podatkowej ustawodawca nakazał stosownie wprost do ich rozumienia, a zatem także identyfikacji dla celów podatkowych bez żadnej modyfikacji, przepisy prawa bilansowego.

(...) definicja "składników majątkowych" przyjęta na użytek u.p.d.o.f. odnosi się wyłącznie do składników związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Z art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f. wynika, że synonimem "składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą", które to składniki zostały taksatywnie w tym przepisie wymienione, jest "majątek osobisty". Zarówno zatem z definicji legalnej z art. 5a pkt 2 u.p.d.o.f. jak i z definicji "majątku osobistego" odnoszącej się do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, ustawodawca posługuje się pojęciami, które odnoszą się do składników mienia osoby fizycznej, które są związane bądź niezwiązane z działalnością gospodarczą. Przy czym określenie "składnik majątku" odnosi wyłącznie do mienia, które jest związane z wykonywaniem działalności gospodarczej.

(...) w drodze odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących opodatkowania transferu majątku poza krajową jurysdykcję podatkową nie można rozszerzać także na "majątek osobisty", o którym stanowi art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f. Podlega on w drodze wyjątku opodatkowaniu wyłącznie w przypadku zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

(...) Nie można jednak zgodzić się ze stanowiskiem, że przepisy art. 30da do art. 30dh u.p.d.o.f. stanowią implementację, czy też według terminologii organu interpretacyjnego transpozycję, do polskiego porządku prawnego Dyrektywy ATAD. Zgodnie bowiem z zapisami wynikającymi z art. 1 ust. 1 tej Dyrektywy dotyczy ona opodatkowania osób prawnych. Także zapis o minimalnym poziomie przewidzianej w niej ochrony z mocy art. 3 Dyrektywy ATAD dotyczy wyłącznie opodatkowania osób prawnych.

(...) W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: "TSUE") dopuszcza się możliwość wprowadzenia przez kraje członkowskie UE opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osiąganych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nieprowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia składników majątku lub zmiany rezydencji podatkowej z jednego państwa członkowskiego do innego.

(...) Jak wynika z tych orzeczeń możliwość nakładania w porządku krajowym na osoby fizyczne tzw. exit tax musi uwzględniać respektowanie swobód traktowych i tym samym powinno być stosowane z dużą ostrożnością. To oznacza nakaz zachowania nie tylko na poziomie stanowienia prawa wysokich standardów legislacji, ale również i na poziomie jego stosowania takich zasad wykładni, które nie będą prowadziły do poszerzania zakresu zastosowania danej normy prawnej na sytuacje i stany faktyczne, które nie są wprost wymienione w danym normowaniu.

### **Wyroki powiązane**

wyrok WSA w Bydgoszczy z 7 października 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 375/20.

wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 11 marca 2004 r., sprawa C-9/02.

wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 12 lipca 2012 r., sprawa C-269/09.

wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 7 września 2006 r., sprawa C-470/04.

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz. U. z 2019r., poz. 1387 ze zm., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.)**

#### **Art. 31da ust. 2 pkt 1**

Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega 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.

#### **Art. 31da ust. 2 pkt 2**

Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega 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.

### **Art. 31da ust. 3**

W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, 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, zwane dalej "majątkiem osobistym", jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

### **Art. 30dh**

Ust. 1. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy art. 30da-30dg oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 8 ust. 1 stosuje się odpowiednio.

Ust. 2. Ilekroć w ust. 1 i art. 30da-30dg jest mowa o składniku majątku, rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Ust. 3. Przepisy ust. 1 i 2, art. 30da-30dg oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di stosuje się odpowiednio do:

- 1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku,
- 2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

### **Art. 5a pkt 2**

Ilekroć w ustawie jest mowa o składnikach majątkowych - oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 22g ust. 3.

### **Bibliografia**

Adam Mariański, „Podatek od wyjścia - przykład nieprzemysłanej legislacji podatkowej”, Przegląd Podatkowy z 2020 r. nr 4 str. 32-40.

### **Główne problemy**

1. Wykładnia językowa jako podstawowa metoda interpretacji przepisów „uszczelniających” system podatkowy.
2. Brak możliwości stosowania dyrektywy ATAD do opodatkowania PIT.
3. Konieczność respektowania unijnych swobód traktatowych przy nakładaniu przez państwa członkowskie tzw. exit tax.