



Warszawa, dnia sierpnia 2018 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD5.054.5.2017.DZQ

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

W odpowiedzi na interpelację nr 24057 Pana posła Ryszarda Petru dotyczącą prac nad przygotowaniem przepisów implementujących Dyrektywę Rady UE 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. *ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego* (dalej: Dyrektywa ATAD) w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax), uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

W przedłożonej interpelacji zadane zostały następujące pytania:

- 1) Czy Ministerstwo Finansów prowadzi prace w zakresie przygotowania przepisów implementujących Dyrektywę UE 2016/1164, a jeśli tak, to na jakim etapie te prace są obecnie prowadzone. W szczególności, czy został już opracowany jakikolwiek projekt ustawy wprowadzającej przepisy Dyrektywy w zakresie exit tax?
- 2) Czy Ministerstwo Finansów planuje wprowadzenie przepisów implementujących Dyrektywę UE 2016/1164 w zakresie exit tax do końca 2018 roku i czy mają one obowiązywać od 1 stycznia 2019 roku? Jeśli nie, to prosi Pan Poseł o informację o planowanych datach wejścia w życie i obowiązywania tych przepisów.
- 3) Jaki będzie zakres podmiotowy planowanych rozwiązań w zakresie exit tax, w szczególności czy będą nimi objęte osoby fizyczne?
- 4) Jaki będzie zakres przedmiotowy planowanych rozwiązań w zakresie exit tax, w szczególności, jakie zdarzenia będą powodowały powstanie obowiązku podatkowego oraz czy i w jakim zakresie planowane przepisy dotyczące exit tax będą wykraczały poza zakres Dyrektywy?
- 5) W jaki sposób będzie obliczana podstawa opodatkowania oraz jaka będzie stawka podatku exit tax?

Odnosząc się do powyższych pytań na wstępie pragnę potwierdzić, iż w Ministerstwie Finansów przygotowywany jest projekt ustawy nowelizującej ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przewidujący wdrożenie do polskiego porządku prawnego instytucji tzw. *exit tax* tj. opodatkowania nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika aktywów jego przedsiębiorstwa, stałego zakładu lub rezydencji podatkowej do innego państwa. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek z od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem.

Jak słusznie zauważono w interpelacji obowiązek wprowadzenia ww. instytucji prawnej do systemów podatku dochodowego państw członkowskich Unii Europejskiej wynika z regulacji w/w dyrektywy ATAD (jej art. 5 w zw. z art.11 ust. 5). Wynikający z tej dyrektywy termin implementacji powyższych rozwiązań to 31 grudnia 2019 r. Nie oznacza to jednak, iż państwa członkowskie nie mogą wdrożyć tego typu instytucji przed wskazanym terminem.

Jest to o tyle uzasadnione, iż znaczna ilość państw członkowskich Unii Europejskiej posiada tego rodzaju przepisy od wielu lat. Tzw. podatek od wyjścia (*exit tax*) został w nich wprowadzony w celu ochrony ich suwerenności podatkowej w dobie postępującej globalizacji rynków międzynarodowych. Firmy i osoby prywatne dysponują szerokimi możliwościami zmiany rezydencji podatkowej w celu wyboru otoczenia regulacyjnego optymalnego dla swoich potrzeb ekonomicznych. Wprowadzenie w tych państwach omawianej instytucji było podyktowane dążeniem do ochrony ich bazy podatkowej, gdyż utrata jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do zysków osiągniętych na ich terytorium stanowiła istotne wyzwanie gospodarcze i budżetowe. Aktualnie podatek od wyjścia stosowany jest już m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji i we Włoszech.

Należy ponadto podkreślić, iż ograniczony zakres harmonizacji w obszarze podatków bezpośrednich powoduje, iż państwa członkowskie Unii Europejskiej, w ramach swojej suwerenności podatkowej, mogą stosować różne rozwiązania krajowe dopasowane do własnych potrzeb, z uwzględnieniem jednak orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Cechą charakterystyczną konstrukcji podatku od wyjścia jest element transgraniczności – podatek występuje w sytuacji przeniesienia siedziby lub miejsca zamieszkania do innego państwa. Również zakres podmiotowy podatku od wyjścia w różnych państwach nie jest jednolity. Niektóre państwa członkowskie stosują podatek wyłącznie do osób fizycznych albo osób prawnych, a niektóre do obydwu tych kategorii. Podatek taki w odniesieniu do osób fizycznych jest stosowany – w różnym zakresie i pod

różnymi warunkami – m.in. we Francji, Danii, Portugalii, Hiszpanii, Belgii, Holandii. Stosowanie exit tax w tych państwach uzależnione jest przykładowo, od kwoty przenoszonego majątku, czy okresu, w jakim osoba fizyczna zamieszkiwała w danym państwie przed zmianą rezydencji.

Przepisy dyrektywy ATAD mają charakter regulacji *de minimis*. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Z uwagi na funkcjonowanie w ramach UE 28 odrębnych porządków prawnych i specyfikę regulowanej materii uznano, iż państwa członkowskie będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych.

Biorąc pod uwagę powyższe należy skonstatować, iż projektowane przepisy – zgodnie z dyrektywą ATAD – muszą objąć swym zakresem podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) tj. zasadniczo spółki kapitałowe, natomiast dyrektywa ta nie stanowi przeszkody do ukształtowania zakresu omawianej instytucji w sposób szerszy.

Należy podkreślić, iż brak przepisów opodatkowujących przenoszenie składników majątku do innych jurysdykcji stanowi ryzyko stosowania działań zmierzających do unikania opodatkowania podatkiem dochodowym osiągniętych w Polsce zysków kapitałowych. Przeciwdziałanie temu zjawisku jest celem omawianej regulacji, co jednoznacznie wynika z zakresu dyrektywy ATAD.

Jak wskazano w motywie 10 preambuły do dyrektywy ATAD, *podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, 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.*

Ryzyko podejmowania działań skutkujących unikaniem opodatkowania może dotyczyć również osób fizycznych np. w zakresie posiadanych przez nie akcji lub udziałów spółek kapitałowych. Z tego względu, wzorem innych państw, zakłada się objęcie tymi regulacjami również tej grupy podatników, z uwzględnieniem jednak różnic wynikających z odrębności podmiotowej osób fizycznych i osób prawnych oraz faktu, że w zakresie osób fizycznych państwo może wprowadzić inne regulacje, niż przewiduje Dyrektywa ATAD. Z uwagi na te różnice w przypadku osób fizycznych przewiduje się wprowadzenia wysokiego progu kwotowego dla wartości aktywów objętych podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych.

Brak regulacji w powyższym zakresie powoduje również ten skutek, iż przeniesienie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej aktywów z innego kraju może się wiązać z podwójnym opodatkowaniem zysków kapitałowych uzyskanych z tych aktywów, w przypadkach kiedy kraj z którego aktywa te są przenoszone posiada regulacje przewidujące opodatkowanie

niezrealizowanych zysków związanych z przenoszonymi aktywami. Taka sytuacja stanowić może zatem barierę ekonomiczną dla przenoszenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Jednocześnie informuję, iż po zakończeniu procesu opracowania ww. projektu zostanie on przekazany do uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych. Z chwilą poddania uzgodnieniom zewnętrznym projekt zostanie zamieszczony na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej, tak aby każdy zainteresowany pracami nad projektem był uprawniony do zgłoszenia uwag.

Wyrażam nadzieję, że przedstawione wyjaśnienia uzna Pan Poseł za satysfakcjonujące i wyczerpujące.

Łączę wyrazy szacunku,

Z upoważnienia Ministra Finansów

Paweł Gruza

Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/