

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.