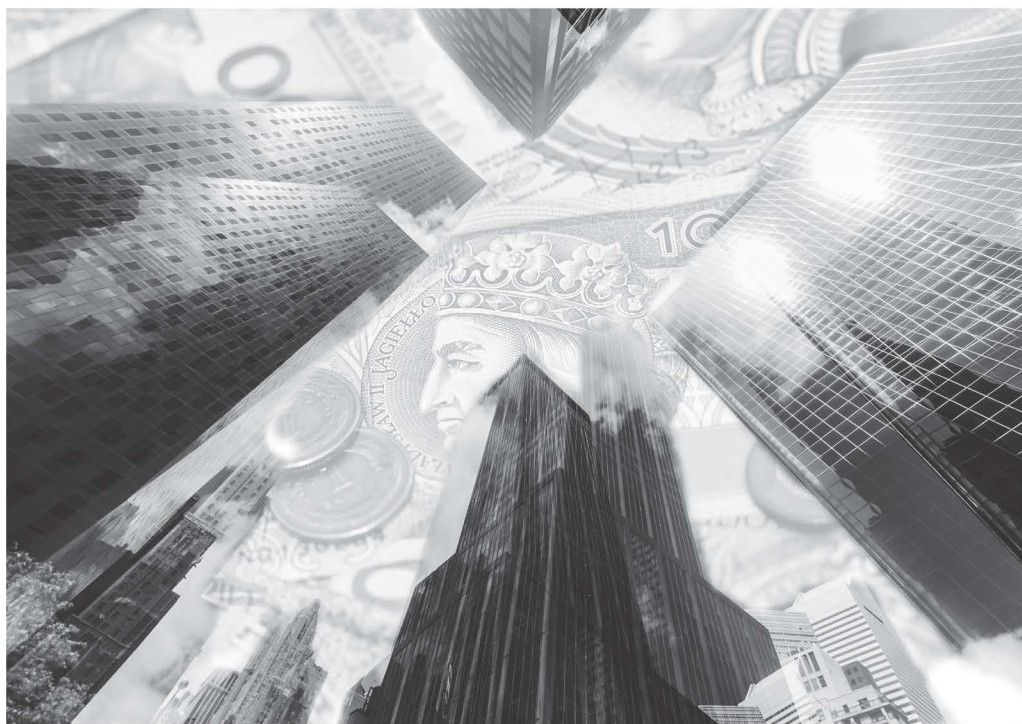


**Prawo**

# **Podatek od wyjścia**

Aneta Nowak-Piechota



# **Podatek od wyjścia**



WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

**Prawo**

# **Podatek od wyjścia**

Aneta Nowak-Piechota

Aneta Nowak-Piechota – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji  
Katedra Prawa Podatkowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

*Dominik Mączyński*

REDAKTOR INICJUJĄCY

*Monika Borowczyk*

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

*Bogusław Pielat*

SKŁAD I ŁAMANIE

*AGENT PR*

KOREKTA TECHNICZNA

*Leonora Gralka*

PROJEKT OKŁADKI

*Katarzyna Turkowska*

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Patrick\_Lienin/kalinovsky

© Copyright by Aneta Nowak-Piechota, Łódź 2018

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2018

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.08756.18.0.M

Ark. wyd. 17,5; ark. druk. 17,0

ISBN 978-83-8142-235-2

e-ISBN 978-83-8142-236-9

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)

tel. (42) 665 58 63

*Łukaszowi*

# Spis treści

<b>Wykaz skrótów</b>	<b>9</b>
<b>Wstęp</b>	<b>11</b>
Rozdział 1	
<b>Istota podatku od wyjścia</b>	<b>17</b>
1.1. Wprowadzenie	17
1.2. Pojęcie podatku od wyjścia	18
1.3. Cechy podatku od wyjścia	20
1.4. Rodzaje podatku od wyjścia	29
1.5. Podatek od wyjścia a rozszerzony obowiązek podatkowy	31
1.6. Przyczyny wprowadzania podatku od wyjścia	35
1.7. Cele podatku od wyjścia	37
1.7.1. Zapobieganie utracie wpływów budżetowych	38
1.7.2. Zapobieganie unikaniu opodatkowania	42
1.7.3. Uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych	50
1.8. Miejsce podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego	51
1.9. Podsumowanie	53
Rozdział 2	
<b>Unormowania w zakresie podatku od wyjścia w wybranych państwach EOG</b>	<b>57</b>
2.1. Wprowadzenie	57
2.2. Podatek od wyjścia obciążający osoby fizyczne	59
2.2.1. Francja	59
2.2.2. Hiszpania	62
2.2.3. Holandia	65
2.2.4. Niemcy	68
2.2.5. Norwegia	73
2.2.6. Wnioski prawnoporównawcze	78

## 6 Spis treści

2.3. Podatek od wyjścia obciążający spółki	84
2.3.1. Francja	84
2.3.2. Hiszpania	85
2.3.3. Holandia	87
2.3.4. Niemcy	89
2.3.5. Norwegia	91
2.3.6. Wnioski prawnoporównawcze	94
2.4. Podsumowanie	99

### Rozdział 3

<b>Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej</b>	<b>101</b>
3.1. Wprowadzenie	101
3.2. Podatek od wyjścia a dyskryminacja	104
3.3. Podatek od wyjścia a ograniczenia korzystania z fundamentalnych swobód	106
3.3.1. Fundamentalne swobody	109
3.3.2. Uzasadnienia ograniczeń fundamentalnych swobód	123
3.3.2.1. Okoliczności wynikające z TFUE	123
3.3.2.2. Okoliczności zaakceptowane przez TSUE	125
3.3.2.3. Okoliczności odrzucone przez TSUE	132
3.3.3. Proporcjonalność	135
3.4. Podsumowanie	144

### Rozdział 4

<b>Podatek od wyjścia a prawo międzynarodowe</b>	<b>147</b>
4.1. Wprowadzenie	147
4.2. Zjawisko podwójnego opodatkowania i nieopodatkowania	148
4.3. Zakres stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	153
4.4. Normy rozdziałające rozszczenia podatkowe pomiędzy państwa – strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	160
4.5. Środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu	169
4.6. Propozycje rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania	185
4.7. Podsumowanie	194

### Rozdział 5

<b>Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce</b>	<b>197</b>
5.1. Wprowadzenie	197
5.2. Ocena koncepcji podatku do wyjścia z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP	198
5.2.1. Ingerencja podatku od wyjścia w prawa i wolności konstytucyjne	198
5.2.2. Zasady tworzenia przepisów prawa podatkowego a podatek od wyjścia	211
5.3. Cel wprowadzenia podatku od wyjścia	218



5.4. Regulacje dotyczące podatku od wyjścia w polskich ustawach o podatkach dochodowych	225
5.4.1. Podatek od wyjścia obciążający osoby fizyczne	225
5.4.2. Podatek od wyjścia obciążający spółki	233
5.5. Rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania	239
5.6. Podsumowanie	243
Zakończenie	247
Bibliografia	253
Wykaz orzeczeń	265

# Wykaz skrótów

dyrektywa ATAD	<i>Dyrektywa Rady 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego</i> , DzU z 2016 r., L 193/1, s. 1–14
dyrektywa Rady 77/799/EWG	<i>Dyrektywa Rady 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich</i> , DzU z 1977 r., L 336, s. 15–20
dyrektywa Rady 2010/24/UE	<i>Dyrektywa Rady 2010/24/UE z 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń</i> , DzU z 2010 r., L 84, s. 1–12
dyrektywa Rady 2011/16/UE	<i>Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG</i> , DzU z 2011 r., L 64, s. 1–12
EOG	Europejski Obszar Gospodarczy
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. <i>Kodeks cywilny</i> , DzU z 2016 r., poz. 380 ze zm.
k.s.h.	ustawa z dnia 15 września 2000 r. <i>Kodeks spółek handlowych</i> , DzU z 2013 r., poz. 1030 ze zm.
Konstytucja RP	<i>Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.</i> , DzU z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.

KM OECD	<i>Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku – Model Convention with respect to taxes on income and on capital.</i> Model tax convention OECD, <a href="http://www.oecd.org/ctp/treaties/">http://www.oecd.org/ctp/treaties/</a> , wersje z 2010 i 2014 r.
KM ONZ	<i>Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się – United Nations Model double taxation convention between developed and developing countries,</i> <a href="http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf">http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf</a> , wersja z 2011 r.
KM UE	<i>Konwencja Modelowa Unii Europejskiej – EC law and tax treaties. Annex A. The articles of the OECD Model Convention. A community perspective,</i> Bruksela 9 czerwca 2005 r., TAXUD E1/FR DOC (05) 2306/A ( <a href="http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ec-lawtaxtreaties_annexa_en.pdf">http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ec-lawtaxtreaties_annexa_en.pdf</a> )
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. <i>Ordynacja podatkowa</i> , t.j. DzU z 2015 r., poz. 613 ze zm.
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria A
OTK ZU	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy
RP	Rzeczypospolita Polska
TFUE	<i>Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 26 października 2012 r.</i> , DzU z 2012 r., nr C 326, s. 47–390
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. DzU z 2012 r., poz. 361 ze zm.
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. DzU z 2014 r., poz. 851 ze zm.
UE	Unia Europejska

# Wstęp

We współczesnym świecie można zaobserwować zjawisko polegające na międzynarodowej mobilności osób, działalności gospodarczej, kapitału, a także wymianie dóbr i usług. Na poziomie Unii Europejskiej udziałowi w globalizacji we wskazanym zakresie sprzyja funkcjonowanie wspólnego rynku oraz obowiązujących w jego ramach swobód wewnętrznych. Niemniej jednak trzeba mieć na uwadze, że tendencja do międzynarodowej ekspansji sięga daleko poza granice UE. Przepływ ludności gwarantowany jest dzięki coraz większej otwartości granic państwowych. Z kolei przedsiębiorcy z łatwością zyskują dostęp do najważniejszych rynków światowych z uwagi na rozwój transportu i postępującą elektroniczną usług.

Podatnicy migrują z różnych przyczyn – niepodatkowych i podatkowych. Osoby fizyczne mogą dla przykładu poszukiwać nowego miejsca pracy bądź bardziej przyjaznego państwa (m.in. od strony kulturowej, politycznej czy też klimatycznej), celem osiedlenia się w nim na stałe. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą przenoszą swoje przedsiębiorstwa do innych państw, wybierając nowy rynek zbytu lub poszukując tańszej siły roboczej. Od strony podatkowej można zauważyć, że osoby fizyczne zmieniają kraj rezydencji celem przeniesienia się do jurysdykcji przewidującej ogólnie niższy poziom obciążeń podatkowych. Podobnie spółki mogą dążyć do przeniesienia działalności do państwa, w którym obowiązuje prostszy i bardziej korzystny system podatkowy, by zminimalizować obowiązującą je całkowitą, efektywną stawkę podatkową (planowanie podatkowe). Występują także sytuacje, gdy podatnicy emigrują jedynie po to, by przeprowadzić daną transakcję w państwie, które od strony podatkowej ignoruje dane zdarzenie, np. nie opodatkowuje zysków ze zbycia składników majątku bądź opodatkowuje je stawką niższą niż w państwie poprzedniej rezydencji (unikanie opodatkowania). Dla przykładu podatnicy po zmianie rezydencji podatkowej sprzedają składniki swego majątku w państwie imigracji, by zwolnić się z obowiązku zapłaty podatku od zysków ze zbycia składników majątku w państwie emigracji.

Opisane sytuacje powodują, że państwa w związku z emigracją podatników nie uzyskują przyszłych wpływów budżetowych. Ponadto prawodawcy stają przed koniecznością ochrony roszczeń podatkowych przed zjawiskiem unikania opodatkowania. Dotyczy to przypadków, gdy wyjście podatnika ma charakter typowo sztuczny. Państwa mogą zapobiegać temu problemowi bądź go ignorować. Jednym ze sposobów walki ze skutkami emigracji podatników na płaszczyźnie podatkowej jest wprowadzanie szczególnego rodzaju uregulowania – podatku od wyjścia (ang. *exit tax*). Obecnie regulacja ta obowiązuje w 23 państwach OECD<sup>1</sup>. Podatek ten obciąża podatników przede wszystkim w przypadku opuszczenia kraju rezydencji (emigracji)<sup>2</sup>. Może być nałożony zarówno na osoby fizyczne, jak i prawne. W tym przypadku przyjmuje się fikcję, że podatnik zbywa swój majątek i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu zysku ze zbycia składników majątku.

Podatek od wyjścia stanowi jeden z rodzajów obciążeń emigracyjnych. Wyróżnia się ogólny podatek od wyjścia i ograniczony podatek od wyjścia. W pierwszym przypadku podatek nakłada się na wszystkie hipotetyczne, lecz jeszcze niezrealizowane zyski kapitałowe przed momentem emigracji. Cały majątek podatnika wycenia się według wartości rynkowej<sup>3</sup>. W przypadku ograniczonego podatku od wyjścia podatek nakłada się na niezrealizowane zyski kapitałowe w odniesieniu jedynie do niektórych składników majątku podatnika<sup>4</sup>.

Prezentowana praca w pierwszej kolejności zmierza do ustalenia celów wprowadzania podatków od wyjścia. Trzeba mieć bowiem na uwadze, że podatek ten funkcjonuje przede wszystkim jako klauzula szczególna, zapobiegająca unikaniu opodatkowania. Warto jest jednak postawić pytanie, czy współcześnie regulacja ta spełnia przede wszystkim tę funkcję? Po drugie, należy zastanowić się, jakie jest miejsce podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego. Należy bowiem pamiętać, że posługiwanie się terminem „podatek od wyjścia” sugeruje, że mamy do czynienia z odrębną daniną publiczną. Teza ta może okazać się jednak nieprawidłowa.

Ponadto trzeba wskazać, że niektórzy autorzy twierdzą, iż przepisy o podatku od wyjścia są niezgodne z fundamentalnymi swobodami UE<sup>5</sup>. Pogląd ten wydaje się jednak pochopny. Dla rozstrzygnięcia wspomnianej kwestii należy sięgnąć do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Celem pracy jest zatem, po trzecie, także ustalenie, czy przepisy wprowadzające podatek od wyjścia

---

1 Badanie przeprowadzone na podstawie danych w IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.09.2016).

2 *Glossary*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.09.2016).

3 R. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, Amsterdam 1998, s. 12.

4 *Ibidem*, s. 18.

5 F. de Man, T. Albin, *Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFUE: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?*, „Intertax” 2011, No 12, s. 613–625.

są zgodne z prawem UE oraz – w konsekwencji – wskazanie, jakiego rodzaju regulacje dotyczące tego podatku nie naruszają przepisów owego prawa.

Co więcej, w literaturze trwają spory, czy podatek od wyjścia podlega umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz czy „wprowadzenie tego uregulowania do krajowego prawa podatkowego nie powoduje zjawiska pominięcia traktatu (ang. *treaty override*)”<sup>6</sup>. Wydaje się, że warto zająć stanowisko w tym sporze. W ramach rozprawy analizie poddane zostały wybrane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w poszukiwaniu postanowień szczególnych, niewynikających z KM OECD i KM ONZ, dotyczących podatku od wyjścia. Praca zmierza, na tej podstawie, do sformułowania postulatów zmiany obu konwencji oraz praktyki traktatowej państw, w których obowiązuje omawiany podatek (cel czwarty).

W Polsce nie obowiązuje podatek od wyjścia. W polskiej literaturze w zasadzie nie pojawiają się publikacje dotyczące tego podatku i nie podjęto dotychczas badań w tej materii. Warto zatem zastanowić się, jakie uwarunkowania musiałyby zostać spełnione, by wprowadzić te regulacje w naszym kraju. *Prima facie* mogłoby się wydawać, że hipotetyczne wprowadzenie do systemu prawnego podatku od wyjścia mogłoby pozostawać w sprzeczności z wartościami konstytucyjnymi. Rozprawa zmierza zatem, po piąte, do ustalenia relacji pomiędzy regulacją dotyczącą podatku od wyjścia a przepisami polskiej konstytucji.

Należy mieć jednak przy tym na względzie, że celem rozprawy nie jest jednoznaczne rozstrzygnięcie, czy podatek od wyjścia powinien być wprowadzony w Polsce. Decyzja co do przyjęcia tego rozwiązania powinna być poprzedzona badaniami ekonomicznymi, zmiernymi do rozpatrzenia zjawiska emigracji motywowanej względami podatkowymi oraz w ogólności skali utraty wpływów budżetowych w związku ze zmianą rezydencji podatkowej przez podatników. Wydaje się, że mając na uwadze działania zmierzające do ochrony interesów fiskalnych państwa, tego typu badania powinny być przeprowadzone. Wprowadzenie podatku od wyjścia jest natomiast uzależnione od decyzji politycznej, która będzie wyrazem przyjętej strategii podatkowej. Należy przy tym pamiętać, że Polska jest zobowiązana do wprowadzenia takiego uregulowania na gruncie u.p.d.o.p. w związku z wprowadzeniem dyrektywy ATAD.

W przypadku podjęcia decyzji o wprowadzeniu podatku od wyjścia istotne jest wskazanie uwarunkowań, jakim powinno odpowiadać uregulowanie dotyczące tego podatku. W związku z tym głównym celem rozprawy jest zaproponowanie ram regulacji dotyczącej podatku od wyjścia, która realizowałaby zadania i założenia tego unormowania i byłaby zgodna z prawem UE oraz Konstytucją RP. Bardzo ważne jest także przedstawienie postulatów dotyczących zmiany praktyki traktatowej Polski w związku z wprowadzeniem omawianego uregulowania.

---

6 V. Chand, *Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis*, „Bulletin for International Taxation” 2013, No 4/5, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.09.2016).

Tak sformułowane cele pracy wyznaczają jej układ. Pierwszy rozdział będzie dotyczył ustalenia istoty podatku od wyjścia. Omówione zostanie pojęcie tego podatku, jego rodzaje oraz cechy. Zdaniem niektórych autorów współczesny podatek od wyjścia przybiera postać rozszerzonego obowiązku podatkowego. Z tego względu w opracowaniu zostaną wskazane także różnice pomiędzy dwoma podobnymi do siebie rodzajami obciążeń emigracyjnych – podatkiem od wyjścia oraz rozszerzonym obowiązkiem podatkowym. Następnie przedstawione będą przyczyny i cele wprowadzania omawianej regulacji. Ustalone także zostanie, jakie jest miejsce podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego.

Drugi rozdział będzie zawierał analizę komparatystyczną uregulowań dotyczących podatku od wyjścia, występujących w pięciu państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Zbadane zostaną przepisy następujących państw: Francji, Hiszpanii, Holandii, Niemiec i Norwegii, z uwagi na podobieństwo ich regulacji podatkowych. W państwach tych obowiązuje bowiem system prawa kontynentalnego, w ich prawie wprowadzone są podobne zasady określenia zakresu podmiotowego podatków dochodowych, a ponadto ich prawodawstwo musi uwzględniać swobody rynku wewnętrznego UE. Analiza dotyczyć będzie odrębnie podatku od wyjścia obciążającego osoby fizyczne i spółki. Rozważania zostaną podsumowane wnioskami prawnoporównawczymi.

W ramach rozdziału trzeciego omówiona będzie problematyka podatku od wyjścia w świetle prawa UE. Nie ulega wątpliwości, że podatek ten ogranicza fundamentalne swobody rynku wewnętrznego. Ograniczenia te mogą być jednak usprawiedliwione. W tym zakresie uwaga zostanie zwrócona na okoliczności uzasadniające wynikające z TFUE, okoliczności zaakceptowane przez TSUE i okoliczności odrzucone przez TSUE. Dokonana zostanie również ocena rozwiązań dotyczących podatku od wyjścia z punktu widzenia zasady proporcjonalności.

Rozdział czwarty dotyczy międzynarodowego prawa podatkowego i poświęcony będzie przede wszystkim problemowi podwójnego opodatkowania (nieopodatkowania) w związku z nakładaniem podatku od wyjścia oraz sposobom rozwiązywania tej kwestii. W tej części pracy sformułowane zostaną postulaty względem modyfikacji konwencji modelowych, będących wzorcami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zmiany praktyki traktatowej państw – stron takich umów.

Piąty rozdział przyniesie odpowiedź na pytanie, jakim warunkom musiałaby odpowiadać regulacja podatku od wyjścia w Polsce, by osiągała swoje cele i była zgodna z prawem UE. Rozważania te poprzedzi ocena koncepcji podatku od wyjścia z punktu widzenia zgodności z przepisami i zasadami konstytucyjnymi. W rozdziale tym wskazane zostaną także postulaty względem zmiany praktyki traktatowej Polski w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W rozprawie przeprowadzono kilka rodzajów badań. Po pierwsze, analizę komparatystyczną dotyczącą podatku od wyjścia w pięciu państwach, z perspekty-

wy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Po drugie, zbadano orzecznictwo TSUE w zakresie warunków, jakim odpowiadać ma regulacja dotycząca podatku od wyjścia, by była zgodna z prawem UE. Po trzecie, przeanalizowano wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest sześć państw (w tym Polska), celem zbadania szczególnych uregulowań dotyczących rozdzielenia roszczeń podatkowych w odniesieniu do opodatkowania zysków objętych zakresem podatku od wyjścia.



# Istota podatku od wyjęcia

## 1.1. Wprowadzenie

Powszechnie używane określenie podatku od wyjęcia (ang. *exit tax*) oznacza złożoną regulację, stanowiącą obciążenie związane ze zmianą rezydencji podatkowej. Funkcjonuje ona w wielu systemach podatkowych. Jednak nie wszystkie kraje wprowadziły już tego typu podatek. W polskich przepisach podatkowych nie znajdziemy nawet szacunkowych unormowań tego rodzaju.

Historia podatku od wyjęcia sięga lat 30. XX wieku. W 1931 r. ogólny podatek od wyjęcia wprowadziły Niemcy (niem. *Reichsfluchtsteuer*). Następnie tego rodzaju uregulowanie zostało przyjęte w Kanadzie (1972 r.) i w Australii (1985 r.). Ograniczony podatek od wyjęcia obowiązuje w Niemczech od roku 1972. Po tej dacie także inne państwa decydowały się na wprowadzenie podobnego instrumentu do swoich systemów podatkowych, np. Austria, Holandia, Dania, Nowa Zelandia, Francja, Norwegia i Hiszpania<sup>1</sup>. Należy mieć na uwadze, że współczesna postać podatku od wyjęcia różni się od pierwotnych założeń projektodawców tego uregulowania. Zmiana ta podyktowana jest przede wszystkim dynamicznym rozwojem sytuacji polityczno-gospodarczej na świecie. Duży wpływ na kształt podatku od wyjęcia w UE ma orzecznictwo TSUE, o czym szerzej będzie mowa w rozdziale trzecim.

W ramach tego rozdziału konieczne jest ustalenie istoty podatku od wyjęcia. Przede wszystkim należy przedstawić pojęcie omawianego podatku (z uwzględ-

---

1 L. de Broe, *General Report, The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87b), Rotterdam 2002, s. 29. Podatek od wyjęcia obciążający osoby fizyczne lub spółki obowiązuje w 23 państwach OECD, tj. w Austrii, Belgii, Danii, we Francji, w Hiszpanii, Holandii, Irlandii, Islandii, Kanadzie, Luksemburgu, Niemczech, Norwegii, Portugalii, Stanach Zjednoczonych, Szwajcarii, Szwecji, Wielkiej Brytanii, we Włoszech, w Finlandii, Australii, Nowej Zelandii, Meksyku i Izraelu – na podstawie: IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.09.2016).

nieniem różnic w rozumieniu tego podatku w poszczególnych systemach) oraz jego cechy (mając na uwadze w szczególności elementy konstrukcyjne uregulowania). Następnie trzeba wskazać przyczyny i cele wprowadzania podatku od wyjścia. Analiza ta pozwoli odpowiedzieć na pytanie, jakimi motywami kierują się państwa, które zaadaptowały rozpatrywane uregulowanie. Jest to niezbędne w kontekście ustalenia miejsca podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego.

## 1.2. Pojęcie podatku od wyjścia

Podatek od wyjścia co do zasady obciąża podatników w przypadku opuszczenia kraju rezydencji (czyli zdarzenia, które zwane będzie – także na potrzeby prezentowanej rozprawy – emigracją lub wyjściem)<sup>2</sup>. Obciążenie tym podatkiem może dotyczyć także transferu składników majątku z terytorium danego państwa za granicę, niezależnie od tego, czy nastąpiła zmiana rezydencji podatkowej podatnika<sup>3</sup>. Podatek ów może być nałożony zarówno na osoby fizyczne, jak i podatników podatku dochodowego od osób prawnych<sup>4</sup>. W tym przypadku przyjmuje się fikcję, że podatnik zbywa swój majątek i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu zysków ze zbycia składników majątku. Istota tego podatku sprowadza się zatem do opodatkowania jeszcze niezyskanego (niezrealizowanego) zysku ze zbycia składników majątku (ang. *unrealized capital gains*), kierując się wartością rynkową<sup>5</sup>.

Termin „podatek od wyjścia” może odnosić się do różnych kategorii podatków<sup>6</sup>. W rozprawie omawiana regulacja zostanie przedstawiona jedynie z perspektywy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych.

Jak zauważono powyżej, podatek od wyjścia może być nakładany zarówno na podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych. Prezentowana rozprawa została ograniczona jedynie do tego rodzaju uregulowań obowiązujących w stosunku do osób fizycznych i spółek prawa handlowego, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych

2 *Glossary*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.09.2016); termin „emigracja” jest szerzej omówiony w podrozdziale 1.3.

3 E.E. Şimşek, *Conflict of Qualifikation and Exit Taxation*, [w:] *Conflict of Qualification in Tax Treaty Law*, eds. E. Burgstaller, K. Haslinger, Wien 2007, s. 190.

4 W klasycznym rozumieniu podatek od wyjścia nie obciąża spółek transparentnych podatkowo, gdyż spółki te nie posiadają rezydencji podatkowej, nie mogą jej tym samym zmienić.

5 Przez niezrealizowany zysk należy rozumieć zysk hipotetyczny, jeszcze niepowstały w wyniku zbycia składników majątku.

6 Np. mogą odnosić się do podatku od spadków i darowizn.

(zwanych w dalszej części pracy spółkami). Pozostali podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych (np. stowarzyszenia czy fundacje) nie zostaną uwzględnieni w pracy z uwagi na fakt, że ich emigracja nie niesie za sobą tak istotnych konsekwencji z punktu widzenia polityki fiskalnej państwa, jak w przypadku spółek.

Podatek od wyjścia stanowi jeden z rodzajów obciążeń emigracyjnych<sup>7</sup>. Wyróżnia się ogólny i ograniczony podatek od wyjścia. Szczegółowy opis tych rodzajów podatków od wyjścia znajduje się w kolejnych podrozdziałach.

W polskiej literaturze termin „podatek od wyjścia” występuje stosunkowo rzadko. Związane jest to przede wszystkim z faktem, że regulacja ta nie została wprowadzona do polskiego ustawodawstwa. Kluczowe jest zatem znalezienie właściwego tłumaczenia angielskiego terminu *exit tax*. Kierując się dosłownym przekładem można przyjąć następujące wersje: „podatek wyjściowy”<sup>8</sup>, „podatek wyjścia”<sup>9</sup> i „podatek od wyjścia”<sup>10</sup>. Pierwsze tłumaczenie oparte jest na podstawowej zasadzie językowej, zgodnie z którą, jeżeli fraza składa się z dwóch rzeczowników, to pierwszy tłumaczony rzeczownik w przekładzie przybiera formę przymiotnika. Niemniej jednak zwrot ten wydaje się niefortunny z punktu widzenia języka polskiego. Drugi przekład – „podatek wyjścia” – sugeruje, że dla podatnika przewidziane jest określone rozwiązanie, szansa, korzystny sposób opodatkowania. Połączenie tych dwóch słów ma charakter oksymoronu – termin podatek ma bowiem wydźwięk pejoratywny z punktu widzenia podatnika. Dlatego też bardziej odpowiednie jest używanie tłumaczenia „podatek od wyjścia”. Przekład ten wskazuje bowiem, że danina publiczna zostaje nałożona na podatnika w związku z konkretnym zdarzeniem, tj. emigracją (wyjściem). Ponadto można zaobserwować, że polskie prawo podatkowe w tłumaczeniach angielskich terminów podatków posługuje się przyimkiem „od”. Jako przykład można wskazać przekłady: ang. *corporate income tax* – podatek dochodowy od osób prawnych, ang. *personal income tax* – podatek dochodowy od osób fizycznych, ang. *value added tax* – podatek od wartości dodanej, ang. *goods and services tax* – podatek od towarów i usług, ang. *inheritance and gift tax* – podatek od spadków i darowizn. W dwóch pierwszych przypadkach przedimek „od” wskazuje na podmiot opodatkowania danym podatkiem, w trzecim i czwartym przykładzie odnosi się do przedmiotu opodatkowania, ostatni zaś dotyczy zdarzenia powodującego opodatkowanie (podobnie jak przy tłumaczeniu „podatku od wyjścia”).

7 Do innych obciążeń emigracyjnych zalicza się: rozszerzony obowiązek podatkowy, cofnięcie zwolnienia lub odroczenia podatku, obciążenie powrotnego wejścia. Obciążenia te co do zasady nie podlegają omówieniu w ramach tej rozprawy.

8 Termin ten pojawia się w polskich przekładach orzeczeń TSUE, np. wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r., Komisja prz. Holandia, C-301/11.

9 B. Kuźniacki, *Krytyczna analiza poselskiego projektu polskich CFC rules*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 10.

10 Przekład ten można odnaleźć np. w: Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 100.

Warto tu także zaznaczyć, że nieprawidłowe będzie swobodne tłumaczenie pojęcia *exit tax* jako podatek od emigracji. Trzeba mieć bowiem na uwadze, że podatek od wyjścia stanowi jeden z rodzajów obciążeń emigracyjnych. W związku z tym, mimo iż podatek od wyjścia jest nakładany w związku z emigracją, nie można tego pojęcia mylić z szerszym terminem podatku emigracyjnego (czy też podatku od emigracji), obejmującego kilka rodzajów obciążeń emigracyjnych.

Trzeba podkreślić, że w polskim zbiorze orzeczeń TSUE pojawiło się opisowe tłumaczenie terminu *exit tax* jako podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych pobierany w momencie zmiany rezydencji podatkowej<sup>11</sup>. Co do zasady przykład ten nie jest nieprawidłowy. Niemniej jednak należy mieć na uwadze, że określenie to może okazać się zbyt wąskie. *Exit tax* może być bowiem wprowadzony również w kraju, w którym nie obowiązuje zasada rezydencji, lecz obywatelstwa (np. USA). W takim przypadku *exit tax* będzie wiązał się także ze zdarzeniem relewantnym podatkowo, jakim jest zrzeczenie się obywatelstwa<sup>12</sup>. Poza tym wydaje się, że powinno się poszukiwać bardziej uproszczonego terminu dla tej konstrukcji. W związku z tym określenie „podatek od wyjścia” wydaje się najbardziej odpowiednie. Oddaje ono bowiem istotę tego podatku – powstanie obowiązku podatkowego w związku z wyjściem (emigracją). Tłumaczenie to jest ponadto zgodne z angielskim odpowiednikiem i może przyjąć się w języku prawniczym.

### 1.3. Cechy podatku od wyjścia

Jak zauważono w poprzednim podrozdziale podatnikami podatku od wyjścia są co do zasady osoby fizyczne i spółki prawa handlowego, będące podatnikami podatku dochodowego (podmiot opodatkowania). Unormowanie to dotyczy przede wszystkim podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (rezydentów). Podatek od wyjścia nie powinien obciążać tzw. tymczasowych rezydentów<sup>13</sup>. Państwa w swoich ustawodawstwach określają, kiedy mamy

11 M. Uss, *Komentarz do wyroku TS z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue. Ex parte Daily Mail and General Trust plc*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalański, Warszawa 2014, s. 73; eadem, *Komentarz do wyroku TS z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantor Rotterdam*, [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu), [w:] *Orzecznictwo...*, s. 815.

12 Szerzej na ten temat w podrozdziale 1.7.1.

13 L. de Broe, *General...*, s. 38; niektóre państwa, w drodze wyjątku, opodatkowują tymczasowych rezydentów – np. w sytuacji, gdy podatnik posiada udziały lub akcje w spółce będącej rezydentem tego państwa.