



dr hab. Adam Zalański

# Exit tax w podatku dochodowym od osób fizycznych a prawo UE – uwagi na tle wyroku WSA w Bydgoszczy z 7.10.2020 r., I SA/Bd 375/20

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie w UE, podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych, podatek dochodowy od osób fizycznych, krajowe orzecznictwo podatkowe, dyrektywa ATA

Krajowe przepisy wprowadzające podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych w podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowią implementacji dyrektywy Rady 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>1</sup> – dalej dyrektywa ATA. Jednakże, ustawodawstwo to może podlegać analizie jego zgodności ze swobodami rynku wewnętrznego, w szczególności ze swobodą przedsiębiorczości. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 7.10.2020 r.<sup>2</sup>, uznający polskie przepisy o podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych od osób fizycznych za niezgodne z art. 5 w zw. z art. 3 dyrektywy ATA, oparty jest na niewłaściwej wykładni tych przepisów.

## 1. Wprowadzenie

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 7.10.2020 r. uznał polską regulację w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych od niezrealizowanych zysków kapitałowych – dalej także jako *exit tax* – za niezgodną z dyrektywą ATA. Sąd uznał tę regulację za niezgodną z dyrektywą ATA zasadniczo z jednego powodu: jej art. 5 nie przewiduje podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych od osób fizycznych. Nie sposób zgodzić się z takim rozstrzygnięciem.

Zasadniczo przedmiotowy wyrok WSA w Bydgoszczy nie zapadł z wykorzystaniem interesującej wykładni prawa ani nie prezentuje jakiegoś wyjątkowego rozumowania prawniczego, które samo w sobie byłoby szczególnie godne uwagi. Uzasadnienie jest wręcz bardzo ubogie merytorycznie. Niestety nie można pozostawić go bez komentarza z uwagi na zupełną wadliwość tezy postawionej przez Sąd. Jest on oparty na błędnej wykładni systemowej przepisów ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup> dokonanej w świetle

art. 3 dyrektywy ATA, i to w stopniu wykraczającym poza określone w ustawie z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>4</sup> „naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie”. Okazuje się, że niestety nawet 16 lat po wstąpieniu RP do Unii Europejskiej polski sąd może okazać się całkowicie nieświadomy relacji dyrektywy do prawa krajowego państwa członkowskiego. Na skutek tychże braków WSA w Bydgoszczy orzekł o niezgodności przepisów polskiej ustawy z dyrektywą ATA, dając jednocześnie pokaz brawury niepopartej właściwą analizą należącą do kanonu sztuki prawniczej.

Omówienie wyroku WSA w Bydgoszczy wymaga poczynienia trzech rodzaju uwag. Po pierwsze, ze względu na jego braki z zakresu zagadnień podstawowych konieczne wydaje się przypomnienie zasad podziału kompetencji pomiędzy UE a państwami członkowskimi co do opodatkowania bezpośredniego (pkt 3 niniejszego artykułu). Po drugie, użyteczne wydaje się także przybliżenie wymogów prawa UE odnośnie do podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, które powinny być przedmiotem analizy WSA w Bydgoszczy

<sup>1</sup> Dz.Urz. UE L 193, s. 1 ze zm.

<sup>2</sup> I SA/Bd 375/20, LEX nr 3066597.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm. Por. art. 174 pkt 1 tej ustawy.

- ★ podatek dochodowy od osób fizycznych
- ★ dyrektywa ATA
- ★ prawo UE



(pkt 4 niniejszego artykułu). Po trzecie, warto przybliżyć orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące jego jurysdykcji w sprawach formalnie nieobjętych zakresem prawa UE (pkt 5 niniejszego artykułu).

Uwagi pierwszego rodzaju to komentarz do błędów popełnionych w wyroku WSA w Bydgoszczy; drugiego – to przedstawienie zagadnienia, które rzeczywiście mogło być przedmiotem analizy Sądu. Ostatnia część niniejszego artykułu to przybliżenie orzecznictwa TS, które mogłoby niuansować nieco krytykę przedmiotowego wyroku. Orzecznictwo omówione w tej części – jeśli byłoby analizowane nieuważnie – mogłoby do pewnego stopnia zamazywać klarowną granicę pomiędzy przepisami implementującymi dyrektywę Rady oraz pokrewnymi im przepisami przyjętymi jednostronnie przez krajowego ustawodawcę. Stosowne wyroki TS nie były jednak powołane przez WSA w Bydgoszczy i nie miały chyba wpływu na jego orzeczenie, a zatem ich potencjalnie nieuważna lektura nie może usprawiedliwiać tego rozstrzygnięcia.

## 2. Przedmiot kontroli oraz rozstrzygnięcie Sądu

Sprawa przed WSA w Bydgoszczy dotyczyła kontroli legalności interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych od niezrealizowanych zysków kapitałowych.

Wnioskodawczyni, polski rezydent podatkowy, planowała przekazać nieodpłatnie, w formie darowizny, całość lub część przysługujących jej udziałów w spółce na rzecz syna, który nie jest polskim rezydentem podatkowym. Wnioskodawczyni nie prowadziła działalności gospodarczej. Wskutek tego planowanego przyszłego zdarzenia Polska utraciłaby w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia udziałów w spółce, które stanowiłyby przedmiot darowizny.

Wbrew stanowisku wnioskodawczyni Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że planowana darowizna powoduje powstanie obowiązku podatkowego od niezrealizowanych zysków kapitałowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy uchylił zaskarżoną interpretację, stwierdzając, że „z art. 5 dyrektywy ATAD nie wynika, aby w sytuacji określonej w art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f. możliwe było wymierzenie podatku od niezrealizowanych zysków. Wprawdzie dyrektywa ta wyznacza jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym (por. art. 3), jednakże nie oznacza to przyzwolenia na wprowadzenie przepisów nieznajdujących oparcia w regulacjach tego aktu prawnego. Z treści dyrektywy nie można wyczytać, że podatek od wyjścia ma zastosowanie także w sytuacji dokonania między członkami rodziny darowizny mienia należącego do majątku osobistego darczyńcy będącego osobą fizyczną. W rezultacie stwierdzić należy, że wydając zaskarżoną interpretację organ dokonał błędnej wykładni art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., co jest wystarczającą podstawą do jej uchylenia”.

A zatem, jak wspomniano na wstępie, WSA w Bydgoszczy uznał polską regulację *exit tax* w podatku dochodowym od osób fizycznych za niezgodną z dyrektywą ATA zasadniczo z jednego powodu: jej art. 5 nie przewiduje podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych od osób fizycznych.

## 3. Podział kompetencji pomiędzy UE a państwami członkowskimi w zakresie opodatkowania bezpośredniego

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą TS w obecnym kształcie prawa UE kwestia opodatkowania bezpośredniego leży zasadniczo w gestii państw członkowskich.



Prawodawstwo wtórne UE w dziedzinie podatków bezpośrednich, tj. dyrektywy Rady, ma ograniczony zakres. W dziedzinach, w których nie ma zastosowania prawo wtórne UE, państwa członkowskie mają kompetencje w zakresie opracowywania własnych systemów podatkowych oraz decydowania o tym, kogo i co opodatkować, kiedy, według jakiej stawki i w jaki sposób<sup>5</sup>. Muszą one jednak przestrzegać swoich zobowiązań wynikających z Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>6</sup> – dalej TFUE. Nie mogą zatem w swoich przepisach podatkowych dopuszczać się dyskryminacji ze względu na obywatelstwo lub miejsce zamieszkania obywateli jakiegokolwiek państwa członkowskiego, w tym również swoich obywateli, ani osób korzystających ze swobód przysługujących na mocy TFUE. Nie mogą też w sposób nieproporcjonalny i nieuzasadniony stosować ograniczeń w zakresie korzystania z tych swobód.

Tak więc w braku harmonizacji, czyli uchwalenia wspólnych norm w dyrektywach Rady, państwa członkowskie wykonują swoje władztwo podatkowe, lecz muszą wówczas przestrzegać swobód rynku wewnętrznego przewidzianych w TFUE.

Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych od osób prawnych został zharmonizowany na poziomie unijnym, a stosowne ustawodawstwo posiada swój unijny wzorzec w art. 5 dyrektywy ATA. Należy podkreślić, że przepis ten wymaga wprowadzenia podatków od niezrealizowanych zysków kapitałowych tylko w odniesieniu do podatników będących osobami prawnymi, jak określono to w art. 1 dyrektywy ATA.

**A zatem podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych nakładane na podatników niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych nie zostały zharmonizowane na poziomie unijnym. Nakładanie ich jest suwerenną decyzją państw członkowskich. Ich konstrukcja nie podlega ocenie zgodności z dyrektywą ATA, gdyż nie są one objęte jej zakresem. Jedynym unijnym wzorcem ich oceny są swobody traktatowe rynku wewnętrznego, a szczególnie swoboda przedsiębiorczości<sup>7</sup>.**

<sup>5</sup> Zob. przykładowo wyroki TS: z 12.05.1998 r., C-336/96, *Époux Robert Gilly przeciwko Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, EU:C:1998:221, pkt 24 i 26; z 21.09.1999 r., C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland przeciwko Finanzamt Aachen-Innenstadt*, EU:C:1999:438, pkt 56. Sformułowanie to znajduje się w większości wyroków TS z zakresu podatków bezpośrednich wydanych od tamtej pory.

<sup>6</sup> Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

<sup>7</sup> Podobnie jest w wypadku opodatkowania dywidend, należności licencyjnych oraz odsetek, które nie mieszczą się w zakresie dyrektywy Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8 ze zm.) bądź dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157,

W tym miejscu należy wskazać, że WSA w Bydgoszczy całkowicie bezrefleksyjnie powtarza tezę, jakoby polska regulacja *exit tax* od osób fizycznych stanowiła implementację art. 5 ATA, i to zbyt szeroką. Teza ta pojawiła się co prawda w uzasadnieniu projektu ustawy<sup>8</sup> oraz w doktrynie<sup>9</sup>, lecz jest błędna. Jak wspomniano wyżej, *exit tax* od osób fizycznych nie jest zharmonizowany na poziomie UE i nie ma żadnego obowiązku jego wprowadzenia wynikającego z prawa UE. Teza zawarta w druku sejmowym jest błędna i wydaje się, że można jej nawet przypisać atrybut nieuczciwości, gdyż uzasadnia wprowadzenie niepopularnego środka chroniącego bazę podatkową (a nie przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania) istniejącego w państwach bardziej rozwiniętych jako wymóg UE<sup>10</sup>, zaś opinie doktryny są po prostu nietrafione.

Należy wspomnieć, że art. 3 dyrektywy ATA literalnie upoważnia państwa członkowskie do (dokładnie „nie wyklucza”) „stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych”. Zdaniem WSA w Bydgoszczy „nie oznacza to przyzwolenia na wprowadzenie przepisów niezajdujących oparcia w regulacjach tego aktu prawnego”. Z przykrością należy stwierdzić, że jest dokładnie odwrotnie. Jest to o tyle problematyczne, że odwołanie do art. 5 w zw. z art. 3 dyrektywy ATA stanowi główny motyw rozstrzygnięcia WSA w Bydgoszczy. Niestety konstatacja ta nie znajduje oparcia ani w treści art. 3 dyrektywy ATA, ani w jego wykładni systemowej czy celowościowej. W istocie stwierdzenie to jest jedynie bezrefleksyjnym powtórzeniem żądania wnioskodawcy/skarżącej. Czyżby zasada *iura novit curia* znana od czasów rzymskich była *un peu démodée*?

W istocie art. 3 dyrektywy ATA wprowadza tutaj dwie zasady. Po pierwsze, literalnie potwierdza, że regulacja

s. 49 ze zm.), z uwagi na niewystarczający stopień powiązania pomiędzy płatnikami oraz beneficjentami. Opodatkowanie tych płatności podlega ocenie w świetle TFUE, a nie w świetle odpowiednich dyrektyw Rady, tzn. należy badać, czy zasady ich opodatkowania nie są mniej korzystne niż zasady opodatkowania podobnych płatności krajowych (dokonywanych pomiędzy podatnikami powiązanyymi w analogicznym stopniu).

<sup>8</sup> Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=A5B8D993D41F751EC1258313006E5470> (dostęp: 23.02.2021 r.).

<sup>9</sup> A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019/1, s. 34 i n.; A. Mariański, *Podatek od wyjścia – przykład nieprzemyslanej legislacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019/8, s. 21 i n.

<sup>10</sup> Co prawda w uzasadnieniu projektu zmian w ustawach o podatkach dochodowych stwierdzono, że to Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) – dalej Konstytucja – (zasada równości wobec prawa) wymaga rozszerzenia implementacji art. 5 dyrektywy ATA i objęcia nią zarówno podatników podatku od osób prawnych, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych. Teza ta jest gołosłowna, gdyż Konstytucja nie wymaga identycznych reguł podatkowych od przedsiębiorców będących osobami fizycznymi i osobami prawnymi (byłaby to prawdopodobnie jedyna taka ustawa zasadnicza na świecie). Z kolei nawet gdyby rzeczywiście istniał taki wymóg konstytucyjny, nie czyniłoby to regulacji niewymaganej dyrektywą jej implementacją. Można by było mówić wówczas co najwyżej o „harmonizacji spontanicznej”, która stanowi jednak jednostronną inicjatywę krajowego ustawodawcy.

dyrektywy nie ma charakteru całkowitej harmonizacji danej materii. W konsekwencji państwa członkowskie mogą stosować – wobec podatników podatku dochodowego od osób prawnych – krajowe lub umowne przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania wykraczające poza minimalny standard dyrektywy ATA. Przykładowo państwa członkowskie mogą stosować środki przeciwdziałające niedostatecznej kapitalizacji (zob. także motywy 6 preambuły do dyrektywy ATA).

Po drugie, art. 3 dyrektywy ATA potwierdza, że państwa członkowskie mogą stosować środki w niej uregulowane w zakresie szerszym, niż przewidziano w jej postanowieniach, przykładowo stosować szersze ograniczenie odliczania odsetek jako kosztów podatkowych niż 30% EBITDA (np. 40% EBITDA) czy też stosować przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych do spółek rezydentek nieposiadających całkowitej kontroli nad swymi spółkami zagranicznymi.

Natomiast WSA w Bydgoszczy odczytuje art. 3 dyrektywy ATA jako zakaz stosowania środków w niej uregulowanych do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie sposób dojść do takiego wniosku ani na podstawie wykładni językowej, ani systemowej czy celowościowej tego przepisu. W istocie teza WSA w Bydgoszczy może być równie dobrze uznana za odczytanie rzekomo wynikającego z art. 3 dyrektywy ATA zakazu stosowania jakichkolwiek środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania uregulowanych w tej dyrektywie w sferze jakiegokolwiek podatku innego niż podatek dochodowy od osób prawnych. Oznaczałoby to np. niemożność stosowania ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR) – także uregulowanej w dyrektywie ATA – w sferze podatku dochodowego od osób fizycznych (!). Niestety treść art. 3 dyrektywy ATA jest dokładnie przeciwna.

**Podsumowując ten aspekt, należy podkreślić, że polskie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulujące podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie stanowią implementacji dyrektywy ATA, nie mogą być poddawane kontroli ich zgodności z tą dyrektywą, zaś jej art. 3 jest wobec nich indyferentny.**

#### 4. Ogólne wymogi prawa UE odnośnie do podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych

O ile polskie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie podlegają kontroli ich zgodności z art. 5 dyrektywy ATA, o tyle muszą respektować orzecznictwo TS wydane na podstawie TFUE. Artykuł 5 dyrektywy ATA może być jednak pomocną inspiracją dla krajowego ustawodawcy planującego wprowadzenie stosownych przepisów krajowych, gdyż stanowi kodyfikację orzecznictwa TS z zakresu *exit tax* i modelowe (na chwilę

obecną) rozwiązanie zgodne z wymogami TFUE<sup>11</sup>. Nie oznacza to, że powielające go przepisy krajowe mające zastosowanie do osób fizycznych podlegają ocenie w świetle art. 5 dyrektywy ATA. Przeciwnie, podlegają one ocenie ich zgodności z TFUE, zaś ich zbieżność z art. 5 dyrektywy ATA jedynie zwiększa prawdopodobieństwo ich zgodności z traktatem.

*Exit tax* stanowi odmienne opodatkowanie migracji oraz reorganizacji krajowych i transgranicznych. A zatem co do zasady stanowi podatkową przeszkodę w wykonywaniu swobody przedsiębiorczości. Zgodnie z wyrokiem TS C-371/10, National Grid Indus, przeszkoda ta może być usprawiedliwiona przez konieczność zapewnienia rozdziału władztw podatkowych państw członkowskich zgodnie z zasadą terytorialności z czynnikiem temporalnym („the objective of ensuring the balanced allocation of powers of taxation between the Member States, in accordance with the principle of territoriality linked to a temporal component”)<sup>12</sup>, jeśli:

- państwo członkowskie nakładające *exit tax* traci prawo do opodatkowania zysków kapitałowych po migracji lub reorganizacji (w szczególności zgodnie z zasadami opodatkowania zysków kapitałowych w stosownych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania), a
- podatnik będzie mógł dokonać wyboru zapłaty podatku niezwłocznie po powstaniu obowiązku i zobowiązania podatkowego<sup>13</sup> albo po zrealizowaniu zysków kapitałowych, lecz nie później niż w ciągu pięciu lat od migracji/reorganizacji<sup>14</sup>.

Proporcjonalność przeszkody w wykonywaniu transgranicznej działalności gospodarczej, a tym samym legalność *exit tax* w świetle TFUE będzie zachowana, jeśli w świetle prawa krajowego podatnik:

- może być zobowiązany do zapłaty odsetek od odroczonej kwoty zobowiązania podatkowego, a także
- może być zobowiązany do przedstawienia zabezpieczenia dla odroczonej kwoty zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami – jeśli w jego indywidualnej sprawie okoliczności wskazują na realne ryzyko niewywiązania się z obowiązku zapłaty odroczonego zobowiązania podatkowego<sup>15</sup>.

To właśnie powyższe kwestie mogły podlegać badaniu przez WSA w Bydgoszczy, który mógł także

<sup>11</sup> Artykuł 5 dyrektywy ATA kodyfikuje wyroki TS: z 29.11.2011 r., C-371/10, National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam – dalej wyrok TS C-371/10, National Grid – EU:C:2011:785, oraz z 23.01.2014 r., C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte – dalej wyrok TS C-164/12, DMC – EU:C:2014:20.

<sup>12</sup> Zob. wyrok TS C-371/10, National Grid, pkt 43 i n.

<sup>13</sup> Należy uznać, że skoro kwota zobowiązania podatkowego nie ulega zmianie po migracji/reorganizacji, a jedynie termin zapłaty podatku może podlegać odroczeniu, obowiązek i zobowiązanie podatkowe w *exit tax* powstają jednocześnie.

<sup>14</sup> Zob. np. wyrok TS z 21.05.2015 r., C-657/13, Verder LabTec GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Hilden, EU:C:2015:331.

<sup>15</sup> Zob. wyrok TS, C-164/12, DMC, pkt 67–69.



badać zgodność zaskarżonej interpretacji indywidualnej z polską ustawą.

Nieco na marginesie warto wspomnieć, że w obecnym stanie orzecznictwa TS wymogi TFUE w odniesieniu do *exit tax* w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych zostały ujednolicone. Wyrok TS z 21.12.2016 r., C-503/14, Komisja Europejska przeciwko Republice Portugalskiej<sup>16</sup>, potwierdził, że zasady określone w wyroku C-371/10, National Grid Indus, mają zastosowanie także do opodatkowania osób fizycznych. A zatem wcześniejsze korzystniejsze orzecznictwo z zakresu opodatkowania osób fizycznych straciło aktualność<sup>17</sup>.

## 5. Jurysdykcja TS w sprawach formalnie nieobjętych zakresem prawa UE

Również nieco na marginesie należy wspomnieć o sprawach formalnie nieobjętych zakresem prawa UE, w których TS uznał, że posiada jurysdykcję do udzielenia odpowiedzi na pytania prawne sądów krajowych o interpretację przepisów prawa UE (zgodnie z art. 267 TFUE).

Istnieją przypadki, gdy państwa członkowskie rozciągają zasady wynikające z dyrektyw unijnych obowiązujące w sytuacjach transgranicznych na podobne sytuacje krajowe. Można zakładać, że co najmniej w części tych przypadków należy zachować jednolitą wykładnię obu zbiorów przepisów. W części, gdyż pomimo podobnej treści przepisy „transgraniczne” z uwagi na odmienny kontekst ich zastosowania mogą wymagać odmiennych rezultatów wykładni wykraczającej poza wykładnię językową. Jeśli jednak zajdzie konieczność jednolitej ich

interpretacji, z uwagi na unijne pochodzenie ich wzorca normatywnego, to interpretacja nadana owemu wzorcowi przez TS powinna mieć nadrzędną rolę.

W tego typu wypadkach „harmonizacji spontanicznej”, począwszy od wyroku z 18.10.1990 r., C-297/88 i C-197/89, Massam Dzodzi przeciwko Belgian State – dalej wyrok TS C-297/88 i C-197/89, Massam Dzodzi – TS uznaje, że posiada jurysdykcję na podstawie art. 267 TFUE do udzielania odpowiedzi na pytania prawne sądów krajowych, także w sprawach nieobjętych formalnie prawem UE, o ile jego interpretacja prawa UE jest pomocna dla sędziów rozstrzygających w takich sporach<sup>18</sup>.

Reguła ta znalazła też zastosowanie w sporach z zakresu podatków bezpośrednich. Po raz pierwszy w wyroku TS z 17.07.1997 r., C-28/95, A. Leur-Bloem przeciwko Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2<sup>19</sup> – dalej wyrok TS C-28/95, A. Leur-Bloem – który dotyczył interpretacji klauzuli antyabuzywnej dyrektywy o fuzji<sup>20</sup>. Pomimo że dyrektywa ma zastosowanie jedynie w sytuacjach transgranicznych, niderlandzki ustawodawca przyjął analogiczne rozwiązania podatkowe dla podobnych reorganizacji krajowych. Powołując się na wcześniejsze rozstrzygnięcie C-297/88 i C-197/89, Massam Dzodzi, TS udzielił odpowiedzi na pytanie skierowane przez Sąd w Amsterdamie.

Jako ciekawostkę można wspomnieć, że generowanie tego typu postępowań prejudycjalnych jest obecnie bardzo popularne w kręgach francuskich doradców podatkowych. Stosują oni następującą strategię prowadzenia sporów z organami podatkowymi: „(1) Co prawda przedmiotowa sprawa nie jest objęta żadną dyrektywą, gdyż ma charakter krajowy. (2) Jednakże, gdyby miała charakter transgraniczny, byłaby objęta dyrektywą «X», (3) a wówczas interpretacja prawa krajowego zastosowana przez organ podatkowy w naszej sprawie, stałaby w sprzeczności z tą dyrektywą”. W ostatnich kilku latach ta strategia była stosowana w większości spraw prejudycjalnych kierowanych przez

<sup>16</sup> EU:C:2016:979.

<sup>17</sup> Zob. wyroki TS: z 11.03.2004 r., C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, EU:C:2004:138; z 7.09.2006 r., C-470/04, N przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, EU:C:2006:52. Nie zmienia tego wyjątkowe rozstrzygnięcie TS z 26.02.2019 r., C-581/17, Martin Wächter przeciwko Finanzamt Konstan, EU:C:2019:138, w którym stwierdzono nielegalność natchmiastowego poboru *exit tax*. Wynikało to jednak ze specyfiki umowy między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi a Konfederacją Szwajcarską w sprawie swobodnego przepływu osób, podpisanej w Luksemburgu 21.06.1999 r. (Dz.Urz. UE L 114 z 2002 r., s. 6) oraz faktu, że z zgodnie z prawem niemieckim *exit tax* w wypadku migracji do innego państwa UE był pobierany dopiero po zrealizowaniu zysków kapitałowych.

<sup>18</sup> EU:C:1990:360. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził tamże: „Z art. 177 [obecnie art. 267 – przyp. aut.] oraz celu procedury prejudycjalnej nie wynika, by TWE [obecnie TFUE – przyp. aut.] wyłączył z jurysdykcji TS wnioski o przeprowadzenie postępowania prejudycjalnego, w kwestii przepisów wspólnotowych (unijnych), do których odnosi się prawo krajowe w celu zdeterminowania reguł mających zastosowanie w sytuacji całkowicie wewnętrznej. Przeciwnie, w oczywistym interesie wspólnotowego (unijnego) porządku prawnego jest, by uniknąć przyszłych różnic interpretacyjnych. Każdy przepis wspólnotowy (unijny) musi być wykładany jednolicie, niezależnie od okoliczności, w których jest stosowany”.

<sup>19</sup> EU:C:1997:369.

<sup>20</sup> Obecnie art. 15 dyrektywy Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34 ze zm.).

sądy francuskie do TS<sup>21</sup>, a nawet stała się przedmiotem analizy doktrynalnej<sup>22</sup>.

Należy jednak dodać, że taka strategia prowadzenia sporów podatkowych ma swe granice. Zarówno wyrok TS C-28/95, A. Leur-Bloem, jak i przywołane sprawy francuskie dotyczyły jednostronnego rozszerzenia reguł przyjętych w dyrektywach Rady na sytuacje czysto krajowe – w ramach tego samego podatku.

Przykładem potwierdzającym istnienie tych granic jest rozstrzygnięcie zawarte w wyroku TS z 20.05.2010 r., C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën*<sup>23</sup> – dalej wyrok TS C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg* – gdzie niderlandzkie organy podatkowe ponownie usiłowały wykorzystać krajową regulację implementującą klauzulę antyabuzywną dyrektywy o fuzji (tę samą, która miała zastosowanie w wyroku TS C-28/95, A. Leur-Bloem) w sytuacji krajowej. Klauzula ta była implementowana w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych i miała zastosowanie w wypadku unikania tegoż podatku. Jednakże w sprawie *Zwijnenburg* organy podatkowe próbowały ją wykorzystać do odmowy zwolnienia (czasowego) dla zysków kapitałowych w wypadku krajowej fuzji (w podatku dochodowym od osób prawnych), która istotnie miała charakter struktury mającej na celu unikanie opodatkowania, lecz podatku innego niż podatek dochodowy od osób prawnych – podatku pośredniego od czynności prawnych (*belasting van rechtsverkeer*).

Trybunał Sprawiedliwości w pkt 51–55 wyroku jasno wskazał granice oddziaływania dyrektywy Rady na krajowe prawo podatkowe. Warto je tutaj przytoczyć:

„51. W ramach wprowadzonych przywilejów, dyrektywa 90/434 [obecnie dyrektywa 2009/133 – przyp. aut.], zwracając szczególną uwagę na opodatkowanie zysków kapitałowych, przede wszystkim odnosi się do podatków należnych od spółek oraz od ich wspólników.

52. Brak jest natomiast w tej dyrektywie jakichkolwiek wskazówek pozwalających na stwierdzenie, że zmierza ona do rozszerzenia przewidzianych w niej przywilejów na inne podatki, takie jak podatek rozpatrywany przed sądem krajowym, który jest pobierany w przypadku nabycia nieruchomości położonych w danym państwie członkowskim.

53. Taki przypadek powinien być zawsze traktowany jako wchodzący w zakres kompetencji podatkowych państw członkowskich.

<sup>21</sup> Zob. wyroki TS: z 22.03.2018 r., C-327/16 i C-421/16, *Marc Jacob* przeciwko *Ministre des Finances et des Comptes publics* oraz *Ministre des Finances et des Comptes publics* przeciwko *Marc Lassus*, EU:C:2018:210; z 18.09.2019 r., C-662/18 i C-672/18, *AQ* oraz *DN* przeciwko *Ministre de l'Action et des Comptes publics*, EU:C:2019:750.

<sup>22</sup> Zob. E. Raingeard de la Blétière, Ph. Durand, *Affaire Metro Holding: le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur Bloem*, „Droit fiscal” n° 18–19, 4.05.2016 r., s. 309 i n.; É. Ginter, É. Chartier, «*À texte unique, interprétation unique*»: l'application du droit de l'Union dans les situations purement internes, „Droit fiscal” n° 29, 17.07.2020 r., s. 311 i n.

<sup>23</sup> EU:C:2010:282.

54. W tych okolicznościach, nie można odmówić na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 [obecnie art. 15 dyrektywy 2009/133 – przyp. aut.], korzystania z przywilejów wprowadzonych tą dyrektywą, celem zrehabilitowania braku zapłaty podatku, takiego jak rozpatrywany przed sądem krajowym, którego podstawa i stawka są odmienne od podstaw i stawek mających zastosowanie do łączenia się osób prawnych i innych dotyczących ich transakcji w zakresie reorganizacji.

55. Odmienne podejście nie tylko podważyłoby jednolitą i spójną wykładnię dyrektywy 90/434 [obecnie dyrektywy 2009/133 – przyp. aut.], lecz wykroczyłoby poza to, co jest niezbędne do ochrony interesów finansowych danego państwa członkowskiego, przewidzianej w czwartym motywie tej dyrektywy. Jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 66 swej opinii, w przypadku gdy zasadniczym celem łączenia jest unikanie zapłaty podatku od przeniesienia wartości majątkowych, interesy finansowe danego państwa członkowskiego ograniczają się do zapłaty właśnie tego podatku od przeniesienia wartości majątkowych i nie są zatem objęte zakresem stosowania rzeczony dyrektywy”.

O ile TS udzielił odpowiedzi na pytanie prawne skierowane przez sąd krajowy, o tyle bardzo wyraźnie podkreślił, że każda dyrektywa ma swój zakres przedmiotowy i nie wywiera skutków prawnych poza zakresem regulacji unijnej. Wypada zauważyć, że stopień skomplikowania stanu faktycznego i prawnego rozpatrywanego w wyroku TS C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, znacznie przekracza zawilość problemu analizowanego przez WSA w Bydgoszczy.

## 6. Uwagi końcowe

Polski *exit tax* uregulowany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi implementacji dyrektywy ATA. Jest tak, nawet jeśli te przepisy krajowe są inspirowane postanowieniami tej dyrektywy oraz zostały przyjęte przy okazji jej implementacji w ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>24</sup>.

Wyrok WSA w Bydgoszczy uznający stosowne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za niezgodne z art. 5 w zw. z art. 3 dyrektywy ATA pozostaje w jaskrawej sprzeczności nie tylko z podstawowymi zasadami rządzącymi harmonizacją prawa za pomocą dyrektyw Rady, lecz nawet z niebudzącą wątpliwości interpretacyjnych treścią art. 3 dyrektywy ATA.

Oczywiście przepisy te mogą być analizowane pod kątem zgodności ze swobodami rynku wewnętrznego TFUE, czego WSA w Bydgoszczy nie uczynił. Podobnie Sąd mógł także badać zgodność zaskarżonej interpretacji podatkowej z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>24</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.



## Abstract

**dr hab. Adam Zalański**

The author is a Legal Officer in the Legal Department (direct taxes) of the European Commission in Brussels (Directorate-General Taxation and Customs Union). The article expresses the author's personal views, which cannot be ascribed to the European Commission. ORCID: 0000-0003-4414-4121

### Exit tax in PIT and EU law – a comment on the judgment of the Regional Administrative Court in Bydgoszcz of 7.10.2020 in case I SA/Bd 375/20

Domestic exit taxation applicable to natural persons does not constitute implementation of the Council Directive 2016/1164/EU (Anti-Tax Avoidance Directive: ATAD). However, such legislation may be examined in the light of the internal market freedoms, in particular the right of establishment. The Regional Administrative Court's decision in case I SA/Bd 375/20 finding that the Polish exit tax provided for in the PIT Act is contrary to Art. 5 in conjunction with Art. 3 of ATAD is based on an incorrect interpretation of these provisions.

**Keywords:** EU taxation, exit tax, personal income tax, domestic tax jurisprudence, ATAD

## Bibliografia / References

Ginter É., Chartier É., «À texte unique, interprétation unifiée»: l'application du droit de l'Union dans les situations purement internes, „Droit fiscal” n° 29, 17.07.2020 r.

Mariański A., Podatek od wyjęcia – przykład nieprzemyślanej legislacji podatkowej, „Przeгляд Podatkowy” 2019/8

Nowak-Piechota A., Podatek od wyjęcia – analiza i ocena regulacji, „Przeгляд Podatkowy” 2019/1

Raingearde de la Blétière E., Ph. Durand Ph., *Affaire Metro Holding: le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur Bloem*, „Droit fiscal” n° 18–19, 4.05.2016 r.

**dr hab. Adam Zalański**

Autor jest Legal Officer w wydziale prawnym (podatki bezpośrednie) Komisji Europejskiej w Brukseli (Dyrekcja Generalna Podatki i Unia Celna). Artykuł wyraża osobiste poglądy autora, które nie mogą być przypisane Komisji Europejskiej.  
ORCID: 0000-0003-4414-4121

REKLAMA



## EKSPERCKA WIEDZA NA WYCIĄGNIĘCIE RĘKI

Opracowanie zawiera analizę m.in.:

- mechanizmu podzielonej płatności w VAT,
- zaostrzenia odpowiedzialności karnej za przestępstwa fakturowe, a także inne przestępstwa gospodarcze,
- klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

**Autorzy publikacji:**

- oceniają kluczowe elementy tzw. uszczelniania prawa podatkowego,
- opisują najczęściej występujące wyłudzenia w podatku VAT oraz podatkach dochodowych,
- starają się odpowiedzieć na pytanie o granicę między interesem fiskalnym państwa a interesem fiskalnym obywateli.

Autorzy przedstawiają także **praktykę urzędową i sądową, które ukształtowały się w związku z działaniami prowadzacy.**

ZAMÓW KSIĄŻKĘ Z RABATEM 20% W KSIĘGARNI PROFINFO.PL  
W FORMULARZU ZAMÓWIENIA WPISZ KOD: WKCA20

## KARUZELE I INNE OSZUSTWA PODATKOWE

Wybrane narzędzia przeciwdziałania  
unikaniu opodatkowania

Cena: 159 zł

redakcja naukowa  
Irena Ozóg, Jan Rudowski

Radosław Bulejak, Dagmara Dominik-Ogińska  
Anna Karczewska, Wojciech Kotowski, Michał Majczyzna  
Jacek Matarewicz, Irena Ozóg, Katarzyna Piątkowska  
Bartłomiej Senderowski, Beata Sobocha, Krystyna Szydłowska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Wolters Kluwer