



Exit tax – między unijnymi wymogami a szkodliwą nadregulacją

Analiza Instytutu Staszica dotycząca Projektu
Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób
fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób
prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie
niektórych innych ustaw z dnia 24.08.2018 r

Warszawa, październik 2018 r.

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	5
1. Exit tax jako rażący przykład zjawiska nadregulacji.....	6
2. Europejska dyrektywa a polskie wykonanie.....	10
3. Skutki regulacji dla polskiej gospodarki.....	15
4. Uwarunkowania prawne i międzynarodowe.....	17
5. Ryzyka dla utrzymania w mocy rozwiązań z projektu nowelizacji.....	19
6. Doświadczenia innych krajów UE – niewykorzystana lekcja dla Polski.....	20
7. Podsumowanie, wnioski i konkluzje.....	23

Wstęp

Instytut Staszica przeanalizował projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 24.08.2018 r. W założeniu nowelizacja ma m.in. służyć implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 roku (tzw. Dyrektywy ATAD) mającej na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowaniu, szczególnie pod kątem wprowadzania podatku od niezrealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, tzw. exit tax. Ponadto – sam exit tax to zaledwie jedna z bardzo wielu - często fundamentalnych zmian wprowadzanych do polskiego systemu podatkowego w praktycznie niepotykanym dotąd tempie, na co wskazują opinie wielu ekonomistów, np. prof. Bogusława Grabowskiego.

W ocenie Instytutu istnieją 3 elementy projektu nie oddające litery ani ducha Dyrektywy a dodatkowo potencjalnie szkodliwe dla gospodarki, podatników i niosące istotne ryzyka prawne i międzynarodowe.

- rozszerzenie exit tax na osoby fizyczne
- konieczność zapłaty podatku od hipotetycznych, niezrealizowanych jeszcze zysków
- wprowadzania regulacji do polskiego prawa wcześniej niż wymaga tego Dyrektywa (od 2019 zamiast 2020), co powoduje pospieszny tryb działań ustawodawczych, a w efekcie brak należytych konsultacji eksperckich czy społecznych.

Instytut stwierdza, iż sposób implementacji dyrektywy nosi istotne cechy nadregulacji, a więc jest sprzeczny nie tylko z postulatami środowisk biznesowych i gospodarczych, ale jest wprost sprzeczny z Konstytucją Biznesu.

Ponadto, rozszerzenie zobowiązania do płacenia exit tax na osoby fizyczne, jak i konieczność zapłaty podatku w terminie 7 dni tylko na podstawie wyceny aktywów może być sprzeczny ze swobodą przepływów ludzi i kapitału w UE oraz z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE. Jest sprzeczny także z intencjami samej dyrektywy, która zabrania wprowadzania podwójnego opodatkowania w przypadku zmiany rezydencji podatkowej.

Trzeba także podkreślić, iż przyjęty przez ustawodawcę sposób implementacji dyrektywy nie bierze pod uwagę doświadczeń i praktyki innych krajów UE, co naraża Polskę na kolejne kłopoty z Trybunałem Sprawiedliwości UE, ale także może prowadzić do fiaska całego projektu lub konieczności pospiesznej nowelizacji ustawy w związku z jej nieprzystawalnością do systemu prawnego oraz faktycznym brakiem skuteczności w ściąganiu podatków.

1. Exit tax jako rażący przykład zjawiska nadregulacji

Jednym z poważnych problemów, które ograniczają rozwój polskiej gospodarki, jest nadregulacja. Może ona przybierać dwojakie formy. Po pierwsze, regulowania dziedzin życia, które bez tego lub przy istniejących dotąd regulacjach znakomicie funkcjonują, zaś dodatkowa regulacja jedynie niepotrzebnie ogranicza swobodę działania tak przedsiębiorstw, jak i obywateli. Drugim przejawem nadregulacji jest wprowadzanie – bez istotnej przyczyny i uzasadnienia – regulacji bardziej restrykcyjnych, niż jest to potrzebne. Ma to miejsce zwłaszcza w przypadku implementacji regulacji unijnych czy innych aktów międzynarodowych i nawet doczekało się swojej nazwy: „wyzłacanie przepisów”. W pewnym uproszczeniu odbywa się to w ten sposób, że implementując regulacje, niepotrzebnie i bez uzasadnionej przyczyny implementację czyni się bardziej restrykcyjną, niż wymaga tego sama pierwotna regulacja.

Oczywiście, nie ma w tym nic złego, gdy chce się jakiś obszar uregulować skuteczniej i taka ostrość regulacji ma uzasadnienie społeczne bądź ekonomiczne. Częściej jednak – i z gorszym skutkiem – dzieje się tak, gdy ustawodawca chce wykazać się zaangażowaniem w zwalczaniu lub promowaniu danego zjawiska i chce być „prymusem implementacji” albo też, pod pretekstem implementacji, zrealizować własne interesy polityczne lub ekonomiczne nie mające z jej duchem wiele wspólnego. Oznacza to sytuację, kiedy w imię interesów politycznych lub wizerunkowych poświęca się realne interesy społeczne czy gospodarcze.

Na przykłady „wyzłacania przepisów” (*gold plating*/nadmierna transpozycja) zwracają także uwagę organizacje przedsiębiorców oraz instytucje badawcze. W raporcie zatytułowanym „7 grzechów głównych stanowienia prawa w Polsce”, sporządzonym w 2017 roku przez Centrum Monitoringu Legislacji Pracodawców RP, *gold plating* wskazywany jest jako tyleż częsta, co szkodliwa dla jakości prawa i swobody gospodarowania praktyka polskiej legislacji. Oszacowano, że 12% zbadanych ustaw nakładało zbędne ciężary regulacyjne.

Nakładanie przesadnych regulacji (tzn. zbyt daleko idących nakazów, zbyt wielu zakazów) jest kosztowne i niepotrzebne. Zazwyczaj o nadregulacji wspomina się przy okazji wdrażania unijnych dyrektyw do polskiego porządku prawnego. Jest to idealna okazja dla urzędników oraz urzędów, aby uzasadnić potrzebę własnego istnienia i zapewnić długoterminowo swój byt.

Nie można jednak sprowadzić nadregulacji wyłącznie do ustaw wdrażających przepisy UE. Nadregulacja dotyczy także rodzimej legislacji, która wykracza poza niezbędne ramy.

Grzech nadregulacji stanowi klasyczny przykład tego, że ilość stanowionego prawa przedkładana jest ponad jego jakość. Mnogość regulacji niestety rzadko idzie w parze z jakością, o czym najlepiej wiedzą adresaci norm prawnych, zobowiązani do ich stosowania w praktyce.

Na kwestie nadregulacji realizowanej w przypadku implementacji dyrektywy ATAD w zaproponowanym kształcie zwracają także uwagę liczne organizacje przedsiębiorców jak ZPP czy Lewiatan¹. Ta ostatnia organizacja podnosi także kwestie potencjalnej niezgodności zaproponowanego kształtu exit tax z Konstytucją RP².

Myliłby się ten kto twierdziłby że nadregulacja być może utrudnia działalność przedsiębiorców, niemniej w niewielkim stopniu dotyczy przeciętnego Polaka. Nadregulacja może być zjawiskiem ogromnie utrudniającym codzienne życie - wystarczy wymienić dwa przykłady: opakowań papierosów typu slim czy norm promieniowania nadajników telefonii komórkowej (BTS).

W ramach implementacji tzw. dyrektywy tytoniowej KE, która m.in. definiuje, jaką powierzchnię paczki powinny zajmować ostrzeżenia o szkodliwości palenia, Ministerstwo Zdrowia złożyło projekt nowelizacji ustawy zakazującej stosowania opakowań papierosów typu slim. Uzasadniło to tym, że na mniejszej paczce nie zmieszczą się ostrzeżenia w rzekomo wymaganej przez dyrektywę postaci. Analizując zarówno samą dyrektywę, jak i użyte w niej sformułowania, trudno doszukać się zobowiązań wobec krajów członkowskich, które wywiódł z niej polski rząd.

Z kolei normy promieniowania nadajników telefonii komórkowej obowiązujące w Polsce są znacznie bardziej rygorystyczne od unijnych norm, co nie ma odzwierciedlenia w badaniach naukowych dotyczących wpływu tego promowania na zdrowie człowieka. W efekcie z jednej strony operatorzy ponoszą większe koszty, gdyż muszą słabsze nadajniki rozmieszczać gęściej, a z drugiej strony klienci narzekają na słabszy zasięg swoich telefonów, jednocześnie sprzeciwiając się budowie nowych BTS w pobliżu, które by ten zasięg poprawiły.

Organizacje biznesowe wskazują *gold plating* jako tyleż częstą, co szkodliwą dla jakości prawa i swobody gospodarowania praktykę polskiej legislacji.

Jednym z najbardziej wyczekiwanych ze strony rządu Mateusza Morawieckiego dokumentów była Konstytucja Biznesu - dokument tyleż symboliczny, co i mający praktycznie oddziaływać na jakość stanowionego w Polsce prawa i nie pozwalać wprowadzać szkodzących biznesowi rozwiązań. Tymczasem Konstytucja Biznesu podkreśla wprost, iż „*prawodawca nie powinien wprowadzać regulacji ponad to, co jest konieczne do prawidłowego wdrożenia prawa unijnego czy (...) nakładać na przedsiębiorców dodatkowych obowiązków ani rozwiązań surowszych niż wymaga tego prawo, które podlega implementacji*”.

Tymczasem można odnieść wrażenie, że Ministerstwo Finansów w swoich propozycjach nie tylko naruszyło zapisy Konstytucji, ale kompletnie się z nią nie licząc, implementując dyrektywę po prostu ukreśliło bat na podatników.

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp: 12.10.2018)

² tamże

Wspomniany projekt ustawy wprowadzającej do polskiego prawa exit tax ma w założeniu implementować Dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 roku (tzw. Dyrektywy ATAD) o unikaniu opodatkowania, niemniej zawiera on istotne elementy nadregulacji, które mogą w istotnym stopniu zniwelować korzyści z wprowadzenie tej regulacji lub wręcz postawić pod znakiem zapytania jej realność.

Przedmiotowa Dyrektywa wskazuje, że konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego, tym niemniej dotyczy tylko osób prawnych, nie nakłada obowiązku objęcia exit tax osób fizycznych.

Ministerstwo Finansów przygotowało dwa projekty ustaw nowelizujących ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Jedną z proponowanych zmian jest wdrożenie do polskiego porządku prawnego instytucji tzw. exit tax, tj. opodatkowania nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika aktywów jego przedsiębiorstwa lub rezydencji podatkowej do innego państwa.

Za pozytywne uznać trzeba, że w trakcie prac nad ustawami Ministerstwo rozdzieliło proponowane zmiany na 2 projekty: w pierwszym nich zawarte są projekty stosunkowo mało kontrowersyjne i często generalnie dobre dla podatników, w drugim zaś projekcie znajduje się m.in. projekt exit tax, a także podatek od wirtualnych walut czy podatek u źródła, itp. To rodzi szansę na przyjęcie już w tym roku zmian nie budzących kontrowersji i generalnie dobrze ocenianych przez ekspertów i środowiska biznesowe. Drugi zaś projekt w naszej ocenie ewidentnie wymaga dopracowania oraz szerokiej dyskusji i konsultacji społecznych i eksperckich. Co ważne, Dyrektywa obliguje do wprowadzenia tych rozwiązań dopiero od 2020 roku, stąd nie ma potrzeby pośpiesznego jej wprowadzenia – nie widać na horyzoncie zdarzeń społecznych czy gospodarczych które miałyby powodować konieczność błyskawicznego nakładania tego typu restrykcji. Można zatem się spokojnie skupić na dopracowaniu tych przepisów i na spokojnie wprowadzić je od 2020 r. po przeprowadzeniu dogłębnych analiz i szerokich konsultacji społecznych.

Wynikający z tej Dyrektywy termin implementacji powyższych rozwiązań to 1 stycznia 2020 r. Rząd polski planuje jego wprowadzenie już od 2019 roku, choć jak wskazujemy powyżej, istnieje logiczna i prawna możliwość wprowadzenia zmian w dwóch terminach. Różny jest także zakres zmian wymaganych przez UE, a propozycji Min. Finansów. Resort bardzo rozszerzająco potraktował wytyczne Dyrektywy ATAD i zamierza objąć nowym podatkiem także osoby fizyczne, podczas gdy Dyrektywa mówi wyłącznie o osobach prawnych. Opodatkowanie osób fizycznych może zostać uznane jako naruszenie unijnej zasady swobody przepływu osób i kapitału.

Kolejnym istotnym mankamentem projektu jest nakaz natychmiastowej zapłaty podatku, nawet w ciągu 7 dni od zaistnienia zmiany rezydencji podatkowej na podstawie wyceny aktywów. Powoduje to, iż opodatkowaniu podlegać będzie teoretyczny i potencjalny zysk. Prowadzić to będzie do sytuacji, w której zapłacić trzeba będzie podatek od zysku, nawet jeśli finalnie dane aktywa wygenerują stratę.

Przykład:

Jan Kowalski kupił 100.000 akcji giełdowej spółki X płacąc 35 zł za sztukę. Decyduje się przenieść do Francji. W momencie zmiany rezydencji podatkowej, akcje Kowalskiego są warte 40 zł. W myśl proponowanych przepisów, podlegają więc podatkowi od niezrealizowanych zysków, płatnemu w ciągu 7 dni. Zatem Kowalski płaci 19 % podatku od 500.000 zł niezrealizowanego zysku, czyli 95.000 zł. Już jako rezydent podatkowy Francji, sprzedaje akcje po kursie 36 zł. Francuskiemu fiskusowi płaci z kolei podatek od zysków kapitałowych, który nad Sekwaną wynosi aż 33% (zrealizowany zysk wynosi 1 zł/akcję). W przeliczeniu na złotówki to 33.000 zł. Zatem finalnie dla Kowalskiego transakcja kończy się po pierwsze stratą -28.000 zł, po drugie zapłaceniem exit tax, mimo, że realnie jego majątek jedynie wirtualnie przekraczał 4.000.000 zł, po trzecie, Kowalski w żadnym momencie nie próbował unikać opodatkowania.

Cena kupna: 3.500.000

Cena sprzedaży: 3.600.000

Exit tax w Polsce: 95.000

Podatek od zysków kapitałowych we Francji: 33.000 zł

Razem: -28.000 zł.

Na fakt przekraczania przez ustawodawcę warunków dyrektywy zwracają uwagę także liczne organizacje gospodarcze, takie jak Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, który stwierdza: *Dyrektywa wyznacza pewne minimalne granice ingerencji ustawodawcy, innymi słowy – krajowy prawodawca nie może uczynić mniej, niż jest to napisane w dyrektywie. Dlatego też, z uwagi na potrzebę realizacji zasady EU+0, którą uznajemy za kluczową z punktu widzenia dostosowywania polskich przepisów do regulacji wypracowywanych na poziomie Unii Europejskiej, zwracamy uwagę na fakt, że polski projektodawca wykracza poza poziom minimalny określony dyrektywą, obejmując „podatkiem od wyjścia” nie tylko osoby prawne, ale też osoby fizyczne – mimo że nie ma takiego obowiązku.*³

Zwraca na to uwagę także Warszawska Giełda Papierów Wartościowych, która w przesłanym w konsultacjach piśmie stwierdza: *Dyrektywa wymaga aby państwa członkowskie implementowały regulację o opodatkowaniu niezrealizowanych zysków do dnia 31 grudnia 2019 r. Zasadne byłoby odroczenie jej wprowadzenia do czasu następnej nowelizacji przewidującej wejście w życie od 1 stycznia 2020 r. Warto również odnotować, że Dyrektywa ta określa zasady opodatkowania wyłącznie podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie członkowskim. W preambule Dyrektywy wprost czytamy, że „nie jest wskazane rozszerzenie zakresu*

³ Stanowisko ZPP przedstawione w konsultacjach:

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp: 12.10.2018)

zastosowania niniejszej dyrektywy na podmioty niepodlegające podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim.

W Projekcie wprowadzono jednak opodatkowanie w odniesieniu do osób fizycznych planujących przeniesienie swojego miejsca zamieszkania z Polski do innego państwa. Opodatkowanie ma objąć nie tylko przychody z działalności gospodarczej, ale też udziały w spółkach, akcje, papiery wartościowe, instrumenty pochodne i fundusze inwestycyjne. Opodatkowanie niezrealizowanych zysków prowadzi do opodatkowania hipotetycznych zysków, które mogą się nie zmaterializować w przyszłości. Wpływa to znacząco na pogorszenie atrakcyjności polskiego rynku kapitałowego dla podmiotów zagranicznych, w tym inwestorów indywidualnych. Stanowi to jedną z istotnych barier dla pełnej realizacji zasady swobody przepływu kapitału.

Takie rozwiązanie może również prowadzić efektywnie do podwójnego opodatkowania udziałowca lub akcjonariusza, który w związku przeprowadzką może zostać zmuszony do opodatkowania w Polsce swojego fikcyjnego dochodu określonego w wysokości wartości rynkowej posiadanych przez niego udziałów i akcji, w przypadku sprzedaży tych udziałów lub akcji może zostać zobowiązany do opodatkowania tej samej wartości ponownie w państwie swojej nowej rezydencji, jeżeli nie są w tej jurysdykcji przewidziane z tego tytułu ulgi lub wyłączenia.

Przepisy powinny być zatem ostatecznie tak sformułowane, by exit tax nie był barierą w przemieszczaniu się między krajami UE dla osób fizycznych. Postulujemy wyłączenie osób fizycznych spod tej regulacji⁴.

2. Europejska dyrektywa a polskie wykonanie

Sama Dyrektywa jednoznacznie wskazuje zarówno cele które przyświecały jej uchwaleniu, jak też ograniczenia, które należy uwzględnić przy jej implementacji.

I tak, Dyrektywa stanowi, iż: *„obecne priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania wskazują na konieczność zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Konieczne jest zatem przywrócenie zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. Konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego.*

Należy ustanowić przepisy mające zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim. Z uwagi na to, że wiązało by się to z koniecznością włączenia do zakresu dyrektywy szerszej gamy podatków kra-

⁴ Stanowisko GPW przedstawione w konsultacjach:

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530095/12530098/dokument358221.pdf> (dostęp 12.10.2018)

jowych, nie jest wskazane rozszerzanie zakresu zastosowania niniejszej dyrektywy na podmioty niepodlegające podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim”⁵.

Co szczególnie ważne, dyrektywa wskazuje głównych „winnych” unikania opodatkowania - są nimi grupy przedsiębiorstw, czyli – mówiąc prosto – globalne czy międzynarodowe korporacje: *Dążąc do zmniejszenia swoich globalnych zobowiązań podatkowych grupy przedsiębiorstw coraz bardziej coraz bardziej przyczyniają się do erozji baz podatkowych i przenoszenia zysków.*

Ponadto dyrektywa wskazuje, że: *w przypadku, gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie⁶.*

Tymczasem zapisy nowelizacji prawa wprowadzające opodatkowanie od przyszłych zysków prowadzą dokładnie do takiej sytuacji. Podatnik zmieniający rezydencję podatkową najpierw zapłaci podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, a następnie sprzedając te akcje już po zmianie rezydencji i odnotowując zysk, zapłaci podatek dochodowy właściwy w nowym miejscu rezydencji.

Dodatkowo, sama Dyrektywa zakłada, że podatnicy powinni mieć prawo niezwłocznie zapłacić wskazaną kwotę podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych albo odroczyć płatność kwoty podatku, płacąc ją w ratach przez okres kilku lat, ewentualnie z naliczeniem odsetek i po przedstawieniu gwarancji (opcja odroczenia mogłaby jednak być stosowana tylko w przypadku przenosin w ramach UE/EOG). Tymczasem w projekcie nowelizacji możliwe jest rozłożenie zobowiązania na raty na okres maksymalnie 5 lat, przy czym zależy to od uznaniowości Naczelnika konkretnego Urzędu Skarbowego. Tymczasem, doradcy podatkowi analizujący dyrektywę i orzecznictwo TSUE podkreślają, że okres 5 lat na spłatę zobowiązania powinien być okresem minimalnym.

Dlatego trzeba w tym miejscu wskazać liczne aspekty, które w polskim projekcie ustawy istotnie zmieniają i rozszerzają intencje dyrektywy ze szkodą dla polskiego podatnika.

Przede wszystkim nowelizacja de facto kryminalizuje każdą zmianę rezydencji podatkowej, zakładając, że głównym powodem takiej zmiany jest chęć uniknięcia podatków. Ze względu na koncepcję objęcia podatkiem wszystkich osób fizycznych wyłącznie ze względu na fakt zmiany rezydencji podatkowej należy zauważyć, że podatek wykracza daleko poza nadrzędny cel jakim było zapewne zidentyfikowanie sytuacji zmierzających do unikania opodatkowania w Polsce. Tak zaprojektowane regulacje mają wyłącznie represyjny charakter, nie biorących pod uwagę realiów w jakich dochodzi do zmiany rezydencji podatkowej u osób fizycznych, tj. znalezienie pracy w innym państwie, powo-

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>

⁶ Punkt 5, Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164, 12.07.2016

dy osobiste, rodzinne. Można to porównać do znanego z filmu „Miś” nakładania mandatu za zbyt szybką jazdę w terenie co prawda niezabudowanym, „*ale przecież zawsze mogłoby tu być przedszkole lub osiedle*”.

W kontekście powyższego, w planowanej regulacji warto uwzględnić sytuację, w której posiadacz znacznych aktywów, np. w postaci akcji lub udziałów założonej przez siebie firmy, będzie zobowiązany do uiszczenia podatku od dochodu z niezrealizowanych zysków, a nie będzie dysponował odpowiednią kwotą w gotówce, gdyż jego majątek stanowić będzie firma. W takich okolicznościach właściciel może być zmuszony do zbycia części akcji w celu opłacenia należnego podatku, co może być problematyczne ze względu na brak płynności tych aktywów na giełdzie lub rynku kapitałowym (ponadto może on nie być zainteresowany zbyciem, a w efekcie osiągnięciem zysku). Jednocześnie sytuacja taka nie będzie miała nic wspólnego z walką z unikaniem opodatkowania.

Kolejnym istotnym mankamentem projektu jest nakaz zapłaty podatku jedynie na podstawie wyceny aktywów. Powoduje to, iż opodatkowaniu podlegać będzie teoretyczny i potencjalny zysk. Prowadzić to będzie do sytuacji, w której zapłacić trzeba będzie podatek od zysku, nawet jeśli finalnie dane aktywa wygenerują stratę, albo też w ogóle podatnik nie będzie ich sprzedawać. Dodatkowo nadmienić trzeba, że zapłata winna nastąpić w terminie 7 dni od zmiany rezydencji podatkowej, zaś rozłożenie na raty ograniczone jest terminem maksymalnie 5 lat oraz uznaniową zgodą naczelnika Urzędu Skarbowego.

Kolejnym aspektem, na który trzeba zwrócić uwagę w projekcie ustawy, jest kwestia tego, iż regulacja dotyczyć będzie sytuacji obejmujących co najmniej dwie jurysdykcje podatkowe jednocześnie, w których obowiązują różnorodne regulacje podatkowe, co może spowodować wątpliwości co do ich sposobu ich stosowania oraz zapewnienia spójności z innymi systemami podatkowymi. Dodatkowo, prawidłowe ustalenie ciężących na podatniku obowiązków podatkowych w różnych jurysdykcjach będzie wymagało przeprowadzania żmudnych i obarczonych ryzykiem interpretacyjnym analiz. Ustalenie wartości podatkowej i rynkowej składników majątkowych może prowadzić do różnych rezultatów na gruncie różnych ustawodawstw, a co za tym idzie ustalenia innej wartości rynkowej i podatkowej w zależności od kraju, w którym się dokonuje, związanych m.in. z różnicami w ustawodawstwach państw, różnym momentami opodatkowania, podejściem od ustalania wartości rynkowej czy podatkowej. W związku powyższym nie da się wykluczyć ryzyka wystąpienia podwójnego opodatkowania, wprost zabronionego przedmiotowa dyrektywa.⁷

Nie bez znaczenia jest także fakt, iż (być może ze względu na pośpiech w tworzeniu nowego prawa) projekt ustawy zawiera liczne nieprecyzyjne zapisy mogące być istotną przeszkodą implementacji i egzekucji przepisów. Są to w szczególności:

- ✓ Proponowane rozwiązanie zakłada, iż zdarzeniem podatkowym będzie czynność, a nie fakt osiągnięcia dochodu, co należy do istoty podatków dochodowych,

⁷ Zwraca na to uwagę w opinii złożonej konsultacjach społecznych Polska Izba Ubezpieczeń: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp:12.10.2018)

a nadto opodatkowaniu będą podlegały wirtualne, hipotetyczne dochody, które w rzeczywistości nie zaistnieją;

- ✓ Projekt używa pojęć dotychczas niezdefiniowanych przez przepisy podatkowe tj. rezydencja podatkowa i zmiana rezydencji podatkowej. Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych posługują się pojęciem nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego nie definiują natomiast pojęcia rezydencja podatkowa ani zmiana rezydencji podatkowej.
- ✓ Dodatkowo projekt nie określa precyzyjnie do jakich przypadków stosować należy dwie zaproponowane stawki podatkowe 19 % i 3%. W jakich warunkach podatnik będzie stosował jedną bądź drugą, i kiedy będzie mógł przy jego obliczaniu posłużyć się wartością podatkową danego składnika – czy chodzi o sytuacje, w których przepisy ustaw o podatkach dochodowych przewidują możliwość uwzględnienia kosztów nabycia/ wytworzenia przy ustalaniu dochodu ze zbycia danego składnika majątku popadającego pod exit tax.
- ✓ Brakuje także wskazania momentu, na który należy ustalić exit tax od składników majątku osobistego w przypadku zmiany rezydencji podatkowej. Przepisy referują wyłącznie do sytuacji przeniesienia składnika majątku za granicę, co w przypadku składników majątku osobistego podlegających w założeniu projektu opodatkowaniu od niezrealizowanych dochodów nie wystąpi. Składniki majątku osobistego obejmujące m.in. akcje, papiery wartościowe nie zostaną przeniesione, a także nie ulegną zbyciu w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Nakładając podatek na majątek podatnika gromadzony przez lata państwo każe podatnika za fakt zmiany rezydencji i wpływa na jego sytuację osobistą generując dodatkowe koszty dla osób przeprowadzających się.
- ✓ Konstrukcja podatku nie bierze również pod uwagę faktu, że w przypadku zbycia aktywów należących do majątku osobistego podatnik będzie podlegał opodatkowaniu wg zasad przewidzianych w państwie rezydencji, które to państwo może nie zakładać możliwości odliczenia u siebie podatku od zysków niezrealizowanych pobranego w Polsce. Co więcej, ze względu na konstrukcję podatku od czynności, powstają uzasadnione wątpliwości czy podatnikowi będzie przysługiwało prawo do zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a więc naraża się polskiego podatnika na dodatkowe obciążenia fiskalne, tylko z uwagi na fakt zmiany rezydencji podatkowej.
- ✓ Wątpliwości budzi wprowadzenie w ustawie o podatku dochodowym, podatku od darowizny w przypadku nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi, a więc pomieszanie podatków, które w systemie podatkowym są oddzielnymi instytucjami i są regulowane przez odrębne ustawy.
- ✓ Projekt posługuje się niefortunnymi sformułowaniami „ustanie bytu prawnego podatnika, w tym w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot” (art. 30l ust. 3), „do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika” (art. 30l ust. 4) oraz „nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika” (art. 30n ust.

4 pkt 2) lit. d)) odnosząc się do podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

Dlatego można stworzyć cały katalog wątpliwości które powstają przy analizie zaproponowanych rozwiązań:

- a. realne ograniczenie możliwości wyjazdu w przypadku konieczności zapłaty podatku od zysków niezrealizowanych
- b. całkowite pominięcie skutków regulacji w sytuacji, w której dane aktywa nie są planowane do sprzedaży
- c. w kontekście powyższego warto zwrócić uwagę na sytuację, w której dana osoba może posiadać znaczący majątek, jednocześnie nie posiadając wystarczających środków pieniężnych na zapłatę ewentualnego podatku
- d. konieczność szybkiej sprzedaży aktywów w celu pokrycia podatku nie będzie optymalna, o ile w ogóle możliwa (kwestia płynności danych aktywów) – może bowiem zdarzyć się tak, że w celu zapłaty 19% podatku konieczna będzie sprzedaż np. 50% aktywów
- e. należy również zwrócić uwagę, że opodatkowaniu podlegałyby aktywa wg. wyceny na dany moment (wartość hipotetyczna), nie zaś realna ich wartość (tj. realna cena do uzyskania)
- f. dyrektywa dotyczy tylko podatników CIT, nie nakłada obowiązku rozciągania tego rozwiązania na osoby fizyczne
- g. celem dyrektywy jest zapobieganie przenoszenia zysków poza terytorium UE
- h. wiele krajów nie stosuje opodatkowania exit tax osób fizycznych
- i. niektóre kraje stosujące exit tax rozważają rezygnację z tego rozwiązania w odniesieniu do osób fizycznych (Francja)
- j. w szczególności przy osobach fizycznych (jeśli ich też dotyczyłby exit tax) powinno badać się przyczyny i charakter wyjazdu
- k. exit tax powinien obowiązywać tylko wtedy, gdy dane państwo bezpowrotnie utraci możliwość opodatkowania zysków wypracowanych na jego terytorium.⁸

⁸ Na powyższe zwracają uwagę m.in. KPP Lewiatan, WEI oraz ZPP w stanowiskach złożonych w konsultacjach publicznych projektu ustawy

3. Skutki regulacji dla polskiej gospodarki

Ustawa może być brzemienne w skutki, jeśli chodzi o inwestycje zagraniczne w Polsce. Rodzi niepewność, brak przewidywalności i pogarsza otoczenie prawne dla funkcjonowania biznesu w Polsce. To komunikat do inwestorów zasadniczo sprzeczny z dotychczasowym przekazem o sprzyjających, bardzo atrakcyjnych warunkach do inwestowania w Polsce.

Co więcej, przepisy w obecnej formie mogą zahamować ekspansję międzynarodową polskich firm. W myśl ustawy nastąpi bowiem opodatkowanie podmiotów, które będą przenosić składniki majątku za granicę w celu międzynarodowego rozwoju swoich przedsiębiorstw. Podatek za wyjście zapłaci np. firma, która przeniesie linie technologiczne do innego kraju w celu obniżenia kosztów surowców czy pracy, ale także firma, która zechce wprowadzać nowe rozwiązania technologiczne wypracowane w kraju na innych niż Polska rynkach.

W myśl znowelizowanych przepisów opodatkowane zostaną podmioty przenoszące składniki majątku za granicę w celu międzynarodowego rozwoju. Podatek – w zamiarze ustawodawcy mający przeciwdziałać unikaniu opodatkowania - będzie zobowiązane zapłacić każde przedsiębiorstwo, które zechce wprowadzać nowe rozwiązania technologiczne wypracowane w kraju na innych niż Polska rynkach. Taką legislację należy uznać za sprzeczną z intencjami Dyrektywy ATAD oraz niekorzystną dla rozwoju polskiej gospodarki poprzez osłabienie pozycji konkurencyjnej polskich przedsiębiorców na rynkach zagranicznych.

Dotykać to będzie także strategicznych państwowych przedsiębiorstw, takich jak np. KGHM czy PGNiG, które prowadzą prace w zakresie poszukiwania i wydobywania surowców. Z jednej strony projekt stanowi iż *składniki majątku przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej związane w sposób bezpośredni z działalnością polegającą na poszukiwaniu lub rozpoznawaniu kopalin*, mają być z podatku zwolnione. Z drugiej jednak strony, kiedy spółka zgodnie z przepisami prawa danego kraju albo też w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania będzie musiała założyć oddział za granicą, to przeniesienie wyposażenia i sprzętu niezbędnego do realizacji zadań podlega opodatkowaniu exit tax, pomimo że wciąż pozostaje własnością polskiego przedsiębiorstwa, które jedynie przenosi w miejsce, gdzie ma on pracować.⁹ Identyczny problem dotyczyć będzie przedsiębiorstw budowlanych które za granicą będą realizować większy kontrakt i tam przeniosą część majątku.

PGNiG wprost zwrócił na to uwagę biorąc udział w konsultacjach publicznych projektu ustawy. W dokumencie przesłanym przez spółkę czytamy: *Dotychczasowe brzmienie przepisów może rodzić ryzyko objęcia działalności w sektorze wydobywczym w tym ropy naftowej i gazu ziemnego na terytorium innego państwa zastosowaniem art. 24f ust. 1 w opisywanej poniżej sytuacji. Spółka świadcząca taką usługę zgodnie z przepisami prawa miejscowego albo umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest bowiem*

⁹ Zwraca na to uwagę m.in. PGNiG w piśmie złożonym w konsultacjach.
<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp: 12.10.2018)

zobowiązana do rejestracji lokalnego oddziału lub zakładu podatkowego w państwie trzecim. W celu realizacji kontraktów spółka ta przekazuje sprzęt, który tym samym opuszcza polską jurysdykcję podatkową i wchodzi w stan oddziału (zakładu podatkowego) w państwie trzecim. Przeniesiony sprzęt znajduje się w państwie trzecim najczęściej przez kilka lub nawet kilkanaście lat. W przeciwnym wypadku prowadzenie działalności gospodarczej i realizacja kontraktów w państwach trzecich nie miałyby ekonomicznego uzasadnienia¹⁰.

Poza strategicznymi gigantami ucierpieć mogą także startupy, które zgodnie z Planem Morawieckiego mają być lokomotywą innowacyjności i rozwoju.

Eksperti związani z rynkiem startupów i nowych technologii twierdzą, że exit tax uderzy w młode biznesy, które celują w zagraniczne rynki. Młode firmy potrzebują nowych rynków, aby rosnąć. Fundusze i krajowe instytucje pełnią ważną rolę w przenoszeniu biznesów za granicę. Dotyczy to w szczególności spółek technologicznych, które mogą znaleźć na innych rynkach więcej klientów. Doskonałym przykładem jest Izrael. Od lat 80. ubiegłego stulecia tamtejsze fundusze przeniosły na NASDAQ ok. 250 firm. Zmiana siedziby to jedno, a inna kwestia to zmiana miejsca wykonywana faktycznej działalności zarządu, które nie zawsze łatwo ustalić.

Ponadto, globalna ekspansja wymaga od startupów działań prawnych. Są to kwestie otwierania spółek w Stanach Zjednoczonych, ochrony własności intelektualnej czy prowadzenia sprzedaży. W takich przypadkach polski ustawodawca mógłby nieświadomie „ukarać” rozwijającą się spółkę.

Kolejnym negatywnym skutkiem nowelizacji może być zniechęcanie do powrotu emigrantów lub osób żyjących w dwóch krajach jednocześnie, a także potencjalne zniechęcanie do imigracji do Polski, zwłaszcza osób zamożnych, na co liczy zarówno polski rząd jak też istotne gałęzie biznesu nastawiające się np. na obsługę seniorów z bogatszych krajów zachodnich, którzy w Polsce mogliby żyć korzystając np. tańszej opieki zdrowotnej czy wyższego poziomu bezpieczeństwa.

Z drugiej strony problem dotyczyć będzie np. osób pracujących w międzynarodowych korporacjach i wyjeżdżających na kilkuletnie kontrakty. Jeśli np. wspólnie z małżonkiem posiadają majątek większy niż 4 mln zł (np. ulokowany w akcjach czy funduszach inwestycyjnych) ich także obejmie nowy podatek, nawet jeśli te zasoby są np. zabezpieczeniem na starość czy po prostu odłożonymi oszczędnościami i sami zainteresowani nie mają chęci się ich pozbywać. Tymczasem, pozostając w Polsce zapłaciliby tzw. *podatek Belki* dopiero po upłynięciu aktywów. Natomiast jeśli z kraju wywiozą gotówkę, podatku nie zapłacą. Te obawy mogą dotyczyć nie tylko menedżerów najwyższego szczebla, ale także np. informatyków czy innych wysoko kwalifikowanych specjalistów, którzy co prawda dziś jeszcze majątku rzędu 4 mln zł nie mają, ale spodziewają się kiedyś mieć, mając jednocześnie świadomość, że nie unikną życia w Polsce i w innym kraju czy krajach jednocześnie. Oni być może będą woleli szybko uzyskać rezydenturę podatkową w innych krajach zawczasu, zanim wzbogacą się na tyle, że wpadną w nowy podatek. Oznacza to, że być może nawet wieloletnie i niemałe wpływy podatkowe od tych osób

¹⁰ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp: 12.10.2018)

już teraz będą wpływały do fiskusa innych państw. Logika, jaka kieruje tego typu rozwiązaniem, jest trudna do uchwycenia.

Inną grupą przedsiębiorców, która na podatku ucierpi, są osoby prowadzące działalność np. w regionach przygranicznych, zwłaszcza przy granicy zachodniej. W sytuacji, gdyby np. przedsiębiorca prowadzący spa czy prywatną przychodnię nastawioną na klientów zza Odry postanowił przenieść zakład na niemiecką stronę miasta, to nawet sam nadal mieszkając i płacąc podatki w Polsce, będzie musiał nowy podatek zapłacić.

Kolejnym problemem będą duże, polskie rodzinne firmy których właściciele zostają rentierami, mieszkając w innych krajach lecz część majątku pozostawiają w Polsce - od tego majątku także byłby naliczony podatek. Takie skutki legislacji spowodują problemy z sukcesją firm rodzinnych w postaci fundacji, a szczególnie będą uprzywilejowywać zagraniczne fundusze inwestycyjne.

Generalnie powyższe fakty prowadzić muszą do konkluzji, iż ustawodawca chcąc uniknąć wytransferowania majątku i aktywów z Polski, nadmierną restrykcyjnością przepisów może ten proces zdecydowanie przyspieszyć i zintensyfikować. Z jednej strony bowiem podatnicy mogą szybko, na wszelki wypadek, przed wejściem w życie przepisów transferować majątek za granicę (bo później będzie już obciążony podatkiem), albo też, np. pracując za granicą, nie będą chcieli do polski wracać lub lokować tu części majątku czy inwestycji, wiedząc że jest to „bilet w jedną stronę” i przetransferowanie go powrotem będzie nieopłacalne. Mogą więc decydować się w ogóle na rezygnację polskiej rezydencji podatkowej.

Podobna sytuacja może dotyczyć także zamożnych cudzoziemców - zwłaszcza emerytów, których siła nabywcza jest istotnym motorem rozwoju wielu krajów, gdzie koszty życia są niższe niż w metropolii. Także w tej sytuacji obawa, że majątek mogą do Polski wnieść, ale trudno go przetransferować z powrotem, będzie hamował ich przed tego typu decyzjami.

4. Uwarunkowania prawne i międzynarodowe

W niniejszym raporcie, jak i innych wystąpieniach wielokrotnie podnoszony był wątek swobody przepływu kapitału i ludzi, stanowiącej jeden z filarów UE. Tymczasem, objęcie podatkiem osób fizycznych, a także faktyczny brak możliwości rozłożenia zobowiązania na raty czy odroczenia i konieczność zapłaty go w terminie 7 dni od zmiany rezydencji podatkowej może - zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE - tę swobodę naruszać.

TSUE wskazywał niejednokrotnie na sprzeczność przyjętych przez państwa członkowskie regulacji w zakresie exit tax z podstawowymi wartościami Unii Europejskiej, takimi jak swoboda przedsiębiorczości obywateli (zakaz jej ograniczania umieszczony jest w art. 49 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej). TSUE uznał z tego powodu za

niezgodne z prawem unijnym m.in. duńskie czy hiszpańskie regulacje dotyczące exit tax. Z orzecznictwa jednoznacznie wynika, że proponowane regulacje muszą mieć charakter proporcjonalny. Jednocześnie, w orzecznictwie TSUE pojawiają się wątpliwości dotyczące zgodności konstrukcji exit tax ze swobodą przepływu ludności oraz kapitału.¹¹

Trzeba zwrócić uwagę na fakt, iż opodatkowanie osób fizycznych może zostać uznane jako naruszenie unijnej zasady swobody przepływu osób i kapitału, a co za tym idzie interwencje organów Unii Europejskiej oraz Trybunału Sprawiedliwości UE. Obłożenie podatkiem od hipotetycznych zysków osób fizycznych zmieniających rezydencję podatkową w ramach obszaru rynku wewnętrznego UE było kilkakrotnie kwestionowane przez TSUE. Stoi on na stanowisku, że taki podatek może być naruszeniem podstawowych praw gwarantowanych w ramach UE: swobody przepływu ludzi i kapitału. Dlatego niektóre kraje – jak Francja - rozważają rezygnację z opodatkowania w tym zakresie osób fizycznych.

Dotychczasowe orzecznictwo TSUE stanowi, że państwa członkowskie mogą opodatkować niezrealizowane zyski na moment wyprowadzki/zmiany siedziby (exit tax), natomiast niedopuszczalne jest wyłącznie natychmiastowe opodatkowanie (jako nieproporcjonalne i naruszające określone swobody).¹²

Trybunał wskazuje także, że państwa członkowskie powinny zapewnić podatnikom alternatywne rozwiązanie, pozwalające na odroczenie opodatkowania (z możliwością naliczania odsetek lub koniecznością przedstawienia stosownego zabezpieczenia). Ponadto państwa członkowskie mogą zaoferować odroczenie opodatkowania do czasu realizacji zysków, a także dopuszczalne jest rozłożenie płatności podatku na raty (5 lat). Co więcej wprowadzenie takiej opcji może zostać uznane za wystarczającą formę odroczenia opodatkowania (nawet jeśli podatek miałby być nakładany przed realizacją zysków).

Zasadnicze kierunki orzecznictwa TSUE w tym obszarze można wskazać następująco:

- ✓ państwa członkowskie mogą opodatkować niezrealizowane zyski na moment wyprowadzki/zmiany siedziby (exit tax)
- ✓ niedopuszczalne jest wyłącznie natychmiastowe opodatkowanie (jako nieproporcjonalne i naruszające określone swobody)
- ✓ państwa członkowskie powinny zapewnić podatnikom alternatywne rozwiązanie pozwalające na odroczenie opodatkowania (w takiej sytuacji z możliwością naliczania odsetek lub koniecznością przedstawienia stosownego zabezpieczenia)
- ✓ państwa członkowskie mogą zaoferować odroczenie opodatkowania do czasu realizacji zysków
- ✓ dopuszczalne jest rozłożenie płatności podatku na raty (5 lat), co więcej wprowadzenie takiej opcji może zostać uznane za wystarczającą formę odro-

¹¹ Stanowisko ZPP zgłoszone w konsultacjach;
<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309/katalog/12530095#12530095> (dostęp: 12.10.2018)

¹² Wyrok TSUE z dnia 13 listopada 2017 r., C-646/15

czenia opodatkowania (nawet jeśli podatek miałby być nakładany przed realizacją zysków).

Jeden z pierwszych takich wyroków zapadł 11 marca 2004 r. (sprawa Hughes de La-steyrie de Saillant, sygn. C-9/02). Unijny Trybunał rozpatrywał sprawę Francuza, który przeprowadził się do Belgii, zabierając ze sobą znaczący udział we francuskiej spółce. Zapłacił podatek od niezrealizowanych dochodów kapitałowych. TSUE uznał, że ówczesny francuski podatek był obliczony na stawianie przeszkód w swobodzie osiedlania się, a nie na walkę z nadużyciami.

Inne ważne orzeczenie zapadło 29 listopada 2011 r. w sprawie holenderskiej firmy National Grid Indus, która przeniosła siedzibę do Wielkiej Brytanii (sygn. C-371/10). Trybunał nie podważył samego holenderskiego podatku od wyjścia, ale napiętnował wymóg natychmiastowej jego zapłaty bez możliwości rozkładania go na raty.

W późniejszych latach także administracje podatkowe Portugalii i Hiszpanii poniosły klęskę przed Trybunałem z podobnych przyczyn (sprawy C-38/10 oraz C-64/11). Taki sam zarzut spotkał Finlandię w jednym z najnowszych (z 23 listopada 2017 r.) wyroków dotyczących podatku od wyjścia (sprawa A Oy, sygn. C-292/16).

Kłopoty ze swoim podatkiem miały także Niemcy. W sprawie spółki DMC (sygn. C-164/12) Trybunał podważył tamtejsze przepisy o exit tax dotyczące przenosin firm. Uznał, że naruszają europejską swobodę przepływu kapitału. W sprawie chodziło o operacje kapitałowe między spółkami austriackimi i niemieckimi.

5. Ryzyka dla utrzymania w mocy rozwiązań z projektu nowelizacji

Instytut zwraca także uwagę na fakt, iż projekt zmian podatkowych, którego częścią jest wprowadzenie exit tax procedowany jest w sposób pośpieszny, uniemożliwiający przeprowadzenie szerokiej, merytorycznej i głębokiej dyskusji, jakiej wymagają tak daleko idące zmiany. Otóż projekt został opublikowany 24 sierpnia. Całość nowelizacji liczy 150 stron, zaś finalnie z załącznikami tylko część nowelizacji obejmująca exit tax liczy... 1080 stron. Warto w tym kontekście pamiętać, że w planach rządu wszystkie zmiany miałyby zacząć obowiązywać od stycznia 2019 roku. Oznacza to, że kompleksowa nowelizacja ustaw podatkowych musiałaby zostać ogłoszona najpóźniej do końca listopada tego roku. Zatem Sejm powinien uchwalić odpowiednie zmiany do końca października (w tym czasie zaplanowano zaledwie trzy plenarne posiedzenia Sejmu, a właściwa komisja – Komisja Finansów Publicznych – w tym samym czasie musi zająć się przede wszystkim ustawą budżetową). Tak rewolucyjnych zmian w systemie podatkowym wprowadzanych w tak szybkim tempie - zaledwie dwa miesiące - jeszcze w Polsce nie było i może to skutkować błędami legislacyjnymi oraz chaosem związanym z imple-

mentacją nowych przepisów prowadzącym do podważenia zaufania do przewidywalności polskiego systemu podatkowego. Zwłaszcza wobec pozytywnie ocenianego rozdzielenia przez MF nowelizacji na dwa niezależne projekty, zmiany niekontrowersyjne można wprowadzić niezwłocznie - jeszcze w tym roku, zaś exit tax i inne rozwiązania wprowadzić w terminie wymaganym dyrektywą, zyskując czas na rzetelne konsultacje, analizy oraz proces legislacyjny.

Wiele organizacji zwraca uwagę na fakt, iż skomplikowana materia, a także różnice prawne w systemach wielu krajów, a takie różnice wchodzące w grę przy przenoszeniu majątku i aktywów pomiędzy wieloma jurysdykcjami, wymagają dodatkowych analiz. Dlatego poza analizami czysto prawnymi i legislacyjnymi po stronie ustawodawcy i instytucji mających stosować nowe prawo, istotne byłoby danie podatnikom – potencjalnie zagrożonym nową regulacją - czasu na dokonanie analiz i symulacji wycen majątku, który mógłby podlegać nowemu podatkowi, aby mogli podjąć świadome i uzasadnione prawnie i ekonomicznie decyzje. To z kolei wymaga odpowiednio długiego *vacatio legis*, dlatego wejście w życie przepisów w terminie wymaganym dyrektywą, tj. od stycznia 2020 r. jest postulatem uzasadnionym nie tylko koniecznością starannego tworzenia prawa, ale i ochroną praw podatników.

Dodatkowo, Instytut zwraca uwagę na niebezpieczny trend w polityce legislacyjnej i gospodarczej rządu, jakim jest odchodzenie od zachęt do inwestowania i kreowania polityki przyciągania inwestycji na rzecz polityki represyjnej wobec osób i podmiotów i osób, które z różnych przyczyn zdecydują się opuścić nasz kraj.

Innym aspektem tego zjawiska jest propozycja zawarta w projekcie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych. W myśl ustawy, nad którą prace już trwają, firmy mogą być pociągnięte do odpowiedzialności za działania niezgodne z prawem i ukarane kwotą do 30 mln zł. W myśl ustawy sąd może nawet orzec likwidację przedsiębiorstwa i przepadek majątku. Ustawa obejmuje też podmioty zagraniczne, jeżeli czyn zabroniony został popełniony w Polsce lub w Polsce materializują się jego skutki.

6. Doświadczenia innych krajów UE - niewykorzystana lekcja dla Polski

Analizując propozycje zawarte w projekcie ustawy trzeba stwierdzić, iż ustawodawca nie korzysta z doświadczeń innych krajów które stosują exit tax, tymczasem zastosowanie tych rozwiązań pozwoliłoby uniknąć zarówno kłopotów prawnych z Trybunałem, jak i problemów w stosowaniu podatku i jego wpływu na gospodarkę.

Spośród krajów stosujących exit tax, tylko trzy z nich (Hiszpania, Francja i Holandia) stosują go wobec osób fizycznych. Co jednak kluczowe - w każdym z tych krajów jest to podatek od realnych zysków, czyli pobierany dopiero w momencie, gdy podatnik zrealizuje zyski, np. sprzedając posiadane akcje spółek publicznych. Co więcej, rozwiązania obowiązujące w tych krajach zakładają, że jeśli podatnik nie zrealizuje zysku w ciągu

10-15 lat od zmiany rezydencji podatkowej, zobowiązanie podatkowe zanika. Dodatkowo, w Holandii istnieje możliwość rozłożenia tego podatku na raty na okres 10 lat.

Zatem kraje posiadające już regulacje podatkowe mające na celu walkę z unikaniem opodatkowania wobec osób fizycznych nie stosują opodatkowania hipotetycznych zysków, a podstawą jego naliczenia są realnie osiągnięte przez podatnika zyski kapitałowe. Sytuacja taka ma miejsce np. we Francji, Hiszpanii oraz Holandii. W każdym z tych reżimów podatkowych ma miejsce odroczenie do czasu faktycznego spieniężenia aktywów i odnotowania zysku. We Francji podatek jest płacony o ile zbycie aktywów nastąpi w ciągu 15 lat (po tym czasie brak podatku), w Hiszpanii podatek jest płacony o ile zbycie aktywów nastąpi w ciągu 10 lat (po tym czasie brak podatku), natomiast w Holandii odroczenie jest bezterminowe – do czasu realizacji zysku.

Warto nadmienić, że największe kłopoty z tym podatkiem (związane z orzecznictwem TSUE) miała Francja, która także z tego m.in. powodu rozważa wycofanie się z jego stosowania, co publicznie zapowiedział już prezydent Emmanuel Macron.¹³

Także jeśli chodzi o exit tax od osób prawnych, kraje które go stosują, zawsze zezwalają również na jakąś formę odroczenia (najczęściej do czasu realizacji zysków lub na ok. 10 lat) a także na rozłożenie go na raty (od 2 do 10 lat, przeciętnie jest to okres 5 lat).

Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie w krajach stosujących exit tax wobec osób fizycznych ilustruje poniższa tabela:

Kraj	Osoby fizyczne odroczenie	Osoby fizyczne raty	Osoby prawne odroczenie	Osoby prawne raty
Hiszpania	Do czasu realizacji zysku, jeśli nie nastąpi to w ciągu 10 lat - brak podatku		Do czasu realizacji zysku	Tak (bez określenia długości)
Francja	Do czasu realizacji zysku, jeśli nie nastąpi to w ciągu 15 lat - brak podatku			10 lat
Holandia	Do czasu realizacji zysku	10 lat	Do czasu realizacji zysku	10 lat

Źr. Opracowanie własne.

¹³ *Macron says intends to end 30 pct French exit tax in 2019*; Reuters, <https://www.reuters.com/article/france-tax/macron-says-intends-to-end-30-pct-french-exit-tax-in-2019-forbes-idUSL8N1S84K2>, dostęp 12.10.2018

Nadmienić trzeba, że wszystkie inne kraje UE albo dotąd nie stosują exit tax, (9 krajów) albo stosują go wyłącznie do osób prawnych (15 krajów).

Trzeba jednocześnie podkreślić, iż proponowane w polskim prawie rozwiązania tego podatku wydają się być wyjątkowo - na tle innych krajów Unii - restrykcyjne i nie pozwalają na takie pobieranie podatku (odroczenie czy rozłożenie na raty) który byłby nie tylko możliwie mało dolegliwy dla podatnika, ale przynajmniej nie miałby charakteru konfiskacyjnego.

Dodatkowo zapowiedź likwidacji lub istotnego zmniejszenia tego podatku we Francji postulowana przez prezydenta Emanuela Macrona ma być częścią pakietu przedsiębiorczości i ściągać do Francji pożądane inwestycje, zwłaszcza w nowe, perspektywiczne sektory. W wywiadzie dla Forbesa Macron mówi: *Podatek ten jest bardzo negatywnym sygnałem dla przedsiębiorców we Francji, przede wszystkim dla inwestorów. Dlaczego? Ponieważ oznacza, że po przekroczeniu określonego progu jesteś karany, jeśli opuścisz Francję. Więc wyłączając bezpośrednio inwestycje zagraniczne, inwestorzy nie są zainteresowani działaniem tu. Ale to duży błąd także w przypadku naszych własnych start-upów, ponieważ wiele z nich w przeszłości, gdy uważały Francję za mniej atrakcyjną, zdecydowało się na rozpoczęcie swoich projektów od zera za granicą, aby uniknąć tego podatku. Więc w przyszłym roku stłumimy go. (...)Nie chcę żadnego „podatku wyjścia”. To nie ma sensu. Ludzie mogą swobodnie inwestować tam, gdzie chcą.*¹⁴

¹⁴ <https://www.forbes.pl/przywodztwo/emmanuel-macron-zapowiada-reformy-i-koniec-exit-tax/tbvtg20>

7. Podsumowanie, wnioski i konkluzje

Po przeanalizowaniu przedmiotowego projektu Instytut stwierdza, iż nie tylko zawiera on elementy szkodliwej dla gospodarki nadregulacji, ale dodatkowo zaproponowane rozwiązania mogą finalnie okazać się szkodliwe dla polskiej gospodarki, sprzeczne z prawem UE i orzecznictwem TSUE, a także de facto destabilizować cały projekt zmian podatkowych, gdy z powodu skutków społecznych (ucieczka podatników przed wprowadzeniem rozwiązań), prawnych (orzecznictwo TSUE bądź TK) trzeba będzie błyskawicznie nowelizować uchwalone prawo lub zawieszać jego działanie.

1. Dlatego w niniejszym raporcie Instytut wskazuje na następujące rekomendacje dla przedmiotowego projektu:
 - a) Rezygnacja z objęcia przedmiotowym projektem podatku exit tax osób fizycznych, jako ewidentnej nadregulacji – niewymaganej Dyrektywą, sprzecznej z jej intencjami jak też naruszającej fundamentalne swobody przepływu ludzi i kapitałów wewnątrz UE.
 - b) Wprowadzenie obowiązku płacenia podatku od realnych zysków, płaconego w momencie spieniężenia aktywów (opcja odroczenia tylko w przypadku przenosin w ramach UE/EOG)¹⁵.
 - c) Rezygnacja z pośpiesznego wprowadzania podatku od początku 2019 roku i wprowadzenie go w terminie wymaganym Dyrektywą (tj. od 2020), przy jednoczesnym przeprowadzeniu szerokiej, merytorycznej dyskusji społecznej oraz ze środowiskami przedsiębiorców, a także analizy zgodności proponowanych rozwiązań z prawem UE, orzecznictwem TSUE oraz dobrymi praktykami innych krajów UE. Odłożenie wprowadzenia exit tax do roku 2020, tj. do terminu wymaganego przez dyrektywę nie opóźni wprowadzenia innych - niekontrowersyjnych i generalnie korzystnych zmian wobec rozdzielenie przez MF nowelizacji na 2 projekty.

Ponadto, trzeba stwierdzić, iż wprowadzenie proponowanej regulacji może - wbrew intencjom rządu i ustawodawcy - spowodować skutki de facto utrudniające realizację celów tak Rządu, jak i generalnie rządzącego obozu Zjednoczonej Prawicy, takich jak: wzrost innowacyjności gospodarki, ekspansja polskich firm, przyciąganie inwestorów, zahamowanie emigracji i powrót z emigracji przynajmniej części Polaków.

¹⁵ Punkt 10, Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164, 12.07.2016