

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

<https://doi.org/10.18778/8142-235-2>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Łukaszowi

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
 Rozdział 1	
Istota podatku od wyjęcia	17
1.1. Wprowadzenie	17
1.2. Pojęcie podatku od wyjęcia	18
1.3. Cechy podatku od wyjęcia	20
1.4. Rodzaje podatku od wyjęcia	29
1.5. Podatek od wyjęcia a rozszerzony obowiązek podatkowy	31
1.6. Przyczyny wprowadzania podatku od wyjęcia	35
1.7. Cele podatku od wyjęcia	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 wyjęcia w systemie prawa podatkowego	51
1.9. Podsumowanie	53
 Rozdział 2	
Unormowania w zakresie podatku od wyjęcia w wybranych państwach EOG	57
2.1. Wprowadzenie	57
2.2. Podatek od wyjęcia 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

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

Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej **101**

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

**Podatek od wyjścia
a prawo międzynarodowe** **147**

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 roszczenia 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

Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce **197**

5.1. Wprowadzenie	197
5.2. Ocena koncepcji podatku od 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</i> z dnia 2 kwietnia 1997 r., 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, http://www.oecd.org/ctp/treaties/ , 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> , http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf , 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 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ec-lawtaxtreaties_annexa_en.pdf)
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 OECD¹. Podatek ten obciąża podatników przede wszystkim w przypadku opuszczenia kraju rezydencji (emigracji)². 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 rynkowej³. W przypadku ograniczonego podatku od wyjścia podatek nakłada się na niezrealizowane zyski kapitałowe w odniesieniu jedynie do niektórych składników majątku podatnika⁴.

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 kłauzula 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 UE⁵. Pogląd ten wydaje się jednak pochozny. 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*)”⁶. 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 zawierać 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 do 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 wyjścia

1.1. Wprowadzenie

Powszechnie używane określenie podatku od wyjścia (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 wyjścia sięga lat 30. XX wieku. W 1931 r. ogólny podatek od wyjścia wprowadziły Niemcy (niem. *Reichsfluchtsteuer*). Następnie tego rodzaju uregulowanie zostało przyjęte w Kanadzie (1972 r.) i w Australii (1985 r.). Ograniczony podatek od wyjścia 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 Hiszpania¹. Należy mieć na uwadze, że współczesna postać podatku od wyjścia 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 wyjścia w UE ma orzecznictwo TSUE, o czym szerzej będzie mowa w rozdziale trzecim.

W ramach tego rozdziału konieczne jest ustalenie istoty podatku od wyjścia. 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 wyjścia 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)². Obciążenie tym podatkiem może dotyczyć także transferu składników majątku z terytorium danego państwa za granicę, niezależnie od tego, czy nastąpiła zmiana rezydencji podatkowej podatnika³. Podatek ów może być nałożony zarówno na osoby fizyczne, jak i podatników podatku dochodowego od osób prawnych⁴. 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 nieuzyskanego (niezrealizowanego) zysku ze zbycia składników majątku (ang. *unrealized capital gains*), kierując się wartością rynkową⁵.

Termin „podatek od wyjścia” może odnosić się do różnych kategorii podatków⁶. 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 wyjęcia stanowi jeden z rodzajów obciążeń emigracyjnych⁷. Wyróżnia się ogólny i ograniczony podatek od wyjęcia. Szczegółowy opis tych rodzajów podatków od wyjęcia znajduje się w kolejnych podrozdziałach.

W polskiej literaturze termin „podatek od wyjęcia” 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 wyjęciowy”⁸, „podatek wyjęcia”⁹ i „podatek od wyjęcia”¹⁰. 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 wyjęcia” – 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 wyjęcia”. Przekład ten wskazuje bowiem, że danina publiczna zostaje nałożona na podatnika w związku z konkretnym zdarzeniem, tj. emigracją (wyjęciem). 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 wyjęcia”).

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 podatkowej¹¹. Co do zasady przekład 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 relevantnym podatkowo, jakim jest zrzeczenie się obywatelstwa¹². 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 rezydentów¹³. 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, [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.

do czynienia z tymczasowym rezydentem – np. gdy jego pobyt przed emigracją nie przekracza pięciu–dziesięciu lat. Istota omawianego rozwiązania sprowadza się do tego, że niesprawiedliwe byłoby opodatkowanie niezrealizowanego zysku w państwie chwilowego pobytu w sytuacji, gdy podatnicy ci mają zamiar wrócić do państwa właściwej rezydencji¹⁴.

Podatkowi od wyjścia w zasadzie nie podlegają nierezydenci, poza pewnymi wyjątkami, o których szerzej będzie mowa w rozdziale drugim. Związane jest to przede wszystkim z tym, że nawet w razie zbycia składników majątku przez nierezydenta państwu źródła nie będzie w większości przypadków przysługiwało prawo do opodatkowania tych zysków (ani na gruncie prawa wewnętrznego, ani na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Nie ma zatem podstaw do opodatkowania niezrealizowanych zysków celem uniknięcia sytuacji, w której zysk zrealizowany byłby opodatkowany w innym państwie.

Jak zauważono w poprzednim podrozdziale, opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku (ang. *unrealized capital gains*). Przedmiotem opodatkowania jest zatem osiągnięcie hipotetycznego zysku (dochodu). W ramach tego uregulowania przyjmuje się fikcję, że podatnik zbywa składniki swojego majątku i w związku z tym powstaje obowiązek zapłaty omawianego podatku. W tym przypadku mamy w istocie do czynienia z odmianą podatku od zbycia składników majątku (ang. *capital gains tax*) z tą różnicą, że opodatkowaniu podlegają hipotetyczne, nie zaś otrzymane zyski¹⁵. W zależności od rodzaju obowiązującego podatku od wyjścia opodatkowaniu mogą podlegać co do zasady wszystkie (państwa przyjmują jednak w tym zakresie pewne wyłączenia) bądź tylko niektóre składniki majątku. Tematyka to zostanie szerzej przedstawiona w kolejnych podrozdziałach. W przypadku emigracji spółek państwo wyjścia ma prawo opodatkować, poza niezrealizowanym zyskiem ze zbycia składników majątku, także tzw. ukryte rezerwy i wydatki nieponiesione, lecz potrącone z przychodu¹⁶.

Stawka w podatku od wyjścia zwykle odpowiada stawce, jaką państwa nakładają na zyski ze zbycia składników majątku¹⁷. Podstawę zaś opodatkowania stanowi różnica pomiędzy wartością rynkową składnika majątku a kosztami jego nabycia lub inaczej określoną podstawą kosztową, np. zaktualizowaną wartością początkową, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, gdy składniki majątku podlegają amortyzacji (wzrost wartości składnika majątku od momentu jego nabycia)¹⁸. Niektóre państwa nakładając podatek od wyjścia (którego płatność jest

14 *Ibidem*, s. 38.

15 Szersze rozważania na ten temat znajdują się w rozdziale czwartym.

16 D. Zernova, *Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market*, „Intertax” 2011, No 10, s. 472.

17 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. 615.

18 *Ibidem*, s. 615.

odroczone, o czym będzie mowa poniżej) przewidują możliwość uwzględnienia w podstawie opodatkowania strat powstałych w związku z faktycznym zbyciem składników majątku. Może to prowadzić w praktyce do zmniejszenia podatku do zapłaty. To, czy prawodawstwo przewiduje takie uprawnienie jest w dużym zakresie uzależnione od rodzaju nakładanej daniny. Tematyka ta zostanie dokładniej omówiona w rozdziale drugim.

Zdaniem niektórych autorów, w przypadku gdy państwo w podstawie opodatkowania uwzględnia zmiany w wartości składników majątku, jakie nastąpiły po emigracji, nie mamy już do czynienia z podatkiem od wyjścia w czystej postaci¹⁹. Z tym poglądem nie do końca można się zgodzić, o czym szerzej będzie mowa w podrozdziale 1.5.

Ustawodawcy, rozważając wprowadzenie podatku od wyjścia, stają przed dylematem, czy należy opodatkowywać wzrost wartości składników majątku w momencie wyjścia w późniejszym okresie (w momencie zbycia), czy też w ogóle zrezygnować z opodatkowania niezrealizowanych zysków. Wątpliwości te nie są nieuzasadnione. Należy bowiem podkreślić, że państwa co do zasady nie nakładają podatków na potencjalny zysk związany ze wzrostem wartości danego składnika majątku²⁰.

W literaturze zasadnie podkreśla się po pierwsze, że jedną z przyczyn braku opodatkowania niezrealizowanych zysków jest obowiązywanie na gruncie podatków dochodowych w odniesieniu do niektórych źródeł przychodu zasady kasowej. Dotyczy to przede wszystkim osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Zasada kasowa zakłada, że przychód powstaje w momencie zapłaty lub otrzymania pieniędzy bądź innych ekwiwalentnych świadczeń²¹. W związku z tym powstanie przychodu jest odroczone do momentu realizacji zysku i otrzymania zapłaty²². Nie podlegają zatem opodatkowaniu niezrealizowane zyski. Po drugie uważa się, że organy podatkowe mogłyby mieć problem z określaniem dochodu podlegającego opodatkowaniu z niezrealizowanych zysków. Trzeba byłoby bowiem szacować wartość rynkową, co mogłoby wiązać się z trudnościami dla administracji oraz z dodatkowymi kosztami związanymi np. z koniecznością powołania biegłych. Po trzecie, pobór podatku od niezrealizowanych zysków mógłby napotkać opór podatników, ponieważ opodatkowanie bez zbycia składnika majątku oznaczałoby często brak środków finansowych na zapłatę daniny²³. Po czwarte uważa się,

19 *Ibidem*, s. 616.

20 S.H. Goldberg et al., *Taxation Caused by or After a Change in Residence (Part I)*, „Tax Notes International” 2000, No 6, s. 645.

21 Por. art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. – „przychodami [...] są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”.

22 L. de Broe, *General...*, s. 27.

23 P. Sørensen, *Dual Income Taxes: a Nordic Tax System, revised version of paper originally presented at the conference on New Zealand Tax Reform – Where to Next? at the Victoria University of Wellington*, 11–13 February 2009, <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/DUAL%20>

że opodatkowanie zysków przed momentem ich realizacji jest niesprawiedliwe²⁴. Wiąże się to z naruszeniem zasady zdolności płatniczej. Podatnicy nie posiadający określonych składników majątku (lecz np. dysponujący środkami pieniężnymi) nie są zobowiązani do zapłaty podatku. Państwo rezydencji pozostaje bowiem właściwe dla późniejszego opodatkowania ewentualnych transakcji dokonywanych przy użyciu tych środków pieniężnych. Z drugiej zaś strony podatnicy z określonym majątkiem, lecz nieposiadający środków pieniężnych, muszą zapłacić podatek od nie-zrealizowanych zysków. Tym samym państwo zabezpiecza się przed utratą prawa do późniejszego opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku.

Powyższe wyrażnie wskazuje, że w przypadku podatków od wyjścia mamy do czynienia z wyjątkiem od zasady, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku. Trzeba mieć jednak na względzie, że kształt regulacji dotyczących podatków od wyjścia będzie w dużym zakresie uzależniony od tego jak opodatkowane są w danym przypadku zyski ze zbycia składników majątku. Należy podkreślić, że państwa w różny sposób opodatkowują tego rodzaju dochody. W niektórych systemach zyski ze zbycia składników majątku zwolnione są z opodatkowania. W tym przypadku najczęściej w ogóle nie pojawi się podatek od wyjścia²⁵. Niekiedy zyski te opodatkowane są na tych samych zasadach, w tym według tych samych stawek, co inne dochody. W innych przypadkach zyski ze zbycia składników majątku opodatkowane są wedle specjalnych, odrębnych stawek. Niektóre systemy podatkowe dopuszczają indeksowanie kosztów nabycia składnika majątku na podstawie wskaźnika inflacji, dzięki czemu opodatkowaniu podlega jedynie rzeczywiście osiągnięty przez podatnika zysk w momencie zbycia. Zdarza się także, że państwa ograniczają stawkę podatkową od zysków ze zbycia składników majątku, w zależności od tego jak długo dany składnik majątku był w posiadaniu podatnika przed zbyciem. Ponadto w niektórych jurysdykcjach opodatkowaniu podlegają zyski ze zbycia tylko niektórych składników majątku, np. udziałów lub akcji w sytuacji posiadania znaczącego pakietu tych udziałów bądź akcji²⁶. Wówczas możemy mieć do czynienia z ograniczonymi podatkami od wyjścia.

Jak wyżej podkreślono, podatki od wyjścia nakładane są na podatników w związku z ich emigracją do innego państwa (lub w ujęciu węższym – w związku z przeniesieniem składników majątkowych za granicę). Można zatem przyjąć, że jest to zdarzenie prawnie relewantne, wywołujące skutek w postaci opodatkowania omawianym podatkiem (zdarzenie powodujące opodatkowanie)²⁷. Co do zasady,

INCOME%20TAXES%20UCBT.pdf (dostęp: 29.07.2014), s. 4.

24 L. de Broe, *General...*, s. 27.

25 Przykładem może być Szwajcaria, gdzie nie występuje podatek od zysków ze zbycia składników majątku na poziomie federalnym.

26 S.H. Goldberg *et al.*, *Taxation...*, s. 646.

27 Należy mieć przy tym na względzie, że państwa dla zapewnienia szczelności systemu podatkowego mogą wprowadzać inne zdarzenia powodujące opodatkowanie, zrównane z emigracją.

bezpośrednio przed tym momentem powstaje obowiązek podatkowy w podatku od wyjęcia (choć termin zapłaty podatku może być odroczony w czasie, o czym będzie mowa poniżej). Na potrzeby tej pracy zdarzenie powodujące opodatkowanie podatkiem od wyjęcia będzie określane jako „wyjście” lub „emigracja”.

Prawo do emigracji jest jednym z fundamentalnych praw człowieka, gwarantowanym przez prawo międzynarodowe. Z *Powszechnej deklaracji praw człowieka* wynika, że każdy człowiek ma prawo opuścić jakikolwiek kraj, włączając w to swój własny, i powrócić do swego kraju (art. 13 ust. 2)²⁸. Podobna regulacja zawarta jest w art. 12 ust. 2 *Międzynarodowego paktu praw obywatelskich i politycznych*²⁹, w myśl której każdy człowiek ma prawo opuścić jakikolwiek kraj, włączając w to swój własny (art. 12 ust. 3 paktu stanowi z kolei, że wymienione wyżej prawa nie mogą podlegać żadnym ograniczeniom, z wyjątkiem tych, które są przewidziane przez ustawę, są konieczne do ochrony bezpieczeństwa państwowego, porządku publicznego, zdrowia lub moralności publicznej albo praw i wolności innych i są zgodne z pozostałymi prawami uznanymi w tym pakcie). Warto także zwrócić uwagę na art. 2 ust. 1 i 2 *Protokołu nr 4 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*³⁰, zgodnie z którymi:

1. Każdy, kto przebywa legalnie na terytorium państwa, ma prawo do swobodnego poruszania się i do swobodnego wyboru miejsca zamieszkania na tym terytorium;
2. Każdy może swobodnie opuścić jakikolwiek kraj, w tym swój własny [...].

Swobodny przepływ osób zagwarantowany jest także w TFUE³¹.

W odniesieniu do spółek prawo do zmiany siedziby prowadzenia działalności gospodarczej (rezydencji) zagwarantowane jest na poziomie unijnym, dzięki swobodom rynku wewnętrznego (choć nie ulega wątpliwości, że prawo to przysługuje także spółkom spoza UE). W tym przypadku zastosowanie znajdują przepisy TFUE regulujące swobodę przedsiębiorczości³². Z powyższego wyraźnie wynika, że podatnicy na gruncie prawa międzynarodowego mają pełną legitymację do zmiany miejsca swojej dotychczasowej rezydencji. Z tej perspektywy może się wydawać, że podatki od wyjęcia naruszają normy prawa międzynarodowego³³.

Ani KM OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, ani KM ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się, będące powszechnie akceptowanymi wzorcami umów o unikaniu podwójnego opodat-

28 Przyjęta i proklamowana rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 217 A (III) w dniu 10 grudnia 1948 r.

29 Otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r., DzU z 1977 r., nr 38, poz. 167.

30 Sporządzony w Strasburgu dnia 16 września 1963 r., DzU z 1995 r., nr 36, poz. 175/2.

31 Bezpośrednio w art. 21.

32 Art. 49 i n. TSUE.

33 Problematyka zgodności przepisów dotyczących podatków od wyjęcia i regulacji prawa UE zostanie przedstawiona w rozdziale czwartym.

kowania³⁴, nie przewidują rozdzielenia roszczeń podatkowych w przypadku wyjęcia podatnika z państwa emigracji (zwanego w dalszej części pracy także państwem wyjęcia) do państwa imigracji (zwanego w dalszej części pracy także państwem wejścia). Niemniej jednak pośrednio dopuszczają one taką sytuację, ponieważ zawierają reguły ustalania rezydencji podatkowej podatnika, który z punktu widzenia ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw może być uznany za rezydenta jednocześnie obu tych państw³⁵. Oznacza to, że modelowe konwencje, zawierające wzorce dla norm międzynarodowego prawa podatkowego, choć wprost nie przewidują prawa do emigracji, to takowe dopuszczają. Zawierają bowiem postanowienia pozwalające na rozstrzygnięcie problemu podwójnej rezydencji (który może powstać np. w przypadku emigracji, co dotyczy zarówno osób fizycznych, jak i spółek).

Możemy wyróżnić rzeczywistą i tzw. sztuczną emigrację. Z pierwszym przypadkiem mamy do czynienia, gdy następuje ustanie wszystkich więzi podatnika z państwem wyjęcia. Tego rodzaju działanie następuje w dobrej wierze (*bona fide*) i nie może być poczytywane jako mające na celu unikanie opodatkowania. Z kolei sztuczna emigracja sprowadza się do tymczasowego zamieszkania w innym państwie, umownie uznaje się, że nieprzekraczającego zwykle kilku lat. Jej celem jest uzyskanie korzyści podatkowych za granicą³⁶.

Istotne jest ustalenie, na potrzeby prezentowanej rozprawy, znaczenia pojęcia „emigracja”. W języku potocznym termin ten oznacza „wyjazd z ojczystego kraju do innego państwa w celu osiedlenia się tam”³⁷. Z punktu widzenia prawa podatkowego określenie to będzie miało znaczenie bardzo zbliżone do podanej powyżej definicji. Na gruncie tej gałęzi prawa trzeba bowiem przyjąć, że emigracja sprowadza się do opuszczenia państwa dotychczasowej rezydencji i osiedlenia się w innym państwie (ewentualnie na innym terytorium³⁸) bądź przeniesienia działalności gospodarczej do innego państwa (co będzie miało znaczenie z punktu widzenia przedsiębiorców, włączając spółki). Emigracja oznacza *de facto* zmianę rezydencji podatkowej. W przypadku spółek emigracja obejmuje transfer rezydencji podatkowej z jednego państwa do innego, nie zaś założenie nowej spółki za granicą (ewentualnie założenie nowej spółki i transfer do niej aktywów – przedmiotem mojej rozprawy jest przede wszystkim ten pierwszy przypadek)³⁹. Powyżej przytoczona definicja może ulec pewnej modyfikacji w odniesieniu do państw, w których

34 O czym szerzej mowa w rozdziale czwartym.

35 Tzw. *tie-breaker rule*, art. 4 KM OECD i art. 4 KM ONZ; S.H. Goldberg *et al.*, *Taxation...*, s. 643.

36 B. Bracewell-Milnes, M.A. Wisselink, J.C.L. Huiskamp, *International Tax Avoidance: a Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, t. A: *General and Conceptual Material*, Deventer 1979, s. 31–32.

37 *Słownik Języka Polskiego PWN*, <http://www.pwn.pl/> (dostęp: 31.07.2014).

38 W przypadku emigracji na terytorium zależne. Na potrzeby tej pracy, ilekroć będzie mowa o emigracji do innego państwa, należy także przyjąć, że termin ten obejmuje zarazem emigrację na terytorium zależne.

39 B. Bracewell-Milnes, M.A. Wisselink, J.C.L. Huiskamp, *International...*, s. 217.

obowiązuje, obok zasady rezydencji, zasada obywatelstwa w przypadku opodatkowania dochodów osób fizycznych. W takiej sytuacji emigracja będzie oznaczała zarówno opuszczenie państwa dotychczasowej rezydencji, jak i zrzeczenie się obywatelstwa (tego rodzaju emigracja nie będzie jednak co do zasady przedmiotem rozważań w następnych rozdziałach, należy zatem na potrzeby prezentowanej pracy przyjąć, że emigracja oznacza zmianę rezydencji podatkowej).

Jak zauważono powyżej, emigracja powoduje zmianę rezydencji podatkowej. Rezydencja taka wyznacza osobisty związek podmiotu z terytorium państwa nakładającego podatek, czego konsekwencją jest podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁴⁰. W różnych jurysdykcjach obowiązują zróżnicowane zasady ustalania rezydencji podatników. Państwa stosują określone kryteria wyznaczające próg, od którego dany podmiot znajduje się w zakresie władztwa podatkowego owego państwa. Kryteria te przybierają postać tzw. łączników podatkowych⁴¹. W prawodawstwach różnych państw można zaobserwować posługiwanie się więcej niż jednym łącznikiem podatkowym celem określenia rezydencji podatnika⁴². Status rezydenta jest często oceniany z perspektywy okoliczności formalnych (łączników formalnych) oraz, alternatywnie, okoliczności faktycznych (łączników funkcjonalnych). Łączniki formalne są łatwiejsze do zastosowania, jednakże ich użycie częściej prowadzi do konfliktu jurysdykcji podatkowych⁴³.

W przypadku osób fizycznych państwa biorą pod uwagę następujące formalne kryteria ustalania rezydencji podatkowej: miejsce zameldowania, miejsce stałego pobytu (zwykle przez okres nie krótszy niż 183 dni) bądź obywatelstwo. Wśród łączników funkcjonalnych możemy z kolei wyróżnić: miejsce zwykłego pobytu, miejsce posiadania domu oraz centrum interesów życiowych i ekonomicznych⁴⁴.

Przy ustalaniu rezydencji spółek powszechnie uwzględnia się miejsce utworzenia bądź miejsce rejestracji siedziby spółki (łączniki formalne). Natomiast odwołując się do okoliczności faktycznych, bierze się też pod uwagę m.in.: miejsce zarządzania i kontroli, miejsce położenia faktycznej siedziby, miejsce faktycznego zarządu, miejsce centralnej administracji czy główne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁵.

40 A. Biegalski, *Część I. Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 47.

41 *Ibidem*, s. 46–47.

42 H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 16–18.

43 *Ibidem*, s. 19.

44 *Ibidem*, s. 18–21.

45 *Ibidem*, s. 16–17; L. de Broe, *Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2009, s. 95–96; J.M. Rivier, *General Report*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 72a), Bruxelles 1987, s. 52–58.

Szczegółowe zasady ustalania rezydencji podatkowej w odniesieniu do wybranych państw zostaną przedstawione w rozdziale drugim.

Należy zaznaczyć, że każde ze wskazanych powyżej kryteriów rezydencji daje w praktyce pole do międzynarodowego unikania opodatkowania⁴⁶. Zmiana rezydencji jest przede wszystkim badana na gruncie prawa wewnętrznego państw, które nakładają podatek od wyjścia. W tym zakresie często na podatników przetrzucony zostaje ciężar wykazania, że utracili oni status rezydenta państwa emigracji⁴⁷. Państwa w razie konfliktu rezydencji odwołują się także do odpowiednich postanowień obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (choć w niektórych państwach kwestia ta rozstrzygana jest wyłącznie na podstawie prawa wewnętrznego)⁴⁸. Ustalenie faktu zmiany rezydencji będzie miało kluczowe znaczenie dla podatnika z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od wyjścia. Może bowiem dojść do wyjścia podatnika z danego państwa, jednakże bez zmiany rezydencji. W takim wypadku opodatkowanie podatkiem od wyjścia nie nastąpi. Problem ten będzie szerzej omówiony w następnych rozdziałach.

Ustawodawcy w różny sposób reagują na zjawisko emigracji podatników. Najczęściej państwa ignorują to zdarzenie, nie nakładając na podatników emigrujących żadnych obciążeń podatkowych. W niektórych przypadkach emigracja traktowana jest jako zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy powodujący domniemane zbycie składników majątku i realizację należnego dochodu i zysków. Zgodnie z inną metodą państwa określają, jaki podatek powinien być nałożony w związku z emigracją i odraczają jego zapłatę do momentu, gdy składnik majątku jest rzeczywiście zbyty lub dochód zostaje osiągnięty⁴⁹. Z punktu widzenia rozprawy istotne znaczenie będzie miał drugi i trzeci z powyżej wymienionych sposobów traktowania emigracji podatników. W tym przypadku bowiem następuje opodatkowanie podatkiem od wyjścia.

Co do zasady, rozpatrując opodatkowanie emigracji, można zaobserwować dwa skrajne stanowiska. Zgodnie z pierwszym wszystkie możliwe podatki powinny być nałożone w odniesieniu do wzrostu wartości składników majątku od razu w dniu emigracji (ewentualnie z możliwością odroczenia zapłaty). Zakłada się bowiem, że brak opodatkowania może stanowić zachętę dla podatników do wyjazdu za granicę (przeniesienia spółki za granicę). Drugie podejście przyjmuje, że emigracja jest przyrodzonym (w odniesieniu do osób fizycznych) prawem, które nie powinno podlegać ograniczeniu przez państwo. Niektóre państwa opowiadają się za pierwszym wspomnianym stanowiskiem, co znajduje odzwierciedlenie w obowiązującym i wprowadzaniu regulacji dotyczących podatku od wyjścia⁵⁰. Uznanie jednej

46 B. Bracewell-Milnes, M.A. Wisselink, J.C.L. Huiskamp, *International...*, s. 229.

47 L. de Broe, *General...*, s. 31.

48 *Ibidem*, s. 37.

49 S.H. Goldberg *et al.*, *Taxation...*, s. 645.

50 *Ibidem*, s. 646.

z wyżej opisanych racji uzależnione jest od przyjętej przez dane państwo polityki podatkowej. *Prima facie* opodatkowanie podatkiem od wyjścia ogranicza fundamentalne prawo do emigracji⁵¹. Niemniej jednak należy zbadać, czy takie ograniczenie nie jest usprawiedliwione funkcjami wprowadzania podatków od wyjścia, co jest przedmiotem następnego podrozdziału.

Jak zauważono powyżej, w związku z emigracją (wyjściem) powstaje obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia. Obowiązek ten ujawnia się co do zasady w momencie poprzedzającym utratę statusu rezydenta przez podatnika w danym państwie⁵². Termin płatności tego podatku jest różnie określany, o czym szerzej będzie mowa w rozdziale drugim. Niemniej jednak, jak wskazano powyżej, podatnicy w chwili emigracji nie zbywają faktycznie składników majątku i nie dysponują środkami pieniężnymi z tego tytułu, co może rodzić trudności z zapłatą podatku w chwili emigracji. Poza tym z orzecznictwa TSUE wyraźnie wynika, że zabronione są regulacje w zakresie podatków od wyjścia w przypadku emigracji do państwa UE lub EOG, które przewidują natychmiastowy pobór podatku (w momencie wyjścia, ang. *immediate exit tax*), co zostanie szczegółowo omówione w rozdziale trzecim.

Państwa w różny sposób rozwiązują tak nakreślony problem. Przede wszystkim przewiduje się system odroczenia poboru podatku, będący w istocie ulgą w zapłacie podatku, który może przybrać postać bezpośrednią bądź pośrednią. Bezpośrednie odroczenie poboru podatku polega na określeniu podatku w momencie wyjścia i przesunięciu obowiązku zapłaty do momentu faktycznej realizacji zysków bądź wystąpienia innego zdarzenia (na potrzeby prezentowanej pracy można uznać, że mamy tu do czynienia z odroczeniem bezpośrednim bezwzględny). Ponadto niektóre państwa stosowały (bądź stosują) rozwiązanie przewidujące wstępne określenie kwoty podatku w momencie wyjścia z brakiem obowiązku jego zapłaty, gdy składniki majątku nie zostaną zbyte (lub nie zajdzie inne określone zdarzenie) w określonym terminie, np. pięć – bądź dziesięcioletnim (odroczenie bezpośrednie względne). Z kolei w ramach systemu pośredniego podatek od wyjścia rozkładany jest na kilka rocznych rat. Wszystkie powyższe konstrukcje mogą przewidywać nałożenie na podatnika dodatkowych obowiązków, celem zabezpieczenia poboru podatku w przyszłości, np. obowiązek zapłaty odsetek, złożenia odpowiedniego zabezpieczenia, ustanowienia w państwie wyjścia przedstawiciela podatkowego. Państwa często uzależniają także przyznanie (i utrzymywanie) odroczenia płatności podatku od wyjścia od wywiązywania się z określonych obowiązków informacyjnych po emigracji. Należy także wziąć pod uwagę, że w ramach tych regulacji powinność zapłaty podatku od wyjścia może podlegać zniesieniu, gdy podatnik powrócił do państwa pierwotnej rezydencji (nastąpiło ponowne nabycie statusu rezydenta tego państwa) w określonym terminie i na określonych warunkach⁵³.

51 Więcej na temat ograniczenia prawa do emigracji w rozdziale piątym.

52 O czym szerzej w rozdziałach drugim i czwartym.

53 L. de Broe, *General...*, s. 39.

Trzeba mieć przy tym na względzie, że – zdaniem niektórych autorów – z klasycznym podatkiem od wyjścia mamy do czynienia jedynie wtedy, gdy określenie należnego podatku następuje w momencie wyjścia (nie zaś w późniejszym okresie)⁵⁴. Należy także pamiętać, że uregulowania państw członkowskich UE w tym zakresie na przestrzeni lat były w szerokim zakresie uznawane za niezgodne z prawem unijnym. Obecnie więc kształt tych unormowań jest w dużej mierze uzależniony od wytycznych TSUE, o czym dokładniej będzie mowa w rozdziale trzecim. Szczegółowe rozwiązania przyjęte przez wybrane państwa zostaną z kolei omówione w rozdziale drugim.

1.4. Rodzaje podatku od wyjścia

Jak zauważono w podrozdziale 1.2, możemy wyróżnić ogólny i ograniczony podatek od wyjścia. Ogólny podatek od wyjścia nakładany jest na jeszcze niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku przed momentem emigracji. Przyjmuje się bowiem fikcję, że dla celów podatkowych składniki majątku zostały zbyte⁵⁵. Cechą charakterystyczną tego rodzaju podatku jest to, że opodatkowaniu podlegają wszystkie składniki majątku podatnika. Państwa, które wprowadziły ten rodzaj podatku w sposób najszerszy, zapobiegają emigracji podatników i tym samym utracie wpływów budżetowych. W praktyce bowiem wyjście podatnika oznacza obowiązek odprowadzenia podatku od każdego elementu swojego majątku. Wyjątki w tym zakresie, wynikające z przepisów prawa podatkowego państwa emigracji, dotyczą składników majątku, które pozostają w zakresie jurysdykcji podatkowej tego państwa w odniesieniu do nierezydentów, np. nieruchomości położonych w tym państwie⁵⁶.

Omawiany rodzaj podatku od wyjścia obowiązuje w odniesieniu do osób fizycznych w państwach, w których wprowadzono ogólny podatek ze zbycia składników majątku (ang. *comprehensive capital gain tax*). Takie rozwiązanie wydaje się spójne. Jeśli bowiem każda transakcja zbycia składnika majątku podlega opodatkowaniu, to konsekwentnie emigracja łączy się z domniemaniem zbycia wszystkich składników majątku. Trudno wyobrazić sobie odwrotną sytuację, w której dane państwo wprowadziło podatek od zbycia niektórych tylko składników majątku, lecz w momencie wyjścia opodatkowane są wszystkie jego składniki. Taki system byłby nie

54 F. de Man, T. Albin, *Contradicting...*, s. 615.

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

56 L. de Broe, *General...*, s. 33.

do pogodzenia z podstawową zasadą prawa podatkowego – zasadą sprawiedliwości w ujęciu horyzontalnym. Podatnik, który zbyłby dany składnik majątku, nieobjęty podatkiem od zbycia składników majątku, nie byłby opodatkowany, podczas gdy podatnik emigrujący, w przypadku obowiązywania ogólnego podatku od wyjścia, musiałby zapłacić podatek od tego samego rodzaju składnika majątku.

Do państw, które wprowadziły ogólny podatek od wyjścia w stosunku do osób fizycznych należy zaliczyć Kanadę i Australię⁵⁷. W Niemczech ten rodzaj podatku (niem. *Reichsfluchtsteuer*) obowiązywał w latach 1931–1953⁵⁸.

Ogólny podatek od wyjścia obowiązuje w państwach, które opodatkowują zmianę rezydencji spółek prawa handlowego. W tym przypadku nie wyodrębnia się bowiem składników majątku, które podlegają opodatkowaniu i które są wyłączone z opodatkowania. Przyjmuje się bowiem fikcję, że spółka stanowi całość funkcjonalno-organizacyjną i w momencie emigracji następuje zbycie wszystkich składników majątku spółki. Co do zasady, podatek od wyjścia nie wystąpi, jeżeli spółka pozostawi w państwie emigracji zakład, a poszczególne składniki majątku można przypisać do tego zakładu⁵⁹.

Wśród państw, które wprowadziły ogólny podatek od wyjścia w odniesieniu do spółek można wymienić: Kanadę, Wielką Brytanię i Szwajcarię (oraz państwa wskazane w rozdziale drugim)⁶⁰.

Ograniczony podatek od wyjścia, w odróżnieniu do ogólnego podatku od wyjścia, nakładany jest na niezrealizowane zyski ze zbycia określonych składników majątku, np. zyski ze zbycia akcji, udziałów, papierów wartościowych, wierzytelności. Często występującym rozwiązaniem jest opodatkowanie podatkiem od wyjścia zysków ze zbycia znaczącego pakietu akcji lub udziałów (ang. *substantial shareholding*). Państwa w różny sposób definiują pojęcie „znaczącego pakietu akcji lub udziałów” (zróżnicowana jest np. liczba wymaganego udziału kapitałowego)⁶¹. Ponadto w niektórych ustawodawstwach opodatkowaniu podlega niezrealizowany zysk ze zbycia udziałów lub akcji spółek jedynie krajowych.

Podatki te występują, co do zasady, w państwach, które nie opodatkowują wszystkich składników ze zbycia składników majątku. Takie rozwiązanie pozostaje w zgodności z całościową koncepcją opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Jak podkreślono powyżej, trudno byłoby wyobrazić sobie opodatkowanie wszystkich składników majątku w momencie emigracji w sytuacji, gdy w normalnym obrocie opodatkowaniu podlega zbycie tylko określonych składników majątku.

57 *Ibidem*, s. 32.

58 R. Betten, *Income Tax...*, s. 12.

59 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 190–191.

60 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).

61 L. de Broe, *General...*, s. 38.

Ponadto to, czy państwo wprowadziło tego rodzaju podatek będzie w dużej mierze zależało od przepisów prawa wewnętrznego oraz kształtu obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest państwo emigracji⁶². Dotyczy to przypadków, gdy dane państwo nie wprowadziło odstępstw od art. 13 ust. 5 KM OECD⁶³ lub art. 13 ust. 6 KM ONZ⁶⁴, dzięki którym państwo to zachowuje prawo do opodatkowania zrealizowanych zysków ze zbycia określonych składników majątku przez nierezydentów. Wówczas ochrona roszczeń podatkowych może być realizowana przez wprowadzenie ograniczonych podatków od wyjścia⁶⁵.

Ograniczone podatki od wyjścia nakładane na osoby fizyczne obowiązują np. we Francji, w Hiszpanii, Holandii, Niemczech i Norwegii (o czym szerzej w rozdziale drugim).

1.5. Podatek od wyjścia a rozszerzony obowiązek podatkowy

Niekiedy podatek od wyjścia utożsamiany jest z rozszerzonym obowiązkiem podatkowym. Zdaniem niektórych autorów współcześnie nie można już mówić, w przypadku emigracji do państw UE lub EOG, o opodatkowaniu podatkiem od wyjścia, lecz o rozszerzonym obowiązku podatkowym⁶⁶. Z tą tezą nie można się zgodzić, o czym będzie mowa poniżej.

Emigrujący podatnik w niektórych jurysdykcjach może zostać objęty nieograniczonym rozszerzonym obowiązkiem podatkowym (ang. *unlimited extended tax liability*)⁶⁷. W ramach tego reżimu podatnik jest ciągle traktowany jak domniemany rezydent państwa emigracji, niezależnie od faktu, że zmienił on już swoją rezydencję podatkową⁶⁸. Koncepcja ta podobna jest do zasady obywatelstwa jako ogólnej reguły opodatkowania dochodów w danym państwie, niemniej jednak

62 R. Betten, *Income Tax...*, s. 19.

63 Zgodnie z art. 13 ust. 5 KM OECD, zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku niewymienionego w ustępach 1, 2, 3 i 4 podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

64 Zgodnie z art. 13 ust. 6 KM ONZ, zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku niewymienionego w ustępach 1, 2, 3, 4 i 5 podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

65 L. de Broe, *General...*, s. 36; z zastrzeżeniem, o którym będzie mowa w rozdziale czwartym.

66 F. de Man, T. Albin, *Contradicting...*, 625.

67 Ten rodzaj obciążenia emigracyjnego zwany jest w literaturze anglojęzycznej także: *trailing taxes* lub *capital gains taxes on former residents*. Dotyczy to również ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego.

68 R. Betten, *Income Tax...*, s. 22.

różni się od wskazanej zasady tym, że obowiązuje byłego rezydenta przez określony w ustawodawstwie danego państwa czas (zwykle kilka lat)⁶⁹.

W ramach nieograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego emigrujący podatnik podlega opodatkowywaniu od swojego całego dochodu w państwie byłej rezydencji. Dotyczy to zarówno np. zysków ze zbycia składników majątku, które były własnością podatnika w momencie emigracji, jak i tego rodzaju zysków z majątku nabytego po emigracji⁷⁰.

Motywy wprowadzania nieograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego jest to, by byli rezydenci nie korzystali ze statusu nierezydentów w sytuacji, w której wyemigrowali z zamiarem realizacji dochodów lub zysków w sposób korzystny podatkowo oraz powrotu do państwa poprzedniej rezydencji⁷¹.

Nałożenie nieograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego na podatników jest możliwe tylko wówczas, gdy dane państwo w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których jest stroną, wprowadziło postanowienia w tym zakresie⁷². W przeciwnym wypadku, zgodnie z ogólnymi zasadami określania rezydencji, zawartymi w art. 4 umowy bilateralnej wzorowanej na KM OECD lub art. 4 KM ONZ (ang. *tie-breaker rule*) konflikt rezydencji zostanie rozstrzygnięty na korzyść państwa imigracji. W takiej sytuacji państwo emigracji nie będzie miało co do zasady praw do opodatkowania dochodów swojego byłego rezydenta. Nieograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy obowiązuje np. w Finlandii⁷³.

W ramach ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego (ang. *limited extended tax liability*), były rezydent podlega opodatkowaniu w odniesieniu do dochodów ze źródeł położonych w państwie emigracji. Emigranci podlegają opodatkowaniu przez określony czas (np. przez pięć–dziesięć lat), w sposób odmienny niż normalni nierezydenci. Wynika to z faktu, że często przyjmuje się szerszą definicję oraz bardziej restrykcyjnie opodatkowanie (np. przez wprowadzenie wyższych stawek podatkowych) byłych rezydentów niż innych nierezydentów⁷⁴. Niektóre państwa wprowadzają do swojego ustawodawstwa przepisy, zgodnie z którymi podatek nałożony na podatników objętych ograniczonym rozszerzonym obowiązkiem podatkowym nie może być niższy niż podatek obowiązujący innych nierezydentów (np. Niemcy, USA)⁷⁵. Ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy może obejmować tylko niektóre kategorie dochodów (zysków), pochodzących ze źródeł w państwie emigracji, np. zyski ze zbycia składników majątku.

69 *Ibidem*, s. 65.

70 V. Chand, *Exit Charges...*

71 L. de Broe, *General...*, s. 45.

72 *Ibidem*, s. 45.

73 V. Chand, *Exit Charges...*

74 R. Betten, *Income Tax...*, s. 29.

75 Niemcy wprowadziły także przepis, zgodnie z którym podatek w ramach tego reżimu nie może być wyższy niż podatek obowiązujący rezydentów; *ibidem*, s. 29.

W porównaniu z nieograniczonym rozszerzonym obowiązkiem podatkowym omawiany sposób opodatkowania byłych rezydentów dotyczy węższej kategorii dochodów (zysków) podlegających opodatkowaniu (tylko ze źródeł położonych w państwie emigracji, ewentualnie tylko określonych składników majątku). Przyjmuje się, że koncepcja ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego stanowi rozszerzenie zasady terytorialności⁷⁶. Nie do końca można zgodzić się z tym poglądem. Wydaje się, że bardziej zasadne jest przyjęcie, że omawiana reguła stanowi zawężenie zasady terytorialności. Zasada terytorialności ma bowiem zastosowanie do wszystkich nierezydentów osiągających dochód ze źródeł przychodów położonych w danym państwie. Z kolei ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy odnosi się jedynie do nierezydentów będących byłymi rezydentami danego państwa. Ponadto zasada terytorialności nie jest ograniczona w czasie, a nieograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy obowiązuje podatnika przez określony czas (zwykle kilka lat).

Podobnie jak w przypadku nieograniczzonego rozszerzonego obowiązku podatkowego, państwa stosujące ten sposób opodatkowania wobec swoich byłych rezydentów muszą wprowadzić stosowne klauzule do swych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przeciwnym razie, zgodnie z ogólnymi zasadami takich umów, opartych na KM OECD i KM ONZ, konflikt rezydencji zostanie rozstrzygnięty na rzecz państwa imigracji. W rezultacie państwo emigracji nie będzie miało, co do zasady, prawa do opodatkowania dochodów byłego rezydenta.

Można dostrzec pewne podobieństwa pomiędzy ogólnymi podatkami od wyjścia a nieograniczonym rozszerzonym obowiązkiem podatkowym. W ramach tych obciążeń emigracyjnych opodatkowaniu podlegają zyski ze zbycia wszelkiego rodzaju składników majątku. Niemniej jednak nieograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy przewiduje opodatkowanie także innych rodzajów dochodów (z pracy, najmu itd.), gdyż przyjmuje się domniemanie, że emigrujący podatnik jest ciągle rezydentem państwa emigracji. W przypadku podatków od wyjścia co do zasady opodatkowane są hipotetyczne, lecz niezrealizowane zyski (choć opodatkowanie może być odroczone do momentu realizacji), w nieograniczonym zaś rozszerzonym obowiązku podatkowym wymagana jest realizacja zysków (dochodów).

Niekiedy przyjmuje się, co podkreślono powyżej, że współcześnie ograniczone podatki od wyjścia stanowią *de facto* ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy. Dotyczy to sytuacji, w której w prawodawstwie przewidującym te podatki funkcjonuje system odroczenia płatności podatku do momentu realizacji zysku. Nie można zgodzić się z tym stanowiskiem z kilku powodów. Po pierwsze, w ramach ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego przyjmuje się domniemanie, zgodnie z którym emigrujący podatnik traktowany jest dla celów podatkowych w sposób szczególny, np. traktuje się go surowiej niż innych nierezydentów. Taka sytuacja nie występuje w odniesieniu do podatników podlegających

76 V. Chand, *Exit Charges...*

opodatkowaniu podatkiem od wyjścia. Obowiązują ich bowiem takie same zasady, w szczególności stawki, jak dotyczące podatników zbywających składniki majątku⁷⁷. Po drugie, w ramach ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego opodatkowaniu mogą podlegać także zyski ze zbycia składników majątku, które zostały nabyte po emigracji (co jest wykluczone w przypadku podatków od wyjścia)⁷⁸. Po trzecie, w tym reżimie opodatkowania w podstawie opodatkowania nie uwzględnia się wartości rynkowej, lecz bierze się pod uwagę ogólne zasady ustalania wysokości zysku ze zbycia danego składnika majątku⁷⁹. Co więcej, ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy nie nakłada obciążenia podatkowego jedynie na zyski, które narosły w okresie, gdy podatnik był rezydentem państwa emigracji (bierze się pod uwagę również zysk bądź stratę powstałą w państwie imigracji)⁸⁰. W ramach opodatkowania podatkiem od wyjścia pierwszym krokiem do określenia podstawy opodatkowania jest z kolei wartość rynkowa z momentu wyjścia (a zatem przyrost wartości składnika majątku w państwie emigracji), przy czym ostateczny kształt tej podstawy będzie uzależniony od tego, czy państwo wyjścia uwzględnia zmiany w wartości składnika majątku następujące po emigracji (co odnosi się przede wszystkim do strat). Po czwarte, w ramach ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego obowiązek podatkowy powstaje w momencie zbycia składników majątku, nie zaś w chwili poprzedzającej emigrację tak jak dzieje się to w przypadku podatku od wyjścia⁸¹. Wiąże się z tym kolejny argument, zgodnie z którym w ograniczonym rozszerzonym obowiązku podatkowym podatek podlega określeniu w momencie faktycznej realizacji zysków, nie zaś w momencie emigracji, co jest zasadą w odniesieniu do podatku od wyjścia.

Można zauważyć pewne podobieństwo pomiędzy dwoma reżimami opodatkowania emigrantów w ramach omawianego przypadku. Podatek od wyjścia może przewidywać odroczenie poboru podatku do momentu faktycznej realizacji zysków (co wykazuje podobieństwa do ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego, w ramach którego opodatkowane są tylko niektóre składniki majątku). Niemniej jednak trzeba mieć na uwadze, że odroczenie nie ma związku z momentem powstania obowiązku podatkowego, a ponadto stanowi jedynie ulgę w zapłacie podatku. Co więcej w ramach konstrukcji podatku od wyjścia zasadą jest ciągle natychmiastowe opodatkowanie. Odroczenie funkcjonuje na zasadzie wyjątku – po spełnieniu określonych kryteriów lub w razie emigracji do państwa UE lub EOG.

77 F. de Man, T. Albin, *Contradicting...*, s. 615.

78 B. Wiman, *Emigration Taxes*, [w:] *The Notion of Income from Capital*, eds. P. Essers, A. Rijkers, Amsterdam 2005, s. 266.

79 *Ibidem*.

80 M. Nestmann, *Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms*, [w:] *Source versus Residence in International Tax Law*, eds. H.-J. Aigner, W. Laukots, Wien 2005, s. 552.

81 K. Cejje, *Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond*, „Intertax” 2012, No 6/7, s. 383–384.

Ponadto w podstawie opodatkowania podatku od wyjścia mogą być uwzględnione zmiany w wartości składnika majątku, jakie następują po emigracji podatnika, tj. straty, co może powodować, że podatek ten traci swój klasyczny charakter. Niemniej jednak należy pamiętać, że w ramach tego podatku punktem wyjścia określenia podstawy opodatkowania jest wartość rynkowa z chwili emigracji. Państwo emigracji może uwzględniać zmiany wartości składnika majątkowego w przyszłości, ale nie musi tego robić. Z kolei w przypadku ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego w ogóle ignoruje się wartość składnika majątku z chwili emigracji. Decydujące znaczenie ma moment zbycia składnika majątku.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, można przyznać, że niekiedy podatek od wyjścia przybiera pewne cechy właściwe dla rozszerzonego obowiązku podatkowego. Nie zmienia to jednak faktu, przy wzięciu pod uwagę powyżej przedstawionych argumentów, że ciągle mamy do czynienia z takim rodzajem podatku.

1.6. Przyczyny wprowadzania podatku od wyjścia

Można wyróżnić kilka grup przyczyn, dla których państwa decydują się na wprowadzenie podatku od wyjścia⁸². Cele tego podatku zostaną przedstawione w następnym podrozdziale, niemniej jednak w ramach tej jednostki redakcyjnej będzie wskazany związek pomiędzy poszczególnymi przyczynami a celami omawianego uregulowania.

Pierwszą i podstawową przyczyną wprowadzania regulacji dotyczących podatku od wyjścia jest potrzeba zachowania przez państwo emigracji prawa do opodatkowania składników majątku, przede wszystkim nabytych w tym państwie. Uznaje się, że skoro podatnik wszedł w posiadanie majątku w danym państwie (w szczególności, gdy ten majątek tam powstał), to państwu temu powinno przysługiwać prawo do późniejszego opodatkowania zbycia tego majątku. Z tego punktu widzenia należy wziąć pod uwagę kilka sytuacji. W przypadku, gdy podatnik staje się rezydentem państwa, z którym państwo wyjścia nie ma zawartej

82 Zob. *Review of the Present-law Tax and Immigration Treatment of Relinquishment of Citizenship and Termination of Long-Term Residency*, Staff of Joint Committee on Taxation, 2003, <http://www.jct.gov/s-2-03.pdf> (dostęp: 1.08.2014); wymienione przyczyny, opisane także w tym podrozdziale, we wskazanym raporcie nazwane są celami obciążeń skierowanych do podatników emigrujących; zdaniem autorki, nazewnictwo to nie jest prawidłowe. Przypadki te bowiem wskazują na motywy, którymi kierują się państwa wprowadzając podatki od wyjścia. Przyczyny owe wiążą się pośrednio bądź bezpośrednio z celami podatków od wyjścia, które stanowią *de facto* odpowiedź na zapotrzebowanie na wprowadzenie omawianego rodzaju podatku.

umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, co do zasady państwo wyjścia zachowuje prawo do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Podobna sytuacja zachodzi, gdy emigracja następuje do państwa, z którym państwo wyjścia ma zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz na jej gruncie zachowuje prawo do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. We wskazanych przypadkach nie ma potrzeby wdrażania opodatkowania podatkiem od wyjścia (choć niekiedy państwa wprowadzają ten podatek np. w celu wyeliminowania trudności z wyegzekwowaniem daniny wynikającej ze zbycia składników majątku⁸³). W okolicznościach, gdy podatnik emigruje do państwa, z którym państwo wyjścia zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i na podstawie tej umowy nastąpiło przeniesienie prawa do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku na państwo nowej rezydencji, może pojawić się potrzeba nałożenia podatku od wyjścia. W tym przypadku bowiem państwo wyjścia traci prawo do późniejszego opodatkowania zrealizowanych zysków ze zbycia danego składnika majątku⁸⁴.

Druga przyczyna nakładania podatku od wyjścia (niejako związana z pierwszą) wynika z przeświadczenia, że obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do wzrostu wartości składnika majątkowego, który stanowi przychód należny w okresie, gdy podatnik jest ciągle rezydentem państwa wyjścia. Pogląd ten jest uzasadniony tym, że podatnik w rzeczywistości osiąga zysk (choć nie jest on zrealizowany) w państwie dotychczasowej rezydencji. Państwo to powinno zatem czerpać korzyść wynikającą ze wzrostu wartości majątku swojego rezydenta. Opisane powyżej dwie przyczyny opodatkowania podatkiem od wyjścia wiążą się bezpośrednio z celem tego podatku, jakim jest zapobieganie utracie wpływów budżetowych (w szczególności „ukrytego” roszczenia podatkowego, o czym dokładniej jest mowa w następnym podrozdziale).

Po trzecie, przyczyną wprowadzania podatku od wyjścia jest potrzeba usuwania niezamierzonych zachęt podatkowych, które wynikają ze zmiany rezydencji podatkowej. Brak regulacji tego rodzaju powoduje, że podatnicy mogą z łatwością przenosić swoją działalność bądź miejsce zamieszkania za granicę. Dla przykładu mogą lokować przedsiębiorstwa w państwach przewidujących znaczenie niższy poziom obciążeń podatkowych lub emigrować jedynie w celu zbycia składników majątku, które za granicą opodatkowane są niższymi stawkami lub zwolnione są z opodatkowania. Przyczyna ta zatem jest związana z celem podatku od wyjścia, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Czwarta przyczyna wprowadzania podatku od wyjścia wynika z konieczności zapewnienia, by podatnik nie odnosił żadnej korzyści podatkowej związanej z emigracją. Pogląd ten można pogodzić z zasadą sprawiedliwości podatkowej w ujęciu horyzontalnym. Emigrujący podatnik nie może być bowiem bardziej

83 L. de Broe, *General...*, s. 42.

84 *Ibidem*, s. 41–42.

uprzywilejowany niż inny podatnik, który nie decyduje się na emigrację podatkową, a znajduje się w takiej samej sytuacji (np. prowadzi działalność gospodarczą w tej samej formie, dysponuje takimi samymi składnikami majątku). Uprzywilejowanie emigrującego podatnika może wynikać z faktu, że w przypadku, gdy zmiana rezydencji ma charakter sztuczny, podlega on bardziej preferencyjnym zasadom opodatkowania (np. w związku z określoną transakcją podlegającą korzystnym regułom opodatkowania lub nieopodatkowaną w państwie wejścia) aniżeli podatnik niezmienny rezydencji podatkowej. Przyczyna ta jest w pewnym stopniu powiązana z celem podatku od wyjścia, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Piątą z przyczyn wprowadzenia podatku od wyjścia może być chęć ukarania podatników, którzy decydują się na emigrację. W tym przypadku podatek ten pełni funkcję represyjną. Z jednej strony będzie służył prewencji szczególnej – w konkretnym przypadku może zniechęcić podatnika do zmiany rezydencji. Z drugiej zaś strony jego nałożenie będzie sprzyjać realizacji prewencji ogólnej – w pewnym zakresie zapobiegnie to emigracji innych rezydentów. Z przyczyną tą może wiązać się symboliczna chęć wyrażenia przez państwo dezaprobaty wobec działań polegających na opuszczeniu państwa dotychczasowej rezydencji. Przyczynę tę można wiązać z dwoma celami podatków od wyjścia – z zapobieganiem utracie dochodów budżetowych przez państwo i wprowadzeniem dodatkowego obciążenia fiskalnego dla podatników. Z uwagi na przysługujące podatnikom prawo do emigracji, przyczyna ta nie powinna mieć znaczenia przy podejmowaniu decyzji o wprowadzeniu podatku od wyjścia.

Po szóste, niektóre państwa zaimplementowały podatek od wyjścia niejako „przy okazji” wprowadzania ogólnego reżimu opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Przypadek ten dotyczy np. Kanady i Australii⁸⁵. Zabieg ów ma na celu zapewnienie spójności systemu podatkowego w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku (ang. *capital gains*), niezależnie od tego, czy podlegają one realizacji w państwie emigracji czy poza nim.

1.7. Cele podatku od wyjścia

W literaturze wyróżnia się dwa podstawowe cele podatku od wyjścia. Pierwszy z nich zakłada, że podatek ten ma zapobiegać utracie wpływów budżetowych. Podatek od wyjścia traktuje się wówczas jako „podatek ostatniej szansy”. Pełni zatem funkcję ochronną. Z drugiej strony podatek od wyjścia stanowi narzędzie

85 R. Betten, *Income Tax...*, s. 35.

służące zapobieganiu emigracji umotywowanej czynnikami podatkowymi. Jest wówczas środkiem służącym zapobieganiu unikania opodatkowania⁸⁶. Można wskazać jeszcze jeden cel wprowadzenia omawianego podatku – uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych. Wówczas traktujemy ten podatek jako zwykłe obciążenie emigracyjne. Niezależnie jednak od tego, jakie cele są brane pod uwagę przy wprowadzaniu podatku od wyjścia, należy zauważyć, że regulacja ta ma zastosowanie do wszystkich emigrujących podatników. W konsekwencji opodatkowanie opiera się na obiektywnych kryteriach, nie uwzględnia motywów wyjścia (np. czy emigracja ma na celu unikanie opodatkowania) i tego, czy na gruncie prawa wewnętrznego bądź umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w rzeczywistości dochodzi do utraty wpływów budżetowych⁸⁷. Ta słaba strona podatku od wyjścia może być jednak łagodzona odpowiednim doбором przesłanek zastosowania omawianych przepisów, o czym będzie mowa w następnych podrozdziałach i rozdziałach.

1.7.1. Zapobieganie utracie wpływów budżetowych

Podstawowy cel wprowadzania podatku od wyjścia stanowi potrzeba zapobiegania utracie wpływów budżetowych. Skutki budżetowe emigracji będą różniły się w zależności od tego, jaka zasada opodatkowania dochodów w danym państwie obowiązuje. Wyróżnia się w tym aspekcie zasadę rezydencji, zasadę terytorialności i zasadę obywatelstwa.

Pierwsza z nich przewiduje, iż rezydenci danego państwa objęci są tam nieograniczonym obowiązkiem podatkowym. Oznacza to, że podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródła przychodów⁸⁸. Ten model opodatkowania wyraża osobisty związek podatnika z państwem, jest on przyjęty przez większość państw⁸⁹. W systemach podatkowych obok zasady rezydencji funkcjonuje zasada źródła, która ma zastosowanie do nierezydentów danego państwa. Wyraża ona dla odmiany ekonomiczny związek podatnika z danym państwem.

86 L. de Broe, *Hard Times for Emigration Taxes in the EC*, [w:] *A Tax Globalist: The Search for the Borders of International Taxation: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, eds. H.P.A.M. Arendonk, F.A. van Engelen, S.J.J.M. Jansen, Amsterdam 2005, s. 211; M. Nestmann, *Change...*, s. 551.

87 L. de Broe, *Hard Times...*, s. 212.

88 W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 159.

89 H. Hamaekers, *The Source Principle versus the Residence Principle*, „*Revista dos Tribunais*” 1993, No 3, s. 164.

Co do zasady, emigracja podatnika powoduje dla państwa dotychczasowej rezydencji podatnika utratę dochodów budżetowych w dwóch wymiarach⁹⁰. Państwo emigracji traci:

- 1) ukryte (ang. *latent*) roszczenie podatkowe,
- 2) przyszłe wpływy budżetowe⁹¹.

W tym pierwszym przypadku negatywne konsekwencje fiskalne dla państwa wyjścia wynikają z faktu, że emigrujący podatnik zabiera swój majątek ze sobą. Roszczenie podatkowe w tej sytuacji sprowadza się do powstałego potencjalnie dochodu stanowiącego różnicę pomiędzy wartością rynkową określonego składnika majątku a jego historyczną wartością lub wartością księgową netto (ukryte roszczenie). Wówczas powstaje niezrealizowany zysk ze zbycia składników majątku. Taka sytuacja zachodzi, gdy zgodnie z przepisami danego państwa opodatkowanie zysków kapitałowych jest odroczone do momentu realizacji zysku⁹². Państwo wyjścia traci roszczenie podatkowe w przypadku, gdy emigrujący podatnik zabiera ze sobą swój majątek do państwa nowej rezydencji i gdy w przyszłości zrealizowany zysk ze zbycia składników majątku nie podlega już opodatkowaniu w państwie emigracji (na gruncie prawa wewnętrznego bądź na podstawie obowiązującej między państwami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania)⁹³. Państwo emigracji zachowa jednak roszczenie podatkowe, gdy np. określony składnik majątku przypisany jest do zakładu położonego na jego terytorium (zakładając, że na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania państwo emigracji może opodatkować powstały dochód)⁹⁴.

Państwo emigracji w związku z wyjściem swojego rezydenta traci także przyszłe wpływy budżetowe. Przyjmuje się, że podatnik zabiera ze sobą „zdolność do generowania przychodu do opodatkowania”⁹⁵. Jego przychody (dochody), np. z tytułu pracy (w odniesieniu do osób fizycznych) czy działalności gospodarczej lub inwestycji (w odniesieniu do osób fizycznych i spółek), będą co do zasady przeniesione do państwa imigracji. Zagraniczne przychody podatnika nie będą już także opodatkowane w państwie emigracji na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego, ponieważ ustaje osobista więź pomiędzy podatnikiem a tym państwem⁹⁶. Państwo emigracji ma jednak ciągle prawo do opodatkowania przychodów ze źródeł położonych na jego terytorium pod warunkiem, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi inaczej⁹⁷.

90 Emigracja nie zawsze będzie wiązać się z utratą dochodów budżetowych dla państwa wyjścia, o czym mowa poniżej.

91 R. Betten, *Income Tax...*, s. 5–6.

92 L. de Broe, *General...*, s. 26.

93 R. Betten, *Income Tax...*, s. 6.

94 *Ibidem*.

95 *Ibidem*.

96 L. de Broe, *General...*, s. 27.

97 *Ibidem*, s. 27.

Emigracja podatnika w państwach, w których obowiązuje zasada rezydencji, jak podkreślono na wstępie, nie zawsze będzie wiązać się z dotkliwą utratą dochodów budżetowych. Zdarzenie to może powodować następujące konsekwencje dla państwa wyjęcia:

- 1) całkowitą utratę dochodów budżetowych,
- 2) częściową utratę dochodów budżetowych,
- 3) brak utraty dochodów budżetowych,
- 4) pewien dodatkowy zysk dla budżetu.

Całkowita utrata dochodów budżetowych następuje w przypadku, gdy podatnik zmienia rezydencję podatkową, nie pozostawiając w państwie emigracji żadnego źródła dochodów (pod warunkiem, że na gruncie prawa wewnętrznego bądź umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania państwo wyjęcia nie zachowuje prawa do opodatkowania np. zysków ze zbycia składników majątku przeniesionych za granicę). Częściowa utrata zachodzi natomiast w sytuacji, gdy podatnik osiąga dochody ze źródeł położonych w państwie wyjęcia, a zgodnie z prawodawstwem tego państwa dochody nierezydentów opodatkowane są w sposób bardziej uprzywilejowany niż dochody rezydentów (np. za pomocą stawek stałych, nie zaś progresywnych). Dotyczy to także sytuacji, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem emigracji a imigracji wyłącza bądź ogranicza opodatkowanie w tym pierwszym państwie (np. w odniesieniu do dochodów biernych)⁹⁸. Państwo wyjęcia nie poniesie straty budżetowej w związku z emigracją swojego rezydenta, jeżeli podatnik uzyskuje dochód ze źródeł położonych w państwie wyjęcia, a umowa pomiędzy państwami emigracji i imigracji wskazuje, że dochód ten może być opodatkowany tylko w tym pierwszym państwie (bądź w braku takiej umowy wynika to z prawa wewnętrznego państwa wyjęcia). Emigracja podatnika może w pewnych okolicznościach wiązać się z dodatkowym dochodem dla budżetu. Dotyczy to przypadku, gdy emigrujący podatnik uzyskuje przychody ze źródeł położonych w państwie emigracji, a państwo to opodatkowuje dochody nierezydentów w sposób bardziej rygorystyczny niż rezydentów (np. nie zezwalając na ulgi bądź odliczenia)⁹⁹.

Z kolei zgodnie z zasadą terytorialności podatnicy podlegają opodatkowaniu tylko w odniesieniu do dochodów mających swoje źródło w ramach określonej jurysdykcji¹⁰⁰. W konsekwencji zarówno rezydenci, jak i nierezydenci państwa, które zaadaptowało tę zasadę są opodatkowani tylko od dochodu ze źródeł znajdujących się w tym państwie oraz majątku położonego na jego terytorium¹⁰¹. Zasada ta wiąże się z regułą ograniczonego obowiązku podatkowego, która wyraża ekono-

98 R. Betten, *Income Tax...*, s. 7.

99 *Ibidem*, s. 7.

100 M. Pouletty, N. Smith, *The Territoriality Principle as Applied in Denmark, France and Hong Kong*, „Tax Planning International Review” 2005, No 12, s. 17.

101 *Glossary*, IBFD...

miczny związek podatnika z danym państwem. Często stanowi ona uzupełnienie zasady rezydencji, co podkreślono powyżej. Ma wówczas zastosowanie do opodatkowania dochodów nierezydentów.

Państwa, które zaadaptowały omawianą regułę doznają utraty dochodów budżetowych w przypadku wyjścia podatników, jeżeli emigracja obejmuje źródła przychodów położone na ich terytorium. Może to dotyczyć np. sytuacji przeniesienia za granicę składników majątku, zmiany miejsca wykonywania działalności gospodarczej lub pracy. W rezultacie państwo emigracji traci ukryte roszczenie podatkowe w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku oraz przyszłe wpływy budżetowe (całkowita utrata dochodów budżetowych)¹⁰². Nawet jednak w przypadku, gdy źródła przychodów pozostaną w państwie emigracji, to dochody budżetowe w tym państwie mogą ulec zmniejszeniu. Dzieje się tak w przypadku, gdy państwo wyjścia opodatkowuje nierezydentów w sposób bardziej uprzywilejowany niż rezydentów lub faktyczne opodatkowanie nierezydentów jest wyłączone bądź ograniczone przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania (częściowa utrata dochodów budżetowych)¹⁰³. Trzeba też pamiętać, że w państwach, które przyjęły terytorialny system opodatkowania nie nastąpi w ogóle utrata dochodów budżetowych w odniesieniu do dochodów byłego rezydenta ze źródeł zagranicznych (brak utraty dochodów budżetowych). Wynika to z faktu, że zgodnie z treścią tej zasady, dochody owe nie są objęte jurysdykcją podatkową państwa wyjścia (dotyczy to także okresu przed emigracją)¹⁰⁴. Jeśli jednak państwo emigracji opodatkowuje nierezydentów w sposób bardziej rygorystyczny niż rezydentów, to w przypadku wyjścia podatnika, może powstać dodatkowy dochód budżetowy.

Zasada obywatelstwa (zwana także zasadą narodowości) odgrywa ograniczoną rolę w niektórych krajach i stanowi dodatkową (równoległą), obok zasady źródeł i rezydencji, regułę opodatkowania¹⁰⁵. Zgodnie z nią, obywatele danego państwa podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, niezależnie od tego, czy są rezydentami tego państwa. Są oni opodatkowani od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Zasada ta stosowana jest zarówno do osób fizycznych, jak i prawnych¹⁰⁶. Stany Zjednoczone są przykładem państwa, które zaadaptowały tę zasadę.

W przypadku państw, w których obowiązuje ta zasada zmiana rezydencji podatkowej przez obywatela nie spowoduje utraty dochodów budżetowych. Wyni-

102 L. de Broe, *General...*, s. 27.

103 R. Betten, *Income Tax...*, s. 7.

104 *Ibidem*, s. 7–8.

105 H. Hamaekers, *The Source...*, s. 165.

106 Z obywatelstwem osoby prawnej w danym państwie mamy do czynienia, gdy osoba prawna utworzona została zgodnie z prawem tego państwa bądź w tym państwie znajduje się jej siedziba. W przypadku osób prawnych nie jest do końca poprawne posługiwanie się terminem „obywatelstwo”, gdyż wiąże się to z koniecznością przyjęcia fikcji prawnej; H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie...*, s. 16.

ka to z faktu, że jak podkreślono wyżej nieograniczonemu obowiązкови podatkowemu podlegają wszyscy obywatele danego państwa, niezależnie od tego, czy są jego rezydentami. Państwo nie traci „ukrytego” roszczenia podatkowego ani przyszłych wpływów budżetowych, ponieważ obywatele ciągle związani są więzią osobistą z państwem emigracji (brak utraty dochodów budżetowych). Niemniej jednak przepisy wewnętrzne bądź postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą przewidywać określoną metodę unikania podwójnego opodatkowania dla podatnika znajdującego się w zasięgu roszczeń dwóch jurysdykcji podatkowych¹⁰⁷. W takiej sytuacji może nastąpić częściowa utrata dochodów budżetowych. Z kolei całkowita utrata dochodów budżetowych związanych z emigracją może nastąpić w wówczas, gdy dany podatnik zrzeknie się obywatelstwa bądź następuje emigracja podatnika-rezydenta, niebędącego obywatelem¹⁰⁸. W takim przypadku może mieć zastosowanie regulacja dotycząca podatku od wyjęcia¹⁰⁹.

W przypadku państw, w których obowiązuje zasada obywatelstwa emigracja podatników będzie wiązała się z najmniej dotkliwymi skutkami dla budżetu (w porównaniu z państwami, które przyjęły inne zasady opodatkowania). Nie dotyczy to jednak sytuacji zrzeczenia się obywatelstwa przez podatnika (wówczas skutki będą podobne jak w przypadku emigracji z kraju, w którym obowiązuje zasada rezydencji).

1.7.2. Zapobieganie unikaniu opodatkowania

Podatek od wyjęcia uznawany jest za szczególny instrument zapobiegania unikaniu opodatkowania (ang. *specific anti-avoidance rule*, dalej także: SAAR). Unikanie opodatkowania stanowi jedną z form ucieczki przed podatkami. Do form tych, zgodnie z poglądami doktryny, zaliczamy także: oszczędzanie podatkowe (ang. *tax saving*), planowanie podatkowe (ang. *tax planning*) i uchylanie się od opodatkowania (ang. *tax evasion*)¹¹⁰.

Oszczędzanie podatkowe jest powszechnie uznawane za całkowicie legalne i uzasadnione zjawisko¹¹¹. W praktyce sprowadza się ono do następujących rodzajów zachowań. Po pierwsze, oszczędzanie podatkowe może polegać na powstrzy-

107 L. de Broe, *General...*, s. 27.

108 *Ibidem*, s. 27.

109 V. Chand, *Exit Charges...*

110 P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 14; V. Uckmar, *General Report*, [w:] *Tax Avoidance/Tax Evasion* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 63a), Deventer 1983, s. 20; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 27–28; C.A. Alvarrenga, *Preventing Tax Avoidance: Is There Convergence in the Way Countries Counter Tax Avoidance?*, „Bulletin for International Taxation” 2013, No 6, s. 348.

111 P. Karwat, *Obejście prawa...*, s. 20.

mywaniu się od czynności, które powodują powstanie obowiązku podatkowego (np. podatnik nie zbywa określonych składników swojego majątku przez określony czas, aż do uzyskania zwolnienia dochodu z tego źródła) lub na dążeniu do redukcji podstawy opodatkowania np. przez osiągnięcie niższego przychodu. Po drugie, ten rodzaj minimalizacji ciężaru podatkowego występuje w przypadku zastąpienia czynności powodującej zapłatę podatku w określonej wysokości inną czynnością, dającą podobne rezultaty ekonomiczne, lecz wiążącą się z mniejszym obciążeniem podatkowym (ewentualnie brakiem tego obciążenia)¹¹². W tym aspekcie zmiana rezydencji nie może być poczytywana jako mająca na celu oszczędzanie podatkowe.

Pewne podobieństwa do oszczędzania podatkowego wykazuje planowanie podatkowe, którego celem jest także minimalizacja bądź likwidacja ciężaru podatkowego, lecz z wykorzystaniem mechanizmów dopuszczalnych przez system prawny (a nawet w tym celu stworzonych)¹¹³. Działania te sprowadzają się do wykorzystywania preferencji podatkowych, ulg czy wyboru bardziej dogodnej formy opodatkowania¹¹⁴. Powyższe wskazuje, że zmiana rezydencji podatkowej może być przejawem planowania podatkowego. Prawo (międzynarodowe, unijne, krajowe) dopuszcza bowiem możliwość opuszczenia przez osobę fizyczną bądź spółkę państwa dotychczasowej rezydencji. W tym przypadku będziemy mieć do czynienia z planowaniem podatkowym w sytuacji, gdy osoba fizyczna bądź spółka wyemigruje do państwa przewidującego ogólnie niższy poziom obciążeń podatkowych.

W opozycji do oszczędzania podatkowego i planowania podatkowego znajduje się uchylanie od opodatkowania. Jest to nielegalne działanie, które wiąże się z nałożeniem sankcji karnych¹¹⁵. Działanie to sprowadza się do naruszenia prawa, które zostało podjęte z zamiarem uwolnienia się od obowiązku zapłaty podatku. W rzeczywistości uchylanie się od opodatkowania stanowi przestępstwo, defraudację podatkową¹¹⁶. Nie można uznać, że zmiana rezydencji podatkowej prowadzi do uchylania się od opodatkowania. Jak zostało powyżej zaznaczone, podmioty prawa są uprawnione do swobodnego przemieszczania się. Żaden przepis prawa podatkowego nie zakazuje zmiany rezydencji, a zatem nie można uznać, że zachodzi czyn sprzeczny z prawem. Zmiana rezydencji nie prowadzi także do objęcia podatnika odpowiedzialnością karną.

Warto zaznaczyć, że pomiędzy oszczędzaniem i planowaniem podatkowym a uchylaniem się od opodatkowania istnieje szerokie spektrum dla potencjalnych działań podatnika. Uznaje się, że formą minimalizacji ciężaru podatkowego, znajdującą się pomiędzy tymi obszarami, jest unikanie opodatkowania. Można przyjąć

112 M. Kalinowski, *Granice...*, s. 20.

113 P. Karwat, *Obejście...*, s. 16–17.

114 A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 26.

115 A. Melezini, *Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie jako element wychodzenia z kryzysu gospodarczego*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3, s. 2.

116 P. Merks, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, „Intertax” 2006, No 5, s. 272–273.

negatywną definicję tego pojęcia, zgodnie z którą unikanie opodatkowania polega na podejmowaniu działań redukujących opodatkowanie, które nie stanowią oszczędzania podatkowego bądź uchylania się od opodatkowania. Istnieje cienka granica pomiędzy oszczędzaniem podatkowym a unikaniem opodatkowania. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z redukcją ciężaru opodatkowania za pomocą sposobów akceptowanych przez prawo, w drugim zaś podatnik wykorzystuje sposoby, które znajdują się w sferze zainteresowań ustawodawcy, lecz nie zostały z określonych przyczyn objęte obowiązkiem podatkowym¹¹⁷. Innymi słowy unikanie opodatkowania jest działaniem zgodnym z literą prawa, lecz sprzecznym z jego duchem¹¹⁸. Raport OECD o unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania¹¹⁹ wskazuje na trzy elementy unikania opodatkowania:

- 1) występowanie elementu sztuczności działań, których podstawowym celem nie jest osiągnięcie celu biznesowego lub gospodarczego (w przypadku podatków od wyjścia można także mówić o osiągnięciu celu prywatnego),
- 2) poufność,
- 3) wykorzystywanie luk w prawie lub wykorzystywanie przepisów w sposób inny niż zamierzony przez ustawodawcę¹²⁰.

Mając na uwadze powyższe definicje i elementy unikania opodatkowania, można zauważyć, że niekiedy zmiana rezydencji będzie stanowić tego rodzaju zjawisko. Dotyczyć to jednak będzie typowo sztucznych struktur (tzw. sztuczna emigracja). Dla przykładu unikanie opodatkowania w kontekście podatku od wyjścia będzie zachodziło, gdy podatnik w państwie o wysokim poziomie obciążeń podatkowych (osoba fizyczna lub spółka) posiada określone składniki majątku, np. akcje. W przypadku sprzedaży tych akcji podatnik ów musiałby w państwie swojej rezydencji zapłacić wysoki podatek od zysku ze zbycia składników majątku. Celem uniknięcia tego podatku decyduje się na zmianę rezydencji do państwa przewidującego niski poziom obciążeń podatkowych bądź nieopodatkowanego tego typu operacji. Tam dokonuje transakcji zbycia akcji¹²¹. Po krótkim okresie wraca do państwa swojej poprzedniej rezydencji.

Opisane powyżej przypadki jaskrawo ilustrują mechanizm unikania opodatkowania, któremu ma zapobiegać podatek od wyjścia. W pierwszym przypadku cała operacja nie jest sprzeczna z prawem, lecz godzi w intencję ustawodawcy, jaką jest opodatkowanie wszystkich (czy też określonych co do rodzaju) zysków ze zbycia składników majątku. Działania te mają charakter całkowicie sztuczny – zmiana

117 V. Uckmar, *General Report...*, s. 23; B. Brzeziński, *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*, [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, red. J. Brylewska, Toruń 2012, s. 465–466.

118 *Glossary*, IBFD...

119 *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Paris 1987.

120 P. Merks, *Tax Evasion...*, s. 274.

121 V. Chand, *Exit Charges...*

rezydencji nie ma bowiem uzasadnienia biznesowego, gospodarczego bądź w odniesieniu do osób fizycznych prywatnego. Jedynym celem zmiany rezydencji jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W opisanym przypadku występuje także element poufności – podatnicy podejmują swoje działania bez informowania organów podatkowych. Następuje również wykorzystanie *sui generis* luki w prawie. Przepisy (w państwach, w których nie obowiązuje podatek od wyjęcia) nie przewidują bowiem regulacji mającej na celu zapobieganie zmianie rezydencji i zbycia składników majątku w innym państwie. Ponadto podatnicy w opisanych sytuacjach w sposób przemyślany wykorzystują postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹²². Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 5 KM OECD (art. 13 ust. 6 KM ONZ), zyski ze zbycia składników majątku, niewymienionych we wcześniejszych ustępach art. 13, podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji podatnika (czyli w państwie imigracji). Dotyczy to przypadków, kiedy zgodnie z konkretną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania państwo wyjęcia nie zachowało prawa do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Komentarz do KM OECD charakteryzuje opisany powyżej transfer rezydencji jako sztuczną konstrukcję prawną oraz formę niewłaściwego użycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, uzasadniającą stosowanie krajowych środków przeciw unikaniu opodatkowania¹²³. W tym przypadku należy bowiem odróżnić emigrację w dobrej wierze (*bona fide*) od emigracji o charakterze sztucznym, mającą na celu obejście prawa podatkowego.

Państwa wykazują różny stosunek do problemu unikania opodatkowania. Niektóre z nich w ogóle nie stosują środków zapobiegających unikaniu opodatkowania – ani opartych na prawie stanowionym, ani na orzecznictwie (ten przypadek pozostaje poza zakresem zainteresowania prezentowanej rozprawy). W pewnych systemach wypracowano doktryny orzecznicze przeciwko unikaniu opodatkowania. W innych z kolei obowiązują normatywne ogólne klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. *general anti-avoidance rule*, dalej też: GAAR). Państwa (obok obowiązywania klauzul orzeczniczych i normatywnych) mogą także wprowadzać specjalne regulacje mające na celu unikanie opodatkowania (SAAR)¹²⁴.

Doktryny orzecznicze przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązują przede wszystkim w USA, ale także w Wielkiej Brytanii, Danii, we Francji, w Holandii, Norwegii, Szwajcarii i Indiach. Różnią się one swoim zakresem w wymienionych państwach. Najwięcej tego rodzaju doktryn zostało wprowadzonych w USA¹²⁵. Istotą tych koncepcji, wypracowanych przez sądy, jest określenie dopuszczalnej

122 Szerzej na ten temat w rozdziale czwartym.

123 Art. 1 Konwencji Modelowej OECD, Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010, tłum. K. Bany, Warszawa 2011, § 8–10.

124 F. Zimmer, *General Report*, [w:] *Form and Substance in Tax Law* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87a), The Hague 2002, s. 37–38.

125 *Ibidem*, s. 38.

granicy aktywności podatnika w obszarze optymalizacji podatkowej i przeciwdziałanie przekroczeniu tej granicy¹²⁶.

Ogólne klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania stanowią zespół regulacji normatywnych, które wskazują, że określone aktywności podatników, zmierzające do zminimalizowania ciężaru opodatkowania są nieskuteczne na płaszczyźnie podatkowej¹²⁷. Przepisy te nie dotyczą konkretnych, kazuistycznych sytuacji, lecz mają z założenia obejmować istotną część bądź całość przypadków uznawanych za unikanie opodatkowania¹²⁸. Klauzule ogólne zapobiegające unikaniu opodatkowania nie wprowadzają dla podatników żadnych nakazów bądź zakazów. Określają natomiast przesłanki, których spełnienie pozwala organowi zakwestionować działanie (transakcję) podatnika (hipoteza klauzuli). Do takich przesłanek można zaliczyć m.in.: działanie podatnika nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowej czy też sztuczność, brak gospodarczego uzasadnienia podjętego działania. Dyspozycja normy przyznaje organom podatkowym uprawnienie do odmówienia skuteczności działania w sferze prawa podatkowego (przepisy nie wprowadzają sankcji nieważności)¹²⁹. Stosując klauzulę ogólną organy podatkowe dokonują oceny *ex post*, czy dane działanie podatnika wypełnia znamiona unikania opodatkowania¹³⁰.

Specjalne klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania stanowią określony zespół regulacji, który ma zapobiegać wyraźnie wskazanym przez ustawodawcę przypadkom uznawanym za unikanie opodatkowania¹³¹. Dyspozycja tych norm szczegółowo wskazuje przesłanki nadużycia podatkowego. Mogą mieć one charakter obiektywny (np. wskazywać na minimalny udział kapitałowy danego podmiotu czy określony czas od dokonania transakcji) oraz subiektywny (czyli odwoływać się do kryteriów właściwych dla zastosowania klauzuli ogólnej zapobiegania unikaniu opodatkowania). Do przykładowych specjalnych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania można zaliczyć regulacje dotyczące m.in. podatku od wyjścia, kontrolowanych spółek zagranicznych (ang. *CFC*), niedostatecznej kapitalizacji (ang. *thin capitalization*) oraz cen transferowych (ang. *transfer pricing*)¹³².

126 B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 131 i n.

127 A. Olesińska, *Klauzula...*, s. 29.

128 B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegająca unikaniu opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 289.

129 A. Olesińska, *Klauzula...*, s. 30–31.

130 *Ibidem*, s. 31.

131 M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 20.

132 S. van Weeghel, *General Report*, [w:] *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 95a), The Hague 2010, s. 23; *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm> (dostęp: 8.08.2014), s. 38 [dalej: BEPS Action Plan].

Tego rodzaju klauzule można również odnaleźć w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W tym miejscu należy odpowiedzieć na pytanie, czy w danym systemie prawa podatkowego potrzebne są przepisy dotyczące podatków od wyjścia, przy założeniu, że obowiązuje ogólna klauzula zapobiegania unikaniu opodatkowania (orzecznicza bądź normatywna)? Wydaje się, że odpowiedź w tym przypadku powinna być twierdząca. Za pomocą klauzuli ogólnej nie zawsze da się zbadać cel emigracji podatnika. By ustalić, czy wyjście ma charakter typowo sztuczny, wymagane jest, poza elementami ocennymi, wprowadzenie zobiektywizowanych przesłanek. Dla przykładu należy wprowadzić termin na zbycie składników majątku, którego przekroczenie będzie wiązało się z uznaniem, że podatnik dokonując zmiany rezydencji nie kierował się wyłącznie motywami podatkowymi. Można także określić, w jakich przypadkach nastąpiła emigracja podatnika do państwa przewidującego niski poziom opodatkowania bądź nieopodatkowanego danej transakcji.

Poza powyższym trzeba mieć na uwadze, że skutkiem zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest uznanie danej czynności za nieskuteczną na gruncie prawa podatkowego. W przypadku podatków od wyjścia organy nie mają uprawnienia do stwierdzenia nieskuteczności zbycia składników majątku. Transakcja zbycia odbywa się bowiem poza granicami państwa emigracji, jurysdykcja podatkowa danego państwa nie obejmuje tego zdarzenia, biorąc pod uwagę właściwe postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania została zawarta i nie zastrzeżono zachowania prawa do opodatkowania tych zysków w państwie emigracji). Podatki od wyjścia są zatem specyficznym przypadkiem unikania opodatkowania. Zwalczanie zjawiska sztucznej zmiany rezydencji podatkowej nie polega bowiem na zapobieganiu uzyskaniu korzyści podatkowych przez podatnika (czyli nieuznaniu czynności zbycia składników majątku dla celów podatkowych), ponieważ roszczenia podatkowe wobec podatnika ujawniają się w państwie imigracji. W tym przypadku chodzi o nałożenie na podatnika dodatkowego obciążenia emigracyjnego, które zniechęci go do zmiany rezydencji. Na podstawie klauzuli ogólnej na podatników nie są nakładane dodatkowe podatki. Zastosowanie takiego środka ogólnego mogłoby sprowadzić się do odmowy uznania faktu zmiany rezydencji. W takiej sytuacji prowadziłoby to do opodatkowania go zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego. Niemniej jednak trzeba mieć na uwadze fakt, że przepisy wewnętrzne regulują przesłanki, które wskazują, kiedy podatnik jest rezydentem danego państwa. Ich wypełnienie nie może skutkować uznaniem nieskuteczności zmiany rezydencji. Poza tym należy pamiętać, że roszczenie podatkowe względem emigrującego podatnika będzie miało także państwo imigracji. Oznacza to, że kwestie rezydencji, w przypadku gdy podatnik ma podwójną rezydencję zgodnie z przepisami wewnętrznymi państw, rozstrzygnie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (jeżeli takowa została zawarta).

Warto także podkreślić, że w przypadku podatku od wyjścia wskazanie obiektywnych kryteriów jest wysoce pożądane. Wiąże się to bowiem z faktem, że – co podkreślono w poprzednich podrozdziałach – podatek od wyjścia ogranicza fundamentalne prawo, jakim jest emigracja. Poza tym nakładanie tego podatku, o czym będzie mowa w rozdziale trzecim, stanowi naruszenie fundamentalnych swobód traktatowych.

Ustaliwszy, że pożądane jest, by przepisy szczególne dotyczące podatku od wyjścia funkcjonowały obok regulacji ogólnych zapobiegających unikaniu opodatkowania, należy ocenić, jaka jest wzajemna relacja tych dwóch rodzajów klauzul. Może się bowiem zdarzyć potrzeba skorzystania z regulacji klauzuli ogólnej, np. dla określenia celu wyjścia. Powstaje bowiem pytanie: czy klauzula szczególna w sposób wyczerpujący reguluje objęte jej działaniem kwestie dotyczące unikania opodatkowania, czy też pomocniczo może mieć także zastosowanie klauzula ogólna. Można w tym przypadku zaobserwować dwa podejścia: 1) regulacja szczególna wypiera regulację ogólną; 2) klauzula ogólna ma charakter subsydiarny względem regulacji szczególnej (podatku od wyjścia). Pierwsze stanowisko przyjęte zostało np. w Belgii (także w orzecznictwie niemieckim, jednakże pod wpływem zmiany przepisów stało się ono nieaktualne). Drugie zaś zostało zaadaptowane w państwach systemu *common law*, tj. w USA, Wielkiej Brytanii, Nowej Zelandii i Kanadzie¹³³. Nie da się jednoznacznie rozstrzygnąć sporu dotyczącego wyższości jednego z powyższych stanowisk. Odpowiedź w tym zakresie wymagałaby dogłębnej analizy systemów prawnych obowiązujących w poszczególnych państwach. Trzeba brać pod uwagę charakter klauzul dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania, ogólne zasady prawne oraz kulturę prawną. Kwestie te nie są przedmiotem tej rozprawy. Z perspektywy polskiej wydaje się, że bardziej zasadne byłoby akceptowanie pierwszego stanowiska¹³⁴. Trzeba jednak przyjąć założenie, że przepisy polskie dotyczące podatku od wyjścia powinny być skonstruowane w sposób wyczerpujący i spójny. Wówczas można byłoby potraktować przepisy o podatku od wyjścia jako *leges speciales* względem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która została wprowadzona do polskiego systemu prawnego. Poza tym trzeba mieć na uwadze specyficzny charakter podatku od wyjścia, który – jak podkreślono powyżej – wymaga osobnej regulacji, gdyż zastosowanie tej klauzuli niesie za sobą inne skutki niż w przypadku klauzuli ogólnej. Rozwiązanie to byłoby zasadne również z tego względu, iż wiązałoby się z większą pewnością prawa dla podatników. Jest to szczególnie istotne w odniesieniu do tak newralgicznej kwestii, jak zmiana rezydencji podatkowej.

Warto także zbadać relację regulacji o podatku od wyjścia do innych szczególnych, wyżej wskazanych specjalnych klauzul unikania opodatkowania. Zgodnie bowiem z BEPS Action Plan, poszczególne instrumenty zapobiegające unikaniu

133 F. Zimmer, *General...*, s. 49–50.

134 Co znajduje potwierdzenie w art. 119a § 1 pkt 5 o.p.

opodatkowania powinny się uzupełniać. Z pewnością podatek od wyjścia będzie dotyczył innej sfery działalności podatników aniżeli pozostające w polu zainteresowania regulacji dotyczących niedostatecznej kapitalizacji czy cen transferowych. W pierwszym przypadku celem przepisów jest bowiem ograniczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek od kredytów (pożyczek) udzielanych spółce przez kwalifikowanych wspólników. Ma to zapobiec finansowaniu spółki długiem, nie zaś kapitałem, co wiąże się z negatywnymi konsekwencjami dla budżetu państwa¹³⁵. W drugim zaś przypadku przepisy te mają zapobiec stosowaniu w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi cen, które odbiegałyby od rynkowych. Przepisy te mają także służyć zapobieganiu przerzucaniu dochodów do państw przewidujących niski poziom obciążeń podatkowych¹³⁶. W razie wykrycia ustalania przez takie podmioty cen na poziomie odbiegającym od rynkowego organ ma uprawnienie do oszacowania przychodu podatnika.

W największym stopniu przepisy dotyczące podatku od wyjścia będą przenikać się z regulacjami *CFC*. W języku polskim przyjmuje się, że są to przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (jest to dosłowny przekład z języka angielskiego – *Controlled Foreign Companies*). Skrótu *CFC* używa się szeroko w praktyce i nauce międzynarodowej. Służy on do określania spółek wykorzystywanych przez podatników celem uniknięcia opodatkowania dzięki transferowi dochodu do kontrolowanych spółek zagranicznych, mających rezydencję podatkową w systemach przewidujących niski poziom obciążeń podatkowych¹³⁷. Celem regulacji *CFC* jest zapobieżenie lub ograniczenie praktyki podatników polegającej na wykorzystywaniu zagranicznych spółek, mających rezydencję podatkową w preferencyjnych systemach podatkowych, do unikania lub odraczania krajowego podatku. Przepisy te pozwalają zatem na przypisanie dochodu (głównie pasywnego) kontrolowanej spółki zagranicznej do dochodu jej udziałowców w państwie ich rezydencji (gdzie następuje opodatkowanie)¹³⁸.

Badając relację przepisów o podatku od wyjścia i przepisów o *CFC* należy zauważyć, że regulacje te mają charakter komplementarny. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że reżim podatku od wyjścia nie obejmuje przypadku założenia kontrolowanej spółki za granicą. Podatek od wyjścia obejmuje jedynie przypadek emigracji, a jak wynika z poprzednich ustaleń, założenie spółki zależnej za granicą nie

135 Brak przepisów o niedostatecznej kapitalizacji powoduje uniknięcie płacenia podatku od podwyższenia kapitału zakładowego, a ponadto spółka odnosi dodatkową korzyść w postaci możliwości odliczenia od przychodu kosztów uzyskania przychodów w postaci odsetek od pożyczek (kredytów). Z. Kukulski, *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, Warszawa 2006, s. 10.

136 H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie...*, s. 177 i n.

137 B. Kuźniacki, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 2, s. 45.

138 J. Prebble, *Controlled Foreign Company Regimes and Double Taxation*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2006, No 1, s. 3.

może być poczytywane za emigrację. Z kolei przepisy dotyczące *CFC* nie mają zastosowania do zdarzenia, jakim jest emigracja. W tym przypadku bowiem nie wystąpi kontrolowana spółka zagraniczna, ponieważ spółka bądź osoba kontrolująca nie pozostaje w państwie rezydencji. Nie ma zatem podmiotu, któremu można byłoby przypisać dochody spółki przenoszącej się za granicę. Oznacza to, że te dwa mechanizmy stają się reakcją na transgraniczną działalność podatników. System podatkowy może być w tym aspekcie szczelny tylko wtedy, gdy te dwie szczególne klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania funkcjonują obok siebie.

W przypadku, gdy nie obowiązują w państwie przepisy dotyczące podatku od wyjścia może zaistnieć sytuacja, w której spółka będąca rezydentem danego państwa decyduje się na przekierowanie swoich dochodów pasywnych do kontrolowanej spółki zagranicznej. Jeśli ten mechanizm nie zadziała (z powodu obowiązywania przepisów o *CFC*) spółka może przenieść swoją siedzibę za granicę (do państwa o niższym poziomie obciążeń podatkowych) i np. w państwie imigracji zbyć część swoich składników majątku. Emigracja nie będzie niosła za sobą żadnych konsekwencji podatkowych. Spółka skorzysta, gdyż np. jej dochody będą opodatkowane w sposób bardziej preferencyjny niż w państwie wyjścia (lub w ogóle nie będą opodatkowane). Gdyby zaś w państwie emigracji obowiązywał podatek od wyjścia, to spółka nie miałaby w omawianym zakresie pozostawionego pola do działań mających na celu unikanie opodatkowania. W tym przypadku nie jest zatem wystarczające wprowadzenie przepisów o *CFC*. Brak przepisów o podatku od wyjścia pozostawia podatnikom zbyt szerokie spektrum do działań redukujących obciążenia podatkowe.

Niewystarczające jest także wprowadzenie jedynie przepisów o podatku od wyjścia, z pominięciem regulacji *CFC*. W takim stanie rzeczy pozostawia się podatnikom możliwość przerzucania swoich dochodów do kontrolowanych spółek zagranicznych. Jak wspomniano powyżej, zakładanie takich spółek nie stanowi emigracji, w związku z czym nie podlega reżimowi podatku od wyjścia. Oznacza to, że podatnicy mogą swobodnie lokować swoje dochody w krajach o niskich poziomach obciążeń podatkowych.

Z powyższego wyraźnie wynika, że opisane instrumenty muszą działać w sposób komplementarny. Nie wystarcza wprowadzenie jednego środka, z pominięciem innego. Klauzule te dotyczą podobnych zdarzeń, związanych z transgraniczną mobilnością podatników. Oznacza to, że problem unikania opodatkowania w tym aspekcie powinien być rozwiązany w sposób holistyczny.

1.7.3. Uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych

W niektórych przypadkach państwa mogą wprowadzać podatek od wyjścia jedynie w celach fiskalnych. Wówczas emigrację traktujemy wyłącznie jako zdarzenie powodujące opodatkowanie i przynoszące dodatkowe wpływy budżetowe. Nie mamy

wtedy na uwadze potrzeby zapobiegania utracie wpływów budżetowych (choć w pewnym sensie te cele są ze sobą zbieżne) lub unikaniu opodatkowania. Podatek od wyjścia staje się w takim przypadku zwykłym obciążeniem emigracyjnym. Nie przypisujemy wprowadzeniu tego podatku żadnych szczególnych względów poza tymi nakierowanymi na uzyskiwanie dodatkowych wpływów budżetowych.

Najczęściej taka sytuacja będzie zachodziła, gdy podatek od wyjścia zostanie pobrany natychmiast, w momencie emigracji. Jeśli państwa przewidują odroczenie tego podatku, jego nałożenie umotywowane jest innymi względami aniżeli czysto fiskalnymi.

Wydaje się, że omawiany cel nakładania podatku od wyjścia jest powszechnie nieakceptowalny. W tej sytuacji bowiem w sposób wyraźny dochodzi do ograniczenia prawa do emigracji, a ograniczenie to nie jest uzasadnione żadnymi ważnymi względami. Z punktu widzenia prawa UE następuje pogwałcenie fundamentalnych swobód, o czym szerzej będzie mowa w rozdziale trzecim.

1.8. Miejsce podatku od wyjścia w systemie prawa podatkowego

Podatek od wyjścia niewątpliwie pełni funkcje fiskalne. Warto mieć przy tym na uwadze, że przepisy dotyczące tego podatku mogą stanowić także szczególny instrument przeciwko unikaniu opodatkowania. Funkcja ta zależy od celu zaimplementowania omawianego uregulowania. Jeśli podatek od wyjścia wprowadzany jest w celu walki z unikaniem opodatkowania, to przepisy w tym zakresie stanowią szczególną klauzulę zapobiegającą temu zjawisku.

Cel zaadaptowania podatku od wyjścia będzie często wynikał z jego konstrukcji. Jeśli przepisy prawa podatkowego przewidują natychmiastowe opodatkowanie w momencie wyjścia, to niewątpliwie mamy do czynienia z fiskalnym charakterem uregulowania. W rezultacie przepisy o podatku od wyjścia nie mają charakteru szczególnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Jeśli natomiast przepisy przewidują wstępne określenie podatku w momencie wyjścia oraz brak obowiązku zapłaty tego podatku po upływie określonego czasu (w przypadku gdy nie dojdzie do zbycia składników majątku), wówczas regulacja ta nakierowana jest na zapobieganie sztucznym emigracjom podatników. Gdy podatnik nie wraca do państwa wyjścia w określonym czasie, oznacza to co do zasady, że emigracja nastąpiła w dobrej wierze. Wówczas przepisy o podatku od wyjścia pełnią funkcję szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Podatek od wyjścia niewątpliwie jest świadczeniem wyrażonym w pieniądzu, na rzecz związku publicznoprawnego (głównie państwa), ustalany jest przez pobiera-

jący go podmiot, obowiązek jego zapłaty wynika z przepisów prawa podatkowego (normy mają charakter generalny i abstrakcyjny). W zamian za jego zapłatę nie przysługuje żaden ekwiwalent, co do zasady nie podlega on zwrotowi¹³⁹. Powstaje jednak kluczowe pytanie – czy podatek od wyjścia ze swej natury stanowi daninę odrębną od innych podatków?

Trzeba pamiętać, że omawiany podatek jest *de facto* podatkiem od zysków ze zbycia składników majątku (ang. *capital gains tax*). Różnica pomiędzy tymi regulacjami sprowadza się do tego, że w pierwszym przypadku opodatkowaniu podlega niezrealizowany zysk, a co za tym idzie w inny sposób ustala się podstawę opodatkowania. Podatek od zbycia składników majątku przez część doktryny jest uznawany za podatek dochodowy. To, czy w danym systemie prawa zyski ze zbycia składników majątku mogą być uznane za dochód zależy od przyjętej koncepcji dochodu i obowiązującego modelu opodatkowania (o czym szerzej mowa w rozdziale czwartym)¹⁴⁰. W niektórych państwach zyski ze zbycia składników majątku podlegają specjalnemu podatkowi, niekiedy w ogóle nie są opodatkowane, w innych zaś przypadkach mogą być opodatkowane na specjalnych zasadach określonych w przepisach o podatkach dochodowych (tak np. jest w Polsce)¹⁴¹.

Zakładając, że zyski ze zbycia składników majątku są częścią systemu podatku dochodowego należy zauważyć, że elementy konstrukcji podatku od wyjścia pozostają zbieżne z elementami właściwymi dla podatków dochodowych. Po pierwsze, w obu przypadkach podobny jest podmiot opodatkowania – osoby fizyczne bądź prawne (a także inni podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych), podlegające ograniczonemu bądź nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Po drugie, przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych jest osiągnięcie dochodu. W podatku od wyjścia przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego, lecz niezrealizowanego zysku ze zbycia składników majątku. W tym przypadku w podatku od wyjścia przedmiot opodatkowania wyrażony zostaje podobnie jak w odniesieniu do podatków dochodowych, z tą różnicą, że następuje konkretyzacja przedmiotu opodatkowania, z uwzględnieniem szczególnej istoty tej regulacji. W istocie mamy bowiem również do czynienia z dochodem rozumianym w ujęciu szerokim (obejmującym zysk). Dochód (zysk) ten ma charakter należny, lecz nie jest jeszcze otrzymany, zrealizowany. Opodatkowaniu podlega zatem hipotetyczny, domniemany zysk. Gdyby doszło do realizacji tego zysku,

139 Na podstawie definicji podatku sformułowanej przez W. Nykiela, zgodnie z którą podatek jest świadczeniem pieniężnym na rzecz związku publicznoprawnego, o charakterze obowiązkowym, ustalany jednostronnie, nieodpłatny, bezzwrotny i generalny. W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo...*, s. 11.

140 J. Freedman, *Treatment of Capital Gains and Losses*, [w:] *The Notion of Income from Capital*, eds. P. Esses, A. Rijkers, Amsterdam 2005, s. 193–195; S. Simontacchi, *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention. With Special Regard to Immovable Property*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 122–123.

141 *Glossary*, IBFD...

nie ulegałoby wątpliwości, że uzyskany dochód mieści się w zakresie przedmiotowym podatku dochodowego. Po trzecie, podstawą opodatkowania w podatkach dochodowych jest co do zasady dochód rozumiany jako przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodów. Z kolei w podatku od wyjścia podstawą opodatkowania jest różnica pomiędzy wartością rynkową składnika majątku a kosztami jego nabycia (bądź w inny sposób ustaloną bazą kosztową). Oznacza to, że *de facto* mamy tutaj do czynienia ze szczególnym sposobem ustalenia hipotetycznego dochodu, bazującym na zasadach znanych w podatkach dochodowych (w zakresie choćby kosztów nabycia składników majątku i szacunkowej wartości rynkowej). Po czwarte, stawka podatku od wyjścia opiera się głównie na stawkach obowiązujących na gruncie ustaw o podatkach dochodowych (nie wyróżnia się szczególnej stawki dla takiego zdarzenia).

Powyższe ustalenia wyraźnie wskazują, że podatek od wyjścia nie charakteryzuje się szczególnymi elementami konstrukcji. W rzeczywistości opiera się on i nawiązuje do cech właściwych podatkowi dochodowemu. Można dostrzec w tym zakresie pewne różnice (np. w przedmiocie opodatkowania), co uzasadnione jest specyfiką uregulowania dotyczącego podatku od wyjścia. W istocie nie jest więc uzasadnione nazywanie podatku od wyjścia podatkiem. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia ze szczególną regulacją wprowadzoną zwykle do podatków dochodowych (chyba że w danym państwie obowiązuje szczególny reżim opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku bądź odrębne opodatkowanie podatkiem od wyjścia) ze specyficznym przedmiotem opodatkowania. Co do zasady więc wyrażenie „podatek od wyjścia” jest dużym uproszczeniem.

Wynika stąd zatem, że podatek od wyjścia w zależności od przyjętego rozwiązania może stanowić odrębny podatek, element podatku od zysku ze zbycia składników majątku lub element podatku dochodowego. Najczęściej jednak będziemy mieć do czynienia z tym trzecim przypadkiem. W konsekwencji zazwyczaj posługiwanie się zwrotem „podatek od wyjścia” będzie mylące i niepoprawne. Zwrot ten może jednak stanowić pewne uproszczenie, dlatego też dopuszczalne jest używanie owego terminu (w szczególności dla celów prezentowanej rozprawy).

1.9. Podsumowanie

Podatki od wyjścia, jako rodzaj obciążenia emigracyjnego, nakładane są na podatników w razie opuszczenia państwa rezydencji (ewentualnie w sytuacji zrzeczenia się obywatelstwa lub przeniesienia za granicę składników majątku). W tym przypadku przyjmuje się domniemanie, że podatnik zbywa swój majątek i w związku z tym jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu potencjalnych zysków ze zbycia

składników majątku. Podatnikami są przede wszystkim osoby fizyczne oraz spółki prawa handlowego, będące podatnikami podatku dochodowego. Przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku. Podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy wartością rynkową składnika majątku a, zwykle, kosztami jego nabycia (koszt ten może być również ustalony w inny sposób). W związku z tym, że opodatkowanie podatkiem od wyjścia pojawia się wówczas, gdy w danym państwie obowiązuje system opodatkowania zysków kapitałowych (ang. *capital gains*) stawka omawianego podatku jest co do zasady taka sama, jak w przypadku opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Zdarzeniem, które powoduje opodatkowanie podatkiem od wyjścia jest emigracja, obowiązek zaś podatkowy powstaje w momencie bezpośrednio poprzedzającym wyjście (przy czym państwa mogą odraczać termin płatności tego podatku, co stanowi ulgę w jego zapłacie).

Z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od wyjścia problematyczne jest, czy zasadne jest opodatkowanie niezrealizowanych zysków. Co do zasady, państwa przyjmują bowiem regułę, że dopiero zbycie składników majątku rodzi obowiązek podatkowy. Związane jest to przede wszystkim z obowiązywaniem w ramach podatków dochodowych zasady kasowej (co nie dotyczy działalności gospodarczej) oraz problemem określenia przez organy podatkowe każdorazowo wartości rynkowych. Poza tym przyjęcie takiego rozwiązania może prowadzić do oporu podatkowego ze strony podatników, a także *prima facie* godzi w zasadę sprawiedliwości podatkowej.

Poza podatkami od wyjścia państwa wprowadzają także innego rodzaju obciążenia emigracyjne. Regulacją najbardziej zbliżoną do podatku od wyjścia jest ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy. Wbrew opinii niektórych autorów nie można jednak uznać, że ograniczony podatek od wyjścia stanowi *de facto* ograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy. Nawet przyjmując, że płatność podatku od wyjścia podlega odroczeniu do momentu realizacji zysku, istnieje szereg różnic pomiędzy tymi regulacjami. Przede wszystkim w ramach ograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego opodatkowaniu mogą podlegać także zyski ze zbycia składników majątku, które zostały nabyte po emigracji (co jest wykluczone w ramach podatku od wyjścia), a obowiązek podatkowy powstaje w chwili zbycia składników majątku (w podatku od wyjścia obowiązek podatkowy powstaje przed momentem wyjścia, płatność zaś może podlegać odroczeniu).

Można wyróżnić kilka przyczyn, dla których państwa wprowadzają podatek od wyjścia. Podstawowym motywem przyjęcia tej regulacji jest potrzeba zachowania prawa do opodatkowania składników majątku nabytych w państwie emigracji oraz wzrostu wartości majątku, który następuje w tym państwie. Jako główne cele wprowadzania podatków od wyjścia trzeba wskazać:

- 1) zapobieganie utracie wpływów budżetowych,
- 2) zapobieganie unikaniu opodatkowania,
- 3) uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych.

Osiągnięcie pierwszego z wymienionych celów ma różny wymiar, w zależności od tego, jaka zasada opodatkowania dochodów obowiązuje w danym państwie. Emigracja z państwa, w którym stosowana jest zasada rezydencji i terytorialności co do zasady wiąże się z utratą dla państwa wyjścia dochodów budżetowych. Państwo zostaje pozbawione „ukrytego” roszczenia podatkowego. Traci także przyszłe, potencjalne wpływy, gdyż podatnik zabiera ze sobą zdolność do generowania przychodu. Skutek ten może być mniej dotkliwy, gdy podatnicy zmieniający rezydencję podatkową pozostawiają źródła przychodów w państwie emigracji. Konsekwencje dla budżetu tego państwa będą zależały od zasad opodatkowania nierezydentów oraz poszczególnych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z kolei emigracja jest zdarzeniem najmniej dotkliwym dla państw, w których obowiązuje zasada obywatelstwa. Nie dotyczy to jednak sytuacji, gdy podatnik zrzeka się obywatelstwa.

Kolejnym istotnym celem wprowadzania podatków od wyjścia jest potrzeba zapobiegania unikaniu opodatkowania. W tym przypadku przepisy o tym podatku przybierają postać specjalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Należy bowiem zaznaczyć, że zmiana rezydencji podatkowej może mieć charakter realny – następować w dobrej wierze – lub charakter sztuczny. Celem podatku od wyjścia jest zwalczanie tego drugiego rodzaju emigracji. Emigracja ma charakter sztuczny w przypadku, gdy podatnik, korzystając z odpowiednich postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, przenosi swoją rezydencję podatkową do państwa, w którym przewidziany jest niższy poziom opodatkowania lub jego brak w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku. Następnie, po dokonaniu transakcji i upływie krótkiego okresu wraca do państwa poprzedniej rezydencji.

Podatek od wyjścia jako specjalny środek zapobiegający unikaniu opodatkowania powinien funkcjonować obok ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Za pomocą klauzuli ogólnej nie osiągnie się bowiem celu polegającego na zapobieganiu zbycia składników majątku poza granicami kraju. W tym przypadku wymagane jest wskazanie zobiektywizowanych przesłanek, na podstawie których można by stwierdzić, czy emigracja ma charakter sztuczny. Ponadto na mocy klauzuli ogólnej organy nie mają uprawnienia do uznania za nieskuteczne zbycia składników majątku w innym państwie. Teoretycznie za pomocą klauzuli ogólnej można byłoby uznać, że emigracja tak naprawdę nie nastąpiła, a podatnik ciągle podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie wyjścia. Niemniej jednak należy pamiętać, że kwestia dotycząca uznania danego podatnika za rezydenta państwa jest rozstrzygana nie tylko na gruncie prawa wewnętrznego, lecz także umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (jeżeli są zawarte). Trzeba także wskazać, że podatek od wyjścia powinien mieć charakter komplementarny względem innej klauzuli szczególnej przeciwko unikaniu opodatkowania – *CFC*. Oba te uregulowania dotyczą sytuacji transgranicznych i tylko ich jednoczesna obecność w prawodawstwie może przyczynić się do zapewnienia szczelności systemu podatkowego.

Jak zauważono powyżej, podatek od wyjęcia może także służyć uzyskaniu dodatkowych wpływów budżetowych. W tym przypadku uregulowanie to ma charakter wyłącznie fiskalny. Cel ten ma jednak na ogół marginalne znaczenie.

Ustalenie, który z celów podatku od wyjęcia powinien mieć charakter nadrzędny jest uzależnione od przyjętej przez państwo polityki podatkowej. W szczególności konkurencyjne względem siebie są dwa pierwsze wymienione wyżej cele podatku od wyjęcia. Problem ten zostanie rozstrzygnięty w następnych rozdziałach, w szczególności po zbadaniu dopuszczalności wprowadzania podatku od wyjęcia z punktu widzenia prawa UE (rozdział trzeci).

Z perspektywy wyżej wymienionych celów podatku od wyjęcia regulacja ta może być postrzegana jako klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania. Sam w sobie wspomniany podatek stanowi rodzaj daniny publicznej. Niemniej jednak z natury rzeczy podatek ten nie ma charakteru odrębnego. Elementy jego konstrukcji nawiązują do cech właściwych dla podatku dochodowego (różnice wynikają ze specyfiki tego uregulowania). Nie jest zatem zasadne – jak już wcześniej wspomniano – nazywanie podatku od wyjęcia podatkiem, ponieważ w rzeczywistości mamy zwykle do czynienia ze szczególną regulacją wprowadzoną do podatków dochodowych (poza przypadkami, w których w danym prawodawstwie obowiązuje odrębny reżim opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku bądź odrębne opodatkowanie podatkiem od wyjęcia).

Unormowania w zakresie podatku od wyjścia w wybranych państwach EOG

2.1. Wprowadzenie

W rozdziale tym przedstawione zostaną uregulowania dotyczące podatku od wyjścia, występujące w pięciu państwach EOG. Porównaniu poddane będą przepisy obowiązujące względem osób fizycznych i spółek. Trzeba jednak zastrzec, iż na potrzeby rozprawy pod pojęciem spółek należy rozumieć jedynie te spółki, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych w danym państwie. Wynika to z tego, że pozostałe spółki (niemające osobowości prawnej) nie mogą zmienić swojej rezydencji podatkowej (spółki te są transparentne podatkowo, rezydencję podatkową mają ich wspólnicy, nie zaś same spółki).

Celem badania przeprowadzonego na potrzeby prezentowanego rozdziału jest opracowanie optymalnego kształtu instytucji podatku od wyjścia. W związku z tym analizie będą poddane rozwiązania przyjęte w wybranych państwach. Po wskazaniu zestawu materiałów do porównania, przeprowadzone zostanie właściwe porównanie oraz przedstawione jego rezultaty¹.

Zgodnie z naczelną zasadą metodologii komparatystycznej, porównanie będzie dotyczyć regulacji mających charakter porównywalny (kryterium funkcjonalności)². Dlatego też analizie zostaną poddane przepisy obowiązujące w państwach UE. Uzasadnione jest to faktem, że w tych państwach, z uwagi na obowiązywanie zasad wspólnego rynku, podatek od wyjścia musi być skonstruowany według szczególnych reguł, wynikających z orzecznictwa TSUE (o czym będzie także mowa w rozdziale trzecim). Pewnym wyjątkiem od tego założenia jest dołączenie do badania przepisów norweskich. Trzeba mieć jednak na uwadze, że wymóg porównywalności rozwiązań w tym przypadku zostanie zachowany, ponieważ Nor-

1 R. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008, s. 71–72.

2 K. Zweigert, H. Kötz, *An Introduction to Comparative Law*, Oxford 1998, s. 34.

wegia należy do EOG (musi zatem stosować się do swobód rynku wewnętrznego). Prawodawstwa wszystkich wskazanych państw obejmujące opodatkowanie osób fizycznych są porównywalne również z tego względu, iż państwa te dla określenia zakresu podmiotowego podatku dochodowego stosują zasadę rezydencji w połączeniu z zasadą źródła. Ponadto w ich systemach podatkowych obowiązuje ograniczony model podatku od wyjścia. Nie ma przy tym znaczenia, że w państwach tych funkcjonują różne zasady opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku.

Jeśli zaś chodzi o opodatkowanie spółek, należy zauważyć, że wszystkie omawiane państwa posługują się zasadą rezydencji i zasadą źródła dla określenia zakresu podmiotowego podatku dochodowego od osób prawnych (z jednym wyjątkiem). Co więcej, w omawianych systemach podatkowych został zaadaptowany ogólny podatek od wyjścia. Warto mieć przy tym na uwadze, że niektóre z państw przyjęły teorię siedziby, inne zaś teorię inkorporacji dla określenia statusu personalnego spółek. Nie ma to jednak większego znaczenia z punktu widzenia porównywalności przyjętych rozwiązań. Trzeba bowiem pamiętać, że państwa, w których obowiązuje teoria siedziby, są zobowiązane do przestrzegania zasad rynku wewnętrznego w odniesieniu do migracji w ramach UE i EOG. W rezultacie najistotniejsze jest porównanie konsekwencji podatkowych emigracji do tego rodzaju państw, które nie różnią się w zależności od tego, jaką teorię zaadaptowały. Zatem Polska jako państwo, w którym obowiązuje teoria siedziby, może hipotetycznie wzorować się na rozwiązaniach przyjętych we wszystkich omawianych państwach, jeśli chodzi o skutki emigracji w ramach UE i EOG.

Uwzględniając powyższe uwagi, porównane zostaną regulacje dotyczące podatku od wyjścia obowiązujące we Francji, w Hiszpanii, Holandii, Niemczech i Norwegii. Wybór tych państw nie jest przypadkowy. Po pierwsze, dobierając państwa kierowano się wyżej opisanym kryterium porównywalności. Po drugie, uwzględniono ustawodawstwa, w których obowiązuje system prawa kontynentalnego. Po trzecie, wzięto pod uwagę pewne szczególne cechy uregulowań czy też samych państw poddanych analizie komparatystycznej. Niemcy, Francja i Holandia zostały wybrane z uwagi na wysoki stopień rozwoju prawa podatkowego oraz tradycje obowiązywania podatku od wyjścia. Hiszpania reprezentuje państwa Europy Południowej, w pewnym aspekcie podobne do Polski (liczba ludności, wzrost PKB). Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że wobec wszystkich wskazanych państw toczyły się postępowania przed TSUE w zakresie dotyczącym podatku od wyjścia. Norwegia z kolei jest państwem skandynawskim, należącym do EOG, co podkreślono powyżej, w którym obowiązuje złożony i przemyślany model opodatkowania podatkiem od wyjścia.

Właściwe porównanie zostanie przeprowadzone przede wszystkim za pomocą określonych cech prawodawstw lub elementów konstrukcyjnych unormowań dotyczących podatku od wyjścia. Analiza obejmie: podmiot i przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, zdarzenie powodujące opodatkowanie (ewentualnie obowiązek podatkowy), odroczenie płatności podatku, wygaśnięcie takiego

odroczenia, możliwość rozliczenia straty powstałej po emigracji oraz obowiązki informacyjne.

Badania komparatystyczne we wskazanym zakresie zostaną oparte przede wszystkim na aktach prawa wewnętrznego wyżej wymienionych państw w wersji angielskiej oraz analizach porównawczych, dostępnych w IBFD Tax Research Platform³. Wykorzystano także publikacje dotyczące podatku od wyjścia, występującego w omawianych państwach.

Rezultaty porównania będą ujęte w podsumowaniu rozdziału. System opodatkowania podatkiem od wyjścia w Polsce, złożony m.in. z efektów analizy komparatystycznej, opisano w rozdziale piątym.

2.2. Podatek od wyjścia obciążający osoby fizyczne

2.2.1. Francja

Zgodnie z art. 4A *Code Général des Impôts*⁴, osoby fizyczne będące rezydentami podatkowymi Francji podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nierezydenci zaś opodatkowani są w odniesieniu do przychodów (dochodów) ze źródeł położonych we Francji. W państwie tym zaadaptowano zatem zasadę rezydencji połączoną z zasadą źródła dla określenia zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Osoba fizyczna jest uznawana za rezydenta Francji, w myśl art. 4B CGI, na podstawie osobistych, zawodowych bądź ekonomicznych kryteriów. Jeżeli podatnik spełni choć jedno z tych kryteriów, jest uważany za rezydenta Francji⁵.

Kryterium osobiste zostaje spełnione, jeżeli dana osoba ma we Francji stałe ognisko domowe lub miejsce zasadniczego pobytu. Stałe ognisko domowe oznacza miejsce, gdzie podatnik bądź jego rodzina zwykle mieszka. Z kolei podatnik zasadniczo przebywa we Francji, jeżeli jest fizycznie obecny na jej terytorium, niezależnie od miejsca pobytu jego rodziny. Zgodnie z praktyką francuskich organów podatkowych przyjmuje się, że podatnik jest rezydentem Francji, jeżeli przebywa w tym państwie dłużej niż sześć miesięcy w ciągu roku⁶.

3 <http://online.ibfd.org/kbase/>.

4 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: CGI].

5 M. Henderson, *France – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).

6 N. Message, *France*, [w:] *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2010, s. 339.

Jeśli osoba fizyczna podejmuje we Francji działalność zarobkową, to może być uznana za rezydenta tego państwa na podstawie kryterium zawodowego. W tym przypadku nie jest istotne, gdzie znajduje się ognisko domowe lub miejsce zasadniczego pobytu podatnika. W wielu przypadkach, gdy działalność zawodowa podejmowana jest w różnych państwach, organy mają obowiązek oceny, w którym państwie działalność ta jest głównie wykonywana⁷.

Podatnik może być uznany także, bez względu na powyższe kryteria, za rezydenta Francji, jeżeli w tym państwie znajduje się centrum jego interesów ekonomicznych (kryterium ekonomiczne). Obejmuje to przypadki, w których we Francji znajdują się główne inwestycje podatnika, miejsce jego działalności gospodarczej lub miejsce zarządzania majątkiem⁸.

We Francji obowiązuje złożony system opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. W tym zakresie nie mamy do czynienia z odrębnym podatkiem, opodatkowanie następuje w ramach systemu podatku dochodowego od osób fizycznych. Zyski ze zbycia składników majątku, powstałe w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, opodatkowane są według odmiennych zasad, w zależności od tego, czy mamy do czynienia z krótko-, czy długoterminowymi zyskami ze zbycia składników majątku. W pierwszym przypadku zyski podlegają opodatkowaniu jako przychody z działalności gospodarczej, według stawek progresywnych, w drugim zaś opodatkowane są stawką stałą. W sposób odrębny opodatkowane są tego rodzaju zyski uzyskiwane poza działalnością gospodarczą. Obejmują one w szczególności zyski ze zbycia udziałów lub akcji (albo innych papierów wartościowych), nieruchomości czy ruchomości. System podatkowy przewiduje jednak szereg zwolnień od opodatkowania⁹.

Opodatkowanie podatkiem od wyjścia powoduje emigracja podatnika z Francji, wiążąca się ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacja ta, zgodnie z art. 167bis ust. 1 pkt 1 CGI, obejmuje osoby fizyczne, które były rezydentami francuskimi przez co najmniej sześć lat w okresie dziesięcioletnim poprzedzającym emigrację. Opodatkowanie dotyczy zatem długoterminowych rezydentów.

Przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów, akcji oraz innych praw wskazanych w ustawie w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji (bądź innych praw). Za znaczący udział przyjmuje się posiadanie bezpośrednio bądź pośrednio przez podatnika lub osoby należące do jego gospodarstwa domowego (fr. *foyer fiscal*), udziałów, akcji albo innych praw wskazanych w ustawie, uprawniających przynajmniej do 50% udziału w zyskach spółki lub gdy całkowita wartość udziałów, akcji czy innych praw wskazanych w ustawie przekracza 800 000 euro. Opodatkowaniu podlegają także zyski powstałe w związku ze zbyciem lub wymianą udziałów, akcji bądź innych praw

7 *Ibidem*, s. 340.

8 *Ibidem*.

9 M. Henderson, *France...*

wskazanych w przepisach, które na gruncie przepisów ustawy podlegały odroczeniu w przypadku, gdy podatnik zmieniał swą rezydencję dla osiągnięcia celów podatkowych (art. 167bis ust. 2 CGI).

Podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy rynkową wartością udziałów, akcji lub innych praw wskazanych w ustawie, określona w momencie zmiany rezydencji, a ceną nabycia (szczegółowe zasady określone są w przypadku nabycia udziałów, akcji bądź innych praw nieodpłatnie lub w wyniku wymiany). Podstawa ta może podlegać obniżeniu o odliczenia wskazane w ustawie pod pewnymi warunkami. Podatnik na gruncie opisywanej regulacji nie jest uprawniony do rozliczenia niezrealizowanej straty, rozumianej jako różnica pomiędzy ceną nabycia a wartością rynkową z dnia zmiany rezydencji, jeżeli takowa powstała, z ewentualnym dochodem z zysków kapitałowych (art. 167bis ust. 1 pkt 5 CGI).

Obowiązek podatkowy związany jest z momentem zmiany rezydencji. Z kolei, w myśl ustawy, za moment ten rozumie się dzień poprzedzający dzień, w którym podatnik przestaje podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu we Francji (art. 167bis ust. 3 CGI). Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest zmiana rezydencji podatkowej.

W pewnych przypadkach podatek podlega odroczeniu (art. 167bis ust. 4 i 5 CGI). Po pierwsze, odroczenie z urzędu zachodzi w przypadku emigracji do państwa członkowskiego UE lub EOG, z którym Francja ma podpisaną umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w zwalczaniu oszustw i uchylaniu się od opodatkowania oraz o wzajemnej pomocy w poborze podatków w zakresie podobnym do tego, który wynika z dyrektywy Rady 2010/24. Po drugie, podatnik może wnosić o odroczenie podatku w przypadku:

- emigracji do państwa innego niż powyżej wskazane lub
- emigracji do państwa wyżej wskazanego, a następnie emigracji do innego państwa.

Warunkiem przyznania odroczenia na wniosek podatnika jest dokonanie określonych czynności przed emigracją, tj. złożenie stosownego wniosku w tym przedmiocie, zadeklarowanie wysokości podstawy opodatkowania, ustanowienie przedstawiciela we Francji i złożenie zabezpieczenia¹⁰. Odroczenie nie wymaga złożenia zabezpieczenia w przypadku emigracji (w celach zawodowych) do państwa spoza EOG pod warunkiem wykazania przez podatnika, że Francja zawarła z tym państwem umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w zwalczaniu oszustw i uchylaniu się od opodatkowania oraz o wzajemnej pomocy w poborze podatków w zakresie podobnym do tego, który wynika z dyrektywy Rady 2010/24/UE.

Odroczenie płatności podatku wygasa i podatek od wyjścia staje się należny w szczególności w przypadku sprzedaży, wykupu lub umorzenia udziałów, akcji bądź innych praw wskazanych w ustawie oraz w przypadku darowizny tych skład-

¹⁰ B. Gouthière, *New Exit Tax for Individuals*, „European Taxation” 2012, No 1, s. 43.

ników majątku lub praw, gdy emigracja nastąpiła do państwa spoza UE albo EOG, z którym Francja nie zawarła wyżej wspomnianej umowy. W tym drugim przypadku odroczenie nie wygaśnie, jeżeli podatnik wykaże, że darowizna nie była podyktowana wyłącznie względami podatkowymi (art. 167bis ust. 7 CGI).

Podatnik jest z urzędu zwolniony z obowiązku zapłacenia podatku po upływie 15 lat od emigracji z Francji, jeżeli w tym okresie nie wystąpiły okoliczności skutkujące wygaśnięciem odroczenia lub jeżeli podatnik stanie się ponownie rezydentem francuskim (ustawa określa także inne szczegółowe przypadki wygaśnięcia obowiązku podatkowego). W przypadku, gdy podatnik zapłacił podatek od wyjścia w momencie emigracji, podlega on zwrotowi.

W sytuacji, w której dochodzi do rzeczywistego zbycia składników majątku lub praw w okresie odroczenia, podatek od wyjścia określa się mając na uwadze wartość składników majątku czy praw z chwili zbycia. Jeżeli podatek od wyjścia podlegał natychmiastowej płatności, wówczas ewentualna powstała nadwyżka (różnica pomiędzy kwotą podatku od wyjścia a podatku ze zbycia składnika majątku) podlega zwrotowi na rzecz podatnika (art. 167bis ust. 8 pkt 1 CGI).

Na podatnika, który zmienia rezydencję podatkową, nałożone są obowiązki administracyjne. Przede wszystkim jest on obowiązany do zadeklarowania hipotetycznych zysków, podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia w roku następującym po roku emigracji. W przypadku, gdy podatnik korzysta z odroczenia płatności podatku, ma obowiązek składania rocznych deklaracji o wysokości podatku, którego płatność jest odroczone, oraz o wartości hipotetycznych zysków podlegających opodatkowaniu (niezłożenie deklaracji skutkuje sankcją natychmiastowej płatności odroczonego podatku). Podobny obowiązek informacyjny pojawia się, jeśli nastąpiło wygaśnięcie odroczenia. W tym przypadku podatek podlega zapłacie w terminie złożenia deklaracji (art. 167bis ust. 9 pkt 1–4 CGI). Ponadto podatnik ma obowiązek informować organy podatkowe o każdej zmianie rezydencji w ciągu dwóch miesięcy od tego zdarzenia (art. 167bis ust. 9 pkt 5 CGI).

2.2.2. Hiszpania

W myśl art. 9 *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*¹¹ osoby fizyczne będące rezydentami Hiszpanii podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei nierezydenci objęci są obowiązkiem podatkowym w odniesieniu do dochodów ze źródeł położonych w Hiszpanii (ograniczony obowiązek podatkowy). W związ-

11 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016), dalej: LIRPF.

ku z powyższym w Hiszpanii obowiązuje dla opodatkowania dochodów osób fizycznych zasada rezydencji w połączeniu z zasadą źródła¹².

Osoba fizyczna uznawana jest za rezydenta Hiszpanii, zgodnie z art. 9 ust. 1 LIRPF, jeżeli:

- 1) przebywa w Hiszpanii dłużej niż 183 dni w roku kalendarzowym lub
- 2) w Hiszpanii bezpośrednio lub pośrednio znajduje się jej główne centrum interesów i aktywności ekonomicznych (centrum interesów ekonomicznych).

Osoba fizyczna jest uważana za rezydenta Hiszpanii także wówczas, gdy jej małżonek i jego małoletnie dzieci mogą być uznane za rezydentów Hiszpanii w związku ze spełnieniem jednej z dwóch powyższych przesłanek. Nie dotyczy to sytuacji, gdy podatnik dowiedzie, że jest rezydentem innego państwa¹³.

Obliczając liczbę dni, w których podatnik przebywa w Hiszpanii, uwzględnia się także tymczasowe nieobecności, chyba że podatnik udowodni, że w tym czasie był rezydentem innego państwa. Ustalając, czy na terytorium Hiszpanii znajduje się centrum interesów ekonomicznych bierze się pod uwagę m.in. miejsce osiągnięcia przychodów, położenia majątku, koncentracji inwestycji¹⁴.

W Hiszpanii obowiązuje złożony model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Ustawodawca wprowadza jednak szereg zwolnień. Zyski ze zbycia składników majątku opodatkowane są w ramach systemu podatku dochodowego od osób fizycznych (nie obowiązuje odrębny podatek w tym zakresie). Zyski ze zbycia składników kwalifikowane są do przychodów z oszczędności¹⁵.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlega osoba fizyczna w przypadku zmiany rezydencji podatkowej (emigracji z Hiszpanii). Regulacja ta obejmuje podatników, którzy mieli status rezydenta przez co najmniej dziesięć z ostatnich 15 okresów podatkowych poprzedzających rok, za który składana jest deklaracja podatkowa w zakresie podatku od wyjścia (art. 95bis ust. 1 LIRPF). Przepisy omawianego obciążenia emigracyjnego obejmują zatem długoterminowych rezydentów.

Zgodnie z art. 95bis ust. 1 LIRPF przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów lub akcji pod warunkiem, że:

- a) wartość rynkowa udziałów lub akcji przekracza 4 000 000 euro lub
- b) podatnik posiada 25% udziałów lub akcji w spółce, a wartość rynkowa tych udziałów lub akcji przekracza 1 000 000 euro – posiadanie znaczącego pakietu udziałów lub akcji (podatek od wyjścia dotyczy jedynie tych udziałów lub akcji).

Podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy wartością rynkową udziałów lub akcji z chwili zmiany rezydencji (przepisy określają, jak ustalać tę wartość)

12 Á. de la Cueva González-Cotera, C. Morlán Burgasé, *Spain – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).

13 *Ibidem*.

14 M.N. Grañon, *Spain*, [w:] *Residence of Individuals...*, s. 515.

15 Á. de la Cueva González-Cotera, C. Morlán Burgasé, *Spain – Private Investment Income, Topical Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 26.02.2016).

oraz kosztami nabycia udziałów lub akcji. Zdarzeniem powodującym opodatkowanie jest emigracja podatnika. Obowiązek podatkowy powstaje bezpośrednio przed momentem emigracji¹⁶.

Zyski ze zbycia składników majątku, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od wyjścia kwalifikowane są jako przychody z oszczędności i wykazywane w deklaracji rocznej na podatek dochodowy. Podatek może podlegać odroczeniu pod pewnymi warunkami:

- 1) gdy zmiana rezydencji związana jest z oddelegowaniem do pracy do państwa niestosującego szkodliwej konkurencji podatkowej lub
- 2) gdy zmiana rezydencji następuje z innej przyczyny do państwa, z którym Hiszpania podpisała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawierającą klauzulę o wymianie informacji.

Odroczenie podatku wiąże się z obowiązkiem zapłaty odsetek i złożenia odpowiedniego zabezpieczenia. W przypadku, gdy osoba fizyczna ponownie stanie się rezydentem hiszpańskim w ciągu pięciu lat od emigracji i w tym okresie nie nastąpiło zbycie udziałów lub akcji, obowiązek podatkowy wygasa. Okres pięcioletni może być wydłużony o kolejne pięć lat w przypadku oddelegowania do pracy, pod warunkiem wniosku podatnika i istnienia okoliczności uzasadniających przedłużenie tego okresu (art. 95bis ust. 4 LIRPF). Jeżeli podatnik podlegał natychmiastowej zapłacie podatku od wyjścia i powrócił do Hiszpanii we wskazanych powyżej terminach, może wnioskować o zwrot zapłaconego podatku (art. 95bis ust. 5 LIRPF).

W przypadku emigracji do państwa UE lub EOG, z którym Hiszpania ma zapewnioną skuteczną wymianę informacji, podatek od wyjścia podlega odroczeniu bez obowiązku uiszczenia odsetek czy ustanowienia zabezpieczenia (art. 95bis ust. 6 LIRPF). W tym przypadku nałożony jest na podatnika jedynie obowiązek informacyjny obejmujący zadeklarowanie hipotetycznych zysków podlegających opodatkowaniu, wskazanie miejsca rezydencji oraz posiadanych udziałów lub akcji (art. 95bis ust. 6 lit. c LIRPF). Odroczenie podatku w tym przypadku wygasa i podatek staje się należny, gdy w ciągu dziesięciu lat od zmiany rezydencji:

- a) następuje zbycie udziałów lub akcji *inter vivos*;
- b) następuje emigracja z państwa UE bądź EOG;
- c) następuje naruszenie obowiązków informacyjnych, o których mowa powyżej.

W przypadku emigracji do państwa UE lub EOG i wygaśnięcia odroczenia w przypadku zbycia udziałów lub akcji *inter vivos*, zysk podlegający opodatkowaniu jest obniżany o dodatnią różnicę pomiędzy wartością rynkową udziałów lub akcji z chwili emigracji a rzeczywistą ceną zbycia (art. 95bis ust. 6 lit. b LIRPF). Jeżeli podatnik ponownie stanie się rezydentem Hiszpanii i nie zajądą okoliczności

16 J.L. Tello, *El Nuevo Impuesto Español Tipo Exit Tax Sobre Acciones y Participaciones*, „Actualidad Jurídica Uría Menéndez” 2015, No. 41, s. 70.

powodujące wygaśnięcie odroczenia, nie wystąpi opodatkowanie podatkiem od wyjścia (art. 95bis ust. 6 lit. d LIRPF).

2.2.3. Holandia

Co do zasady w podatku dochodowym od osób fizycznych Holandii obowiązuje kombinacja zasady rezydencji i zasady źródła. Rezydenci Holandii podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na położenie miejsca źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei nierezydenci mogą podlegać ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Wówczas są opodatkowani od dochodów mających swe źródło w Holandii, jednakże katalog tych dochodów jest wyraźnie wskazany w ustawie. Podatnicy będący rezydentami państwa UE lub innego państwa, z którym Holandia podpisała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawierającą przepisy o wymianie informacji, mogą wybrać opodatkowanie według zasad właściwych dla rezydentów¹⁷.

Na gruncie holenderskiego prawa podatkowego nie ma legalnej definicji rezydencji. Artykuł 4 *Algemene wet inzake rijksbelastingen*¹⁸ wskazuje, że dla „celów podatkowych to, gdzie dana osoba mieszka (hol. *wonen*) ocenia się w oparciu o okoliczności”. Katalog okoliczności, na podstawie których można by dokonać oceny rezydencji danej osoby fizycznej, nie był wprowadzony do ustawy. Został on jednak wypracowany przez orzecznictwo. Przyjmuje się, że w toku dokonywania oceny należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, nie obowiązuje formalna hierarchia pomiędzy nimi¹⁹.

W orzecznictwie największą rolę przywiązuje się do miejsca zamieszkania na terytorium Holandii. Podatnik nie musi mieć tytułu prawnego do danej nieruchomości, ważne, by posiadał stały dostęp do miejsca zamieszkania. Nie jest z tej perspektywy także istotne, jak dużo czasu podatnik spędza w tym miejscu. Znaczenie mają także okoliczności związane z życiem społecznym danej osoby, tj. miejsce przynależności do klubów, organizacji charytatywnych czy religijnych²⁰. Bierze się również pod uwagę więzi osobiste podatnika, które ocenia się np. przez ustalenie miejsca zamieszkania partnera czy małoletnich dzieci²¹. Okoliczności o charakterze ekonomicznym także mogą mieć znaczenie. Wśród nich uwzględnia się miejsce, gdzie podatnik mieszka, gdzie posiada rachunek bankowy czy gdzie zawiera umowy ubezpieczeniowe. Podkreśla się jednak, że występowanie jedynie związków

17 M. Eerenstein, *Netherlands – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.09.2014).

18 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: AWR].

19 A. Gunn, *Netherlands*, [w:] *Residence of Individuals under Tax Treaties...*, s. 470.

20 *Ibidem*.

21 M. Eerenstein, *Netherlands...*

o charakterze ekonomicznym nie przesądzi o powstaniu rezydencji. Aspekty formalne także mogą być wzięte pod uwagę (obywatelstwo, miejsce zameldowania)²². Wola podatnika co do miejsca jego rezydencji ma drugorzędne znaczenie²³.

Co do zasady, podatnicy będący osobami fizycznymi, nieprowadzący działalności gospodarczej nie podlegają opodatkowaniu z tytułu zysków ze zbycia składników majątku. Opodatkowaniu podlegają jednak zyski ze zbycia udziałów lub akcji w przypadku posiadania znaczącego pakietu akcji lub udziałów. Dochód uzyskany z tego tytułu jest opodatkowany w ramach tzw. drugiego pudełka (przychody ze znaczącego pakietu akcji lub udziałów)²⁴.

W uproszczeniu – znaczący pakiet akcji lub udziałów występuje, gdy podatnik sam bądź ze swoim małżonkiem (partnerem) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w kapitale zakładowym albo 5% udziałów lub akcji określonego rodzaju w spółce będącej rezydentem bądź nierezydentem Holandii²⁵. Ustawa przykładowo wymienia przypadki, które uznawane są za zbycie udziałów lub akcji. Opodatkowaniu podlega, co do zasady, różnica pomiędzy ceną sprzedaży netto (cena ta jest pomniejszona m.in. o koszty sprzedaży) a ceną nabycia udziałów lub akcji. Jak wspomniano powyżej, zyski ze zbycia udziałów lub akcji opodatkowane są w ramach „drugiego pudełka”, stawką stałą 25%²⁶. Zyski ze zbycia znaczącego pakietu akcji lub udziałów zawsze są opodatkowane według opisanych zasad, nawet jeśli zostały osiągnięte w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Pozostałe zyski ze zbycia składników majątku, uzyskiwane w ramach takiej działalności, podlegają opodatkowaniu zgodnie z zasadami obowiązującymi w ramach „pudełka pierwszego”²⁷.

Z powyższego wynika, że w Holandii, poza opodatkowaniem zysków z działalności gospodarczej, nie obowiązuje ogólny system opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku. Co do zasady opodatkowane są zyski ze zbycia udziałów lub akcji w przypadku posiadania znaczącego ich pakietu. Rozwiązanie to ma swoje przełożenie na konstrukcję podatku od wyjścia.

22 A. Gunn, *Netherlands...*, s. 470.

23 *Ibidem*, s. 480.

24 Holandia zaadaptowała unikalny – „pudełkowy” system opodatkowania dochodów osób fizycznych. Podstawową cechą tego reżimu jest to, że przychód jest dzielony między trzy różne kategorie („pudełka”). Każde „pudełko” rządzi się własnymi regulacjami i obowiązują w nim różne stawki. Pierwsze „pudełko” odnosi się do przychodu z pracy i własności, drugie do przychodu ze znaczącego pakietu akcji lub udziałów, a trzecie do przychodu z oszczędności i inwestycji. A. Bavila, *Moving Away from Global Taxation: Dual Income Tax and Other Forms of Taxation*, „European Taxation” 2001, No 6, s. 218; A. Nowak-Piechota, *Współczesne systemy podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4, s. 110–115.

25 M. Schellekens, *Netherlands – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 18.08.2016).

26 K. Baggerman-Noudari, *Netherlands – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 11.02.2016).

27 *Ibidem*.

Osoby fizyczne, będące rezydentami Holandii, w razie emigracji mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od wyjścia²⁸. Długoterminowi rezydenci (niebędący rezydentami tymczasowymi, według definicji wskazanej poniżej) objęci są opodatkowaniem w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji zarówno w spółkach będących rezydentami Holandii, jak i będących nierezydentami tego państwa. Tymczasowi rezydenci, rozumiani jako podatnicy będący rezydentami przez okres krótszy niż ostatnie osiem lat w Holandii (i w ciągu ostatnich 25 lat nie będący rezydentami Holandii dłużej niż dziesięć lat) nie podlegają opodatkowaniu w odniesieniu do pakietu udziałów lub akcji w spółkach niebędących rezydentami Holandii²⁹. Rozwiązanie to wskazuje, że tymczasowi rezydenci podlegają opodatkowaniu jedynie w odniesieniu do udziałów lub akcji spółek krajowych. Z kolei nierezydenci posiadający znaczący pakiet udziałów lub akcji w spółkach holenderskich podlegają podatkowi od wyjścia, jeżeli spółka przenosi miejsce faktycznego zarządu poza terytorium Holandii³⁰. Holandia, przyjmując tego rodzaju zakres podmiotowy opodatkowania podatkiem od wyjścia, przede wszystkim chroni potencjalne przychody powstałe na swoim terytorium.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od wyjścia jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów lub akcji w przypadku posiadania znaczącego ich pakietu. Podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy wartością rynkową udziałów lub akcji w momencie wyjścia a kosztami ich nabycia. W momencie emigracji przyjmuje się bowiem fikcję prawną, że doszło do zbycia udziałów lub akcji³¹.

Zdarzeniem powodującym opodatkowanie jest zmiana rezydencji podatkowej (na gruncie prawa wewnętrznego bądź umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania). Z kolei obowiązek podatkowy powstaje bezpośrednio przed utratą przez podatnika statusu rezydenta Holandii³². Z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego rezydent Holandii, który opuszcza kraj, lecz nie zostaje rezydentem innego państwa i wraca w ciągu roku od wyjścia, jest uznawany za rezydenta Holandii przez cały okres nieobecności³³. W ten sposób przyjmuje się fikcję braku zmiany rezydencji, co wyłącza możliwość zastosowania podatku od wyjścia.

Opodatkowanie podatkiem od wyjścia następuje, co do zasady, w momencie bezpośrednio poprzedzającym emigrację podatnika. Niemniej jednak system ho-

28 Art. 4.16 ust. 1 lit. h Wet inkomstenbelasting 2001, dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: Wet IB].

29 Art. 4.18 Wet IB.

30 Art. 7.5 ust. 7 Wet IB; R. Betten, *Netherlands*, [w:] *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87b), Rotterdam 2002, s. 413.

31 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: 22.02.2016).

32 Art. 4.46 ust. 2 Wet IB.

33 M. Schellekens, *Netherlands*...

lenderski przewiduje możliwość określenia podatku w momencie wyjścia podatnika i przyznania odroczenia zapłaty podatku. Odroczenie zapłaty podatku wiąże się z obowiązkiem uiszczania przez podatnika odsetek. Podatnik może jednak wnioskować o odroczenie wolne od odsetek pod warunkiem spełnienia określonych warunków oraz złożenia odpowiedniego zabezpieczenia³⁴. Obowiązek złożenia zabezpieczenia (i tym samym zapłaty odsetek) nie dotyczy przypadków, gdy podatnik emigruje do państwa należącego do UE lub EOG.

Do 15 września 2015 r. odroczenie, po spełnieniu wszystkich przesłanek, było przyznawane, jeżeli udziały lub akcje nie zostały zbyte w ciągu lat dziesięciu bądź jeżeli spółka nie zbyła więcej niż 90% swoich rezerw w tym okresie. Ze skutkiem wstecznym, od wskazanej powyżej daty, obowiązuje jednak zasada, że zbycie udziałów lub akcji albo rezerw przez spółkę skutkuje wygaśnięciem odroczenia i tym samym opodatkowaniem podatkiem od wyjścia, niezależnie od tego, w jakim okresie zdarzenia te nastąpiły³⁵. Wygaśnięcie odroczenia powoduje ponadto emigracja podatnika z państwa UE lub EOG, a także naruszenie przepisów ustawy, np. w zakresie wypełniania obowiązków administracyjnych (art. 25a ust. 2 holenderskiej ustawy o poborze podatków – *Invorderingswet* 1990).

Przepisy holenderskie przewidywały możliwość rozliczenia straty powstałej po emigracji. W takiej sytuacji następowało umorzenie podatku w wysokości 25% spadku wartości przez udziały lub akcje. Od 15 września 2015 r. przepisy nie dopuszczają już takiej możliwości³⁶.

2.2.4. Niemcy

W myśl ogólnej zasady, rezydenci Niemiec podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei nierezydenci objęci są obowiązkiem podatkowym tylko od wyraźnie wskazanych w ustawie rodzajów dochodów osiąganych na terytorium Republiki Federalnej Niemiec (ograniczony obowiązek podatkowy)³⁷. Z powyższego wynika, że w niemieckim systemie opodatkowania osób fizycznych zaadaptowano zasadę rezydencji w połączeniu z zasadą źródła.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 *Einkommensteuergesetz*³⁸, osoba fizyczna podlega w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, stając się tym samym niemieckim rezydentem, jeśli posiada domicyl (niem. *Wohnsitz*) lub zwykle przeby-

34 K. Baggerman-Noudari, *Netherlands – Individual Taxation...*

35 *Ibidem*.

36 M. Schellekens, *Netherlands...*

37 A. Perdelwitz, *Germany – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).

38 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: EStG].

wa (niem. *gewöhnlichen Aufenthalt*) w Niemczech. Definicje terminu „domicyl” oraz „zwykłego przebywania” zawarte są w przepisach niemieckiego ogólnego prawa podatkowego (*Abgabenordnung*³⁹), gdyż mają one zastosowanie do całego systemu prawa podatkowego (nie tylko do podatków dochodowych).

W myśl art. 8 AO, domicyl osoby fizycznej oznacza miejsce, gdzie osoba ta zamieszkuje w okolicznościach wskazujących, że w przyszłości zachowa i będzie użytkować dane mieszkanie⁴⁰. Z praktyki i orzecznictwa wynika, że miejsce domicylu musi nadawać się do zamieszkania, nie musi jednak odpowiadać statusowi społecznemu zamieszkującej osoby. Mieszkanie musi być także stałe (przenośne miejsca zamieszkania nie tworzą domicylu). Domicyl powstanie, zgodnie z orzecznictwem, gdy dana osoba zamieszkuje miejsce przez co najmniej sześć miesięcy⁴¹.

Z kolei przesłanka „zwykłego przebywania” na terytorium Niemiec spełniona jest, zgodnie z art. 9 AO, gdy dana osoba jest fizycznie obecna w Niemczech w okolicznościach wskazujących, że pobyt nie ma jedynie tymczasowego charakteru⁴². Zgodnie ze zdaniem drugim powołanego przepisu dana osoba ma miejsce zwykłego pobytu na terytorium Niemiec, jeżeli przebywa tam przez łączny okres przekraczający sześć miesięcy⁴³. W odróżnieniu od miejsca domicylu miejsce zwykłego pobytu nie musi być ustanowione w konkretnym miejscu, podatnik może podróżować po terytorium Niemiec przez cały swój pobyt⁴⁴. Z punktu widzenia wskazanej regulacji, do powstania rezydencji w Niemczech mogą prowadzić nawet niezamierzone pobyty, np. w zakładzie karnym czy szpitalu.

W Niemczech, co do zasady, zyski ze zbycia składników majątku, uzyskiwane przez osoby fizyczne w ramach transakcji o charakterze prywatnym (poza działalnością gospodarczą) nie podlegają opodatkowaniu. Wyjątek dotyczy zysków, które przekroczyły w roku podatkowym 600 euro i które powstały ze zbycia następujących składników majątku:

- nieruchomości i praw z nimi związanych (jeżeli zbycie nastąpiło w ciągu dziesięciu lat od nabycia)⁴⁵;

39 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: AO].

40 „Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird”.

41 Organy podatkowe twierdzą jednak, że nawet w przypadku, gdy podatnik wyjechał na jakiś okres do pracy za granicę, lecz nie wynajął mieszkania, zachowuje domicyl. A. Rust, *Germany*, [w:] *Residence of Individuals under Tax Treaties...*, s. 368.

42 „Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt”.

43 Dla celów liczenia łącznego sześciomiesięcznego okresu nie uwzględnia się krótkich przerw, np. spowodowanych urlopami lub wyjazdami służbowymi. W literaturze podkreśla się, że przerwy te nie powinny przekraczać dwóch do trzech tygodni; za: A. Rust, *Germany...*, s. 368.

44 *Ibidem*.

45 Zyski ze zbycia nieruchomości nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli nieruchomość była wykorzystywana w celach mieszkaniowych w roku zbycia lub w ciągu dwóch lat poprzedzających zbycie.

- ruchomości, wyłączając udziały, akcje i papiery wartościowe (jeżeli zbycie nastąpiło w ciągu roku od nabycia, przy czym termin ten może być wydłużony do lat dziesięciu)⁴⁶.

Zyski powyżej wymienione podlegają opodatkowaniu jako przychód z innych źródeł według skali podatkowej.

Z kolei zyski ze zbycia udziałów i akcji, a także określonych instrumentów finansowych, kwalifikowane są do źródła przychodów „kapitałowe przychody inwestycyjne”. Tego rodzaju przychody nie podlegają łączeniu z przychodami z innych źródeł. Opodatkowane są według stawki stałej⁴⁷. Niemniej jednak zyski ze zbycia udziałów lub akcji, mimo że obejmują transakcje prywatne, mogą być zakwalifikowane jako zyski z działalności gospodarczej. Dotyczy to sytuacji, gdy zbywca posiada lub posiadał bezpośrednio bądź pośrednio co najmniej 1% udziału w kapitale zakładowym spółki w okresie pięciu lat poprzedzających transakcję (posiadanie znaczącego pakietu akcji lub udziałów)⁴⁸.

Zyski ze zbycia składników majątku uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu jako przychód z działalności gospodarczej (według zasad opodatkowania właściwych dla tego źródła przychodów, z zastosowaniem skali podatkowej). Zyski ze zbycia udziałów lub akcji są w tym przypadku opodatkowane jedynie częściowo, tj. tylko określony procent tych zysków podlega opodatkowaniu (z możliwością skorzystania z pełnego zwolnienia po spełnieniu określonych w ustawie przesłanek)⁴⁹.

Z powyższego zarysu systemu opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku obowiązującego w Niemczech wynika, że w państwie tym tego rodzaju zyski w ramach transakcji o charakterze prywatnym opodatkowane są w sposób złożony (przede wszystkim opodatkowaniu podlega zbycie udziałów, akcji i określonych instrumentów finansowych, w odniesieniu do pozostałych składników majątku ustawodawca przewiduje wyłączenia). W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą opodatkowaniu podlegają z kolei zyski ze zbycia wszelkich składników majątku związanych z tą działalnością.

Opodatkowanie podatkiem od wyjścia wiąże się ze zmianą przez podatnika rezydencji podatkowej, tj. utratą domicylu lub miejsca stałego przebywania na terytorium Niemiec. Dotyczy to jedynie podatników, którzy podlegali w Niemczech przez co najmniej łącznie dziesięć lat przed emigracją nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁵⁰. Wynika z tego, że opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają jedynie długoterminowi rezydenci.

46 A. Perdelwitz, *Germany – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).

47 A. Perdelwitz, *Germany – Individual Taxation, Country Analyses...*

48 R. Martini, T. Weimar, *Germany, [w:] Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2013, s. 718.

49 A. Perdelwitz, *Germany – Individual Taxation, Country Analyses...*

50 § 6 ust. 1 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, Außensteuergesetz, dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: AStG].

Przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego (niezrealizowanego) zysku ze zbycia udziałów lub akcji w krajowych spółkach. W tym przypadku znajduje bowiem zastosowanie ust. 17 EStG, regulujący opodatkowanie zysków ze zbycia udziałów lub akcji. Na potrzeby stosowania podatku od wyjścia nie ma znaczenia, że zyski te nie zostały faktycznie zrealizowane. Przepisy wymagają, by podatnik posiadał bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 1% udziału w kapitale zakładowym spółki w ciągu pięciu lat poprzedzających opodatkowanie (znaczący pakiet udziałów lub akcji). Ponadto dla ustalenia podstawy opodatkowania nie ma znaczenia cena późniejszego zbycia, lecz wartość rynkowa w momencie powstania obowiązku podatkowego⁵¹.

Podstawowym zdarzeniem powodującym opodatkowanie jest, jak wspomniano powyżej, utrata statusu rezydenta (w tym momencie powstaje obowiązek podatkowy, zgodnie z § 6 ust. 1 AStG). Ustawa wymienia także inne zdarzenia, które są tożsame ze zmianą rezydencji podatkowej:

- 1) nieodpłatne lub częściowo odpłatne zbycie udziałów lub akcji na rzecz nie-rezydenta albo nabycie udziałów lub akcji tytułem spadkobrania przez nie-rezydenta;
- 2) ustanowienie domicylu, miejsca zwykłego pobytu lub spełnienie innych podobnych kryteriów rezydencji w innym państwie, jeżeli podatnik jest uważany za rezydenta tego drugiego państwa zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 3) wniesienie wkładu w postaci udziałów do przedsiębiorstwa lub zakładu podatnika w innym państwie;
- 4) wyłączenie lub ograniczenie prawa Niemiec do opodatkowania zysków ze zbycia akcji lub udziałów na podstawie zdarzeń niewymienionych w powyższych punktach⁵².

Z przedstawionych powyżej zdarzeń podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia wynika, że Niemcy budując swój system opodatkowania tym podatkiem starały się szczerze zabezpieczyć swoje interesy fiskalne. Wprowadzono bowiem rozwiązania, które pozwalają na opodatkowanie niezrealizowanych zysków z udziałów lub akcji w przypadku, gdy Niemcy nie będą miały w przyszłości prawa do opodatkowania zrealizowanych już zysków. W szczególności na uwagę zasługuje okoliczność wskazana w punkcie czwartym. Mamy tutaj bowiem do czynienia ze swego rodzaju klauzulą szczególną w ramach konstrukcji opodatkowania podatkiem od wyjścia. Tam, gdzie ograniczeniu bądź wyłączeniu podlegają przyszłe prawa do opodatkowania przez Niemcy, tam państwo to może nałożyć opodatkowanie podatkiem od wyjścia.

W przypadku, gdy podatnik traci status rezydenta z powodu czasowej nieobecności na terytorium Niemiec, lecz w ciągu pięciu lat od wyjścia staje się znowu rezydentem, roszczenie o zapłatę podatku od wyjścia może wygasnąć. Dotyczy to przypadku, gdy udziały lub akcje nie zostały zbyte w okresie jego emigracji i po-

51 § 6 ust. 2 AStG.

52 § 6 ust. 1 AStG.

datnik nie jest uznawany za rezydenta innego państwa na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w momencie powrotu do Niemiec. Organy podatkowe mogą wydłużyć ten termin o okres nie dłuższy niż pięć lat, jeśli podatnik wiarygodnie wykaże, że jego absencja spowodowana jest względami zawodowymi i że ma niezmienny zamiar powrotu do Niemiec⁵³.

Opodatkowanie następuje, co do zasady, w momencie wyjścia. Zgodnie jednak z § 6 ust. 4 AStG podatek od wyjścia może podlegać odroczeniu polegającym na jego zapłacie w ratach przez okres nie dłuższy niż pięć lat. Przesłanką przyznania tej ulgi w zapłacie podatku jest wykazanie przez podatnika, że natychmiastowa płatność podatku może wiązać się dla niego ze znaczną trudnością. Zasadą jest, że w tym przypadku podatnik ma obowiązek złożyć zabezpieczenie i, jak wynika z orzecznictwa, zapłacić odsetki⁵⁴. Odroczenie ulega wygaśnięciu w przypadku, gdy podatnik zbędzie udziały lub akcje w okresie odroczenia, wniesie je tytułem cichego wkładu do spółki bądź spełnione zostaną inne przesłanki określone w odrębnych przepisach. W przypadku czasowej nieobecności podatnika na terytorium Niemiec (lub wykazania przez podatnika, że jego wyjazd motywowany jest względami zawodowymi), o czym była mowa powyżej, odroczenie jest przyznawane bez obowiązku płacenia podatku w ratach. Nie przyjmuje się także zabezpieczenia, pod warunkiem, że nie ma ryzyka związanego z późniejszą, hipotetyczną trudnością wyegzekwowania podatku.

W sytuacji jednak, gdy podatnik jest obywatelem państwa należącego do UE lub EOG i podlega w tym państwie obowiązkowi podatkowemu podobnemu do obejmującego rezydentów Niemiec, kwota podatku należnego podlega odroczeniu z urzędu bez obowiązku zapłaty odsetek lub złożenia zabezpieczenia (odroczenie bezwzględne). Niemniej jednak pomiędzy Niemcami a danym państwem, którego obywatelem jest podatnik, musi być zapewniona wzajemna pomoc administracyjna w zakresie poboru podatków. Podatek od wyjścia podlega wstępnemu określeniu w momencie wyjścia. W tym przypadku odroczenie ulega wygaśnięciu, zgodnie z § 6 ust. 5 zd. 3 AStG, gdy:

- 1) podatnik lub jego spadkobierca zbędzie udziały lub akcje, wniesie je tytułem cichego wkładu do spółki bądź spełnione zostaną inne przesłanki określone w odrębnych przepisach;
- 2) udziały lub akcje zostaną zbyte na rzecz podmiotu niebędącego rezydentem i niepodlegającego obowiązkowi podatkowemu w państwie UE lub EOG, podobnego do obowiązku podatkowego, któremu podlegają niemieccy rezydenci;

53 § 6 ust. 3 AStG.

54 R. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, Amsterdam 1998, s. 259; orzecznictwo wskazane w powołanej publikacji datowane jest na rok 1991. Niemniej jednak przepisy w tym zakresie nie uległy zmianie, zatem tezy orzecznicze pozostają aktualne.

- 3) następuje umorzenie albo inny proces w odniesieniu do udziałów lub akcji, który zgodnie z prawem krajowym prowadzi do określonych zmian w wartości udziałów lub akcji;
- 4) następuje zmiana rezydencji bądź miejsca pobytu z państwa UE lub EOG, a co za tym idzie podatnik albo jego spadkobierca przestaje tam podlegać obowiązkowi podatkowemu.

W sytuacji emigracji do państwa UE lub EOG i wystąpienia jednej z wyżej wskazanych przesłanek, powodującej wygaśnięcie odroczenia, wstępne określenie kwoty podatku może ulec modyfikacji. Dotyczy to, zgodnie z § 6 ust. 6 AStG, przypadku, gdy rzeczywisty zysk ze zbycia tych składników majątku jest niższy niż hipotetyczna wartość zysku określona przy wyjściu i państwo wejścia nie uwzględniło tej straty opodatkowując rzeczywiste zyski. Podatnik ma jednak obowiązek wykazania, że obniżenie wartości nastąpiło na skutek normalnych zdarzeń, w szczególności niezwiązanych z wykorzystaniem narzędzi wynikających z prawa handlowego (np. przez wypłatę zysku).

Przepisy ustawy nakładają na podatnika, któremu przyznano odroczenie w przypadku emigracji do państwa UE lub EOG, określone obowiązki informacyjne. Po pierwsze, podatnik musi poinformować właściwy organ podatkowy o wystąpieniu okoliczności powodującej wygaśnięcie odroczenia. Po drugie, podatnik każdego roku ma obowiązek potwierdzania posiadania udziałów lub akcji oraz wskazywania aktualnego miejsca zamieszkania. Naruszenie tego obowiązku może skutkować wygaśnięciem odroczenia (§ 6 ust. 7 AStG).

2.2.5. Norwegia

W Norwegii w systemie opodatkowania dochodów osób fizycznych obowiązują zasada rezydencji oraz zasada źródła. Rezydenci norwescy podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei nierezydenci podlegają opodatkowaniu od dochodów, wyraźnie wskazanych w ustawie, mających swe źródło w Norwegii (ograniczony obowiązek podatkowy)⁵⁵.

Zgodnie z przepisami *Skatteloven*⁵⁶, rezydencja podatkowa ustalana jest według obiektywnych kryteriów. W myśl art. 2–1 ust. 2 SKTL za rezydenta uważa się osobę fizyczną, która podczas jednego lub kilku pobytów przebywa w Norwegii dłużej niż 183 dni w ciągu dwunastomiesięcznego okresu. Rezydentem jest także osoba, która podczas jednego lub kilku pobytów przebywa w Norwegii dłużej niż 270 dni

55 E. Furuseth, *Norway – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).

56 Dostępny w wersji angielskiej *online*: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: SKTL].

podczas 36 miesięcznego okresu. Podatnika uważa się za rezydenta w roku podatkowym, w którym pobyt przekroczył wskazaną powyżej liczbę dni.

Przepisy SKTL wyraźnie określają także, kiedy ustaje rezydencja podatkowa w związku z emigracją. Zgodnie z art. 2–1 ust. 3 SKTL, rezydencja norweska podatnika, ustanawiającego stałą rezydencję za granicą ustaje w roku podatkowym, w którym można ustalić, że osoba ta nie przebywała na terytorium Norwegii podczas jednego lub kilku pobytów przez okres dłuższy niż 61 dni w roku podatkowym oraz że osoba ta i jej najbliższa rodzina nie czyni użytku z mieszkania w Norwegii⁵⁷. Bardziej surowe warunki ustania rezydencji dotyczą osób, które przed rokiem podatkowym, w którym ustanowiono rezydencję za granicą, mieszkały w Norwegii przez okres co najmniej dziesięciu lat. Wówczas przyjmuje się, że osoba taka przestaje być rezydentem Norwegii z końcem trzeciego roku podatkowego następującego po roku podatkowym ustanowienia rezydencji za granicą, pod warunkiem, że w ciągu tych trzech lat osoba ta nie przebywała na terytorium Norwegii podczas jednego lub kilku pobytów przez okres dłuższy niż 61 dni w roku podatkowym oraz że osoba ta i jej najbliższa rodzina nie czyni użytku z mieszkania w Norwegii.

Prima facie wydawałoby się, że Norwegia, wprowadzając szczególną konstrukcję dla swoich wieloletnich, emigrujących rezydentów, stosuje zasadę nieograniczonego rozszerzonego obowiązku podatkowego. Powyżej wskazana reguła nakazuje bowiem osoby, które wyemigrowały, opodatkowywać tak jak rezydentów (od całości przychodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów). Niemniej nieograniczony rozszerzony obowiązek podatkowy stosuje się do nierezydentów będących byłymi rezydentami innego państwa. W tym przypadku podatnicy emigrujący przez okres trzech lat nie stają się nierezydentami dla celów podatku dochodowego w Norwegii. Ustawa przewiduje zasadę przedłużenia rezydencji. Oznacza to, że takie osoby fizyczne z punktu widzenia prawa norweskiego są ciągle w tym państwie rezydentami. Nie mamy zatem do czynienia z klasycznym nieograniczonym rozszerzonym obowiązkiem podatkowym, lecz z przypadkiem przedłużenia samej rezydencji.

Przepisy norweskie przewidują otwarty katalog zysków ze zbycia składników majątku, uzyskiwanych poza działalnością gospodarczą. Ustawa wskazuje na wiele zwolnień od opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku oraz przewiduje szereg przepisów szczególnych w tym zakresie⁵⁸. Przepis art. 5–20 SKTL wskazuje, że opodatkowaniu podlegają zyski kapitałowo uzyskane m.in. z:

- nieruchomości i ruchomości,
- aktywów finansowych,
- praw niematerialnych,

57 Ustawa definiuje pojęcia najbliższej rodziny, czynienia użytku z mieszkania oraz mieszkania.

58 E. Furuseth, *Norway...*

- praw kapitałowych odnoszących się do powyżej wskazanych składników majątku.

Opodatkowaniu podlegają także zyski ze zbycia udziałów lub akcji⁵⁹. Zyski ze zbycia składników majątku, uzyskiwane w ramach działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu jako przychód z działalności gospodarczej⁶⁰. Przyjęcie takiej konstrukcji oznacza, że w Norwegii obowiązuje co do zasady ogólny model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku, z pewnymi wyjątkami odnoszącymi się do uzyskiwania takich zysków poza działalnością gospodarczą.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia w Norwegii podlegają wszyscy emigrujący rezydenci. Podatek nakładany jest na niezrealizowane zyski z określonych aktywów finansowych. Do aktywów tych należą: udziały i akcje, podstawowe certyfikaty kapitałowe, prawa do udziału w krajowej lub zagranicznej spółce (osobowej bądź kapitałowej) oraz instrumenty finansowe związane z powyższymi aktywami⁶¹. Podstawę opodatkowania w podatku od wyjścia, zgodnie z zasadą ogólną, stanowi różnica pomiędzy wartością rynkową składników majątku w momencie emigracji a kosztami nabycia. W przypadku gdy domniemany zysk nie przekracza 500 000 NOK wówczas nie podlega on opodatkowaniu. W razie jednak przekroczenia tej kwoty cały zysk tego rodzaju jest opodatkowany.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest emigracja podatnika⁶². W przypadku, gdy Norwegia podpisała z państwem emigracji umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, momentem istotnym z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od wyjścia będzie moment utraty rezydencji norweskiej zgodnie z zasadami wynikającymi z umowy. Jeśli natomiast między Norwegią a państwem wejścia nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, wówczas decydujące znaczenie dla oceny momentu utraty rezydencji w Norwegii będą miały norweskie przepisy wewnętrzne⁶³.

Wyżej wskazana regulacja ma szczególne znaczenie dla podatników zamieszkujących w Norwegii przez wiele lat (powyżej dziesięć). W ich przypadku, jak zauważono powyżej, rezydencja norweska ustaje z końcem trzeciego roku po ustanowieniu rezydencji w innym państwie. Oznacza to, że w przypadku tych podatników, emigrujących do państw, z którymi Norwegia nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, roszczenie o zapłatę podatku od wyjścia może być przesunięte nawet o trzy lata.

59 Art. 10–31 SKTL.

60 Art. 5–30 SKTL.

61 A. Holstad, D.R. Hermundstad, *Norway – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).

62 Ustawa na równi ze zmianą rezydencji podatkowej traktuje zbycie przedmiotów opodatkowania przez rezydenta norweskiego na rzecz swojego małżonka, będącego rezydentem innego państwa.

63 F. Zimmer, *Exit Taxes in Norway*, „World Tax Journal” 2009, No 1, s. 117–118.

Zasady dotyczące podatku od wyjścia mogą mieć zastosowanie również wtedy, gdy podatnik emigruje na określony czas z zamiarem powrotu do Norwegii. Sprawę tego rodzaju rozpoznawał norweski Sąd Najwyższy, który uznał, że dwuipółletni pobyt za granicą (w USA w celach zawodowych, z wynajęciem mieszkania za granicą i oddaniem w najem mieszkania w Norwegii) powoduje, na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy USA a Norwegią, ustanie rezydencji w Norwegii. W konsekwencji powstaje obowiązek zapłaty podatku od wyjścia, który może jednak podlegać odroczeniu, zgodnie z zasadami poniżej opisanymi⁶⁴.

Co do zasady, w myśl art. 10–70 ust. 1 SKTL, obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia powstaje na dzień przed dniem emigracji w celach podatkowych (zgodnie z prawem wewnętrznym lub umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, według reguł powyżej opisanych). Niemniej jednak podatnik może wnioskować o odroczenie zapłaty podatku. Regułą jest, że podatnik powinien w tym celu złożyć odpowiednie zabezpieczenie, gwarantujące przyszłą zapłatę podatku. Wymóg ten nie dotyczy przypadków, gdy podatnik emigruje do państwa należącego do EOG, a Norwegia może uzyskać od państwa imigracji informacje o jego dochodach i sytuacji majątkowej, a także zapewniona jest wzajemna pomoc w poborze podatków⁶⁵. Należy mieć na uwadze, że przepisy dyrektyw UE w tym zakresie nie mają zastosowania do Norwegii.

Podatnik może utracić prawo do odroczenia podatku od wyjścia (następuje wygaśnięcie odroczenia). Przede wszystkim dzieje się tak w przypadku, gdy następuje zbycie składnika majątku objętego opodatkowaniem w poniżej wskazanym okresie. Ponadto następujące zdarzenia wywołują ten sam skutek.

Po pierwsze, taka sytuacja zachodzi, gdy składniki majątku są przekazane tytułem darowizny osobie niebędącej rezydentem Norwegii (art. 10–70 ust. 8 SKTL). *Ratio legis* tej konstrukcji wynika z faktu, że darowizna nie podlega opodatkowaniu, a obdarowany znajduje się poza zasięgiem jurysdykcji Norwegii. W przypadku, gdyby obdarowanym był rezydent Norwegii, wówczas zysk z tego składnika majątku opodatkowany byłby w momencie zbycia w Norwegii⁶⁶.

Po drugie, w przypadku udziału w norweskiej spółce osobowej odroczenie wygasa, gdy spółka przestaje prowadzić działalność gospodarczą. Wówczas trzeba mieć na uwadze, że spółki osobowe są transparentne dla celów podatku dochodowego. Opodatkowaniu podlegają ich wspólnicy, także niebędący rezydentami (zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego). Konstrukcja ta ma zapobiegać sytuacji, w której spółka zaprzestałaby działalności po emigracji jej wspólnika, ale przed sprzedażą udziałów i składników jej majątku⁶⁷.

64 *Ibidem*, s. 118.

65 Np. w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, Konwencji Rady Europy i OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych z 1988 r. lub *Nordyckim porozumieniu o wzajemnej pomocy* z 1989 r.

66 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 120.

67 *Ibidem*.

Roszczenie o zapłatę podatku od wyjścia wygasa w przypadku, gdy składniki majątku objęte tą regulacją nie zostały zbyte w ciągu pięciu lub ośmiu lat od momentu emigracji podatnika w celach podatkowych. Wówczas podatek nie podlega poborowi⁶⁸.

W odniesieniu do podatników będących wieloletnimi rezydentami Norwegii i emigrujących do państwa, z którym Norwegia nie ma podpisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wskazany powyżej termin ulega przedłużeniu do *de facto* ośmiu lat. Wynika to stąd, że osoby te pozostają rezydentami Norwegii przez okres trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła emigracja⁶⁹.

Roszczenie o zapłatę podatku od wyjścia wygasa także w przypadku, gdy podatek w okresie pięciu lub ośmiu lat staje się ponownie rezydentem Norwegii (na gruncie przepisów wewnętrznych bądź umów o unikaniu podwójnego opodatkowania)⁷⁰.

Jeżeli podatek nie wnioskował o odroczenie podatku i zapłacił podatek od razu po powstaniu obowiązku podatkowego, a wrócił do Norwegii we wskazanym powyżej okresie, roszczenie podatkowe wygasa z mocą wsteczną. W takim przypadku podatek ma prawo do zwrotu nadpłaty⁷¹.

Szczególne rozwiązania przyjęte zostały w prawie norweskim w sytuacji, w której doszło do sprzedaży składników majątku (w okresie odroczenia). Jeżeli cena uzyskana ze sprzedaży jest wyższa niż cena rynkowa określona w momencie wyjścia, wówczas tę pierwszą cenę pomija się (co oznacza, że podstawa opodatkowania określona w momencie wyjścia ma charakter ostateczny). Jeśli jednak cena ta jest niższa niż cena oszacowana w momencie wyjścia, to ta cena powinna być użyta do skalkulowania podstawy opodatkowania podatkiem od wyjścia (art. 10–70 ust. 9 lit. a SKTL). Następuje zatem uwzględnienie straty powstałej po emigracji.

Reguła ta odnosi się także do podatników, którzy nie wnioskowali o odroczenie zapłaty podatku. Wówczas po zbyciu składników majątku mogą domagać się zwrotu nadpłaty w podatku od wyjścia⁷².

Podatnicy, którzy emigrują do państw należących do EOG mogą rozliczyć stratę powstałą w momencie emigracji (różnicę między ceną nabycia a wartością rynkową z chwili emigracji). Strata nie podlega uwzględnieniu, jeżeli została rozliczona w innym państwie EOG.

Korzystanie z odroczenia płatności podatku wiąże się z określonymi obowiązkami informacyjnymi nałożonymi na podatników. Po pierwsze, podatnicy muszą poinformować właściwy organ podatkowy o aktywach finansowych objętych po-

68 Art. 10–70 ust. 9 lit. c SKTL.

69 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 120.

70 Art. 10–70 ust. 9 lit. d SKTL.

71 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 120.

72 A. Holstad, D.R. Hermundstad, *Norway...*

datkiem od wyjścia oraz o wysokości podstawy opodatkowania w chwili złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym nastąpiła emigracja. Po drugie, każdego roku podatnicy mają obowiązek potwierdzenia, że są w posiadaniu określonych aktywów finansowych oraz wskazania miejsca zamieszkania⁷³.

2.2.6. Wnioski prawnoporównawcze

Wszystkie państwa, których systemy podatkowe zostały porównane, stosują zasadę rezydencji w połączeniu z zasadą źródła dla określenia zakresu podmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych. Reguły określania rezydencji dla celów podatkowych są skonstruowane w różny sposób. Można jednak zauważyć tendencję do wykorzystywania w tym zakresie kryterium domicylu (miejsca zamieszkania) – np. w Niemczech i Holandii – oraz uzależniania powstania rezydencji od liczby dni spędzonych w danym państwie (w zasadzie kryterium to wykorzystywane jest we wszystkich analizowanych państwach, wynika ono bezpośrednio z przepisów, orzecznictwa lub praktyki organów podatkowych). Ponadto państwa, ustalając rezydencję podatkową, biorą pod uwagę więzi osobiste, zawodowe i ekonomiczne (w Holandii, we Francji i w Hiszpanii, w różnych konfiguracjach).

W Holandii obowiązuje ograniczony model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku (tylko zyski z określonych składników majątku uzyskiwane poza działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu). Z kolei we Francji, w Hiszpanii, Niemczech i Norwegii zaadaptowano reżim zbliżony do ogólnego sposobu opodatkowania tego rodzaju zysków. Niemniej jednak w systemach podatków dochodowych od osób fizycznych tych państw przewidzianych jest szereg zwolnień od opodatkowania zysków ze zbycia określonych składników majątku. Mając na uwadze systemy opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku w omawianych państwach, nie do końca można zgodzić się z tezą, że kształt tych unormowań wpływa na sposób uregulowania podatków od wyjścia. W Niemczech, Norwegii, we Francji i w Hiszpanii obowiązuje, jak zauważono powyżej, co do zasady ogólny system opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku (z wyjątkami), w państwach tych wprowadzono ograniczone podatki od wyjścia.

W analizowanych systemach podatkowych opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają długoterminowi rezydenci (tak jest we Francji, w Hiszpanii, Holandii i Niemczech). Tego rodzaju rozwiązanie sugeruje, że państwa co do zasady rezygnują z opodatkowania tymczasowych rezydentów (tylko Norwegia opodatkowuje wszystkich rezydentów, Holandia zaś zawęży zakres opodatkowania tymczasowych rezydentów do udziałów lub akcji spółek krajowych)⁷⁴.

73 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 119.

74 Przyczyna takiego rozwiązania wskazana jest w rozdziale pierwszym.

We wszystkich omawianych państwach wprowadzono ograniczone podatki od wyjścia. Przedmiotem opodatkowania jest bowiem osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów lub akcji (bądź innych rzeczy czy praw). Niektóre państwa zwalniają z opodatkowania tego rodzaju niezrealizowany zysk, jeżeli wartość rynkowa udziałów lub akcji w chwili emigracji nie przekracza określonej kwoty (np. Norwegia czy Hiszpania). Opodatkowanie podatkiem od wyjścia występuje zwykle pod warunkiem posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji (bądź innych rzeczy czy praw). Kryterium tego nie wprowadziła Norwegia. Przesłanki powstania „znaczącego pakietu”, o którym mowa powyżej, różnią się w analizowanych państwach. Warto nadmienić, że co do zasady opodatkowaniu podlega niezrealizowany zysk ze zbycia udziałów lub akcji (bądź innych rzeczy czy praw) w spółkach będących rezydentami albo nierezydentami danego państwa. Wyjątek w tym zakresie wprowadzony jest do ustawodawstwa niemieckiego. W tym państwie opodatkowaniu podlegają niezrealizowane zyski ze zbycia udziałów lub akcji jedynie w spółkach krajowych. Regulacja ta jest o tyle znacząca, że wskazuje, iż Niemcy opodatkowują tylko dochód powstały na swoim terytorium, tj. mający źródło w spółkach niemieckich.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w podatku od wyjścia jest, co do zasady, emigracja. Niemniej jednak np. Niemcy zrównują niektóre zdarzenia z emigracją. Regulacja ta okazuje się bardzo istotna przez wprowadzenie *sui generis* klauzuli przewidującej możliwość nałożenia podatku od wyjścia tam, gdzie ograniczeniu lub wyłączeniu podlegają przyszłe prawa do opodatkowania przez Niemcy. Ten element systemu opodatkowania wskazuje, że podatek od wyjścia stanowi szczególny instrument zapobiegający unikaniu opodatkowania. Obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia w ustawodawstwach poddanych badaniu powstaje, co do zasady, przed momentem utraty przez podatnika statusu rezydenta (wyjątek stanowią Niemcy – tam obowiązek podatkowy powstaje z chwilą emigracji).

Co do zasady, podatek od wyjścia w analizowanych ustawodawstwach podlega natychmiastowej płatności. Niemniej jednak wszystkie omawiane państwa przewidują możliwość odroczenia płatności podatku. Odroczenie wiąże się z nałożeniem na podatnika określonych obowiązków (przedstawionych w tabeli 1), choć niekiedy przewidziane są w tym zakresie odstępstwa, np. prawo francuskie zwalnia z obowiązku złożenia zabezpieczenia w przypadku emigracji w celach zawodowych, po wywiązaniu się przez podatnika z obowiązków dowodowych. Szczególną formę odroczenia przewiduje ustawodawstwo niemieckie. Podatnik może wnosić o rozłożenie podatku na raty, pod warunkiem zapłaty odsetek i złożenia zabezpieczenia. We wszystkich omawianych państwach obowiązki formalne związane z przyznaniem odroczenia są w całości lub w części znoszone w razie emigracji do państwa UE lub EOG (w Niemczech, gdy podatnik jest obywatelem tych państw i podlega tam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu rozłożeniu na raty jest zastąpione przyznawaniem odroczenia płatności podatku z urzędu).

Tabela 1. Podatek od wyjęcia obciążający osoby fizyczne – porównanie

Wyszczególnienie	Francja	Hiszpania	Holandia	Niemcy	Norwegia
1	2	3	4	5	6
Kryteria rezydencji	Związki: – osobiste – zawodowe – ekonomiczne	– pobyt przekraczający 183 dni – centrum interesów ekonomicznych	– miejsce zamieszkania – więzi osobiste i ekonomiczne	– domicyl – zwykłe przebywanie	– pobyt przez określoną liczbę dni
Model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku	Ogólny, z wyjątkami	Ogólny, z wyjątkami	Ograniczony (z wyjątkiem zysków uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej)	Raczej ograniczony (z wyjątkiem zysków uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej)	Ogólny, z wyjątkami
Podmiot opodatkowania	Długoterminowi rezydenci	Długoterminowi rezydenci	Długoterminowi rezydenci, tymczasowi rezydenci, nierezydenci (w różnym zakresie)	Długoterminowi rezydenci	Rezydenci
Przedmiot opodatkowania	Niezrealizowane zyski ze zbycia udziałów, akcji oraz innych praw wskazanych w ustawie w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji (bądź innych praw)	Niezrealizowane zyski ze zbycia udziałów lub akcji, przewyższające określoną wartość bądź w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji (bądź innych praw)	Niezrealizowane zyski ze zbycia udziałów lub akcji w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji	Niezrealizowane zyski ze zbycia udziałów lub akcji w spółkach krajowych w przypadku posiadania znaczącego pakietu udziałów lub akcji	Niezrealizowane zyski ze zbycia określonych aktywów finansowych
Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego	Emigracja	Emigracja	Emigracja	Emigracja, a także inne zdarzenia zrównane z emigracją	Emigracja, także gdy podatnik emigruje na określony czas z zamiarem powrotu do Norwegii

Moment powstania obowiązku podatkowego	Dzień poprzedzający dzień, w którym podatnik traci status rezydenta	Bezpośrednio przed momentem utraty statusu rezydenta	Bezpośrednio przed momentem utraty statusu rezydenta	Bezpośrednio przed momentem utraty statusu rezydenta	Moment emigracji bądź innego zdarzenia zrównanego z emigracją	Dzień poprzedzający dzień, w którym podatnik traci status rezydenta
Odroczenie płatności podatku	Odroczenie bezpośrednie względnie, wiąże się z obowiązkiem złożenia wniosku, zadeklarowania wysokości podstawy opodatkowania, ustanowienia przedstawiciela i złożenia zabezpieczenia (nie dotyczy emigracji w celach zawodowych). W razie emigracji do UE lub EOG odroczenie przysznawane jest bez obowiązku płatności odsetek i złożenia zabezpieczenia	Odroczenie bezpośrednie względnie, pod pewnymi warunkami, wiąże się z obowiązkiem zapłaty odsetek i złożenia zabezpieczenia. W razie emigracji do UE lub EOG odroczenie przysznawane jest bez obowiązku płatności odsetek i złożenia zabezpieczenia	Odroczenie bezpośrednie względnie, wiąże się z obowiązkiem płatności odsetek, zwolnienie z tego obowiązku w razie złożenia zabezpieczenia.	Odroczenie względnie – rozłożenie podatku na raty przez okres nie dłuższy niż pięć lat po złożeniu zabezpieczenia i zapłaty odsetek (wyjątek: czasowa nieobecność podatnika na terytorium Niemiec). Odroczenie bezpośrednie względnie, jeżeli podatnik jest obywatelem UE lub EOG, odroczenie płatności podatku z urzędu bez obowiązku złożenia zabezpieczenia i płatności odsetek	Odroczenie bezpośrednie względnie, wiąże się z obowiązkiem złożenia zabezpieczenia. W razie emigracji do państwa EOG odroczenie jest przyznawane bez obowiązku złożenia zabezpieczenia	Odroczenie bezpośrednie względnie, wiąże się z obowiązkiem złożenia zabezpieczenia. W razie emigracji do państwa EOG odroczenie jest przyznawane bez obowiązku złożenia zabezpieczenia
Wygaśnięcie odroczenia	W szczególności sprzedaż, wykup lub umorzenie udziałów, akcji lub innych praw wskazanych w ustawie w ciągu 15 lat od emigracji	W szczególności zbycie udziałów lub akcji w ciągu dziesięciu lat od zmiany rezydencji	Zbycie udziałów lub akcji podatnika albo zerw przez spółkę	W szczególności zbycie udziałów lub akcji	W szczególności zbycie udziałów lub akcji	W szczególności zbycie udziałów lub akcji w ciągu pięciu lub ośmiu lat od momentu emigracji

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5	6
Straty po emigracji	Strata podlega uwzględnieniu	Strata podlega uwzględnieniu w przypadku emigracji do UE lub EOG	Strata nie podlega uwzględnieniu	Strata podlega uwzględnieniu w przypadku emigracji do UE lub EOG	Strata podlega uwzględnieniu
Obowiązki informacyjne	Obowiązek zadeklarowania hipotetycznych zysków w chwili wyjścia. W przypadku odroczenia: - obowiązek składania rocznych deklaracji; - obowiązek każdorazowego informowania o zmianie rezydencji	W przypadku odroczenia: - obowiązek informacyjny obejmujący zadeklarowanie hipotetycznych zysków podlegających opodatkowaniu; - obowiązek wskazania miejsca rezydencji; - obowiązek wskazania posiadanych udziałów lub akcji	Brak danych	W przypadku odroczenia: - obowiązek informowania o okolicznościach powodujących wygaśnięcie odroczenia; - obowiązek corocznego potwierdzenia posiadania udziałów lub akcji; - obowiązek wskazywania miejsca zamieszkania	W przypadku odroczenia: - obowiązek informowania o aktywach finansowych oraz wysokości podstawy opodatkowania; - obowiązek corocznego potwierdzenia posiadania aktywów finansowych; - obowiązek wskazywania miejsca zamieszkania

Źródło: opracowanie własne.

Odroczenie może wygasnąć, co wiąże się z obowiązkiem natychmiastowej płatności podatku, w szczególności w przypadku zbycia składników majątku lub praw objętych podatkiem od wyjścia. Warto także zwrócić uwagę na katalog zdarzeń powodujących wygaśnięcie odroczenia (w prawie wszystkich analizowanych państw). Wprowadzenie dodatkowych okoliczności, które wywołują ten skutek, motywowane jest dbałością o zapewnienie szczelności systemu podatkowego. Norwegia, Francja i Hiszpania wprowadzają termin, w którym może dojść do wygaśnięcia odroczenia (odpowiednio 5, 15, 10 lat od emigracji). Jest tu zastosowany mechanizm odroczenia bezpośredniego względnego. Tego rodzaju terminy nie obowiązują w Niemczech (w przypadku odroczenia terminu płatności, nie zaś rozłożenia na raty) oraz w Holandii (od 2015 r.) – tu obowiązuje odroczenie bezpośrednie bezwzględne. Takie rozwiązanie sugeruje, że w Niemczech i Holandii nie mamy do czynienia tylko ze szczególną klauzulą zapobiegającą unikaniu opodatkowania. Wprowadzenie kilkuletniego terminu od momentu wyjścia (jak w Norwegii, we Francji czy w Hiszpanii) wskazuje, że ustawodawca zamierza zwalczać przypadki „sztucznej emigracji”. Brak terminu oznacza natomiast, że celem regulacji jest zapobieganie utracie wpływów budżetowych w odniesieniu do zysków, które powstały w okresie objęcia nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w państwie emigracji (podstawą opodatkowania jest bowiem wartość określona w momencie wyjścia, która pod pewnymi warunkami może ulegać obniżeniu, o czym poniżej). Warto także wskazać, że państwa wprowadzają regulację, zgodnie z którą, jeżeli nie zajdą przesłanki powodujące wygaśnięcie odroczenia, a podatnik powróci do państwa pierwotnego wyjścia w określonym terminie, roszczenie o zapłatę podatku od wyjścia wygasa (jeżeli podatek został zapłacony w momencie wyjścia, to podlega on zwrotowi). Taka konstrukcja pozwala walczyć ze zjawiskiem „sztucznych emigracji”, a poza tym ma na celu zapobieganie utracie wpływów budżetowych. Uregulowanie tego rodzaju zniechęca podatników do realizowania zysków po zmianie rezydencji podatkowej.

Francja, Hiszpania, Niemcy i Norwegia dopuszczają możliwość uwzględnienia przez podatnika straty (rozumianej jako różnica pomiędzy wartością rynkową z momentu wyjścia a rzeczywistą ceną ze zbycia składnika majątku bądź prawa), która powstała w związku ze zbyciem składnika majątku bądź prawa i wygaśnięciem odroczenia. Niemcy i Hiszpania wprowadzają jednak ograniczenie, że emigracja musi nastąpić do państwa UE lub EOG.

Analizowane przepisy nakładają na podatników obowiązki informacyjne w związku z przyznaniem odroczenia. Co do zasady, państwa nakładają na podatników tego rodzaju obowiązki w momencie emigracji (Norwegia, Francja, Hiszpania). Niemcy, Norwegia i Francja zobowiązują podatników do corocznego przekazywania określonych informacji do organów podatkowych państwa wyjścia.

2.3. Podatek od wyjścia obciążający spółki

2.3.1. Francja

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych we Francji podlegają spółki będące rezydentami francuskimi oraz nierezydenci pod warunkiem istnienia związku pomiędzy uzyskiwanym dochodem a terytorium Francji (zasada terytorialności). Związek ten zachodzi, jeżeli spółka prowadzi regularną działalność gospodarczą na terytorium tego kraju⁷⁵. W takim przypadku podatnicy podlegają opodatkowaniu we Francji od dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej we Francji oraz innych dochodów objętych roszczeniem podatkowym Francji zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Spółka może być uznana za rezydenta Francji, jeżeli w tym państwie znajduje się jej siedziba (fr. *siège*) bądź miejsce faktycznego zarządu (fr. *siège social effectif*)⁷⁶. W związku jednak z faktem, że we Francji najważniejszą rolę odgrywa zasada terytorialności, koncepcja rezydencji pozostaje w zasadzie nieistotna⁷⁷.

We francuskim prawie handlowym obowiązuje teoria siedziby. Oznacza to, że spółka, która przenosi swą rezydencję poza terytorium Francji musi ulec likwidacji⁷⁸. Ma to swoje przełożenie na sposób opodatkowania transferu spółek za granicę. Co do zasady przyjmuje się, na gruncie prawa podatkowego, że taki transfer powoduje likwidację działalności gospodarczej i spółka podlega zasadom opodatkowania właściwym dla takiego zdarzenia (art. 221 ust. 2 CGI). Od 14 listopada 2012 r. szczególne zasady obowiązują jednak w przypadku przeniesienia działalności gospodarczej do państwa UE lub EOG, z którym Francja ma podpisaną umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w zwalczaniu oszustw i uchylaniu się od opodatkowania oraz o wzajemnej pomocy w poborze podatków w zakresie podobnym do tego, który wynika z dyrektywy Rady 2010/24/UE⁷⁹.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają spółki będące podatnikami francuskimi (zgodnie z zasadą terytorialności) w przypadku przeniesienia miejsca

75 *Overview of the French Tax System – Legislation in Force as of 31 July 2015*, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf (dostęp: 22.02.2016), s. 11.

76 J. Benamran, *France – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 22.02.2016).

77 N. de Boynes, *France*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2009, s. 446.

78 C. Frost, *Transfer of Company's Seat – an Unfolding Story in Europe*, „Victoria University Wellington Law Review” 2005, No 36, s. 363.

79 J. Benamran, *France...*

prowadzenia działalności gospodarczej lub centrali zarządczej za granicę. Przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki (art. 221 ust. 2 CGI). Podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie wartości rynkowej składników majątku.

W przypadku, w którym spółka emigruje do innego państwa, pozostawiając na terytorium Francji zakład, do którego określone składniki majątku są przypisane, nie wystąpi opodatkowanie podatkiem od wyjścia w odniesieniu do tych składników majątku⁸⁰.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest przeniesienie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej bądź centrali zarządczej za granicę. Emigracja ta musi wiązać się z przeniesieniem składników majątku spółki. Podatnik, w przypadku emigracji do jednego z państw powyżej wskazanych, może jednak wybrać sposób płatności. Przepisy przewidują:

- natychmiastową płatność całego podatku w ciągu dwóch miesięcy od wyjścia lub
- na wniosek podatnika, odroczoną płatność podatku w postaci rozłożenia płatności na pięć rocznych rat.

Odroczenie wygasa, jeżeli:

- 1) podatnik nie zapłaci raty w terminie,
- 2) składniki majątku spółki zostaną zbyte na rzecz innego podmiotu albo zostaną przetransferowane do państwa spoza UE lub EOG, z którym Francja ma podpisane umowy, o których mowa powyżej w terminie odroczenia,
- 3) spółka ulegnie likwidacji w terminie odroczenia⁸¹.

W przypadku uzyskania odroczenia, na spółkę nakładane są obowiązki informacyjne. Spółka jest zobowiązana do corocznego składania oświadczenia, iż spełnia warunki odroczenia oraz do przekazywania informacji niezbędnych do monitorowania przetransferowanych składników majątku. Naruszenie tego obowiązku skutkuje nałożeniem kary w wysokości 5% niezrealizowanego zysku ze zbycia składników majątku⁸².

2.3.2. Hiszpania

Spółki będące rezydentami Hiszpanii podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Z kolei spółki niebędące rezydentami objęte są opodatkowaniem tylko od dochodów ze źródeł położonych w Hiszpanii. Państwo to zatem, dla określenia zakresu pod-

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ *Exit Taxation. Publication of European Union Direct Taxes Centre of Excellence (EUDT CoE)*, „BDO” 2015, No 11, www.bdo.nl (dostęp: 24.08.2016).

⁸² *Ibidem*.

miotowego podatku dochodowego od osób prawnych, posługuje się zasadą rezydencji i zasadą źródła.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 *Ley del Impuesto sobre Sociedades*⁸³, spółka jest uznawana za rezydenta Hiszpanii, jeżeli:

- została utworzona zgodnie z prawem hiszpańskim,
- jej siedziba znajduje się w Hiszpanii lub
- jej miejsce faktycznego zarządu znajduje się w Hiszpanii.

Hiszpania, dla określenia statutu personalnego spółek, zaadaptowała teorię inkorporacji⁸⁴. W związku z tym zmiana rezydencji przez spółkę krajową nie wiąże się z procesem jej likwidacji na gruncie hiszpańskiego prawa handlowego.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają spółki, które przenoszą swoją rezydencję podatkową za granicę. Przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki. Podstawę opodatkowania ustala się jako różnicę pomiędzy wartością rynkową składników majątku spółki z chwili emigracji a ich wartością księgową netto⁸⁵.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest zmiana rezydencji podatkowej. Skutek ten wywołuje także, zgodnie z art. 17 ust. 1 LIT zaprzestanie działalności zakładu na terytorium Hiszpanii oraz przeniesienie składników majątku z zakładu położonego w Hiszpanii za granicę. Obowiązek podatkowy powstaje, gdy zmiana rezydencji podatkowej wiąże się z przeniesieniem składników majątku za granicę. Podatek od wyjścia nie wystąpi zatem, jeżeli emigrujący podatnik pozostawi w Hiszpanii zakład, do którego przypisane są składniki majątku spółki⁸⁶.

Co do zasady, podatek od wyjścia podlega natychmiastowej płatności. Niemniej jednak przepisy przewidują możliwość złożenia przez podatnika wniosku o odroczenie płatności podatku w przypadku emigracji lub transferu składników majątku do zakładu w państwie UE lub EOG do momentu zbycia tych składników majątku. Przyznanie odroczenia jest uzależnione od złożenia odpowiedniego zabezpieczenia oraz zapłaty odsetek⁸⁷. Zdaniem niektórych autorów, na gruncie ogólnego prawa podatkowego istnieje również możliwość przyznania odroczenia, polegającego na rozłożeniu podatku na raty (co wiąże się z oprocentowaniem). W praktyce taka opcja może być bardziej korzystna dla podatnika, ponieważ w przypadku odroczenia terminu płatności do momentu zbycia składników majątku odsetki rosną za cały okres odroczenia. Z kolei w przypadku rozłożenia na raty odsetki obejmują tylko wyraźnie wskazany okres ratalnej spłaty

83 Dostępny w wersji angielskiej online: <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016) [dalej: LIS].

84 L.A. Martinez Giner, *Spain*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties...*, s. 754.

85 Á. de la Cueva González-Cotera, C. Morlán Burgasé, *Spain – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 24.02.2016).

86 *Ibidem*.

87 *Ibidem*.

podatku. Jeśli zatem składniki majątku będą zbyt późnej aniżeli przewidywany okres rozłożenia na raty, np. pięć – lub dziesięcioletni, podatnik może mieć do zapłacenia znacznie wyższe odsetki⁸⁸.

Odroczenie wygasa, a co za tym idzie podatek staje się należny, gdy następuje zbycie składników majątku na rzecz osoby trzeciej lub spółka zaprzestanie działalności.

2.3.3. Holandia

Spółki będące rezydentami Holandii podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródła przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Nierezydenci podlegają opodatkowaniu od dochodów, wyraźnie wskazanych w ustawie, mających swe źródło w Holandii (ograniczony obowiązek podatkowy)⁸⁹.

Spółki utworzone zgodnie z prawem holenderskim są uznawane za rezydentów Holandii na potrzeby podatku dochodowego. Ponadto spółki mogą być traktowane jak rezydenci Holandii, jeżeli uzna się, że w rzeczywistości znajdują się one w Holandii, opierając się na okolicznościach faktycznych, niezależnie od tego, czy zostały one utworzone w tym państwie. Przepisy prawa nie dają wskazówek, w jaki sposób powinna być ustalona rezydencja w tych przypadkach. Pomocne w tym zakresie może być jednak orzecznictwo. Wynika z niego, że co do zasady kluczowe znaczenie dla określenia rezydencji ma miejsce faktycznego zarządu. Ponadto bierze się pod uwagę miejsce rezydencji członków zarządu i rady nadzorczej, miejsce, gdzie odbywają się zgromadzenia wspólników, miejsce rezydencji większości udziałowców (akcjonariuszy), będących osobami fizycznymi, miejsce położenia składników majątkowych spółki, miejsce prowadzenia ksiąg i miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Spółka uważana jest za rezydenta innego państwa członkowskiego, jeżeli jest rezydentem zgodnie z prawem podatkowym tego państwa członkowskiego⁹⁰.

W holenderskim prawie handlowym obowiązuje teoria inkorporacji dla określenia statutu personalnego spółek. Oznacza to, że spółki mogą emigrować bez utraty bytu prawnego. Transfer nie wiąże się zatem z koniecznością zlikwidowania spółki. Problem pojawia się jednak w przypadku emigracji do państwa bądź imigracji z państwa, w którym obowiązuje system siedziby⁹¹.

⁸⁸ *Exit Taxation...*

⁸⁹ P. te Boekhorst, *Netherlands – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).

⁹⁰ *Ibidem*.

⁹¹ K. Nauta, *Netherlands*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies (IFA Cahiers de droit fiscal international*, t. 72a), Bruxelles 1987, s. 441.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlegają spółki, które wskutek emigracji tracą status rezydenta Holandii na gruncie prawa wewnętrznego bądź umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest osiągnięcie niezrealizowanego zysku ze zbycia składników majątku spółki. W przypadku jednak, gdy spółka przestaje całkowicie uzyskiwać dochody ze źródeł położonych w Holandii (tzw. pełna emigracja), wówczas wszelkie ukryte rezerwy, rezerwy wolne od opodatkowania oraz zapasy muszą być włączone do podstawy opodatkowania. Obejmuje to także zagraniczne składniki majątku i składniki majątku przypisane do zakładów⁹². Podstawę opodatkowania określa się, biorąc pod uwagę wartość rynkową składników majątku, podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia.

Nie każda emigracja spółki holenderskiej będzie wiązała się z opodatkowaniem podatkiem od wyjścia. Obowiązek podatkowy powstanie jedynie wówczas, gdy zmiana miejsca faktycznego zarządu spółki będzie poprzedzona bądź będzie wiązała się z przeniesieniem składników majątku (regulacja ta obejmuje także transfer niezależnej części przedsiębiorstwa). Opodatkowanie pojawi się tylko wtedy, gdy w związku z przeniesieniem miejsca faktycznego zarządu spółka przestanie być rezydentem na gruncie prawa wewnętrznego bądź umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁹³. W przypadku, gdy spółka emigruje do innego państwa i pozostawia w Holandii zakład, do którego określone składniki majątku są przypisane, nie powstaje obowiązek zapłaty podatku od wyjścia w odniesieniu do tych składników majątku⁹⁴.

Co do zasady, obowiązek podatkowy powstaje w podatku od wyjścia bezpośrednio przed emigracją i podatek jest należny po wystąpieniu tego zdarzenia. Niemniej jednak od roku 2013 (przepisy mają charakter retroaktywny od listopada 2011 r.) podatnicy, którzy emigrują do państwa należącego do UE lub EOG mogą wnioskować o:

- odroczenie terminu płatności podatku do momentu zbycia składników majątku,
- rozłożenie płatności na raty przez okres lat dziesięciu⁹⁵.

Odroczenie terminu płatności podatku wiąże się ze spełnieniem przez podatnika określonych warunków. Po pierwsze, na spółkę emigrującą nałożone są coroczne obowiązki dokumentacyjne (składanie rachunku zysów i strat oraz bilansu). Po drugie, warunkiem przyznania odroczenia jest złożenie odpowiedniego zabezpieczenia. Po trzecie zaś, odroczenie wiąże się z obowiązkiem zapłaty odsetek⁹⁶.

92 P. te Boekhorst, *Netherlands...*

93 *Ibidem*.

94 V. Chand, *Exit Charges...*

95 H. van den Broek, *The 2013 Netherlands Act on deferral of Exit Taxation*, „European Taxation” 2013, No 4, s. 185–186.

96 *Ibidem*, s. 185–189.

W określonych w ustawie przypadkach prawo do odroczenia zapłaty podatku może wygasnąć. Dzieje się tak w następujących sytuacjach:

- podatnik nie jest już rezydentem UE lub państwa należącego do EOG,
- wymogi wskazane w ustawie nie zostały spełnione (w szczególności wymogi dokumentacyjne),
- odroczenie nie jest zabezpieczone odpowiednią gwarancją,
- zyski ze zbycia składników majątku podlegających podatkowi od wyjścia zostały opodatkowane w Holandii⁹⁷.

Holenderski system podatkowy nie przewiduje możliwości uwzględnienia w związku z płatnością podatku od wyjścia straty, jaka mogła powstać po emigracji podatnika⁹⁸.

2.3.4. Niemcy

W Niemczech system podatku dochodowego od osób prawnych oparty jest na zasadzie rezydencji w połączeniu z zasadą źródła. W związku z tym rezydenci niemieccy są opodatkowani od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei nierezydenci opodatkowani są od dochodów, wyraźnie wskazanych w ustawie, mających swe źródło w Niemczech⁹⁹.

Zgodnie z przepisami niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rezydentem dla celów podatkowych jest spółka, której siedziba lub miejsce zarządu znajduje się w Niemczech. Według przepisów niemieckiego prawa handlowego, spółki utworzone zgodnie z prawem niemieckim muszą mieć siedzibę w tym kraju. Od 2008 r. spółki te mogą jednak mieć miejsce zarządu za granicą. Przez miejsce zarządu rozumie się miejsce, gdzie osoby zarządzające spółką podejmują decyzje dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej.

W przypadku spółek mających siedzibę za granicą uznaje się, że są one rezydentami Niemiec, gdy w tym państwie znajduje się ich miejsce zarządu.

W niemieckim prawie handlowym tradycyjnie obowiązuje teoria siedziby. W związku z tym przeniesienie spółki za granicę wiąże się z obowiązkiem zlikwidowania spółki. Przepisy nie dopuszczają możliwości transferu spółki, z zachowaniem jej bytu prawnego. Oznacza to, że spółka w państwie imigracji musi być na nowo założona¹⁰⁰. W związku z tym podatkowe skutki zmiany rezydencji należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach. W przypadku, gdy spółka emigruje do

⁹⁷ *Ibidem*, s. 185.

⁹⁸ V. Chand, *Exit Charges...*

⁹⁹ A. Perdelwitz, *Germany – Corporate Taxation, Country Analysis*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.02.2016).

¹⁰⁰ B. Runge, *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 72a), Bruxelles 1987.

państwa spoza UE lub EOG zdarzenie to poczytuje się za likwidację spółki, która pociąga za sobą konsekwencje podatkowe właściwe dla likwidacji. Jeżeli jednak spółka staje się rezydentem państwa należącego do UE lub EOG, powstaje obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia¹⁰¹. Poniżej omówiony zostanie jedynie ten drugi przypadek.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlega spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, która na skutek emigracji traci status rezydenta Niemiec. Przedmiotem opodatkowania jest wówczas osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku oraz z ukrytych rezerw. Opodatkowanie pojawia się jedynie w przypadku, w którym Niemcy w związku ze zmianą rezydencji tracą prawo do opodatkowania zysków ze zbycia określonych składników majątku. Jeśli w Niemczech pozostaną składniki majątku, przypisane do zakładu niemieckiego, wówczas nie pojawi się w odniesieniu do tych składników obowiązek zapłaty podatku od wyjścia¹⁰². Podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie wartości rynkowej poszczególnych składników majątku, podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest emigracja spółki, tj. utrata statusu rezydenta na gruncie prawa wewnętrznego bądź właściwej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Co do zasady, obowiązek powstaje bezpośrednio przed momentem zmiany rezydencji, a podatek podlega zapłacie po wystąpieniu tego zdarzenia. Niemniej jednak w przypadku emigracji do państwa UE lub EOG i obowiązywania między Niemcami a państwem imigracji dyrektywy Rady 2011/16/UE bądź innego podobnego porozumienia, podatek może podlegać odroczeniu do momentu realizacji albo może być rozłożony na raty przez okres pięciu lat¹⁰³. Warunkiem przyznania odroczenia jest:

- wywiązywanie się w okresie odroczenia z obowiązków sprawozdawczych,
- złożenie odpowiedniego zabezpieczenia,
- zapłata odsetek.

Podatnik traci prawo do odroczenia zapłaty podatku w przypadku, gdy wyemigruje do państwa nienależącego do UE lub EOG. Ponadto prawo to może wygasnąć w razie niewywiązywania się z wymagań przewidzianych prawem, tj. braku złożenia zabezpieczenia, nieskładania dokumentacji, braku płatności odsetek.

Niemiecki system podatkowy nie przewiduje możliwości uwzględnienia, w związku z płatnością podatku od wyjścia, straty jaka mogła powstać po emigracji podatnika¹⁰⁴.

101 V. Chand, *Exit Charges...*

102 *Ibidem*.

103 A. Perdelwitz, *Germany...*

104 V. Chand, *Exit Charges...*

2.3.5. Norwegia

Spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych w Norwegii, tj. spółki kapitałowe, podlegają opodatkowaniu zgodnie z zasadą rezydencji w połączeniu z zasadą źródła. Spółki te, będące rezydentami Norwegii, opodatkowane są od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei spółki niebędące rezydentami w Norwegii podlegają opodatkowaniu tylko od dochodów ze źródeł położonych w Norwegii¹⁰⁵.

W norweskim prawie podatkowym nie obowiązuje legalna definicja rezydencji podatkowej spółek. Z orzecznictwa i literatury wynika, że dla oceny rezydencji podatkowej decydujące znaczenie ma miejsce zarządu i kontroli. Dotyczy to zarówno spółek założonych w Norwegii, jak i za granicą¹⁰⁶. Z kolei minister finansów tego państwa przyjmuje, że spółki założone w Norwegii są z mocy prawa rezydentami, kryterium zaś dotyczące miejsca zarządu i kontroli odnosi się do spółek zagranicznych¹⁰⁷.

Trudno jednoznacznie ocenić, jaka teoria określająca statut personalny spółek obowiązuje w Norwegii. W literaturze podkreśla się, że można znaleźć argumenty wskazujące, że w tym państwie zaadaptowana została zarówno teoria inkorporacji, jak i siedziby¹⁰⁸. Niektórzy autorzy wskazują, że mamy tutaj do czynienia ze swoistą skandynawską teorią inkorporacji¹⁰⁹.

W praktyce jednak skutki podatkowe przeniesienia spółki za granicę są co do zasady takie same jak w przypadku zlikwidowania spółki i założenia jej w innym państwie¹¹⁰. Z tej przyczyny ministerstwo finansów Norwegii przez wiele lat nie wprowadzało podatków od wyjścia od spółek. W literaturze zwracano jednak uwagę, że pogląd zgodnie z którym podatki te nie są potrzebne jest błędny, mając na uwadze przepisy prawa handlowego i podatkowego. Mimo to w związku z wprowadzeniem spółek europejskich w 2008 r. zaadaptowano podatki od wyjścia od tych spółek. Rok później reżim ten objął wszystkie spółki akcyjne¹¹¹.

Podatek od wyjścia obciąża w Norwegii spółki akcyjne. Obejmuje spółki będące rezydentami Norwegii utworzone w tym państwie oraz spółki utworzone za granicą, lecz mające miejsce faktycznego zarządu w Norwegii¹¹².

105 E. Furuseth, *Norway – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.09.2016).

106 *Ibidem*.

107 *Ibidem*.

108 A. Herrem, P.A. Dæhli, *Norway, Capital Directive in Europe. The Rules on Incorporation and Capital of Limited Liability Companies*, Cambridge 2014, s. 1018.

109 *Ibidem*, s. 1018; za teorią inkorporacji opowiadają się również inni autorzy, np. M. Pertegás Sender, *Cross-border Enforcement of Patent Rights*, Oxford 2002, s. 86.

110 T. Storm-Nielsen, *Norvège*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies...*, s. 417.

111 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 131.

112 *Ibidem*, s. 132.

W ramach omawianego reżimu opodatkowaniu podlegają niezrealizowane zyski ze zbycia aktywów i pasywów spółki. Podatnikowi przyznane jest uprawnienie do potrącenia strat wynikających z tych aktywów i pasywów. Aktywa obejmują środki trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz aktywa finansowe¹¹³.

Podatek od wyjścia dotyczy tylko niezrealizowanych zysków ze zbycia aktywów lub pasywów (ewentualnych strat). W odniesieniu do zysków i strat, które już wcześniej zostały zrealizowane, ale jeszcze nie podlegały opodatkowaniu lub potrąceniu, ma zastosowanie reguła szczególna. Tego rodzaju zyski i straty podlegają opodatkowaniu lub potrąceniu w momencie emigracji¹¹⁴.

Podstawę opodatkowania stanowi zysk ustalony według wartości rynkowej, pomniejszony o cenę nabycia (obniżoną o odpisy amortyzacyjne). Przepisy nie dają żadnych wskazówek, w jaki sposób powinna być ustalona cena rynkowa. W praktyce może to powodować znaczne trudności w kwestii podatków, choćby w przypadku ustalenia wartości rynkowej wartości niematerialnych i prawnych. W przypadku późniejszego zbycia składnika majątku za cenę niższą niż cena rynkowa nie ma możliwości skorygowania podstawy opodatkowania podatku od wyjścia¹¹⁵.

Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w podatku od wyjścia jest emigracja spółki, rozumiana jako zmiana rezydencji podatkowej lub przeniesienie zakładu spółki za granicę. Ustanie statusu rezydencji w Norwegii ustala się albo na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli takowa obowiązuje, albo na gruncie prawa wewnętrznego. W literaturze zauważa się, że nie ma dużego znaczenia na podstawie którego aktu prawnego spośród wyżej wymienionych zostanie ustalona rezydencja. W obydwu przypadkach najistotniejszą rolę odgrywa bowiem kryterium miejsca faktycznego zarządu, przy czym na gruncie wewnętrznego prawa norweskiego większą wagę przykładają się do miejsca, gdzie podejmowane są decyzje przez zarząd. Obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia powstaje w dniu poprzedzający dzień zmiany rezydencji¹¹⁶.

Opodatkowanie na gruncie omawianej regulacji występuje, jeżeli spółka emigruje do państwa spoza EOG lub do państwa z tego obszaru, lecz stosującego niższą stawkę podatku dochodowego pod warunkiem, że spółka nie prowadzi tam rzeczywistej działalności gospodarczej. Emigracja do państwa EOG nie wiąże się z opodatkowaniem, jeżeli spółka będzie podlegać obowiązkowi podatkowemu w Norwegii w związku z posiadaniem zakładu po emigracji i aktywa oraz pasywa będą efektywnie związane z działalnością zakładu. W przypadku transferu tych aktywów i pasywów za granicę wystąpi opodatkowanie podatkiem od wyjścia od

113 *Ibidem*.

114 *Ibidem*, s. 133.

115 *Ibidem*, s. 134.

116 *Ibidem*, s. 132–133.

pasywów i aktywów¹¹⁷. Podatek od wyjścia obciążający spółki nie podlega regułom dotyczącym odroczenia terminu płatności.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, jedynie w zarysie, na szczególną postać podatku od wyjścia obciążającego podatników będących zarówno osobami fizycznymi, jak i prawnymi, pojawiającą się w przypadku transferu aktywów bądź pasywów za granicę. Opodatkowanie dotyczy niezrealizowanych zysków odnoszących się zasadniczo do pięciu kategorii aktywów lub pasywów, tj.: środków trwałych, aktywów finansowych, pasywów, zapasów i wartości niematerialnych oraz prawnych¹¹⁸.

Podstawę opodatkowania ustala się według wartości rynkowej aktywów lub pasywów z chwili transferu. Podatek od wyjścia jest nakładany, gdy aktywa lub pasywa przestają podlegać norweskiej jurysdykcji, tj. gdy Norwegia traci prawo do opodatkowania tych aktywów bądź pasywów. Do zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego należy zaliczyć:

- transfer aktywów i pasywów za granicę przez norweskiego rezydenta,
- transfer przez nierezydenta aktywów i pasywów związanych z działalnością zakładu w Norwegii za granicę,
- utratę przez Norwęgę kontroli nad nadzorowaną spółką zagraniczną¹¹⁹.

Do roku 2012 norweski system nie przewidywał możliwości odroczenia zapłaty tego podatku. Od 15 maja 2012 r. wprowadzono taką możliwość w przypadku emigracji do jednego z państw EOG. Odroczenie dotyczy podatku od niezrealizowanych aktywów (poza zapasami i wartościami niematerialnymi i prawnymi). Opodatkowanie następuje wówczas w momencie faktycznego zbycia tych składników majątku. Warunkiem przyznania odroczenia jest złożenie przez podatnika stosownego zabezpieczenia. Dotyczy to także przypadków emigrowania do państwa, z którym Norwegia ma podpisaną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, która przewiduje wymianę informacji i wzajemną pomoc w poborze podatków. Odroczenie wiąże się z obowiązkiem zapłaty odsetek, naliczanych rocznie¹²⁰.

Do 15 maja 2012 r. obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia wygasał, jeżeli składniki majątku nie zostały zbyte w ciągu pięciu lat od zmiany rezydencji podatkowej. Od wskazanej daty obowiązek podatkowy jest bezterminowy, tj. nie wygasa we wskazanym okresie. W przypadku późniejszego zbycia aktywów lub pasywów, ewentualna strata (rozumiana jako różnica między rzeczywistą ceną zbycia a wartością określoną w momencie transferu) nie podlega uwzględnieniu¹²¹.

117 C. Grindvold, *The Legality of Exit Taxes within the EU – and the EEA: Where Are We Now?*, <http://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/7165/thesis.pdf;jsessionid=CB2F8502051DC-B90483E2A6DFC1110B6?sequence=3> (dostęp: 23.02.2016), s. 51.

118 F. Zimmer, *Exit Taxes...*, s. 139.

119 *Ibidem*, s. 139–140.

120 E. Furuseth, *Norway – Corporate Taxation...*

121 *Ibidem*.

2.3.6. Wnioski prawnoporównawcze

Prawie wszystkie państwa, których prawodawstwo dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych zostało omówione, stosują zasadę rezydencji i zasadę źródła dla wyznaczenia zakresu podmiotowego tego podatku. Wyjątkową regulację przyjęła Francja, która w tym przypadku posługuje się zasadą terytorialności. Państwa stosują różnego rodzaju kryteria rezydencji (wymienione w tabeli 2). We Francji i w Niemczech zaadaptowano teorię siedziby dla określenia statutu personalnego spółek. Z kolei w Hiszpanii i Holandii (także w Norwegii z pewnym zastrzeżeniem) obowiązuje teoria inkorporacji. Przyjęcie konkretnej teorii ma wpływ na kształt opodatkowania podatkiem od wyjścia. W Hiszpanii i Holandii opodatkowanie tego rodzaju występuje niezależnie od tego, do jakiego państwa następuje emigracja, we Francji zaś i w Niemczech obowiązek w podatku od wyjścia powstaje tylko w przypadku emigracji do państwa UE lub EOG, z którym te państwa mają zawarte określone umowy. W przypadku emigracji do innych państw spółka podlega likwidacji. Takie rozwiązanie jest efektem orzecznictwa TSUE, o którym szerzej będzie mowa w rozdziale trzecim. Ciekawe rozwiązanie przyjęte jest w Norwegii. Tam opodatkowanie podatkiem od wyjścia w odniesieniu do spółek powstaje w razie wyjścia do państwa spoza EOG lub do państwa z tego obszaru, lecz stosującego niższą stawkę podatku dochodowego pod warunkiem, że spółka nie prowadzi tam rzeczywistej działalności gospodarczej. Z kolei w przypadku transferu aktywów i pasywów do państwa EOG powstaje opodatkowanie podatkiem od wyjścia od pasywów oraz aktywów.

Zakres podmiotowy podatku od wyjścia w omawianych państwach jest ukształtowany podobnie – opodatkowaniu podlegają spółki będące rezydentami (z wyjątkiem Francji, co jest wynikiem zaadaptowania zasady terytorialności). Zakres przedmiotowy opodatkowania w zasadzie nie różni się w analizowanych jurysdykcjach – przedmiotem podatku od wyjścia jest osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki (ewentualnie również pasywów i ukrytych rezerw). Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest co do zasady emigracja spółki rozumiana jako utrata rezydencji podatkowej (najczęściej na gruncie prawa wewnętrznego lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Zmiana rezydencji podatkowej musi wiązać się z transferem składników majątku za granicę. W niektórych państwach na równi z emigracją traktuje się przeniesienie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (Francja), zakładu (Hiszpania, Norwegia), niezależnej części przedsiębiorstwa (Holandia) poza terytorium kraju. We wszystkich ustawodawstwach przewidziane jest wyłączenie z opodatkowania w odniesieniu do składników majątku, które mogą być przypisane do zakładu pozostającego na terytorium kraju.

Co do zasady, podatek od wyjścia podlega natychmiastowej płatności, jednakże na jego wniosek, zgodnie z ustawodawstwem omawianych państw, po-

datnikowi może być przyznane odroczenie płatności podatku. Odroczenie to przyznaje się jedynie w przypadku emigracji do państwa UE lub EOG (co ma szczególne znaczenie z punktu widzenia Hiszpanii i Holandii, ponieważ te państwa stosują teorię inkorporacji, w przypadku Francji i Niemiec emigracja do innych państw wiąże się z obowiązkiem likwidacji spółki, Norwegia w przypadku podatku od wyjścia od spółek nie przewiduje systemu odroczenia). Odroczenie może przybrać formę odroczenia pośredniego, czyli rozłożenia należności podatkowej na raty (Francja) lub bezpośredniego, czyli polegającego na przesunięciu zapłaty podatku po faktycznym zbyciu składników majątku (Hiszpania). Holandia i Niemcy (zdaniem niektórych, także Hiszpania) wprowadziły kombinację tych form, pozostawiając podatnikowi wybór w tym zakresie. Przyznanie odroczenia wymaga, co do zasady, złożenia zabezpieczenia lub zapłaty odsetek (poza Francją).

Odroczenie może wygasnąć, co wiąże się z obowiązkiem natychmiastowego uiszczenia podatku od wyjścia. Państwa wprowadzają katalogi okoliczności powodujących wygaśnięcie odroczenia (przedstawione w tabeli 2). W szczególności taką okolicznością jest transfer składników majątku do państwa nie będącego członkiem UE lub EOG. Przyjęcie takiego kryterium związane jest z tym, że transfer do takich państw może spowodować trudności w monitorowaniu tych składników przez państwa, a w rezultacie może uniemożliwić dochodzenie należnego podatku od wyjścia. Wygaśnięcie odroczenia powoduje także zbycie składników majątku spółek, niezależnie od terminu, w jakim to zdarzenie nastąpiło (odroczenie bezpośrednie bezwzględne).

Z przyjętych regulacji dotyczących odroczenia wyraźnie wynika, że celem wprowadzania podatków od wyjścia jest zachowanie przez państwa prawa do opodatkowania zysków ze składników majątku w przyszłości. Wynika to z faktu, iż odroczenie zwykle polega albo na rozłożeniu podatku od wyjścia na raty, albo przesunięciu terminu płatności do momentu zbycia składników majątku. W pierwszym przypadku państwo uzyskuje cyklicznie przychody odpowiadające hipotetycznemu podatkowi ze zbycia składników majątku, w drugim zaś przychody budżetowe powstają w momencie faktycznej realizacji zysków. W praktyce więc w obu przypadkach roszczenia podatkowe państwa są zaspokojone. Ustawodawcy, wprowadzając przepisy o podatkach od wyjścia, nie kierowali się zatem przede wszystkim chęcią zwalczania tzw. sztucznych emigracji. Gdyby bowiem przyjęto takie założenie, to obowiązek zapłaty podatku od wyjścia wygasłaby po upływie określonego terminu przyznanego na odroczenie terminu płatności (jak w przypadku podatków od wyjścia od osób fizycznych).

Przepisy podatkowe analizowanych państw nakładają na podatników, którym przyznano odroczenie, obowiązki informacyjne, sprowadzające się np. do corocznego informowania o składnikach majątku objętych odroczeniem.

Tabela 2. Podatek od wyjęcia obciążający spółki – porównanie

Wyszczególnienie	Francja	Hiszpania	Holandia	Niemcy	Norwegia
Kryteria rezydencji	– siedziba – miejsce faktycznego zarządu	– inkorporacja – siedziba – miejsce faktycznego zarządu	– inkorporacja – inne okoliczności wynikające z orzecznictwa	– siedziba – miejsce zarządu	– miejsce zarządu i kontroli
Teoria określająca statut personalny spółki	Teoria siedziby, podatek od wyjęcia dotyczy jedynie emigracji do państw UE i EOG	Teoria inkorporacji	Teoria inkorporacji	Teoria siedziby, podatek od wyjęcia dotyczy jedynie emigracji do państw UE i EOG	Swoista teoria inkorporacji
Podmiot opodatkowania	Spółki będące rezydentami i nierezydentami (zgodnie z zasadą terytorialności)	Spółki będące rezydentami (oraz spółki, których zakłady prowadzą działalność na terytorium Hiszpanii)	Spółki będące rezydentami	Spółki będące rezydentami	Spółki akcyjne będące rezydentami
Przedmiot opodatkowania	Osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki	Osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki	Osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku spółki, w przypadku pełnej emigracji opodatkowanie ukrytych rezerw, rezerw wolnych od opodatkowania oraz zapasów	Osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku oraz z ukrytych rezerw	Osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia aktywów i pasywów spółki

Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego	Przeniesienie miejsca działalności gospodarczej lub centrali zarządczej, gdy zdarzenia te wiążą się z przeniesieniem składników majątku	Emigracja oraz zaprzestanie działalności zakładu na terytorium Hiszpanii oraz przeniesienie składników majątku z zakładu położonego w Hiszpanii za granicę, gdy zdarzenia te wiążą się z przeniesieniem składników majątku	Emigracja oraz przeniesienie za granicę niezależnej części przedsiębiorstwa, gdy zdarzenia te wiążą się z przeniesieniem składników majątku	Emigracja, gdy zdarzenie to wiąże się z przeniesieniem składników majątku	Emigracja i przeniesienie zakładu położonego w Norwegii za granicę, gdy zdarzenia te wiążą się z przeniesieniem składników majątku
Wyłączenia z opodatkowania	W odniesieniu do składników majątku przypisanych do zakładu pozostającego na terytorium kraju	W odniesieniu do składników majątku przypisanych do zakładu pozostającego na terytorium kraju	W odniesieniu do składników majątku przypisanych do zakładu pozostającego na terytorium kraju	W odniesieniu do składników majątku przypisanych do zakładu pozostającego na terytorium kraju	W odniesieniu do składników majątku przypisanych do zakładu pozostającego na terytorium kraju w przypadku emigracji do państwa EOG
Odroczenie płatności podatku	Odroczenie pośrednie, w przypadku emigracji do państw UE i EOG, na wniosek podatnika odroczonego podatku w postaci rozłożenia płatności na pięć rocznych rat	Odroczenie bezpośrednie bezwzględne (lub ewentualnie odroczenie pośrednie). Tylko w przypadku emigracji do państw UE i EOG, na wniosek podatnika odroczenie do momentu zbycia pod warunkiem złożenia zabezpieczenia i zapłaty odsetek (oraz możliwość rozłożenia podatku na raty)	Odroczenie bezpośrednie bezwzględne lub odroczenie pośrednie. Tylko w przypadku emigracji do państw UE i EOG, na wniosek podatnika: – odroczenie terminu płatności podatku do momentu zbycia składników majątku; – rozłożenie płatności na raty przez okres lat dziesięciu. Odroczenie pod warunkiem złożenia zabezpieczenia i zapłaty odsetek	Odroczenie bezpośrednie bezwzględne lub odroczenie pośrednie, w przypadku emigracji do państw UE i EOG, na wniosek podatnika: – odroczenie terminu płatności podatku do momentu zbycia składników majątku; – rozłożenie płatności na raty przez okres lat pięciu. Odroczenie pod warunkiem złożenia zabezpieczenia i zapłaty odsetek	Nie dotyczy

Tabela 2 (cd.)

1	2	3	4	5	6
Wygaśnięcie odroczenia	1. Brak zapłaty raty w terminie. 2. Zbycie składników majątku na rzecz innego podmiotu lub transfer składników majątku do państwa spoza UE lub EOG w terminie odroczenia. 3. Likwidacja spółki w terminie odroczenia	1. Zbycie składników majątku na rzecz podmiotu trzeciego. 2. Zaprzestanie działalności przez spółkę	1. Utrata statusu rezydenta w państwie UE lub EOG. 2. Niespełnienie wymogów wskazanych w ustawie (w szczególności wymogów dokumentacyjnych). 3. Brak zabezpieczenia odroczenia odpowiednią gwarancją. 4. Opodatkowanie zysków ze zbycia składników majątku podlegających podatkowi od wyjścia w Holandii	1. Emigracja do państwa spoza UE i EUG. 2. Brak wywiązania się z obowiązków sprawozdawczych. 3. Brak złożenia zabezpieczenia. 4. Brak płatności odsetek	Nie dotyczy
Obowiązki informacyjne	Coroczne składanie oświadczenia, iż podatnik spełnia warunki odroczenia oraz przekazywanie informacji niezbędnych do monitorowania przetransferowanych składników majątku	Brak danych	Coroczne składanie rachunku zysów i strat oraz bilansu	Obowiązki sprawozdawcze	Nie dotyczy

Źródło: opracowanie własne.

2.4. Podsumowanie

Przedstawiona analiza komparatystyczna wskazuje cechy charakterystyczne konstrukcji podatku od wyjścia obowiązującego zarówno względem osób fizycznych, jak i spółek w pięciu państwach EOG. Należy zauważyć, że omawiane przepisy obowiązujące we Francji, w Hiszpanii, Holandii, Niemczech i Norwegii skonstruowane są w sposób podobny, co w szczególności zauważalne jest w przypadku podatku od wyjścia od spółek. Niemniej jednak można dostrzec pewne różnice w konstrukcji omawianego uregulowania. Dostrzeżone podobieństwa i różnice pozwolą na zbudowanie swoistego kształtu omawianego uregulowania w Polsce. Przystępując do tego zadania, należy rozwiązać kilka problemów.

Przede wszystkim trzeba podjąć decyzję, jaki ma być cel wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce. Jak zauważono bowiem w tym rozdziale, tego typu regulacje w odniesieniu do osób fizycznych tworzone są w celu zapobiegania zarówno unikaniu opodatkowania, jak i utracie wpływów budżetowych. W przypadku zaś spółek ten problem nie powinien raczej wystąpić, ponieważ państwa budujące swoje prawodawstwa kierują się chętniej drugim z wymienionych celów.

Jeśli zaś chodzi o podatek od wyjścia od osób fizycznych, należy rozważyć następujące zagadnienia. Po pierwsze, istotne będzie określenie zakresu podmiotowego uregulowania. Należy bowiem podjąć decyzję, czy opodatkowaniu będą podlegać długoterminowi rezydenci, wszyscy rezydenci czy też, i ewentualnie w jakim zakresie, nierezydenci. Po drugie, trzeba wskazać zakres przedmiotowy podatku od wyjścia, tj. zadecydować, jakie składniki majątku będą objęte opodatkowaniem (co będzie rzutować na model podatku od wyjścia) i czy opodatkowanie będzie dotyczyć majątku mającego swe źródło wyłącznie w Polsce (np. będzie obejmować udziały lub akcje w spółkach będących wyłącznie rezydentami polskimi). Po trzecie, ważne będzie określenie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tj. czy będzie to jedynie emigracja, czy też inne zdarzenia zrównane z emigracją. Po czwarte, istotne będzie odpowiednie skonstruowanie zasad i warunków odroczenia oraz zdarzeń powodujących jego wygaśnięcie. Po piąte, należy rozważyć możliwość rozliczania przez podatników strat powstałych po emigracji. Po szóste, trzeba będzie zastanowić się nad zakresem obowiązków informacyjnych ciążyących na podatnikach w związku z przyznaniem odroczenia.

W przypadku zaś opodatkowania spółek ważne będzie, po pierwsze, określenie zakresu podmiotowego (czy spółki będące rezydentami, czy także nierezydenci) i przedmiotowego podatku od wyjścia. Po drugie wskazanie, jakie zdarzenia powodują powstanie obowiązku podatkowego (czy tylko emigracja, czy też inne zdarzenia z nią zrównane). Po trzecie, wprowadzenie postaci oraz zasad odroczenia, a także skonstruowanie katalogu przyczyn powodujących jego wygaśnięcie. Po czwarte należy zastanowić się nad tym, czy, i ewentualnie pod jakimi warun-

kami, spółki będą mogły rozliczać stratę powstałą po emigracji. Po piąte, warto również wskazać, jakie obowiązki informacyjne będą ciążyły na podatnikach w związku z przyznanym odroczeniem.

Rozstrzygnięcie powyżej wskazanych problemów umożliwi zbudowanie modelu opodatkowania podatkiem od wyjścia w Polsce, co będzie przedmiotem rozdziału piątego. Dla skonstruowania kształtu tej regulacji niezbędne jest także przeanalizowanie orzecznictwa TSUE, które wskazuje dopuszczalne elementy i cechy podatku od wyjścia (co zostanie omówione w rozdziale trzecim).

Podatek od wyjścia w świetle prawa Unii Europejskiej

3.1. Wprowadzenie

Jak zaznaczono w rozdziale pierwszym, podatek od wyjścia stanowi zwykle specjalną konstrukcję wprowadzoną do podatków bezpośrednich (tj. podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy nie obowiązuje odrębny reżim opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku lub odrębnie uregulowany podatek od wyjścia), przewidującą opodatkowanie w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacje w zakresie podatków bezpośrednich, co do zasady, należą do kompetencji państw członkowskich. Wniosek ten płynie z art. 5 ust. 2 *Traktatu o Unii Europejskiej*¹, zgodnie z którym Unia Europejska działa wyłącznie w granicach kompetencji przyznanych jej przez państwa członkowskie w traktatach do osiągnięcia określonych w nich celów. Wszelkie kompetencje nieprzyznane Unii w traktatach należą do państw członkowskich. Przepis ten wyraża tzw. zasadę pomocniczości. Oznacza to, że UE działa tylko w tym obszarze, który został jej przyznany mocą traktatów. Zasada ta ma również zastosowanie do opodatkowania bezpośredniego.

Należy zwrócić uwagę, że żaden z przepisów TUE i TFUE nie normuje wprost kompetencji prawodawczej UE w sferze podatków bezpośrednich. W szczególności na uwagę zasługuje fakt, że prawodawca unijny w podanych aktach prawnych nie zawarł przepisu, będącego odpowiednikiem art. 113 TFUE², który odnosi się do podatków pośrednich. Oznacza to, że podatki bezpośrednie nie są obszarem,

1 *Traktat o Unii Europejskiej* z 26 października 2012 r., DzU UE z 2012 r., nr C 326, s. 13–390 [dalej: TUE].

2 Rada, stanowiąc jednomyślnie, zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, ak-

w zakresie którego wprost przyznana jest kompetencja do podejmowania działań w ramach UE³. Przyjęcie tego rodzaju rozwiązania związane jest z przeświadczeniem, że różnice występujące między unormowaniami odnoszącymi się do podatków bezpośrednich w państwach UE stanowią mniejsze zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego rynku aniżeli różnice w zakresie podatków pośrednich. Podkreśla się także, że harmonizacja tego rodzaju podatków jest trudniejsza niż w odniesieniu do podatków pośrednich ze względów politycznych, technicznych oraz legislacyjnych⁴. W literaturze zauważa się również, że harmonizacja podatków bezpośrednich napotyka szczególny opór ze strony państw członkowskich. Suwerenność podatkowa jest bowiem fundamentalną częścią suwerenności narodowej. Z kolei podstawowym prawem parlamentu jest prawo budżetowe, które znajduje ucieśnienie w prawie głosowania nad podatkami⁵. Ponadto zwraca się uwagę, że państwa członkowskie uznawały, że podatki dochodowe stanowią efektywny instrument osiągania ich wewnętrznych celów społecznych i gospodarczych⁶.

Należy mieć jednak na uwadze, że art. 115 TFUE stanowi ogólną podstawę, która umożliwia pewne działania harmonizujące w sferze podatków bezpośrednich. Zgodnie z tym przepisem,

bez uszczerbku dla artykułu 114, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Na podstawie art. 115 TFUE wydano dotychczas cztery dyrektywy dotyczące podatków bezpośrednich⁷, jednakże żaden z tych aktów prawa wtórnego nie od-

czy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

3 M. Wathelet, *Direct Taxation and EU Law: Integration or Disintegration?*, „EC Tax Review” 2004, No 1, s. 2.

4 W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 343–344.

5 B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, The Hague 2012, s. 7.

6 Ł. Adamczyk, *The Sources of EC Law Relevant for Direct Taxation*, [w:] *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 20.

7 Dyrektywa Rady 90/434/EEC z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dyrektywa Rady 90/435/EEC z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich; Dyrektywa Rady 2003/48/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie

nosi się do podatku od wyjścia. Niemniej jednak trzeba mieć na względzie, że wydana została dyrektywa ATAD, której celem jest m.in. harmonizacja podatku od wyjścia obciążającego spółki (proponycja implementacji tej dyrektywy zostanie wskazana w rozdziale piątym).

Z powyższego wynika, że UE posiada jedynie uprawnienie do stanowienia prawa dotyczącego podatków bezpośrednich w takim zakresie, w jakim jest to konieczne dla funkcjonowania rynku wewnętrznego⁸. Z kolei na państwach członkowskich spoczywa obowiązek wykonywania kompetencji w sferze podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa unijnego. Sprowadza się to przede wszystkim do niewprowadzania takich regulacji podatkowych, które mogłyby doprowadzić do zakłóceń rynku wewnętrznego.

Zgodnie z art. 26 ust. 2, TFUE „rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów”. Taka definicja rynku wewnętrznego determinuje charakter podstawowych swobód, które są jego fundamentem⁹.

Swobody rynku wewnętrznego uznaje się za swoiste fundamentalne prawa podmiotowe, podlegające szczególnej ochronie. Realizowane są one przez zasadę efektywności, zapewniającą możliwość ich rzeczywistego funkcjonowania¹⁰. Prawo UE wyróżnia cztery swobody: swobodę przepływu towarów, swobodę przepływu osób (na którą składają się swoboda przepływu pracowników i swoboda przedsiębiorczości), swobodę świadczenia usług i swobodę przepływu kapitału.

Swobody stosuje się w sposób bezpośredni. Nie normują one wprost podatkowych gwarancji równego traktowania. Niemniej jednak ze względu na ich rolę w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego TSUE wykorzystuje regulacje dotyczące swobód do oceny ich zgodności z krajowymi rozwiązaniami podatkowymi w sferach, które nie podlegają procesowi harmonizacji¹¹.

TSUE początkowo interpretował przepisy dotyczące fundamentalnych swobód, w szczególności swobody przepływu osób, jako *leges speciales* w stosunku do ogólnego zakazu dyskryminacji. W późniejszym okresie Trybunał zaczął postrzegać swobody w tym znaczeniu, że nie tylko zakazują one dyskryminacji, ale także

wypłacanych odsetek; Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich.

8 F. Vanistendael, *Does the ECJ Have the Power of Interpretation to Build a Tax System Compatible with the Fundamental Freedoms?*, „EC Tax Review” 2008, No 2, s. 53.

9 Ł. Adamczyk, *Fundamentalne swobody prawa WE i ich znaczenie dla podatków bezpośrednich*, [w:] *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009, s. 267.

10 R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 77.

11 *Ibidem*, s. 76.

niedyskryminacyjnego ograniczenia tych swobód¹². Wydaje się zatem, że z tego względu mogły powstawać nieporozumienia w zakresie tego, czy nakładanie na podatników emigrujących podatku od wyjścia stanowi dyskryminację, czy ograniczenie fundamentalnych swobód. Problematyka ta zostanie omówiona w kolejnych podrozdziałach.

3.2. Podatek od wyjścia a dyskryminacja

Korzystanie z uprawnień przez państwa członkowskie w sferze nakładania podatków bezpośrednich może wkraczać w zakres kompetencji UE związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem wspólnego rynku. Konsekwentnie może to prowadzić do konfliktu norm w związku z działaniem tych podmiotów w obszarze swych kompetencji na poziomie unijnym i krajowym¹³. Najczęściej objawia się to w różnym traktowaniu nierezydentów danego państwa członkowskiego w stosunku do rezydentów. W takim przypadku mamy do czynienia z dyskryminacją. Jak zauważa się w literaturze, dyskryminacja sprowadza się do odmiennego traktowania podmiotów będących podatnikami wówczas, gdy takie odmiennie traktowanie nie jest usprawiedliwione w związku ze zróżnicowaniem sytuacji, w jakiej się te podmioty znajdują. Samo zróżnicowanie nie oznacza jeszcze dyskryminacji. Decydujące jest to, czy odnosi się ono do sytuacji identycznych lub podobnych¹⁴.

Pojęcie dyskryminacji w prawie podatkowym w pierwszej kolejności wykształciło się na gruncie prawa międzynarodowego. W prawie UE termin ten pojawia się w art. 18 TFUE, zgodnie z którym

w zakresie zastosowania Traktatów i bez uszczerbku dla postanowień szczególnych, które one przewidują, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową. Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, mogą przyjąć wszelkie przepisy w celu zakazania takiej dyskryminacji.

12 A. Zalasinski, *The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights', the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity*, „Intertax” 2009, No 5, s. 283.

13 E. Prejs, *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 4, s. 25.

14 B. Brzeziński, *Zasada niedyskryminacji w europejskim prawie podatkowym. Sprawa Gilly i aktualne kierunki orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *Europejskie prawo podatkowe. Wybór opracowań*, red. A. Olesińska, Łódź 2004, s. 65.

Przepis ten nie definiuje jednak tego pojęcia. W orzecznictwie, w odniesieniu do podatków bezpośrednich TSUE przedstawiał definicję dyskryminacji w wyrokach w sprawach *Schumacker*¹⁵, *Wielockx*¹⁶ i *Asscher*¹⁷. Zgodnie z tymi orzeczeniami, „dyskryminacja może powstać tylko przez stosowanie różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub przez stosowanie tej samej zasady do różnych sytuacji”. Dyskryminacyjne opodatkowanie występuje w przypadku nieuzasadnionego, nieprzychylnego traktowania podatnika w porównaniu z innym podatnikiem, w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania, w tych samych warunkach¹⁸.

Dyskryminacja podatkowa może odnosić się do odmiennego traktowania obywateli w ramach danego państwa oraz do rozróżniania sytuacji prawno-podatkowej obywateli (rezydentów) danego państwa i podmiotów nie posiadających tego statusu. Przedmiotem zainteresowania UE będzie przypadek tej drugiej dyskryminacji¹⁹. Dyskryminacja obywateli danego państwa podlega ocenie z punktu widzenia zasad konstytucyjnych danego państwa członkowskiego.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, warto zastanowić się, czy nakładanie podatku od wyjścia może być uznane za dyskryminację w świetle prawa unijnego. *Prima facie*, mogłoby wydawać się, że w przypadku nakładania podatku od wyjścia mamy do czynienia z dyskryminacją jawną²⁰. Podmiot, który podejmuje decyzję o zmianie rezydencji podatkowej jest zobowiązany do zapłaty podatku od wyjścia, podczas gdy podmiot, który nie emigruje nie podlega obowiązkowi podatkowemu (od przedmiotu opodatkowania, który podlega opodatkowaniu podatkiem od wyjścia). Występuje tu sytuacja transgraniczna. Niemniej jednak należy zauważyć, że w tym przypadku mamy ciągle do czynienia z rezydentami tego samego państwa członkowskiego. Podatnik w momencie nakładania podatku od wyjścia jest wciąż rezydentem tego państwa. Mając zatem na uwadze powyższe zastrzeżenia, nie można mówić o dyskryminacji jawnej w świetle prawa UE.

Można byłoby rozważyć, czy w przypadku podatku od wyjścia nie dochodzi do dyskryminacji odwróconej. Rezydent danego państwa członkowskiego, który podlega podatkowi od wyjścia, jest traktowany w sposób mniej korzystny niż pozostali rezydenci. Co do zasady można uznać, że nie zajdzie tutaj zjawisko wskazanej powyżej dyskryminacji, ponieważ brakuje porównywalnego elementu obcego.

15 Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r. Finanzamt Köln-Altstadt prz. Roland Schumacker, C-279/93, pkt 30.

16 Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r. G.H.E.J. Wielockx prz. Inspecteur der directe belastingen, C-80/94, pkt 17.

17 Wyrok TSUE z 27 czerwca 1996 r. P.H. Asscher prz. Staatssecretaris van Financiën, C-107/94, pkt 40.

18 L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym: czy można pokolorować kameleona?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 1, s. 16 i n.

19 B. Brzeziński, *Zasada niedyskryminacji...*, s. 66.

20 Dyskryminacja jawna występuje wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego rozróżniają własnych rezydentów (obywateli) i nierezydentów (osoby niebędące obywatelami).

Niemniej jednak w sytuacji, w której państwo członkowskie nie nakłada podatku na podatników imigrujących można dopatrzeć się pewnego elementu porównywalnego. Mimo to trudno porównać sytuację podatnika emigrującego i imigrującego, choćby z tego względu, że w związku z wyjściem podlegają oni innym jurysdykcjom podatkowym. Nie można także uznać, że podatnik, na którego nakładany jest podatek od wyjścia i ten, na którego nakładany jest podatek od ewentualnego wejścia znajdują się w obiektywnie tej samej sytuacji. Trzeba mieć bowiem na względzie różny charakter tych podatków.

Z powyższego wyraźnie zatem wynika, że nie można uznać, iż nakładanie podatku od wyjścia stanowi dyskryminację w świetle prawa UE. W szczególności bowiem nie mamy do czynienia z odmiennym traktowaniem rezydentów i nierezydentów danego państwa członkowskiego. Osoba emigrująca pozostaje, w chwili nałożenia podatku, ciągle rezydentem państwa wyjścia.

3.3. Podatek od wyjścia a ograniczenia korzystania z fundamentalnych swobód

Podatek od wyjścia, co podkreślono w powyższych podrozdziałach, nie jest źródłem dyskryminacji podatkowej z punktu widzenia prawa UE. Może jednak stanowić ograniczenie korzystania z fundamentalnych swobód. Jak podkreśla się w literaturze, zakaz ograniczeń wyraża się w tym, że transgraniczna lub zagraniczna aktywność rezydenta podatkowego danego państwa nie może być traktowana podatkowo w sposób mniej korzystny niż działalność innego rezydenta podatkowego tego samego państwa, podejmowana na obszarze tego państwa²¹. Państwa członkowskie nie powinny ograniczać wykonywania fundamentalnych swobód zagwarantowanych w traktacie. Ograniczenia mogą być postrzegane jako odpowiednik zakazu dyskryminacji w odniesieniu do nierezydentów²².

Koncepcja ograniczeń fundamentalnych swobód pojawiła się po raz pierwszy w odniesieniu do problematyki podatków bezpośrednich w sprawie *Futura Participations*²³. TSUE przyjął wówczas szerokie rozumienie tego pojęcia. Uznał, że powielenie wymogów administracyjnych w ramach dwóch jurysdykcji podatkowych stanowi ograniczenie. Koncepcja ograniczenia nie została oparta na różnicy po-

21 B. Garlacz, *Podatki bezpośrednie w UE – pozorny brak harmonizacji na przykładzie orzecznictwa ETS w sprawach podatkowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 8, s. 39.

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

23 Wyrok TSUE z 15 maja 1997 r. *Futura Participations SA i Singer prz. Administration des contributions*, C-250/95.

między traktowaniem krajowych oraz transgranicznych aktywności²⁴. Szerokie pojęcie ograniczenia podstawowych swobód zostało zawężone w wyroku w sprawie *ICI*²⁵. W tym przypadku, zdaniem TSUE, ograniczenie wynikało z różnicy w podatkowym traktowaniu spółek holdingowych będących rezydentami danego państwa członkowskiego na podstawie kryterium siedziby spółek tworzących ich konsorcjum. Ostatecznie koncepcja ograniczenia została ukształtowana w opinii rzecznika generalnego w sprawie *Bosal Holding*²⁶. Zgodnie z nią ograniczenie należy rozumieć jako różne traktowanie na jakiegokolwiek podstawie, które prowadzi do gorszego traktowania w sytuacjach transgranicznych w porównaniu z sytuacjami krajowymi²⁷.

Trzeba zaznaczyć, że nie zawsze ograniczenie swobód będzie wiązało się z naruszeniem prawa unijnego. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, przepisy krajowe mogące utrudniać lub uniemożliwiać wykonywanie fundamentalnych swobód zagwarantowanych w traktacie są dopuszczalne pod pewnymi warunkami. Stosuje się wówczas test, zbieżny z testem podatkowej dyskryminacji sprzecznej z prawem UE.

Test ten został wypracowany w wyroku w sprawie *Gebhard*²⁸. Zdaniem TSUE przepis jest zgodny z prawem UE, jeśli:

- 1) jest stosowany w sposób niedyskryminujący,
- 2) jest uzasadniony niezbędnymi wymaganiami interesu ogólnego,
- 3) jest odpowiedni dla zabezpieczenia osiągnięcia pożądanego przez dany przepis celów,
- 4) nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów²⁹.

Na pierwszy rzut oka wydaje się, że test ten odnosi się wyłącznie do dyskryminacyjnego traktowania. Praktyka pokazała jednak, że stosuje się go również w przypadku ograniczenia swobód traktatowych (wówczas pierwszy etap testu dotyczy tego, czy przepis ogranicza fundamentalne swobody). Trzeci i czwarty etap testu składają się na warunek proporcjonalności³⁰.

W orzecnictwie TSUE dotyczącym podatku od wyjścia, obciążającym osoby fizyczne, podkreślono, że podatek ten ma niewątpliwie charakter ograniczający.

24 A. Zalasinski, *The Limits...*, s. 286–287.

25 Wyrok TSUE z 16 lipca 1998 r. Imperial Chemical Industries plc (ICI) prz. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-264/96.

26 Opinia rzecznika generalnego Alber z 24 września 2002 r., Bosal Holding BV prz. Staatssecretaris van Financiën, C-168/01.

27 A. Zalasinski, *The Limits...*, s. 288.

28 Wyrok TSUE z 30 listopada 1995 r. Reinhard Gebhard prz. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94.

29 Wyrok w sprawie Gebhard, pkt 37.

30 W wyroku TSUE z 15 maja 1997 r. Futura Participations SA i Singer prz. Administration des contributions, C-50/95, pkt 26: przepisy są zgodne z prawem UE, gdy służą osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są one właściwe dla zapewnienia osiągnięcia tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest do tego konieczne.

W wyroku w sprawie *Lasteyrie*³¹ i N³² Trybunał zauważył, że podatnik pragnący zmienić swoją rezydencję podatkową jest traktowany niekorzystnie w porównaniu z osobą zachowującą swoje miejsce zamieszkania w danym państwie członkowskim. Podatnik jest bowiem, z uwagi na fakt zmiany miejsca zamieszkania, zobowiązany do zapłaty podatku od dochodu, którego jeszcze nie osiągnął i którym jeszcze nie rozporządzał. Gdyby jednak pozostał on rezydentem danego państwa członkowskiego, dochody kapitałowe podlegałyby opodatkowaniu dopiero wtedy, gdy zostałyby rzeczywiście osiągnięte. Trybunał zauważył, że tego rodzaju różnica w traktowaniu mogła zniechęcić podatnika do przeniesienia swojego miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego³³.

W podobnym tonie wypowiedział się Trybunał w sprawie dotyczącej podatku od wyjścia nakładanego na spółki. W sprawie *National Grid Indus*³⁴ oraz *Komisja prz. Portugalia*³⁵ zauważono, że spółka danego państwa członkowskiego zamierzająca przenieść siedzibę faktycznego zarządu poza terytorium tego państwa doznaje negatywnych skutków w zakresie płynności finansowej w stosunku do podobnej spółki, która utrzymuje siedzibę faktycznego zarządu w tym państwie członkowskim. Przeniesienie takiej siedziby zarządu, na mocy przepisów krajowych, powoduje natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków związanych z przeniesionymi składnikami majątku. Zysk taki nie podlega opodatkowaniu, gdy spółka przenosi siedzibę wewnątrz danego państwa członkowskiego. W tym przypadku zyski będą opodatkowane dopiero, gdy zostaną faktycznie zrealizowane. Takie odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania zysków może zniechęcić spółkę do przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego³⁶.

Z powyższego wynika jednoznacznie, że regulacje dotyczące podatku od wyjścia stanowią ograniczenie korzystania z fundamentalnych swobód. Zgodnie z praktyką orzecniczą TSUE, stwierdzając, że mamy do czynienia z taką restrykcją, należy zbadać, która z owych swobód została naruszona. Ustaliwszy już, które ze swobód podlegają naruszeniu, trzeba sprawdzić, czy istnieją okoliczności usprawiedliwiające ograniczenie (czy przepisy służą osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym). Następnie należy zastanowić się, czy dane regulacje spełniają wymóg proporcjonalności, tj. czy nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu, któremu służą. Badanie w tym zakresie w kontekście podatku od wyjścia zostanie przeprowadzone w następnych podrozdziałach.

31 Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r. *Hughes de Lasteyrie du Saillant* prz. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02.

32 Wyrok TSUE z 7 września 2006 r. N prz. *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, C-470/04.

33 Por. wyrok w sprawie *Lasteyrie*, pkt 46, wyrok w sprawie N, pkt 35.

34 Wyrok TSUE z 29 listopada 2011 r. *National Grid Indus BV* prz. *Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, C-371/10.

35 Wyrok TSUE z 6 września 2012 r., *Komisja prz. Portugalia*, C-38/10.

36 Por. wyrok w sprawie *National Grid Indus*, pkt 37.

3.3.1. Fundamentalne swobody

Swoboda przepływu pracowników wyrażona jest w art. 45 i nast. TFUE. Zgodnie z art. 45 ust. 1 TFUE

zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami Państw Członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

W świetle wspomnianej regulacji swoboda ta obejmuje prawo do przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim. Oznacza to, że państwa członkowskie mają obowiązek umożliwienia opuszczenia ich terytorium, celem podjęcia pracy w innym państwie³⁷. Z kolei kraj imigracji nie może wprowadzać barier w zakresie przyjęcia podatnika do pracy na swoim terytorium. Konsekwentnie, państwa członkowskie nie są uprawnione do nakładania ograniczeń w zakresie korzystania z tej swobody, w tym także podatków. Swoboda ta obejmuje również zakaz dyskryminacji, czyli odmiennego traktowania pracowników z innych państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Z punktu widzenia problematyki prezentowanego podrozdziału zakaz dyskryminacji ma drugorzędne znaczenie.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, należy zastanowić się, czy podatek od wyjścia narusza swobodę przepływu pracowników. Trzeba zaznaczyć, że w przypadku tego rodzaju podatku swoboda przepływu pracowników jest analizowana tylko na poziomie osób fizycznych – swoboda ta nie odnosi się bowiem do spółek. *Prima facie*, wydaje się, że odpowiedź na powyższe pytanie będzie twierdząca. Podatek od wyjścia stanowi barierę dla opuszczenia państwa członkowskiego. Podatnik może zostać bowiem zniechęcony do podjęcia pracy w innym państwie, mając na uwadze perspektywę zapłacenia podatku od wyjścia (w przypadku posiadania określonych składników majątku). Stawia się go w sytuacji mniej korzystnej w porównaniu z podatnikiem, który chce zmienić miejsce pracy w ramach tego samego państwa członkowskiego.

Niemniej jednak w przypadku podatku od wyjścia nie zawsze będą miały zastosowanie przepisy dotyczące swobody przepływu pracowników. Każdorazowo należy bowiem zbadać, jaki jest cel wyjścia podatnika. Jeśli jest to cel związany z podjęciem pracy za granicą – swoboda ta, co do zasady, znajdzie zastosowanie. Jeśli cel wyjazdu jest inny, np. podjęcie działalności gospodarczej, należy rozpatrywać inne swobody (tutaj: swobodę przedsiębiorczości)³⁸. Ponadto w przypadku wyjazdu w celu podję-

37 I. Boruta, *Swoboda przepływu osób (obywateli Unii)*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006, s. II-77-II-78.

38 Może się również zdarzyć, że nie będzie można odwołać się do żadnej ze swobód rynku wewnętrznego. Wówczas obywatele mogą powoływać się na ogólną swobodę przepływu osób, wyrażoną w art. 21 TFUE.

cia pracy może się okazać, że analizowana swoboda nie znajdzie zastosowania. Może však zająć sytuacja zbiegu dwóch swobód – swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu pracowników. Taką sytuację rozpoznawał TSUE w orzeczeniu w sprawie *Asscher*³⁹. W wyroku tym Trybunał uznał, że dyrektora spółki (będącego także jej pracownikiem i jej jedynym udziałowcem) nie uznaje się za pracownika, lecz za osobę samozatrudnioną, jeśli nie podlega relacji podporządkowania. W związku z tym w takim przypadku należy odwołać się do swobody przedsiębiorczości, nie zaś do swobody przepływu osób. Mimo to Trybunał zauważył, że zastosowanie właściwej swobody ma w tym przypadku drugorzędne znaczenie, ponieważ obie te swobody oparte są na tych samych zasadach i mają ten sam cel – obie dotyczą wejścia na terytorium danego państwa członkowskiego przez osoby podlegające prawu unijnemu i zarazem zakazu dyskryminacji opartej na narodowości.

Z punktu widzenia podatku od wyjścia przyjęcie, czy mamy do czynienia z naruszeniem swobody przedsiębiorczości, czy przepływu pracowników nie ma najistotniejszego znaczenia. Trzeba bowiem pamiętać, że obie te swobody tworzą ogólną swobodę – przepływu osób⁴⁰. Skutki naruszenia każdej z nich pozostają takie same.

Swoboda przedsiębiorczości wyrażona jest w art. 49 i nast. TSUE. W myśl art. 49

ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

W myśl ust. 2 tego artykułu, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

Zgodnie z powyższymi regulacjami swoboda przedsiębiorczości obejmuje prawo do podejmowania i prowadzenia działalności osoby samozatrudnionej oraz do zakładania i prowadzenia przedsiębiorstw, jak również prawo do traktowania tak, jakby było się krajowym przedsiębiorcą w państwie członkowskim, w którym prowadzona jest działalność⁴¹. W ramach tej swobody rozróżnia się pierwotne (ang. *primary establishment*) i wtórne (ang. *secondary establishment*) prowadzenie działalności gospodarczej. W pierwszym przypadku chodzi o podjęcie nowej działalności w innym państwie członkowskim, drugi przypadek dotyczy natomiast podjęcia działalności przez przedsiębiorstwo działające w jednym państwie członkowskim również w innym państwie członkowskim za pomocą agen-

39 Wyrok TSUE z 27 czerwca 1996 r. P.H. Asscher prz. Staatssecretaris van Financiën, C-107/94.

40 B. Terra, P. Wattel, *European...*, s. 67.

41 *Ibidem*, s. 68.

cji, oddziałów lub filii⁴². Swoboda przedsiębiorczości jest adresowana zarówno do państwa wyjścia, jak i wejścia. Odnosi się do osób fizycznych oraz osób prawnych (w szczególności spółek).

Swoboda przedsiębiorczości zakłada zniesienie wszelkich barier w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej na terenie innego państwa członkowskiego. W szczególności przewiduje, że obcokrajowcy są traktowani w państwie goszczącym w taki sam sposób, jak obywatele tego kraju. Swoboda ta zakazuje także państwu macierzystemu utrudniania podjęcia działalności w innym kraju jednemu ze swoich obywateli⁴³. Oznacza to, że państwo nie może utrzymywać rozwiązań, także podatkowych, które zniechęcają do skorzystania z tej swobody. Takim rozwiązaniem są np. przepisy dotyczące podatku od wyjścia.

Kwestia naruszenia swobody przedsiębiorczości w przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia w odniesieniu do osób fizycznych pojawiła się w wyroku w sprawie *Lasteyrie* i w sprawie *N*. W pierwszej wymienionej sprawie Trybunał z góry przyjął, że sporne przepisy naruszają swobodę przedsiębiorczości, powołując się na ustalenia dokonane przed sądem krajowym. Z opinii rzecznika generalnego w tej sprawie wynika, że swoboda przedsiębiorczości znajdzie zastosowanie, ponieważ skarżący przeniósł swoją rezydencję do Belgii, celem podjęcia działalności gospodarczej⁴⁴. Inaczej natomiast sytuacja przedstawiała się w sprawie *N*. W tym przypadku bowiem nie był znany motyw wyjazdu podatnika do innego państwa członkowskiego. W sprawie tej mieliśmy do czynienia z nałożeniem ograniczonego podatku od wyjścia od niezrealizowanych zysków w związku z posiadaniem znaczącego pakietu akcji lub udziałów. *N*, który zmienił miejsce zamieszkania z Holandii na Wielką Brytanię, był jedynym udziałowcem spółki holenderskiej. TSUE powołał się na wyrok w sprawie *Baars*, z którego wynika, że 100% udział w kapitale spółki mającej siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania posiadacza tego udziału, sprawia, że osoba taka bez żadnych wątpliwości objęta jest zakresem zastosowania postanowień traktatu dotyczących prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej⁴⁵.

Trybunał skonstatował, że taka sytuacja zachodzi w analizowanej sprawie, w związku z czym *N*, jako że posiada 100% spółki mającej siedzibę w innym państwie aniżeli jego nowe państwo zamieszkania, może powołać się na swobodę przedsiębiorczości.

42 J. Barcz, *Swoboda przedsiębiorczości*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej...*, s. II-95.

43 Wyrok TSUE z 13 kwietnia 2000 r., C. Baars prz. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, C-251/98.

44 Opinia rzecznika generalnego Mischo z 13 marca 2003 r., C-9/02.

45 Wyrok w sprawie Baars, pkt 21.

Stanowisko wyrażone przez TSUE jest sprzeczne z opinią rzecznika generalnego, sporządzoną w związku z tą sprawą⁴⁶. Rzecznik w tym przypadku powołał się na nowsze orzecznictwo Trybunału, w szczególności na wyrok w sprawie *Cassa di Risparmio di Firenze i in.*⁴⁷ Zgodnie z tym orzeczeniem samo posiadanie udziałów, połączone z wykonywaniem praw udziałowych i pobieraniem dywidendy, nie stanowi działalności gospodarczej, czyniącej z danej osoby wspólnika przedsiębiorstwa. Sytuacja będzie odmienna, jeśli udziałowiec uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzie spółki. Rzecznik generalny w sprawie N zauważył, że podatnik nie miał wpływu na zarząd przedsiębiorstwem. Ponadto zwrócił uwagę, iż abstrahując od tego, czy posiadanie udziałów stanowi działalność gospodarczą, należy zastanowić się, czy N przeniósł swoje miejsce zamieszkania, aby w państwie przyjmującym prowadzić działalność gospodarczą, czy też skorzystał z ogólnej swobody przepływu osób (art. 21 TFUE⁴⁸) w oderwaniu od jakiejkolwiek działalności gospodarczej. Rzecznik zauważył bowiem, iż mimo że w pierwszej kolejności należy badać swobodę przedsiębiorczości, to schodzi ona na dalszy plan, gdy prowadzenie działalności gospodarczej byłoby jedynie następstwem zmiany miejsca zamieszkania. Rzecznik podkreślił, że jeżeli osoba fizyczna przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego i przenosi tam też swoje mienie, na które składają się udziały w spółkach, to w pierwszym rzędzie wykonuje przysługujące jej powszechnie prawo do swobodnego przepływu osób.

Nie sposób nie przyznać racji rzecznikowi generalnemu. Udziały w spółkach są elementem majątku podatnika. Sam fakt ich posiadania nie świadczy w żadnym stopniu o prowadzeniu działalności gospodarczej. Inaczej sytuacja wygląda przy wykonywaniu funkcji zarządczych. Ponadto nie jest właściwe powoływanie się przez TSUE na sprawę *Baars*. W tym przypadku przepisy krajowe przewidywały różnice w traktowaniu opartą na miejscu siedziby danej spółki. W sprawie N różnica w traktowaniu powstaje natomiast w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego, nie zaś z powodu różnych miejsc siedziby spółek, w których posiadał on udziały⁴⁹.

46 Opinia rzecznika generalnego Kokott z 30 marca 2006 r., N prz. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, C-470/04.

47 Wyrok TSUE z 10 stycznia 2006 r., Ministero dell'Economia e delle Finanze prz. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato i Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, C-222/04.

48 Przepis art. 21 TFUE wyraża ogólną swobodę przepływu osób. Przepis ten traktowany jest subsydiarnie, gdy brak jest podstaw do stosowania innych przepisów traktatu dotyczących swobody przemieszczania się osób, np. swobody przepływu pracowników wyrażonej w art. 45–48 TFUE. K. Kowalik-Bańczyk, *Artykuł 21*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, red. A. Wróbel, t. I, Warszawa 2012, s. 461.

49 B. Zuijndendorp, *The N Case: the European Court of Justice Sheds Further Light on the Admissibility of Exit Taxes But Still Leaves Some Questions Unanswered*, „EC Tax Review” 2007, No 1, s. 10.

Rozważania dotyczące tego, która ze swobód znajduje zastosowanie w tym przypadku, mają drugorzędne znaczenie. Niemniej jednak należy skłonić się ku stanowisku, że w tej sytuacji naruszona została ogólna swoboda przepływu osób, a nie ulega wątpliwości, że N korzystał z co najmniej jednej jej postaci. Rezultat zastosowania poszczególnych swobód powinien być taki sam i wybór swobody nie może wpływać na analizę dotyczącą dopuszczalności krajowych rozwiązań dotyczących podatku od wyjścia⁵⁰.

Inne rozwiązania przyjął TSUE rozważając kwestię swobody przedsiębiorczości w przypadku zmiany rezydencji spółek. W tym aspekcie należy odwołać się do wcześniejszych orzeczeń Trybunału. W pierwszej kolejności trzeba zwrócić uwagę na wyrok w sprawie *Daily Mail*⁵¹. Dotyczył on brytyjskiej spółki Daily Mail, która w celu uniknięcia płacenia podatku od zysku ze zbycia składników majątku (ang. *capital gains tax*) postanowiła przenieść centralę zarządczą i kontrolną do Holandii. Prawo brytyjskie dopuszczało taką możliwość, jednakże tylko za zgodą Ministerstwa Finansów (w braku zgody pozostawała możliwość zlikwidowania spółki w Wielkiej Brytanii i założenia nowej w innym państwie).

Co istotne, w sprawie tej TSUE zauważył, że swoboda przedsiębiorczości w szczególności ma zapewnić, by osoby fizyczne i spółki zagraniczne w państwie goszczącym były traktowane w taki sam sposób jak obywatele tego państwa członkowskiego. Swoboda ta zabrania także państwu członkowskiemu pochodzenia zniechęcania swoich obywateli lub spółek powstałych w tym państwie do podjęcia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim⁵². Niemniej jednak Trybunał uznał, że bariery wprowadzone przez legislację brytyjską w zakresie przeniesienia rezydencji spółki do innego państwa członkowskiego nie naruszają traktatu. TSUE zauważył, że spółki – w przeciwieństwie do osób fizycznych – są tworem prawa, a przy obecnym stanie prawa wspólnotowego są tworem prawa krajowego. Spółki mają więc rację bytu jedynie na mocy różnych krajowych porządków prawnych, które określają ich ustanowienie i działanie⁵³. Trybunał zauważył także, że przepisy krajowe różnią się w zakresie konsekwencji przeniesienia siedziby z jednego państwa członkowskiego do drugiego. Traktat szanuje te różnice w rozwiązaniach prawnych. W konsekwencji Trybunał podporządkował kwestię transgranicznego przeniesienia siedziby regulacji prawa krajowego. Podkreślił, że problem ten powinien być rozwiązany przez wprowadzenie wspólnych przepisów w przyszłości i przez umowy międzynarodowe. W związku z tym jednak, że takie prace nie zostały podjęte, przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości nie dają spółce założonej stosownie do prawa krajowego państwa członkowskiego pra-

50 *Ibidem*, s. 10.

51 Wyrok TSUE z 27 września 1988 r. The Queen prz. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc., 81/87.

52 Pkt 16 wyroku w sprawie Daily Mail.

53 Pkt 19 wyroku w sprawie Daily Mail.

wa do przeniesienia swojej siedziby do innego państwa członkowskiego z zachowaniem statusu spółki powstałej w pierwszym państwie członkowskim.

Warto podkreślić, że wyrok w sprawie *Daily Mail* w literaturze został oceniony krytycznie. Przede wszystkim podkreśla się, że Trybunał zignorował fakt, że zarówno w Wielkiej Brytanii, jak i w Holandii przyjęto teorię inkorporacji. Oznacza to, że spółki mogą przenosić swoją siedzibę bez żadnych konsekwencji w prawie spółek, choćby w zakresie zachowania zdolności prawnej. Zdaniem B. Terry i P. Wattela sprawa nie dotyczyła prawa spółek, lecz podatku od wyjścia. Trybunał odpowiedział zatem na pytanie, które nie zostało zadane. Powinien on natomiast wyjaśnić kwestię proporcjonalności sankcji w postaci likwidacji spółki za brak zgody przy zmianie rezydencji podatkowej⁵⁴.

Warto także zwrócić uwagę na późniejszy wyrok wydany przez Trybunał w sprawie *Überseering*⁵⁵. W tym przypadku spółka holenderska przeniosła swoją siedzibę do Niemiec. Nastąpił zatem transfer siedziby z państwa, w którym obowiązuje teoria inkorporacji do państwa, które zaadaptowało teorię siedziby. Niemcy odmówiły rozpoznania zdolności prawnej i procesowej spółki, ponieważ nie została ona ponownie założona po przeniesieniu swojej siedziby do tego państwa. Trybunał w orzeczeniu powtórzył, że swoboda przedsiębiorczości sprowadza się do traktowania obywateli innych państw członkowskich oraz spółek utworzonych w innych państwach w danym państwie, jak podmiotów mających przynależność tego państwa członkowskiego⁵⁶. TSUE zauważył, że odmowa uznania przez państwo członkowskie zdolności prawnej spółki utworzonej zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego, sprowadzająca się w szczególności do odmowy przyznania zdolności sądowej w celu obrony praw, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

Z przedstawionego orzeczenia, w powiązaniu z wyrokiem w sprawie *Daily Mail*, wynika, że państwa nie mogą wprowadzać ograniczeń w zakresie imigracji spółek, mogą zaś robić to w zakresie emigracji. W wyroku w sprawie *Überseering* rozwinięto także tezy z wyroku w sprawie *Daily Mail*. Zgodnie z pkt. 70. tego pierwszego orzeczenia

jeżeli chodzi o spółkę utworzoną zgodnie z ustawodawstwem jednego państwa członkowskiego, to możliwość przeniesienia jej siedziby, statutowej czy rzeczywistej, do innego państwa członkowskiego bez utraty osobowości prawnej, którą posiada ona na mocy porządku prawnego państwa członkowskiego jej utworzenia, oraz ewentualnie warunki tego przeniesienia, były określane przez ustawodawstwo krajowe, zgodnie z którym ta spółka została utworzona. Trybunał wywnioskował z tego, że państwo członkowskie posiadało możliwość nałożenia na spółkę utworzoną zgodnie

54 B. Terra, P. Wattel, *European...*, s. 963.

55 Wyrok TSUE z 5 listopada 2002 r. *Überseering* BV prz. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), C-208/00.

56 Pkt 56 wyroku w sprawie *Überseering*.

z jego porządkiem prawnym ograniczeń, co do przenoszenia siedziby rzeczywistej poza jego terytorium po to, aby mogła ona zachować osobowość prawną, z której korzystała na mocy prawa tegoż państwa.

Wynika z tego, że TSUE dopuszcza restrykcje, które wprowadzają państwa członkowskie w przypadku wyjścia spółki z ich kraju.

Wyrok w sprawie *Überseering* także spotkał się z nieprzychylnym przyjęciem w literaturze. Przede wszystkim zarzucono TSUE, że nie wziął on pod uwagę krytyki, jaka była kierowana pod adresem rozstrzygnięcia dotyczącego *Daily Mail*. Warto zauważyć, że w obu sprawach mieliśmy do czynienia z innym kierunkiem transferu spółek – *Daily Mail* napotkało ograniczenia w zakresie emigracji, *Überseering* zaś na poziomie imigracji. Niemniej jednak w obu wyrokach wyraźnie podkreślono, że państwa członkowskie są uprawnione do wprowadzania barier odnoszących się do emigracji. Ze względu na powyższe uważano, że TSUE akceptował także wprowadzanie podatku od wyjścia. W przypadku *Daily Mail* dotyczyło wyjścia z państwa, w którym przyjęto teorię inkorporacji. Z kolei w sprawie *Überseering* rozpatrywano konsekwencje imigracji do państwa, które zaadaptowało teorię siedziby. W ostatniej z powołanych spraw TSUE orzekł, że reguły wywodzone z teorii siedziby nie powinny mieć zastosowania do imigrującej spółki. Trzeba mieć jednak na uwadze, że prawo unijne dopuszcza stosowanie restrykcji wywodzonych z teorii siedziby, w przypadku wyjścia z państwa członkowskiego, tj. obowiązek likwidacji spółki przed emigracją. W literaturze zauważono więc, że skoro państwa członkowskie są uprawnione do „zabijania” spółek przed wyjściem, to tym bardziej mogą nakładać podatki w związku z emigracją (podatki od wyjścia). W istocie rozwiązanie spółki prowadzi do opodatkowania niezrealizowanych zysków, ponieważ powoduje to transfer majątku spółki do udziałowców⁵⁷. Warto zwrócić uwagę, że Trybunał w tych dwóch analizowanych orzeczeniach nie widzi różnicy pomiędzy teorią inkorporacji a teorią siedziby⁵⁸. Teorie te rozpatruje się z tej samej perspektywy, mając na uwadze swobodę przedsiębiorczości. W opinii Trybunału, w rozumieniu teorii inkorporacji zachowanie zdolności prawnej

57 B. Terra, P. Wattel, *European...*, s. 964.

58 Teoria inkorporacji (powstania) zakłada, że statutem personalnym spółki jest prawo państwa, zgodnie z którym ta spółka została utworzona i w którym została wpisana do odpowiedniego rejestru. Prawo handlowe, według którego spółka jest utworzona, pozostaje niezmiennie i niezależne od tego, gdzie występuje zasadnicza działalność spółki bądź znajduje się jej „centrum decyzyjne”. Zgodnie zatem z tą teorią możliwe jest przeniesienie centrum działalności lub organu zarządzającego do innego państwa, bez konieczności uprzedniej likwidacji w państwie utworzenia, z zachowaniem dotychczasowego statutu personalnego. Z kolei teoria siedziby (w odmianie teorii siedziby rzeczywistej) przewiduje, że prawem właściwym dla spółki jest prawo tego państwa, w którym spółka ma siedzibę rzeczywistą. Implementowanie tej teorii oznacza, że praktycznie wykluczona jest transgraniczna mobilność spółek, czyli możliwość przeniesienia siedziby rzeczywistej do innego państwa z zachowaniem podmiotowości prawnej. Przeniesienie siedziby spółki do innego państwa w tym wy-

i nałożenie podatku od wyjścia są ze sobą powiązane⁵⁹. Z kolei, jak podkreślono powyżej, teoria siedziby automatycznie niesie za sobą opodatkowanie. Pogląd ten jest jednak błędny. Przede wszystkim trzeba mieć na uwadze, że teoria inkorporacji ma charakter liberalny, zakłada możliwość przenoszenia spółek do innych państw członkowskich z zachowaniem zdolności prawnej (bez ograniczeń wynikających z prawa wewnętrznego, także w sferze podatkowej).

Kolejny wyrok, w sprawie *Cartesio*⁶⁰, stanowił odstępienie przez Trybunał od doktryny *Daily Mail*⁶¹. Dotyczył spółki węgierskiej, która przenosiła rzeczywistą siedzibę do Włoch, lecz pragnęła zachować status spółki prawa węgierskiego. Na Węgrzech obowiązuje teoria siedziby. TSUE uznał, że swoboda przedsiębiorczości nie stoi na przeszkodzie uregulowaniom wewnętrznym, uniemożliwiającym spółce utworzonej na mocy prawa krajowego, by przeniosła swą siedzibę do innego państwa członkowskiego, zachowując przy tym status spółki tego pierwszego państwa członkowskiego. Trybunał przewidział jednak wyjątek. Spółka może powołać się w momencie emigracji na swobodę przedsiębiorczości, jeżeli przekształca się w rodzaj spółki podlegający prawu krajowemu państwa członkowskiego, do którego się przenosi. W tym przypadku niezasadne jest utrzymywanie przez państwa wymogu rozwiązania i likwidacji spółki. Oznacza to, że nieuzasadnione będzie także nakładanie podatku od wyjścia.

W związku z wydaniem powyższych wyroków pojawiły się głosy, że to, czy podatek od wyjścia jest zgodny z zasadą przedsiębiorczości zależy od rodzaju emigrującej spółki. Dla przykładu, jeśli będzie to spółka prawa krajowego, która chce przenieść swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, to nie będzie ona mogła powołać się na swobodę przedsiębiorczości. Z kolei spółka, która chce się przekształcić w rodzaj spółki podlegającej prawu krajowemu państwa imigracji może odwołać się do tej swobody⁶². Sytuacja jednak zmieniła się w znaczący sposób po wydaniu orzeczenia w sprawie *National Grid Indus*⁶³.

Wyrok ten dotyczył spółki holenderskiej, która przenosiła swoją siedzibę do Wielkiej Brytanii (odwrotnie niż w sprawie *Daily Mail*). W przeciwieństwie do wyżej rozpatrywanych spraw *National Grid Indus* dotyczyła kwestii *stricte* podatkowej. Na spółkę w związku z emigracją został bowiem nałożony podatek od nie-

padku skutkuje utratą podmiotowości spółki w państwie emigracji, czyli *de facto* likwidacją. K. Oplustil, *Łącznik siedziby spółki w nowym prawie prywatnym międzynarodowym. Uwagi na tle prawa europejskiego*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2011, z. 3, s. 650–643.

59 D. Weber, *Exit Taxes on the Transfer of Seat and the Applicability of the Freedom of Establishment after Überseering*, „European Taxation” 2003, No 10, s. 352.

60 Wyrok TSUE z 16 grudnia 2008 r. *Cartesio Oktató és Szolgáltató* bt., C-210/06.

61 A. Opalski, *Swoboda osiedlania się spółek w świetle wyroku w sprawie Cartesio*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 71.

62 H. Schneeweiss, *Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, „Intertax” 2009, No 6/7, s. 374.

63 Wyrok z 29 listopada 2011 r. *National Grid Indus BV* prz. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, C-371/10.

zrealizowanych zysków istniejących w chwili przeniesienia siedziby. W sprawie tej TSUE jednoznacznie stwierdził, nawiązując do wyroków w sprawach *Lasteyrie i N*, że nastąpiło naruszenie swobody przedsiębiorczości. Warto zaznaczyć, że zarówno w Holandii, jak i w Wielkiej Brytanii obowiązuje teoria inkorporacji (a zatem zmiana siedziby nie prowadzi do zmiany statutu personalnego spółki). TSUE powtórzył, że państwa, co do zasady, mają prawo nakładać ograniczenia w przenoszeniu siedziby faktycznej spółki za granicę, aby mogła ona zachować osobowość prawną, z której korzystała na mocy prawa tego samego państwa. Niemniej jednak wyrok ten rzuca nowe światło na kwestię emigracji spółek do innych państw członkowskich w kontekście swobody przedsiębiorczości, biorąc pod uwagę bariery podatkowe. Można z niego zatem wywnioskować, że podatek od wyjścia nakładany na spółki narusza swobodę przedsiębiorczości. Potwierdzone to zostało w wyroku TSUE w sprawach *Komisja prz. Portugalia, Komisja prz. Holandia*⁶⁴, *Komisja prz. Hiszpania*⁶⁵.

Z naruszeniem swobody przedsiębiorczości mieliśmy do czynienia także w sprawie *Verder LabTec*⁶⁶. W tym przypadku nie doszło do emigracji spółki, lecz do przeniesienia składników majątku spółki mającej siedzibę na terytorium Niemiec do zakładu tej spółki położonego na obszarze Holandii. W wyniku tej operacji ujawniły się niezrealizowane zyski, podlegające opodatkowaniu w Niemczech. TSUE uznał, że uregulowania przewidujące opodatkowanie takich zysków w wypadku przeniesienia składników majątku za granicę (podczas gdy tego rodzaju zyski nie są opodatkowane w przypadku podobnego przeniesienia na terytorium kraju) może zniechęcać spółkę do przenoszenia składników majątku do innego państwa członkowskiego. Chociaż sprawa ta nie dotyczy klasycznych podatków od wyjścia, to nie sposób jej pominąć. Wskazuje ona bowiem na podejście Trybunału do opodatkowania niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku za granicę. W związku z tym tezy płynące z tego orzeczenia będą miały znaczenie w sprawach dotyczących emigracji podatników (która wiąże się z przeniesieniem składników majątku za granicę). Do podobnych wniosków doszedł TSUE w sprawach *Komisja prz. Dania*⁶⁷ i *Komisja prz. Niemcy*⁶⁸.

Kolejna swoboda – przepływu kapitału – uregulowana jest w art. 63 i nast. TFUE. Zgodnie z art. 63, „zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału i w płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi”. Warto zaznaczyć, że swoboda ta, w odróżnieniu do innych swobód, obowiązuje nie tylko wewnątrz UE. Znajduje ona także zastosowania w relacjach z państwami trzecimi. Z tego względu istotne jest usta-

64 Wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r. *Komisja prz. Holandia*, C-301/11.

65 Wyrok TSUE z 25 kwietnia 2013 r. *Komisja prz. Hiszpania*, C-64/11.

66 Wyrok TSUE z 21 maja 2015 r. *Verder LabTec GmbH & Co. KG prz. Finanzamt Hilden*, C-657/13.

67 Wyrok TSUE z 18 lipca 2013 r. *Komisja prz. Dania*, C-261/11.

68 Wyrok TSUE z 16 kwietnia 2015 r. *Komisja prz. Niemcy*, C-591/13.

lenie, z którą ze swobód mamy do czynienia. Jeśli bowiem przyjmiemy, że w danej sytuacji naruszono swobodę przepływu kapitału, to jednostka będzie się mogła na nią powoływać w relacjach z państwami trzecimi. W związku z tym, hipotetycznie, można by rozpatrywać, czy podatek od wyjścia nakładany w razie emigracji do państwa spoza UE i EOG narusza traktat.

Nie ulega wątpliwości, że w związku z emigracją następuje również przepływ kapitału. Niemniej jednak z opinii rzecznika generalnego w sprawie *N* (dotyczącej osób fizycznych) wynika, że w przypadku zmiany miejsca zamieszkania ewentualny transfer kapitału ustępuje kolejności wykonaniu swobodnego przepływu osób. Ponadto w wyroku w sprawie *van Hilten–van der Heijden*⁶⁹ TSUE orzekł, że przeniesienie miejsca zamieszkania z jednego do drugiego państwa członkowskiego nie oznacza samo w sobie transakcji finansowej lub przeniesienia własności ani też nie ma pozostałych cech charakterystycznych przepływu kapitału. Podobnie w literaturze zauważa się, że w przypadku nałożenia podatku od wyjścia od znaczącego pakietu akcji lub udziałów, to nie przepływ kapitału, lecz udziałowiec jest zniechęcany do opuszczenia kraju⁷⁰. Z poglądem tym nie zgadza się B. Gouthière, zdaniem którego można powołać się na swobodę przepływu kapitału w kontekście podlegania obowiązkowi zapłaty podatku od wyjścia w przypadku transferu rezydencji do państwa trzeciego. Poglądu tego jednak nie można zaaprobować. Wydaje się bowiem, że z pola widzenia nie powinno schodzić to, co leży u podstaw emigracji osób fizycznych – swoboda przemieszczania się (czy to przybierająca formę swobody przedsiębiorczości, czy też swobody przepływu pracowników). Przepływ kapitału jest konsekwencją przepływu osób.

Do podobnych wniosków można dojść analizując podatek od wyjścia nakładany na spółki. W tym przypadku pod uwagę bierze się jako pierwsze ograniczenie w wyjściu spółki i podjęciu działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. Operacji tej towarzyszy nieodłącznie przepływ kapitału. Niemniej jednak trudno uznać, że podatek od wyjścia w pierwszej kolejności godzi w omawianą swobodę. Należy zatem zaznaczyć, że podatek ten przede wszystkim zniechęca do podjęcia działalności gospodarczej za granicą. Trzeba ponadto wspomnieć, że – zgodnie z orzecznictwem Trybunału – w razie kolizji dwóch swobód, gdy jedna z nich jest nieuniknioną konsekwencją ograniczenia drugiej, pierwszeństwo należy przyznać tej swobodzie, która ma charakter dominujący⁷¹. W przypadku

69 Wyrok TSUE z 23 lutego 2006 r. Spadkobiercy M.E.A. van Hilten–van der Heijden prz. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, C-513/03.

70 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. 72; przeciwny pogląd można spotkać np. w: M. Kocman, *Conformity of the Exit Tax of Individuals with the Fundamental Freedoms*, [w:] *Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis*, Wien 2003, s. 208–209.

71 Postanowienie TSUE z 10 maja 2007 r., Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH prz. Finanzamt Emmendingen.

podatku od wyjścia od spółek dominujący charakter ma niewątpliwie swoboda przedsiębiorczości.

Problem ten do roku 2014 miał charakter jedynie teoretyczny. 23 stycznia 2014 r. TSUE wydał wyrok w sprawie *DMC*, w którym orzekł, że niemieckie przepisy dotyczące podatku od wyjścia ograniczają swobodę przepływu kapitału⁷². Sprawa ta odnosiła się do regulacji przewidującej opodatkowanie niezrealizowanych zysków powstałych w Niemczech, będących konsekwencją wymiany przez austriackie spółki kapitałowe prawa do udziału zysku w niemieckiej spółce komandytowej na udziały niemieckiej spółki kapitałowej (w której udziałowcem była wskazana niemiecka spółka komandytowa). W rezultacie tej operacji spółka komandytowa uległa likwidacji (w związku z brakiem wystarczającej liczby wspólników), a prawo do opodatkowania zysków przypadających w wyniku wymiany udziałów (tj. objętych udziałów niemieckiej spółki kapitałowej) na gruncie niemiecko-austriackiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przypadło Austrii. W tym przypadku nie mamy zatem do czynienia z klasycznym podatkiem od wyjścia. Dochodzi tutaj do domniemanego transferu majątku (ucieleśnionego w postaci udziałów) na terytorium Austrii (gdyby nie doszło do tej operacji zyski ze zbycia składników majątku niemieckiej spółki komandytowej opodatkowane byłby w Niemczech na podstawie przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczących zakładu).

Warto wskazać, że w sprawie *DMC* ograniczenie swobody przepływu kapitału polegało na zniechęceniu nierezydentów do nabywania praw do udziału w zysku w niemieckich spółkach komandytowych. Wynika to z faktu, że podatnicy są zobowiązani do zapłacenia podatku od niezrealizowanych zysków (cichych rezerw) powstałych w Niemczech w przypadku wymiany prawa do udziału w zysku w niemieckiej spółce komandytowej na udziały w niemieckiej spółce kapitałowej. W sytuacji podatników-rezydentów niemieckich dokonujących tego rodzaju operacji opodatkowanie występuje jednak wyłącznie w chwili rzeczywistej realizacji zysków, tj. zbycia udziałów.

W sprawie tej TSUE uznał, że ustalając, która swoboda traktatowa podlega ograniczeniu, należy uwzględnić cel danej regulacji prawnej. Trybunał wskazał przy tym, że celem przepisów niemieckich jest zachowanie fiskalnych interesów tego państwa w odniesieniu do rezerw powstałych na terytorium niemieckim, jeżeli międzynarodowy rozdział kompetencji podatkowych może zagrażać tym interesom (z punktu widzenia tej regulacji, nie ma przy tym znaczenia, czy wspólnik posiada udział gwarantujący mu wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje danej spółki⁷³). W rezultacie stwierdzono, że analizowane przepisy oddziałują w mniej-

72 Wyrok TSUE z 23 stycznia 2014 r., *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* prz. Finanzamt Hamburg-Mitte, C-164/12.

73 Gdyby przepisy wprowadzały tego rodzaju wymóg, wówczas należałoby wziąć pod uwagę swobodę przedsiębiorczości; wyrok TSUE z 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* przeciwko Commissioners of Inland Revenue i The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-35/11.

szym stopniu na proces prowadzenia działalności gospodarczej niż na proces przekazywania aktywów pomiędzy spółką komandytową a kapitałową.

Uzasadnienie Trybunału w tym zakresie jest niejednoznaczne i lakoniczne. W sprawie *DMC* na pierwszy plan wysuwa się proces restrukturyzacji spółek – transfer kapitału. Powstaje jednak pytanie, czy swoboda przepływu kapitału, z uwagi na kryterium celu danej regulacji prawnej, będzie miała zastosowanie do „klasycznych” spraw dotyczących podatku od wyjścia. Przyjmując szerokie rozumienie „danej regulacji prawnej”, można uznać, że wszystkie przepisy dotyczące podatku od wyjścia mają takie same prawne konsekwencje, a tym samym taki sam cel. Niemniej jednak, mając na uwadze wyrok w sprawie *van Hilten–van der Heijden*, należy stwierdzić, że swoboda przepływu kapitału nie ma zastosowania do emigracji w sensie wąskim, tj. gdy dochodzi do zmiany rezydencji podatnika (co zostało także potwierdzone w wyroku *Lasteyrie*)⁷⁴. TSUE w sprawie *DCM* w ogóle jednak pominął tezy wynikające z tego wcześniejszego orzecznictwa, choć w analizowanym stanie faktycznym doszło do likwidacji spółki komandytowej, a co za tym idzie zakończenia działalności zakładu oraz przeniesienia majątku za granicę (ucieleśnionego w postaci udziałów). W związku z powyższym ustalenie relacji pomiędzy swobodą przepływu kapitału i innymi swobodami będzie wymagało uszczegółowienia przez Trybunał. Ma to istotne znaczenie dla ustalenia, czy regulacje dotyczące podatku od wyjścia w przypadku emigracji do państw trzecich muszą spełniać wymogi wynikające z orzecznictwa TSUE. Wydaje się jednak, że w przypadkach dotyczących klasycznego podatku od wyjścia na pierwszy plan nie powinna wysuwać się swoboda przepływu kapitału. Każdorazowo należy oceniać, czy istotą danej operacji jest restrukturyzacja działalności, a co za tym idzie przeniesienie poszczególnych składników majątku, czy też całkowita zmiana rezydencji podatkowej. W tym drugim przypadku powinno się przyjmować, że dochodzi do ograniczenia swobody przepływu osób, co zaznaczono w poprzednich podrozdziałach.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 TFUE

UE obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz cel przywozowych i wywozowych między Państwami Członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi.

Z regulacji tej wywodzi się swobodę przepływu towarów. TFUE zakazuje opodatkowania dyskryminacyjnego, które sprowadza się do zróżnicowanego traktowania podobnych towarów zagranicznych i krajowych⁷⁵. Ponadto państwa człon-

74 E. Pinetz, E. Schaffer, *Exit Taxation in Third-Country Situations*, „European Taxation” 2014, No 10, s. 435.

75 Zakaz dyskryminacyjnego opodatkowania dotyczy towarów unijnych oraz produktów z państw trzecich dopuszczonych do swobodnego obrotu w UE.

kowskie nie mogą wprowadzać ograniczeń, które utrudniałyby wymianę towarową (w tym transfer towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego).

Wydaje się, że podatki od wyjścia w pewnym zakresie godzą w opisywaną swobodę. Emigracji osoby fizycznej lub spółki towarzyszy często przejście składników majątku ruchomego – towarów. Nałożenie podatku od wyjścia może wpływać ograniczająco na przepływ towarów pomiędzy państwami członkowskimi. Niemniej jednak nie należy rozpatrywać tej swobody w pierwszej kolejności. Punkt ciężkości w razie zmiany rezydencji stanowi wykonanie prawa swobodnego przepływu osób⁷⁶. W tym przypadku swoboda przepływu pracowników lub swoboda przedsiębiorczości wypiera swobodę przepływu towarów. Powołując się na regulę wypracowaną w postanowieniu *Lasertec* przyjmujemy, że swoboda przepływu osób ma, w kontekście nakładania podatku od wyjścia, charakter dominujący.

Zgodnie z art. 56 ust. 1 TFUE, regulującym swobodę świadczenia usług,

w ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli Państw Członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w Państwie Członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

W sprawie *Säger* TSUE przyjął, że z tych regulacji wynika nie tylko zakaz dyskryminacji ze względu na osobę usługodawcy, ale również obowiązek zniesienia wszelkich ograniczeń uniemożliwiających lub utrudniających działalność osoby świadczącej usługi na terytorium innego państwa członkowskiego⁷⁷. Swoboda ta ma zatem co do zasady zastosowanie, gdy rezydent jednego państwa świadczy usługi na terytorium drugiego państwa. Na pierwszy rzut oka nie obejmuje to zatem przypadku nałożenia podatku od wyjścia (w takiej sytuacji mamy bowiem do czynienia ze zmianą rezydencji podatkowej).

Niemniej jednak nałożenie podatku od wyjścia może godzić w swobodę świadczenia usług w sytuacji, gdy podmiot (czy to osoba fizyczna, czy spółka) zamierza zmienić rezydencję podatkową celem świadczenia usług w innym państwie członkowskim. W tym przypadku jednak należy mieć na uwadze, że podmioty, emigrując, działają zwykle z zamiarem albo podjęcia działalności gospodarczej w innym państwie, albo podjęcia pracy. Zamiar świadczenia usług będzie miał charakter wtórny. Same przepisy TFUE stanowią w art. 57 ust. 1, że „usługami w rozumieniu Traktatów są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób”. Konsekwentnie, swoboda świadczenia usług obejmuje każdą działalność, która nie podlega przepisom dotyczącym innych swobód.

⁷⁶ Por. opinia rzecznika generalnego w sprawie N, pkt 37.

⁷⁷ Wyrok TSUE z 25 lipca 1991 r. *Manfred Säger* prz. *Dennemeyer & Co. Ltd.*, C-76/90, pkt 12.

W poprzednich podrozdziałach zauważono, że podatnicy w przypadku nałożenia podatku od wyjścia mogą przede wszystkim powoływać się na swobodę przedsiębiorczości. W literaturze dostrzega się, że swoboda świadczenia usług względem swobody przedsiębiorczości ma charakter subsydiarny. Nie można bowiem jednocześnie powoływać się na te dwie swobody⁷⁸. TSUE rozstrzygał tę kolizję. W orzeczeniu w sprawie *Gebhard* stwierdzono, że w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej decydujący jest zamiar podmiotu prowadzącego taką działalność związania się na stałe z życiem gospodarczym państwa, w którym działalność jest prowadzona. W przypadku świadczenia usług, obecność usługodawcy na terytorium innego państwa ma charakter jedynie incydentalny⁷⁹. Tezy te potwierdzają, że na swobodę świadczenia usług nie będzie można się powołać w odniesieniu do emigrujących podmiotów, podlegających podatkowi od wyjścia. Zmiana rezydencji podatkowej wiąże się bowiem z zamiarem stałego związania się z życiem gospodarczym państwa goszczącego – przeniesieniem całego przedsiębiorstwa podatnika. Nie sprowadza się natomiast do incydentalnego świadczenia usług. Zatem rozpatrując te dwie swobody, pierwszeństwo należy przyznać swobodzie przedsiębiorczości.

Kolizja może powstać także na styku swobody świadczenia usług i swobody przepływu pracowników⁸⁰. Nie powinno tutaj budzić wątpliwości, że w przypadku zmiany rezydencji, celem podjęcia pracy, pierwszeństwo ma swoboda przepływu pracowników. Podatnik może wprowadzić w ramach wykonywania swoich obowiązków służbowych świadczyć usługi, lecz nie zmienia to jego statusu jako pracownika.

Niemniej jednak hipotetycznie może powstać problem rozgraniczenia omawianych swobód w kontekście prowadzenia działalności gospodarczej na zasadzie samozatrudnienia. Przypadek ten, w razie czasowego charakteru działalności, podlega swobodzie świadczenia usług⁸¹. Zagadnienie to stało się przedmiotem rozstrzygnięcia w sprawie *Jany i in.*⁸² W tym wyroku Trybunał zwrócił uwagę na elementy, które wskazują na samodzielny charakter działalności prowadzonej w formie samozatrudnienia. Zdaniem TSUE osoba prowadząca samodzielnie działalność nie może pozostawać w jakimkolwiek stosunku zależności. Działalność takiej osoby powinna być prowadzona na jej własną odpowiedzialność. Wynagrodzenie powinno być jej wypłacane bezpośrednio i w pełnej wysokości. Uznając zatem, że mamy do czynienia z samozatrudnieniem o charakterze czasowym, należy powołać się na swobodę świadczenia usług. Ten przypadek nie do końca

78 E. Skrzydło-Tefelska, [w:] *Prawo Unii Europejskiej...*, s. II-126–127.

79 Wyrok w sprawie *Gebhard*, pkt. 25 i 26.

80 Jak podkreślono w poprzednich podrozdziałach, w przypadku podatków od wyjścia osoby fizyczne mogą także powoływać się na swobodę przepływu pracowników.

81 E. Skrzydło-Tefelska, [w:] *Prawo Unii Europejskiej...*, s. II-128.

82 Wyrok TSUE z 20 listopada 2001 r. Aldona Małgorzata Jany i inni prz. Staatssecretaris van Justitie, C-268/99.

będzie miał zastosowanie w odniesieniu do podatku od wyjścia. Jak zauważono powyżej, emigracja wiąże się z zamiarem stałej zmiany miejsca zamieszkania. Powstaje pytanie jak rozumieć sformułowanie „czasowy charakter działalności”. Wydaje się, że będzie to obejmować przypadki, gdy wyjazd nie wiąże się ze zmianą rezydencji podatkowej. Takie rozumienie byłoby spójne z ogólnym rozumieniem swobody świadczenia usług, które przede wszystkim odnosi się do sytuacji, gdy podmiot świadczy usługi w innym państwie niż jego miejsce zamieszkania.

3.3.2. Uzasadnienia ograniczeń fundamentalnych swobód

Ograniczenie fundamentalnych swobód może być zaakceptowane przez TSUE na gruncie określonych okoliczności uzasadniających. Niektóre z nich są wprost wyrażone w TFUE. Inne przypadki, niezapisane w traktacie, lecz rozwinięte w orzecznictwie TSUE mogą być uzasadnione przez nadrzędne względy interesu ogólnego⁸³. Znajduje wówczas zastosowanie zasada szczególnych powodów (ang. *rule of reason*), ograniczająca szeroką interpretację przepisów dotyczących fundamentalnych swobód. Zgodnie z treścią tej zasady, w pewnych skrajnych przypadkach, ze względu na potrzebę ochrony ważnych wartości, nawet działanie ograniczające swobody (lub dyskryminacyjne) powinno być tolerowane i usprawiedliwione⁸⁴. Trybunał uznaje, że w pewnych sytuacjach interes ogólny wyrażony w krajowych ustawodawstwach zasługuje na większą ochronę niż swobody traktatowe⁸⁵.

3.3.2.1. Okoliczności wynikające z TFUE

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że TFUE dopuszcza ograniczenia fundamentalnych swobód w przypadku, gdy jest to uzasadnione względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego bądź zdrowia publicznego (klauzula derogacyjna)⁸⁶. Nawiązując do orzecznictwa TSUE, państwa członkowskie mogą powoływać się na powyższe względy w celu uniemożliwienia obcym podmiotom „wejścia” na swoje terytorium lub prowadzenia tam aktywności zawodowej. W sytuacji jednak, gdy państwa te nie skorzystają ze wspomnianego uprawnienia i pozwolą tym podmiotom na „wejście” na ich terytorium, muszą zapewnić im równe traktowanie⁸⁷.

83 Wyrok TSUE z 20 lutego 1979 r. Rewe-Zentral AG prz. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, sprawa „Cassis de Dijon”, 120/78.

84 B. Brzeziński, *Zasada niedyskryminacji...*, s. 77.

85 Wyrok TSUE z 3 grudnia 1974 r. Johannes Henricus Maria van Binsbergen prz. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, 33/74.

86 Art. 45 ust. 3, art. 52 ust. 1 TFUE.

87 Wyrok TSUE z 12 lutego 1974 r. Giovanni Maria Sotgiu prz. Deutsche Bundespost, 152/73.

Trzeba mieć na uwadze, że prawo podatkowe nie łączy się bezpośrednio z względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego czy zdrowia publicznego. Związek podatków z tymi względami ma charakter pośredni – finansowo-budżetowy (podatki stanowią źródło finansowania w sferze publicznej)⁸⁸. Trudno zatem uznać, by nałożenie podatku od wyjścia uzasadnione było względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego czy zdrowia publicznego. W pewnym sensie podatki od wyjścia łączą się z zapewnieniem bezpieczeństwa publicznego – w sensie budżetowym. Takie rozumienie zakłada szeroką interpretację klauzuli. Klauzula ta jednak, będąc wyjątkiem, musi być interpretowana wąsko. Ponadto warto wspomnieć, że względy porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego oraz zdrowia publicznego podlegają częściowej harmonizacji odnoszącej się jedynie do praw związanych z migracją obywateli UE. Zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2004/38/EC⁸⁹, względy te nie mogą być przywoływane w celach gospodarczych (art. 27 ust. 1 dyrektywy). Państwo zatem nie może powołać się na deficyt budżetowy w celu usprawiedliwienia ograniczenia⁹⁰. Należy mieć na uwadze, że państwa członkowskie powoływały się na te okoliczności celem uzasadnienia dyskryminacyjnego traktowania, jednakże nie zostały one nigdy zaakceptowane przez TSUE w sferze podatków bezpośrednich.

Kolejna klauzula derogacyjna zawarta jest w art. 65 ust. 1 a TFUE, zgodnie z którym

Artykuł 63 [dotyczący swobody przepływu kapitału – przyp. aut.] nie narusza prawa Państw Członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego, traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału [...]

Natomiast w myśl art. 65 ust. 3 TFUE, środki te nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63. Zgodnie z poglądem doktryny, przepis ten zezwala na zróżnicowanie opodatkowania rezydentów i nierezydentów w sytuacji, w której są oni nieporównywalni⁹¹. Na temat tego przepisu TSUE wypowiedział się po raz pierwszy w sprawie *Verkooijen*⁹², w której stwierdził, że różnicowanie sytuacji rezydentów i nierezydentów jest dopuszczalne, gdy odmiennie traktowa-

88 A. Zalaśiński, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 267–268.

89 Dyrektywa 2004/38/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie prawa obywateli Unii i członków ich rodzin do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium Państw Członkowskich, DzU z 2004 r., nr L 158, s. 77 i n.

90 A. Zawidzka, *Swoboda przepływu kapitału*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej...*, s. 159.

91 A. Zalaśiński, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 268.

92 Wyrok TSUE z 6 czerwca 2000 r. Staatssecretaris van Financiën prz. B.G.M. Verkooijen, C-35/98, pkt 43.

nie dotyczy okoliczności, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak np. konieczność ochrony spójności systemu podatkowego. Klauzula powyższa nie znajdzie zastosowania w przypadku podatku od wyjścia. Nałożenie tego podatku nie dotyczy bowiem sytuacji różnicowania rezydentów i nierezydentów, lecz nierównego traktowania rezydentów tego samego państwa. Oznacza to, że nie można uzasadniać ograniczania swobód traktatowych, tutaj – swobody przepływu kapitału, w związku z nałożeniem podatku od wyjścia, na podstawie powołanych przepisów TFUE.

3.3.2.2. Okoliczności zaakceptowane przez TSUE

W orzecznictwie dotyczącym podatku od wyjścia TSUE połączył ze sobą dwa uzasadnienia ograniczenia swobód traktatowych – rozdział kompetencji podatkowych oraz zasadę terytorialności⁹³. Zachowanie podziału kompetencji podatkowych zostało uznane, w sprawie *Marks & Spencer*, za słuszny cel, mogący ograniczać swobodę przedsiębiorczości⁹⁴. Zasada ta, w kontekście podatków od wyjścia, sprowadza się przede wszystkim do rozdzielenia pomiędzy państwa członkowskie prawa do opodatkowania tego samego dochodu w przypadku wystąpienia międzynarodowego podwójnego opodatkowania. Warto zaznaczyć, że na poziomie UE nie został przyjęty żaden akt harmonizujący⁹⁵, którego celem byłoby unikanie podwójnego opodatkowania, a państwa nie zawarły w tym zakresie żadnej konwencji wielostronnej⁹⁶. W związku z tym, zdaniem TSUE, w przypadku braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym, państwa członkowskie zachowują uprawnienie do określania w sposób jednostronny albo w drodze konwencji kryteriów rozdziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania⁹⁷.

Miarodajną zasadą, którą kierują się państwa członkowskie, rozdzielając swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, jest zasada terytorialności⁹⁸. Rozumiana jest ona jako ograniczenie prawa danego państwa do opodatkowania przychodu uzyskiwanego jedynie na terytorium danego państwa i ma zastosowanie do nierezydentów (w przeciwieństwie do zasady globalnego opodatkowania)⁹⁹. W związku z tym relewantne podatkowo są tylko te zdarzenia, które są powiązane z danym

93 Zob. wyrok w sprawie N i wyrok w sprawie *National Grid Indus*.

94 Wyrok TSUE z 13 grudnia 2005 r. *Marks & Spencer plc* prz. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03.

95 Poza Konwencją 90/436/EWG w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych, DzU, 1990, L 225, s. 10.

96 Wyrok TSUE z 12 maja 1998 r. *Époux Robert Gilly* prz. *Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, C-336/96, pkt 23.

97 Wyrok w sprawie *Gilly*, pkt. 24 i 30.

98 Opinia rzecznika generalnego Kokott w sprawie N.

99 K. Vogel, *Introduction*, [w:] *Double Taxation Conventions*, ed. K. Vogel, London 1999, s. 9–10.

terytorium. Zasada terytorialności została zaakceptowana przez TSUE w sprawie *Futura Participations i Singer*¹⁰⁰.

Zasada terytorialności znalazła odzwierciedlenie w KM OECD i KM ONZ. Państwa, zawierając umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, wzorują się na tych konwencjach, o czym szerzej mowa w rozdziale czwartym rozprawy. Zyski ze zbycia składników majątku (niewymienione w innych ustępach art. 13), opodatkowane są w myśl art. 13 ust. 5 lub ust. 6 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na KM OECD i KM ONZ w państwie rezydencji podatnika. W przypadku podatków od wyjścia, jak zaznaczono w poprzednich rozdziałach, następuje zmiana rezydencji podatkowej. Zgodnie z umowami bilateralnymi, zyski ze zbycia składników majątku opodatkowane są w państwie wejścia. Takie rozdzielanie kompetencji podatkowych powoduje utratę przez państwo emigracji prawa opodatkowania zysków powstałych na jego terytorium.

W odniesieniu do podatku od wyjścia zasadę terytorialności rozpatruje się w połączeniu z czynnikiem czasowym. Bierze się bowiem pod uwagę pobyt podatnika na terytorium kraju w okresie uzyskania przychodu podlegającego opodatkowaniu. W przypadku tego podatku zyski kapitałowe powstają bowiem w kraju emigracji. Ponadto, jak zauważono w wyroku w sprawie *National Grid Indus*, niezrealizowane zyski są opodatkowane w państwie członkowskim, w którym powstały. Zyski powstałe po przeniesieniu rezydencji są opodatkowane w państwie wejścia. Takie rozwiązanie pozwala na uniknięcie podwójnego opodatkowania¹⁰¹. Warto wskazać, że w sprawie *DMC* TSUE zwrócił uwagę na dodatkowy warunek powołania się na omawiane uzasadnienie ograniczenia swobody traktatowej. Trybunał podkreślił, że uzasadnienie to ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy państwo członkowskie w rzeczywistości traci prawo do opodatkowania zysków w chwili ich realizacji. Po stronie zatem sądu krajowego pozostaje zbadanie tej okoliczności. Tylko całkowity brak możliwości opodatkowania rzeczywistych zysków pozwala na powołanie się na kryterium zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi¹⁰².

Rzecznik generalny w sprawie *N* zwrócił uwagę na art. 13 ust. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Holandią a Wielką Brytanią. Przepis ten przyznaje państwu emigracji prawo do opodatkowania zysków z dokonanego zbycia określonych składników majątku przez osobę, która jest rezydentem innego państwa, ale podczas pięciu lat poprzedzających zbycie mieszkała w pierwszym z państw¹⁰³. Zdaniem rzecznika, na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że nastąpiło tu przełamanie zasady terytorialności. Rzecznik powstrzymuje się jednak

100 Wyrok TSUE z 15 maja 1997 r. *Futura Participations SA i Singer* prz. Administration des contributions, C-250/95.

101 Pkt 48 wyroku w sprawie *National Grid Indus*.

102 Pkt. 52–58 wyroku w sprawie *DMC*.

103 Treść tego przepisu uległa zmianie na gruncie umowy pomiędzy Holandią a Wielką Brytanią z roku 2008.

od wyciągania tak daleko idących wniosków. Jego zdaniem przepisy umowy należy rozpatrywać łącznie z przepisami holenderskimi dotyczącymi podatku od wyjścia. Przepisy te przewidują jedynie pobór podatku od powstałych w kraju zysków, który został określony i odroczony w momencie wyjścia¹⁰⁴. Można zatem zauważyć, że przepisy dotyczące podatku od wyjścia nawiązują do wyżej wspomnianej zasady terytorialności połączonej z komponentem czasowym.

Omawiane uzasadnienie zostało zaakceptowane przez TSUE w sprawach *N, National Grid Indus, DMC i Verder LabTec* (odrzucone zaś w sprawie *Lasteyrie*¹⁰⁵). Należy zauważyć, że nie powinno budzić wątpliwości, iż podział kompetencji podatkowych w połączeniu z zasadą terytorialności może uzasadniać nakładanie podatku od wyjścia. Uwzględnia to bowiem uprawnienie państwa do zysków powstałych na jego terytorium w momencie, gdy podatnik był jeszcze rezydentem tego państwa (czynnik czasowy). Takie rozwiązanie wydaje się w zgodzie z szeroko rozumianą zasadą sprawiedliwości – opodatkowanie następuje w tym państwie, pod którego jurysdykcją powstał dany zysk.

TSUE w sprawach *Bachmann*¹⁰⁶ oraz *Komisja prz. Belgia*¹⁰⁷ uznał, że zachowanie spójności systemu podatkowego może uzasadniać naruszenie fundamentalnych swobód. Uzasadnienie to zakłada, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy przyznaniem korzyści podatkowej i skompensowaniem tej korzyści przez obciążenie podatkowe¹⁰⁸. Może się to sprowadzać do zwolnienia (nieopodatkowania) w danym momencie określonego przychodu, ale opodatkowania go w przyszłości.

Argument spójności podatkowej w przypadku podatku od wyjścia był podnoszony we wszystkich sprawach dotyczących tej materii. Uzasadnienie to zostało zaakceptowane w sprawie *National Grid Indus*¹⁰⁹. Rządy państw w toku tych postępowań stwierdzały, że ustalenie podatku przy zmianie rezydencji znosi ryzyko nieuzasadnionej korzyści. Wynika to z faktu, że państwo wyjścia przy późniejszym zbyciu składników majątku nie ma dostępu do tych zysków powstałych jeszcze w tym państwie. Jednocześnie państwu przyjmującemu (jeżeli obowiązują tego rodzaju uregulowania) nie przysługuje opodatkowanie zysków powstałych przed przeniesieniem miejsca zamieszkania z zagranicy¹¹⁰.

104 Opinia rzecznika w sprawie *N*, pkt 96.

105 TSUE w tej sprawie uznał, że jedynym celem francuskich przepisów było zapobieganie unikaniu opodatkowania, zatem odstąpił od badania innych uzasadnień.

106 Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r. *Hanns-Martin Bachmann* prz. państwu belgijskiemu, C-204/90.

107 Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r. *Komisja prz. Belgii*, C-300/90.

108 Wyrok w sprawie *Bachmann*, pkt. 21–23.

109 W sprawie *N* TSUE pominął to uzasadnienie prawdopodobnie ze względu na fakt, że uznał za wystarczające uzasadnienie dotyczące rozdziału kompetencji podatkowych „w oparciu o zasadę terytorialności”; w sprawie *Lasteyrie* TSUE z góry założył, że przepisy francuskie służą jedynie zapobieganiu unikaniu opodatkowania.

110 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *N*, pkt 103.

W odniesieniu do podatku od wyjścia korzyść podatkowa może wynikać także z tego, że państwa członkowskie są teoretycznie uprawnione do ukształtowania podatku od niezrealizowanych zysków, który pobierany jest okresowo, na zakończenie roku podatkowego¹¹¹. Korzyść może polegać także na prawie do dokonywania odpisów od kosztów nabycia składników majątkowych¹¹². Państwa kompensują te korzyści pobierając podatek dopiero w momencie zmiany rezydencji podatkowej.

Rzecznicy generalni w sprawach *N* i *National Grid Indus* zgodnie stwierdzili, że w badanych sprawach brak byłoby spójnego opodatkowania, gdyby pobór podatku od części zysków powstałych w czasie pobytu w państwie pochodzenia został uniemożliwiony przez przeniesienie rezydencji za granicę. W tym kontekście nakładają się na siebie względy spójności podatkowej i rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności¹¹³.

Warto zaznaczyć, że rzecznik generalny w sprawie *N* odwołał się w tym kontekście do systemów przewidujących unikanie podwójnego opodatkowania, opartych na mechanizmie *step-up* (o czym szerzej w rozdziale czwartym rozprawy). W sytuacji, gdy państwo przyjmujące w odniesieniu do podatników imigrujących bierze pod uwagę jako podstawę opodatkowania zysku kapitałowego wartość tego zysku z chwili przeniesienia, wówczas nie można mówić o niespójnym systemie podatkowym¹¹⁴. Wydaje się, że w tym przypadku spójność wyraża się w tym, że państwo przyjmujące w momencie wejścia przyznaje podatnikowi korzyść, która jest kompensowana późniejszym opodatkowaniem zysku ze zbycia składników majątku. Państwa stosujące metodę *step-up* w większym stopniu realizują także zasadę terytorialności. Uwzględniają bowiem tylko zyski, które powstały na ich terytorium.

Biorąc pod uwagę formułę wypracowaną w sprawach *Bachmann* i *Komisja prz. Belgia*, należy zauważyć, że zasada spójności podatkowej niewątpliwie uzasadnia naruszenie swobód traktatowych. Można bowiem dostrzec bezpośredni związek pomiędzy korzyścią w postaci nieopodatkowania zysków do momentu emigracji a nałożeniem podatku od wyjścia. Spójności sprzyja także zastosowanie przez państwo imigracji mechanizmu *step-up*. Niemniej jednak TSUE i rzecznicy generalni nie wzięli pod uwagę późniejszego orzecznictwa TSUE dotyczącego zasady spójności, tj. wyroku w sprawie *Wielockx*¹¹⁵. Z orzeczenia tego wynika, że jeśli dana kwestia podlega regulacji na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wówczas państwo nie może powoływać się na spójność systemu podatkowego na poziomie krajowym (mikrokohezja), gdyż jest ona realizowana na poziomie wzajemnych zobowiązań pomiędzy państwami, które są stronami danej umowy

111 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *N*, pkt 104 i w sprawie *National Grid Indus*, pkt 92.

112 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *National Grid Indus*, pkt 93.

113 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *N*, pkt 106 i w sprawie *National Grid Indus*, pkt 99.

114 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *N*, pkt 107.

115 Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r. G.H.E.J. *Wielockx* prz. Inspecteur der directe belastingen, C-80/94.

(makrokohezja)¹¹⁶. Państwo członkowskie może wiarygodnie podnosić argument spójności, gdy jego system jest spójny nie tylko wewnętrznie, ale też zewnętrznie¹¹⁷. W konsekwencji w przypadku obowiązywania podatku od wyjścia spójność oznacza, że jeśli nieopodatkowaniu niezrealizowanych zysków odpowiada ich opodatkowanie w momencie wyjścia, to taki system jest spójny wewnętrznie. Państwo członkowskie w ramach umowy bilateralnej nie może zrezygnować z ich późniejszego opodatkowania z chwilą emigracji (spójność zewnętrzna). W sytuacji podatku od wyjścia, gdy państwa członkowskie na mocy takich umów zrzekają się prawa do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku po emigracji danego podatnika, nie mogą dłużej powoływać się na argument spójności¹¹⁸.

Powyższe oznacza, że TSUE w sprawie *National Grid Indus* nie do końca prawidłowo powołał się na zasadę spójności podatkowej. Warto jednak mieć na uwadze, że argument ten zszedł na drugi plan, ponieważ podstawowym uzasadnieniem było zapewnienie rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności. Ocena Trybunału dotycząca spójności podatkowej nie wpłynęła zatem na rozstrzygnięcie w sprawie.

Jak zauważono w rozdziale pierwszym, unikanie opodatkowywania (ang. *tax avoidance*) to działalność podatnika zmierzająca do obniżenia wysokości ciężaru podatkowego, przy wykorzystaniu środków zgodnych z literą prawa, ale sprzecznych z jego duchem¹¹⁹. Unikanie opodatkowania nie jest postępowaniem nielegalnym, w przeciwieństwie do uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*). Uchylanie się od opodatkowania sprowadza się do obniżania obciążenia podatkowego w sposób sprzeczny z prawem. Państwa członkowskie powołują argument zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, celem usprawiedliwienia dyskryminującego lub ograniczającego traktowania podatników.

W orzecznictwie TSUE został wypracowany test, na podstawie którego bada się możliwość powołania się przez państwo członkowskie na omawiane uzasadnienie naruszenia swobód traktatowych¹²⁰. Po pierwsze, ustala się, czy podatnik przez swoje zachowanie nie odnosi korzyści z prawa UE w sposób niewłaściwy lub oszukańczy¹²¹. Po drugie, sprawdza się, czy celem przepisów krajowych jest zapobieganie działaniom oszukańczym lub polegającym na nadużyciach¹²². Trzeci warunek (i zdaje się, że najważniejszy) sprowadza się do zbadania, czy sporne przepisy kra-

116 Ł. Adamczyk, *Fundamentalne...*, s. 292.

117 A. Cordewener, M. Dahlberg, P. Pistone, E. Reimer, C. Romano, *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S and the Way Ahead (Part Two)*, „European Taxation” 2004, No 5, s. 221–222.

118 R. Kok, *Compatibility of Exit Taxes and Community Law*, „EC Tax Review” 2011, No 2, s. 71.

119 Glossary, IBFD...

120 Por. V.E. Metzler, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, [w:] *Introduction to European Tax Law...*, s. 57.

121 Wyrok w sprawie Y i X, pkt 41.

122 V.E. Metzler, *The Relevance...*, s. 57.

jowe stanowią przeszkodę dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur¹²³.

Przepisy dotyczące podatku od wyjścia, w dotychczasowym orzecznictwie TSUE, nie spełniły powyższych kryteriów. Przede wszystkim Trybunał odniósł się do tego uzasadnienia w sprawie *Lasteyrie*. Zauważył, że sporne przepisy francuskie nie zostały zaprojektowane celem zapobiegania tworzeniu czysto sztucznych struktur, za pomocą których jednostka może odnieść korzyść podatkową. Przepisy te odnoszą się bowiem do każdej sytuacji, gdy podatnik chce przenieść swoją rezydencję, z jakiegokolwiek przyczyny¹²⁴. Transfer podatnika za granicę nie powoduje sam w sobie unikania opodatkowania. TSUE powołał się na wyrok w sprawie *Komisja prz. Belgia*¹²⁵ oraz wyrok w sprawie *X i Y*¹²⁶, w których orzeczono, że unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania nie może wiązać się z samym faktem przeniesienia rezydencji podatkowej do innego państwa członkowskiego i nie może uzasadniać naruszenia fundamentalnych swobód. Teza ta została powtórzona w orzeczeniu TSUE w sprawie *National Grid Indus*¹²⁷.

Z powyższego wyraźnie wynika, że TSUE odrzucił chęć zapobiegania unikaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania jako okoliczność uzasadniającą naruszenie swobód traktatowych w związku z nakładaniem podatku od wyjścia. Stanowisko Trybunału w tym zakresie nie jest zaskakujące. Z pewnością zmiana rezydencji nie może być zawsze poczytywana jako nadużycie podatkowe. Podatnicy emigrują z różnych powodów – nie tylko celem zmniejszenia obciążenia podatkowego. Nie można zatem uznać, że transfer rezydencji jest czysto sztucznym działaniem. Zdarza się jednak, że podatnicy emigrują z powodów podatkowych – taki przypadek zachodził w sprawie *Daily Mail*. Niemniej podatki od wyjścia obejmują cały wachlarz sytuacji. Nie można z góry założyć, że każde wyjście z kraju ma na celu unikanie opodatkowania. Z pewnością nie należy wiązać nakładania podatku od wyjścia z zapobieganiem uchylaniu się od opodatkowania. Zmiana rezydencji nie może być poczytywana jako sprzeczne z prawem działanie podatnika. Powyższe nie oznacza jednak, że podatek od wyjścia w świetle prawa UE nie może stanowić instrumentu zapobiegającego unikaniu opodatkowania. Wniosek ten jest zbyt daleko idący, mając choćby na uwadze cele, jakie przyświecają państwom wprowa-

123 Wyrok TSUE w sprawie ICI, pkt 26, wyrok w sprawie X i Y, pkt 61, wyrok z 12 grudnia 2002 r. w sprawie Lankhorst-Hohorst GmbH prz. Finanzamt Steinfurt, C-324/00, pkt 37, wyrok w sprawie Lasteyrie, pkt 50, wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 57, wyrok TSUE z 12 września 2006 r. Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd prz. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, pkt. 51 i 55.

124 Pkt 50 wyroku w sprawie Lasteyrie.

125 Wyrok TSUE z 26 września 2000 r. Komisja prz. Belgia, C-478/98, pkt 45.

126 Pkt 62 wyroku w sprawie X i Y.

127 W sprawie N rzecznik generalny zauważył, że w przeciwieństwie do przepisów francuskich, które podlegały ocenie w sprawie Lasteyrie, przepisy holenderskie mają umożliwić praktyczne dokonanie spójnego opodatkowania na zasadzie terytorialności, a nie tylko zapobiegać ucieczce podatkowej, pkt 121 opinii.

dzającym tego rodzaju uregulowanie (o czym mowa była w rozdziale pierwszym). Unikanie opodatkowania nie może stanowić okoliczności uzasadniającej ograniczenie swobód traktatowych, co nie oznacza, że podatek od wyjścia traci charakter szczególnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. TSUE w tym aspekcie zwrócił uwagę, że nie można powoływać się na tego rodzaju uzasadnienie, gdyż nie zawsze wyjście motywowane jest względami podatkowymi. Z perspektywy Trybunału uzasadnienie fundamentalnych swobód musi mieć charakter uniwersalny. Taka sytuacja zachodzi w przypadku powoływania się na uzasadnienie odnoszące się do rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności. W tym przypadku zawsze można bowiem uznać, że nałożenie podatku od wyjścia służy opodatkowaniu zysków w państwie członkowskim, w którym powstały. Abstrahując od uzasadnienia ograniczenia fundamentalnych swobód, państwa mogą powoływać się na tę argumentację, która *de facto* wiąże się z celem tej regulacji, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania. Ustawodawcy zakładają bowiem z jednej strony, że zyski powinny być opodatkowane w państwie, w którym powstały, a z drugiej strony, że należy uniemożliwić podatnikowi realizację tych zysków w obrębie jurysdykcji przewidującej bardziej preferencyjne opodatkowanie.

W wyroku w sprawie *Cassis Dijon* TSUE uznał, że skuteczny nadzór podatkowy może stanowić uzasadnienie ograniczenia fundamentalnych swobód¹²⁸. W ramach tej okoliczności uwzględnia się faktyczne trudności, z jakimi może zetknąć się administracja podatkowa państwa w toku gromadzenia informacji na temat nierezydenta lub w sytuacji transgranicznej¹²⁹. Warto jednak zaznaczyć, że niezwykle trudno powołać się na ten argument. W orzecznictwie TSUE wskazuje się bowiem, że w prawie unijnym obowiązuje dyrektywa, na podstawie której państwa mogą uzyskiwać informacje na temat swoich podatników od władz administracyjnych innego państwa¹³⁰. Ponadto państwa członkowskie mają możliwość pozyskania informacji od samego podatnika¹³¹. Przepisy państw członkowskich nie spełniają poza tym często testu proporcjonalności. Dzieje się tak, gdy prawo krajowe nie pozwala na przeprowadzenie przez podatnika jakiegokolwiek dowodu, pozbawiając go korzyści, jakie przysługiwałoby mu, gdyby znajdował się w sytuacji krajowej¹³².

W przypadku podatku od wyjścia zrozumiałe jest powoływanie się państw członkowskich na argument skuteczności nadzoru podatkowego. Warto mieć bowiem na uwadze, że po wyjściu podatnika państwo spotyka utrudnienia w monitorowaniu jego sytuacji prawno-podatkowej. Niemniej jednak państwa UE obowiązują dyrektywa w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Na jej

128 Pkt 8 wyroku w sprawie *Cassis Dijon*.

129 Ł. Adamczyk, *Fundamentalne...*, s. 300–301.

130 Dyrektywa Rady 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, DzU z 1997 r. L 336, s. 15–20, zastąpiona Dyrektywą Rady 2011/16/UE.

131 Wyrok w sprawie *Bachmann*, pkt. 18–20.

132 A. Zalasinski, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 309.

podstawie państwo emigracji może zwrócić się do państwa imigracji celem sprawdzenia, czy nastąpiło zbycie składników majątku (zakładając, że mamy do czynienia z systemem odroczenia podatku od wyjścia). Szerzej tematyka ta zostanie omówiona w podrozdziale dotyczącym proporcjonalności.

W sprawach odnoszących się do podatku od wyjścia argument skuteczności nadzoru podatkowego podniesiony był w sprawie *National Grid Indus*. TSUE nie odwołał się jednak do tego uzasadnienia, natomiast rzecznik generalny stwierdził, że zbyteczne jest analizowanie tego argumentu w świetle rozważań dotyczących podziału kompetencji podatkowych i spójności systemu podatkowego¹³³. W sprawie *X i Y* TSUE zauważył, że uzasadnienia dotyczące zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania oraz skuteczności nadzoru podatkowego nachodzą na siebie¹³⁴. Podobną opinię wyraził rzecznik generalny w sprawie *N*¹³⁵. Nie do końca można zgodzić się z tym stwierdzeniem. Pierwsze z uzasadnień sprowadza się bowiem do zapobiegania nadużyciom podatkowym, drugie zaś odnosi do zwykłego kontrolowania sytuacji prawno-podatkowej podatnika (nie odnoszącej się wyłącznie do nadzoru w przypadku powstania ryzyka unikania bądź uchylania się od opodatkowania). W przypadku podatku od wyjścia państwa mogą bowiem teoretycznie powoływać się na skuteczny nadzór podatkowy (choć będzie to utrudnione ze względu na obowiązywanie wspomnianej dyrektywy), wykluczone jest natomiast podnoszenie jedynie argumentu zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Choć oba uzasadnienia prowadzą do podobnych rezultatów – niemożliwości usprawiedliwienia ograniczenia – powinny być rozpatrywane odrębnie.

3.3.2.3. Okoliczności odrzucone przez TSUE

Jak zauważono w uwagach wprowadzających do rozdziału, podatki bezpośrednie nie są zharmonizowane w takim stopniu jak podatki pośrednie. Ujednolicenie rozwiązań prawnych w tej sferze nastąpiło tylko w niektórych obszarach. W konsekwencji przepisy państw członkowskich dotyczące podatków bezpośrednich różnią się w stopniu znaczącym. W związku z tym państwa członkowskie próbowały podnieść ten argument (tj. brak harmonizacji w sferze podatków bezpośrednich), jako usprawiedliwiający dyskryminacyjne lub ograniczające traktowanie. Uzasadnienie to zostało jednak odrzucone przez Trybunał¹³⁶. TSUE przyjmuje bowiem, że państwa członkowskie nie są uprawnione do wprowadzania środków w stosunku do nierezydentów, korzystających z fundamentalnych swobód, które różnią się od tych, jakie stosują względem swych rezydentów. Te same zasady można odnosić

133 Pkt 106 uzasadnienia w sprawie *National Grid Indus*.

134 Pkt 60 wyroku w sprawie *X i Y*.

135 Pkt 109 opinii w sprawie *N*.

136 Np. TSUE w wyroku z 28 stycznia 1986 r. Komisja Wspólnot Europejskich prz. Republice Francuskiej, 270/83.

do przypadków ograniczania swobód traktatowych, z których korzystają rezydenci danego państwa członkowskiego.

Nie budzi zatem wątpliwości, że argument ten nie może być powoływany celem usprawiedliwienia nakładania podatku od wyjścia. Nawet w sytuacji niedostatecznej harmonizacji państwa członkowskie powinny działać z poszanowaniem fundamentalnych swobód.

Nakładanie podatków od wyjścia niewątpliwie ma na celu zapobieganie późniejszej utracie dochodów budżetowych. Po emigracji efekty działalności podatnika będą przede wszystkim opodatkowane w kraju nowej rezydencji podatnika (z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Niemniej jednak argumentacja ta nie została nigdy uznana przez TSUE za okoliczność uzasadniającą ograniczenie fundamentalnych swobód.

Potrzeba zapobiegania utracie wpływów podatkowych ma czysto ekonomiczny cel. Nie jest ona związana z zasadami dotyczącymi konstrukcji systemu podatkowego lub kształtowaniem właściwego postępowania podatników. Nie może więc być uznawana za nadrzędny wzgląd interesu publicznego¹³⁷. Argument ten po raz pierwszy został odrzucony w sprawie *ICI*¹³⁸. TSUE, powołując się na opinię rzecznika generalnego stwierdził, że obniżenie wpływów budżetowych nie jest podstawą wymienioną w traktacie i nie może być uznane za nadrzędny wzgląd interesu publicznego, na który można by się powołać w celu usprawiedliwienia nierównego traktowania, co do zasady niezgodnego z traktatem¹³⁹. Formuła ta była powtarzana także w następnych wyrokach Trybunału¹⁴⁰. W sprawach pośrednio dotyczących podatku od wyjścia TSUE odrzucił ten argument w wyroku w sprawie *X i Y*¹⁴¹.

Niemniej jednak uzasadnienie to może zostać odrzucone w przypadku powoływania się na potrzebę zapobiegnięcia utracie przyszłych wpływów budżetowych (co obejmuje dochody podatkowe ze wszystkich sfer działalności podatnika). Nie dotyczy natomiast utraty „ukrytego” roszczenia podatkowego, związanego z niezrealizowanym zyskiem ze zbycia składników majątku w związku z emigracją. Państwo wyjścia zachowuje bowiem prawo do opodatkowania tego dochodu, mając na uwadze argument rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności.

Potencjalnym uzasadnieniem podnoszonym w przypadku nakładania podatków od wyjścia mogłaby być trudność w uzyskiwaniu informacji. Argument ten wiąże się ze skutecznością nadzoru podatkowego. Nie został on dotychczas pod-

137 A. Zalasinski, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 310.

138 Wyrok TSUE z 16 lipca 1998 r. *Imperial Chemical Industries plc (ICI) prz. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-264/96.

139 Pkt 28 wyroku w sprawie *ICI*.

140 Np. w wyroku TSUE z 21 września 1999 r. *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland prz. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97, pkt 50, w wyroku w sprawie *Verkoijen*, pkt 59.

141 Pkt 50 wyroku w sprawie *X i Y*.

niesiony w żadnej sprawie dotyczącej podatku od wyjścia. W rzeczywistości jednak w odniesieniu do nakładania tego rodzaju podatku problem ten może powstać, zwłaszcza w przypadku obowiązywania systemu odroczenia. Państwa członkowskie mogą bowiem napotkać praktyczne trudności w dostępie do informacji dotyczącej sytuacji majątkowej podatnika po imigracji do innego państwa.

Niemniej jednak argument ten nie jest akceptowany ze względu na obowiązywanie dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (oraz poprzednio obowiązującej dyrektywy Rady 77/799/EWG dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich). Na podstawie instrumentów wskazanych w dyrektywie 2011/16/UE państwa członkowskie mają obowiązek współpracowania w zakresie udzielania informacji, które wydają się istotne dla celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków. W związku z tym na podstawie tej dyrektywy państwo członkowskie może także uzyskać informacje niezbędne dla pobrania podatku od wyjścia.

Państwa członkowskie podnosiły, że instrumenty przewidziane w poprzednio obowiązującej dyrektywie nie były wystarczające, ponieważ trudno było na podstawie tego aktu prawa wtórnego uzyskać wymagane informacje od innego państwa członkowskiego. TSUE nie brał jednak pod uwagę tego argumentu. Zdaniem Trybunału, to państwa członkowskie powinny dołożyć starań do uczynienia instrumentów z dyrektywy skutecznymi¹⁴².

Niemniej jednak dyrektywa Rady 2011/16/UE przewiduje pewne ograniczenia dotyczące wymiany informacji, wymienione w art. 17 tego aktu¹⁴³. Zgodnie z tym przepisem, dyrektywa nie zobowiązuje współpracującego państwa członkowskiego do przeprowadzenia postępowania lub przekazania informacji, jeżeli przeprowadzenie takiego postępowania bądź gromadzenie informacji, których wniosek dotyczy, przez to państwo członkowskie do jego własnych celów byłoby sprzeczne z jego prawodawstwem. Ponadto właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji w przypadku, gdy wnioskujące państwo członkowskie nie jest w stanie, z przyczyn prawnych, udzielić podobnych informacji. Co więcej, można odmówić udzielenia informacji, w razie gdyby prowadziło to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej, zawodowej lub procesu produkcyjnego bądź w przypadku, gdy ujawnienie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

W przypadku, gdy zajdzie któraś ze wskazanych okoliczności wydawałoby się, że państwo może powoływać się na trudności w dostępie do informacji, celem uzasadnienia ograniczenia swobód traktatowych lub dyskryminacji. W odniesieniu do podatku od wyjścia trudno jest powoływać się jednak na którykolwiek z tych wyjątków. W grę ewentualnie mogłoby wejść ryzyko ujawnienia tajemnicy

142 V.E. Metzler, *The Relevance...*, s. 60.

143 Poprzednio obowiązująca dyrektywa przewidywała takie ograniczenia w art. 8.

handlowej, przemysłowej lub zawodowej przez pośrednie wskazanie składników majątkowych danego przedsiębiorstwa. Niemniej jednak wydaje się, że informacje te nie są objęte żadną z tych tajemnic. Drugie państwo udziela bowiem informacji, które są znane państwu wyjścia. Podaje jedynie dane o zbyciu danego składnika majątku, ewentualnie o parametrach transakcji.

Nawet gdyby TSUE zaakceptował możliwość powoływania się na te wyjątki w przypadku podnoszenia uzasadnienia trudności w dostępie do informacji, może pojawić się problem ze spełnieniem wymogu proporcjonalności. W razie niemożliwości skorzystania z instrumentów przewidzianych w dyrektywie Rady 2011/16/UE państwo członkowskie może wystąpić do samego podatnika o udzielenie informacji. Ponadto nie można *a priori* wykluczyć, że podatnik nie będzie w stanie dostarczyć właściwych dowodów umożliwiających organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, iż nie zamierza on uniknąć ani obejść zapłaty podatku¹⁴⁴.

3.3.3. Proporcjonalność

Przyjęcie, że ograniczenia swobód traktatowych w przypadku podatku od wyjścia są uzasadnione określonymi nadrzędnymi względami interesu ogólnego (np. rozdziałem kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności lub spójnością systemu podatkowego) nie oznacza, że takie regulacje są automatycznie zgodne z prawem UE. Należy bowiem sprawdzić, czy przepisy są odpowiednie dla zabezpieczenia osiągnięcia pożądaných przez dany przepis celów oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów (test proporcjonalności).

W sprawach dotyczących podatków od wyjścia TSUE badał proporcjonalność w odniesieniu do poszczególnych rozwiązań obowiązujących w państwach członkowskich. Kluczowe jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, które z rozwiązań prawnych spełnia wymóg proporcjonalności – natychmiastowy pobór podatku czy odroczony pobór podatku. Następnie należy zbadać, czy poszczególne regulacje dotyczące odroczonego poboru podatku odpowiadają omawianej zasadzie.

Relację natychmiastowego poboru podatku do zasady proporcjonalności TSUE zbadał w wyroku w sprawie *National Grid Indus.* Sporne przepisy przewidywały bowiem obowiązek natychmiastowej zapłaty podatku, bez możliwości odroczenia płatności do faktycznej realizacji zysków. TSUE zauważył, że odroczony pobór ma na celu uniknięcie problemów w zakresie płynności finansowej dla podatnika, jakie mógłby spowodować natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków. Z kolei odroczenie poboru podatku wiąże się z obowiązkiem monitorowania składników majątkowych podatnika przez organy, a na podatników może

144 Wyrok TSUE z 11 października 2007 r. *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)* prz. Directeur général des impôts oraz Ministère public, C-451/05.

zostać nałożony obowiązek składania rocznych deklaracji obejmujących składniki majątku, dla których stwierdzono niezrealizowany zysk. TSUE zauważył jednak, że monitorowanie odnosi się tylko do poboru podatku, a nie jego określenia (określenie następuje w momencie wyjścia, patrz poniżej). Podatnik, który wybiera odroczony pobór podatku musi uznać, że monitorowanie nie powoduje nadmiernych obciążeń administracyjnych. Z kolei, jak podkreśla TSUE, instrumenty przewidziane przez dyrektywy są wystarczające dla państw członkowskich, by przeprowadzać kontrolę prawdziwości deklaracji składanych przez podatników.

TSUE uznał, że odroczony pobór podatku, łączący się z odsetkami i obciążeniami administracyjnymi związanymi z monitorowaniem przeniesionych składników majątkowych, jest mniej szkodliwy dla swobody przedsiębiorczości aniżeli natychmiastowa zapłata podatku, wywołująca negatywne skutki w zakresie płynności finansowej. W konsekwencji przepisy przewidujące natychmiastową zapłatę podatku są nieproporcjonalne¹⁴⁵. Wyłomu w tym zakresie dokonał w swojej opinii rzecznik generalny, który uznał, że jeżeli nie można we właściwy sposób ustalić, kiedy faktycznie realizują się zyski (trudności z monitorowaniem) wówczas natychmiastowy pobór podatku należy uznać za proporcjonalny. Trybunał zauważył jednak, że mniej szkodliwe dla swobody przedsiębiorczości aniżeli przepisy przewidujące natychmiastowy pobór podatku są regulacje, które pozostawiają podatnikowi wybór pomiędzy dwoma omawianymi formami płatności – natychmiastową bądź odroczoną¹⁴⁶.

Należy w pełni zaaprobować stanowisko TSUE w omówionym zakresie. Cel przepisów, jakim jest opodatkowanie podatnika zmieniającego miejsce rezydencji, może być osiągnięty w mniej restrykcyjny sposób aniżeli przez natychmiastowy pobór podatku. Zasadnie bowiem przyjęto, że pobór podatku w momencie wyjścia może wiązać się z zachwianiem płynności finansowej podatnika. Ponadto, wbrew opinii rzecznika generalnego, nie można budować zasad opodatkowania na przeświadczeniu, że w przyszłości będą powstawały trudności w monitorowaniu danego składnika majątkowego. Można wszak wyobrazić sobie sytuację, że przepisy będą przewidywały możliwość natychmiastowego lub odroczonego opodatkowania. Organy będą mogły odmawiać odroczonego opodatkowania w razie

145 Podobnie TSUE w wyroku w sprawie Komisja prz. Hiszpania, w wyroku w sprawie Komisja prz. Dania. W drugim wskazanym orzeczeniu TSUE stwierdził także, że nie można stosować natychmiastowego poboru podatku w przypadku, gdy emigracja następuje do państwa EOG, niebędącego członkiem UE. Nie ma przy tym znaczenia, że w tym przypadku mogą pojawiać się trudności w pozyskiwaniu informacji ze względu na fakt, iż wobec tych państw nie obowiązują dyrektywy unijne. Zdaniem Trybunału, państwa nakładające podatek od wyjścia mogą korzystać z innych metod, zapewniających skuteczny pobór, np. z zabezpieczenia. M. Tell, *Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11)*, „European Taxation” 2014, No 2/3, s. 51.

146 Podobnie TSUE w wyroku w sprawie Komisja prz. Portugalia, w wyroku z 21 grudnia 2016 r. Komisja prz. Portugalia, C-503/14 oraz w wyroku z 23 listopada 2017 r. A Oy, C-292/16.

przypuszczenia, że mogą pojawić się trudności w monitorowaniu składników majątku. W praktyce spowoduje to jednak spory z organami podatkowymi. Ponadto powstaje pytanie, na podstawie jakich kryteriów organy miałyby oceniać takie sytuacje. Nie można bowiem z góry przyjąć, że w danym przypadku pojawiają się trudności z monitorowaniem. Co więcej, jak zasadnie zauważył Trybunał, na podatnikach, którym przyznano prawo odroczenia, może spoczywać obowiązek składania deklaracji rocznych. Deklaracje te mogą być kontrolowane dzięki instrumentom przewidzianym w dyrektywach. Co więcej, należy zaakceptować stanowisko akceptujące regulację przewidującą wybór formy opodatkowania przez podatnika. W tym przypadku to właśnie podatnikowi pozostawia się swobodę decyzji co do tego, w którym momencie zapłata podatku jest dla niego korzystniejsza, mając na uwadze z jednej strony swoją sytuację finansową, a z drugiej obowiązki formalne, pojawiające się przy odroczeniu podatku.

W tym kontekście Trybunał w sprawie *DMC* rozważał, czy proporcjonalne będą regulacje państwa członkowskiego przewidujące rozłożenie należnego podatku na pięć rocznych rat. Uznając, że dopuszczalne jest wprowadzenie wyboru pomiędzy natychmiastową a odroczoną płatnością, TSUE zaakceptował taką możliwość (zwłaszcza w przypadku, gdy rozłożeniu na raty nie towarzyszą odsetki)¹⁴⁷. W wyroku w sprawie *Verder LabTec* TSUE, odwołując się do wyroku w sprawie *DMC*, uznał, że proporcjonalne jest także rozłożenie podatku na lat dziesięć.

Należy przyjąć, że rozłożenie podatku na raty nie może stanowić samoistnej, czyli jedynej formy płatności. Podatnik musi mieć wybór zapłaty natychmiastowej bądź rozłożonej na raty. Co więcej, nawet wprowadzenie możliwości rozłożenia podatku na raty powinno stanowić alternatywę względem odroczonej płatności do momentu faktycznej realizacji zysku. Wniosek ten jednak nie znajduje potwierdzenia w wyroku w sprawie *DMC* i *Verder LabTec*. Trybunał akceptuje bowiem przepisy, które przewidują wybór jedynie pomiędzy natychmiastową płatnością a rozłożeniem na raty. Wydaje się, że w świetle powyższych rozważań należałoby zapewnić podatnikowi także prawo do wyboru bezpośredniego odroczenia podatku.

Powstaje pytanie, czy regulacje przewidujące określenie podatku od wyjścia w chwili zmiany rezydencji można uznać za nieproporcjonalne. Dotyczy to przypadków, gdy podatek od niezrealizowanych zysków podlega odroczeniu. W sprawie *N* TSUE nie odniósł się do tej kwestii. Niemniej jednak z opinii rzecznika generalnego w tej sprawie wynika, że określenie podatku w momencie emigracji jest właściwe i niezbędne, by móc faktycznie poddać opodatkowaniu zysk ze zbycia składników majątku w przypadku późniejszego zbycia. Można byłoby przyjąć konstrukcję odmienną, polegającą na ustaleniu podatku z dołu – w chwili zbycia.

147 T. Henze, K. Petersen, *Germany: Cases C-164/12 (DMC) and C-657/13 (Verder Lab Tec) – Balanced Allocation of Taxing Rights as Justification for (Deferred) Taxation of Hidden Reserves*, [w:] *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Wien 2015, s. 58.

Niemniej jednak nie byłby to środek łagodniejszy, mniej obciążający podatnika. Podatnik byłby bowiem zobowiązany do przechowywania dowodów, celem późniejszego ustalenia wartości składników majątku w chwili wyjścia oraz dowodów dokumentujących koszty uzyskania przychodów.

Stanowisko to zostało potwierdzone w wyroku w sprawie *National Grid Indus*, gdzie TSUE uznał, że kwota opodatkowania niezrealizowanych zysków może być określana ostatecznie w chwili zmiany rezydencji. Należy mieć na uwadze, że z określaniem kwoty podatku w chwili wyjścia wiąże się problem składania zeznań podatkowych oraz uwzględniania strat powstałych po emigracji (szerzej na ten temat poniżej).

W wyroku w sprawie *N* TSUE uznał, że zeznanie podatkowe, wymagane od podatnika, który korzysta z odroczenia płatności podatku w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę, jest dodatkową formalnością, mogącą stanowić przeszkodę w wyjeździe. Takie zeznanie ponadto nie jest wymagane od podatników pozostających w danym państwie członkowskim. Widać w tym aspekcie nierówność w traktowaniu podatników emigrujących i pozostających w kraju. Niemniej jednak TSUE słusznie zauważył, że wymóg złożenia zeznania podatkowego nie może być uznany za nieproporcjonalny, mając na uwadze cel, jakiemu służą sporne przepisy. Zdaniem Trybunału, z chwilą zbycia składników majątku na podatniku spoczywałyby nie mniej istotne obowiązki. Poza zeznaniem podatkowym musiałby zachować wszelkie dokumenty pozwalające na określenie wartości rynkowej majątku w chwili zmiany rezydencji oraz dotyczące ewentualnych kosztów uzyskania przychodów¹⁴⁸.

Oznacza to, że złożenie zeznania podatkowego w chwili emigracji jest mniej obciążającym obowiązkiem dla podatników w porównaniu z wymogami, jakie musieliby spełnić w chwili zbycia składników majątku, gdyby takie zeznanie nie było wcześniej wymagane. W tym aspekcie należy w całości zaaprobować stanowisko Trybunału. Obowiązek złożenia zeznania może być uciążliwy dla podatników, lecz nie wiąże się to z nadmiernym wysiłkiem. Środek ten z pewnością nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu, któremu służą sporne przepisy. Dzięki takiej deklaracji można bowiem jednoznacznie w momencie zmiany rezydencji określić wysokość podatku.

O krok dalej poszedł TSUE w sprawie *National Grid Indus*. Zastanawiano się bowiem, czy proporcjonalne są przepisy nakładające na podatnika obowiązek składania deklaracji rocznych, obejmujących każdy składnik majątku, dla którego został stwierdzony niezrealizowany zysk. Odpowiedź Trybunału na to pytanie jest niejednoznaczna. Z jednej strony TSUE nie wyklucza, że obowiązek składania takich deklaracji mógłby powodować dla podatnika przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości, jaka niekoniecznie jest mniej szkodliwa dla tej swobody niż natychmiastowy

148 Pkt 50 wyroku w sprawie *N*.

pobór podatku¹⁴⁹. Z drugiej strony zauważa, że przepisy dyrektyw pozwalają państwom członkowskim na przeprowadzenie kontroli prawdziwości deklaracji podatników, którzy wybrali odroczony system płatności. Oznacza to zatem, że TSUE nie wyklucza stosowania przez państwa członkowskie takiej regulacji.

Wydaje się, że obowiązek składania rocznych deklaracji można uznać za proporcjonalny. Nie wykracza bowiem ponad to, co niezbędne dla osiągnięcia celów przepisu. W tym przypadku jest to łagodniejszy środek aniżeli zastosowanie natychmiastowej zapłaty podatku. Taka forma podatku wiąże się bowiem z naruszeniem płynności finansowej podatnika. Składanie deklaracji jest niewątpliwie obciążeniem administracyjnym, niemniej jednak nie wiąże się z nadmiernymi kosztami. W przypadku osób prawnych i tak corocznie przygotowywany jest bilans składników majątkowych. Na tej podstawie można sporządzić stosowną deklarację. Deklaracja ta z kolei pozwoli państwu pochodzenia na monitorowanie sytuacji majątkowej podatnika. Trudno znaleźć łagodniejszy środek, który pozwoli na osiągnięcie tego celu.

Już w sprawie *Lasteyrie* TSUE uznał, że obowiązek ustanowienia zabezpieczenia, koniecznego do uzyskania odroczenia terminu płatności podatku od wyjścia ma skutek ograniczający, jako że pozbawia podatnika możliwości korzystania z majątku objętego zabezpieczeniem¹⁵⁰. Ponadto w sprawie tej zauważono, że podatnik podlegający opodatkowaniu od niezrealizowanych zysków, z definicji nie uzyskał jeszcze przychodu, z którego mógłby zapłacić wymagalny podatek od wyjścia. Jednocześnie ustanowienie zabezpieczenia (celem odroczenia podatku) wiąże się z kosztami np. ustanowienia gwarancji bankowej. W sprawie tej jednak Trybunał nie badał wymogu składania zabezpieczeń pod kątem proporcjonalności, ponieważ sporne przepisy francuskie zostały odrzucone ze względu na brak uzasadnienia dla ograniczeń fundamentalnych swobód. Problem zabezpieczeń w kontekście proporcjonalności powrócił w sprawie *N*. TSUE uznał, że chociaż zabezpieczenia ułatwiają pobranie podatku od rezydenta zagranicznego, to wykraczają poza to, co konieczne do zapewnienia skutecznego funkcjonowania systemu podatkowego opartego na zasadzie terytorialności¹⁵¹. Zabezpieczenie jest środkiem niewątpliwie korzystnym dla państwa, ponieważ w razie przeniesienia rezydencji i sprzedaży składnika majątku, organ podatkowy może zrealizować zabezpieczenie. Wyklucza to ryzyko unikania opodatkowania i zapewnia skuteczny nadzór podatkowy. Podatnik po emigracji pozostaje związany z państwem wyjścia, choćby dlatego, że może w danej chwili pragnąć odebrać swoje zabezpieczenie¹⁵². TSUE, uwzględniając opinię rzecznika generalnego, orzekł, że istnieją jednak środki mniej restrykcyjne, mając na uwadze swobody traktatowe.

149 Pkt 71 wyroku w sprawie *National Grid Indus*.

150 Pkt 47 wyroku w sprawie *Lasteyrie*.

151 Pkt 51 wyroku w sprawie *N*.

152 Opinia rzecznika generalnego w sprawie *N*, pkt 112.

Przed wszystkim powołano się na dyrektywę Rady 77/779/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, zmienioną dyrektywą Rady 2004/106/WE¹⁵³. Dyrektywa ta pozwala na zwrócenie się do władz innych państw członkowskich o udzielenie wszelkich informacji mogących umożliwić im dokonanie prawidłowego obliczenia podatków dochodowych. Ponadto TSUE wskazał, że państwa członkowskie mogą, na mocy dyrektywy Rady 76/308/EWG¹⁵⁴, żądać od innych państw członkowskich pomocy przy dochodzeniu roszczeń dotyczących niektórych podatków, w tym od dochodu i majątku. Jak podkreślił rzecznik generalny w swojej opinii, w praktyce te instrumenty współpracy mogą nie zawsze funkcjonować w sposób szybki i zadowalający¹⁵⁵. Niemniej jednak państwa członkowskie nie mogą powoływać się na trudności we współpracy z administracją podatkową innych państw dla uzasadnienia ograniczenia fundamentalnych swobód¹⁵⁶.

Rozstrzygnięcie Trybunału w tym zakresie nie zaskakuje. Odwołano się bowiem do klasycznego testu proporcjonalności, znanego z innych spraw rozpoznawanych przez TSUE. Nie może bowiem budzić wątpliwości, że ustanowienie zabezpieczenia wiąże się nie tylko z koniecznością dopełnienia formalności przez podatnika, ale także z kosztami. W tym aspekcie obowiązek złożenia zabezpieczenia różni się od obowiązku złożenia zeznania podatkowego. Zasadnie TSUE zauważył, że cel przepisów może być osiągnięty łagodniejszymi środkami – przyznanymi państwom na mocy dyrektyw. W takiej sytuacji niecelowe jest obciążanie podatników dodatkowymi (restrykcyjnymi) obowiązkami.

Co ciekawe, w sprawie *National Grid Indus* TSUE uznał, że w razie wprowadzenia mechanizmu odroczenia płatności podatku państwo może zażądać od podatnika zabezpieczenia (tam gwarancji bankowej)¹⁵⁷. Trybunał nie uzasadnił jednak zmiany swojego stanowiska w tej kwestii. Wydaje się, że ze względów powyżej opisanych teza ta jest nieprawidłowa. Niemniej problem ten powrócił w wyroku

153 Dyrektywa Rady 2004/106/WE z 16 listopada 2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych oraz dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania, DzU z 2004 r. L 359, s. 30–31, obecnie obowiązuje Dyrektywa Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.

154 Dyrektywa Rady 76/308/EWG z 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych, DzU z 1976 r. L 175, s. 18–23.

155 Podobny pogląd można odnaleźć w: D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 407–408.

156 Pkt 114 opinii w sprawie N.

157 Pkt 74 wyroku w sprawie *National Grid Indus*, podobnie w wyroku w sprawie Komisja prz. Dania.

w sprawie *DMC*. Trybunał, powołując się na wyroki w sprawach *Lasteyrie* i *N*, wskazał, że zabezpieczenia mają same w sobie charakter ograniczający. Mimo to wymóg ten może być wprowadzony w przypadku wystąpienia ryzyka niepobrania podatku. Oznacza to, że organy podatkowe państwa członkowskiego mają obowiązek każdorazowego badania, czy w danym przypadku powstaje ryzyko niespełnienia przez podatnika obowiązku wynikającego z przepisów prawa podatkowego. Wydaje się, że teza TSUE jest zbyt daleko idąca, gdyż pozostawia organom nadmierną swobodę decyzyjną. W praktyce może to prowadzić do sporów z podatnikami. Co więcej, TSUE w tym przypadku nie uwzględnił innych środków, które pozwalają na skuteczne ściągnięcie podatku, o czym była mowa powyżej.

Państwa członkowskie w sytuacji odroczenia podatku od wyjścia mogą naliczać odsetki. Zdaniem niektórych autorów możliwość ta została zaakceptowana przez TSUE w wyroku w sprawie *National Grid Indus*¹⁵⁸. W rzeczywistości Trybunał w ogóle nie odniósł się do tej kwestii. Zaznaczył jedynie, że odroczone opodatkowanie wiąże się z odsetkami naliczanymi według właściwych przepisów krajowych. W związku z tym nie ma podstaw do twierdzenia, że TSUE aprobuje naliczanie odsetek w tym przypadku.

Niemniej jednak nie oznacza to, że regulacje dotyczące nakładania odsetek są nieproporcjonalne. Można bowiem uznać, że naliczenie odsetek jest dopuszczalne, jeżeli nakładane są one na takich samych zasadach, jak w przypadku podobnych zdarzeń krajowych, gdy podatnik uzyskał odroczenie podatku¹⁵⁹. Skoro bowiem w sytuacji krajowej podatnik odraczający podatek musi zapłacić odsetki, to nie powinno być wątpliwości, że również w sytuacji transgranicznej powstaje taki obowiązek. Pogląd ten został potwierdzony w wyroku w sprawie *DMC*¹⁶⁰.

Niekiedy przepisy danego państwa członkowskiego przyznają odroczenie podatku od wyjścia w przypadku ustanowienia przedstawiciela w kraju. Taki warunek zawierały przepisy francuskie podlegające ocenie Trybunału w sprawie *Lasteyrie*. Trybunał nie badał tego wymogu z punktu widzenia proporcjonalności, ponieważ uznał, że sporne regulacje ograniczają swobody traktatowe i nie zachodzą okoliczności uzasadniające takie ograniczenia. Niemniej jednak można uznać, że obowiązek powołania reprezentanta jest nieproporcjonalny. Wystarczające są bowiem inne środki zabezpieczające pobór podatku – deklaracje podatkowe czy instrumenty wynikające z dyrektyw. Wyznaczanie dodatkowej osoby w kraju może być uznane za nadmierną formalność w sytuacji, gdy niezbędne informacje można uzyskać od samego podatnika. Argument ten jest tym bardziej zasadny, jeśli weźmiemy pod uwagę postępującą informatyzację i łatwość w wymianie oraz dostępie do informacji.

158 Pkt 73 wyroku w sprawie *National Grid Indus*, por. H. van den Broek, G. Meussen, *National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation*, „European Taxation” 2012, No 4, s. 194–195.

159 H. van den Broek, G. Meussen, *National...*, s. 195.

160 W wyroku w sprawie Komisja prz. Dania również zaakceptowano możliwość wprowadzenia obowiązku zapłaty odsetek w przypadku odroczenia podatku od wyjścia.

W związku ze zmianą rezydencji podatkowej mogą powstać straty (wartość składników majątku w momencie zbycia może być niższa aniżeli w momencie emigracji). W sprawach będących przedmiotem orzeczeń Trybunału państwa pochodzenia, wymierzając podatek od wyjścia, nie uwzględniały tego rodzaju strat. Mogło się zatem okazać, że podatek od niezrealizowanych zysków podlegający odroczeniu, który stał się wymagalny z powodu późniejszego zbycia składników majątku, przekraczał kwotę, którą podatnik byłby zobowiązany zapłacić, gdyby zbył te udziały w tym samym czasie, lecz bez uprzedniej zmiany miejsca rezydencji. Podatek zostałby wówczas obliczony na podstawie zysków rzeczywiście osiągniętych w chwili zbycia, które mogłyby być mniejsze lub mogłyby w ogóle nie wystąpić¹⁶¹. Trybunał w sprawie *N* wypowiedział się dość lakonicznie. Uznał bowiem, że proporcjonalny jest wyłącznie taki system, który uwzględnia w pełni utratę wartości, jaka może nastąpić po zmianie miejsca zamieszkania przez podatnika, chyba że ta utrata wartości zostałaby już uwzględniona w przyjmującym państwie członkowskim¹⁶².

Stanowisko Trybunału, choć pozbawione uzasadnienia, zasługuje na aprobatę. Niewątpliwie nieuwzględnianie strat w związku ze zmianą rezydencji godzi w swobody traktatowe. Rezydent korzystający ze swobód w takiej sytuacji znajduje się przez sam fakt zmiany rezydencji w położeniu gorszym, niż gdyby nie skorzystał z możliwości przemieszczania się do innego państwa członkowskiego. Rozwiązanie to jednak może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, omówionymi w poprzednich rozdziałach. W zgodzie ze stanowiskiem TSUE nieuwzględnianie strat, w sytuacji gdy nie są one brane pod uwagę przez państwo przyjmujące, będzie nieproporcjonalne. Regulacje w tym zakresie nie są bowiem odpowiednie dla zabezpieczenia osiągnięcia pożądaných celów, np. rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności. Państwo ma bowiem obowiązek uwzględnienia straty, która powstała w związku z wyjściem z tego państwa, pod warunkiem nieuwzględnienia tej straty przez państwo przyjmujące (odwołanie do zasady terytorialności). W ten sposób realizuje się podział kompetencji podatkowych państw do uwzględniania straty – państwo wyjścia bierze pod uwagę stratę, jeżeli nie jest ona rozpoznawana przez państwo wejścia.

Trzeba zaznaczyć, że do zupełnie innych wniosków doszedł Trybunał w późniejszej sprawie *National Grid Indus*. TSUE uznał, że w przeciwieństwie do sprawy *N* (która dotyczyła osoby fizycznej), nieuwzględnienie przez państwo pochodzenia strat, które powstały po zmianie rezydencji nie może być uznane za nieproporcjonalne. Zdaniem Trybunału, majątek spółki jest bezpośrednio związany z działalnością gospodarczą, mającą na celu wypracowanie zysku. Na zakres zysku ma częściowo wpływ waloryzacja aktywów w bilansie, w ten sposób, że amortyzacja obniża podstawę opodatkowania. Strata powinna zostać uwzględniona w państwie przyjmującym, gdyż zgodnie z zasadą terytorialności, powiązaną z czynnikiem

161 Wyrok w sprawie *N*, pkt 37.

162 Wyrok w sprawie *N*, pkt 54.

czasowym, tam powstaje¹⁶³. Państwo pochodzenia nie jest natomiast zobowiązane do uwzględniania strat. Zarówno uwzględnienie zysku, jak i straty, które powstały po przeniesieniu rezydencji do innego państwa przez państwo pochodzenia groziłoby podważeniem zrównoważonego rozdziału kompetencji między państwa członkowskie oraz prowadziłoby do podwójnego opodatkowania bądź podwójnego odliczenia strat. Co więcej, zdaniem Trybunału, ewentualne nieuwzględnienie przez państwo przyjmujące strat nie nakłada na państwo pochodzenia żadnego obowiązku ponownej wyceny w chwili realizacji składników majątkowych długu podatkowego, który został ostatecznie określony w chwili, gdy spółka zmieniała rezydencję podatkową¹⁶⁴.

TSUE w swoim uzasadnieniu podkreślił, że traktat nie gwarantuje spółce, że przeniesienie jej rezydencji do innego państwa członkowskiego będzie neutralne podatkowo. Z uwzględnieniem różnic w państwach członkowskich takie przeniesienie może być, w zależności od przypadku, bardziej lub mniej korzystne w aspekcie opodatkowania. Ponadto swoboda przedsiębiorczości nie może być rozumiana w ten sposób, że państwo ma obowiązek ustalania swoich zasad opodatkowania w zależności od zasad innego państwa członkowskiego, celem zagwarantowania opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych¹⁶⁵.

Stanowisko TSUE w sprawie *National Grid Indus* w kwestii uwzględniania strat należy poddać krytyce. Przede wszystkim trzeba zauważyć, że niezasadne jest rozróżnianie sytuacji podatników w zależności od tego, czy mamy do czynienia z osobami fizycznymi, czy spółkami¹⁶⁶. Zgodzić się trzeba, że strata ta, co do zasady, powinna być uwzględniana w państwie przyjmującym (zgodnie z zasadą terytorialności). Powstaje jednak pytanie – co zrobić, jeśli państwo przyjmujące nie bierze pod uwagę takich strat? Problem ten został rozwiązany w wyroku w sprawie *N*. Wynika z niego, że państwo wyjścia uwzględnia straty tylko wtedy, gdy nie są one rozpoznane w państwie przyjmującym. Stanowisko to jest racjonalne i nie wiąże się z nadmiernymi obciążeniami dla podatnika czy administracji. Podatnik bowiem, występując do państwa pochodzenia o uwzględnienie straty, przedkłada dowód, że strata ta nie została uwzględniona w państwie przyjmującym. Państwo emigracji może, korzystając z instrumentów wynikających z dyrektyw, potwierdzić twierdzenia podatnika. Wbrew opinii TSUE w sprawie *National Grid Indus*, unika się w ten sposób ryzyka podwójnego opodatkowania lub podwójnego odliczenia straty, realizuje się także zrównoważony podział kompetencji podatkowych mię-

163 R. Kok, *Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus*, „EC Tax Review” 2012, No 4, s. 205.

164 Wyrok w sprawie *N*, pkt. 53–61.

165 Wyrok w sprawie *N*, pkt. 62–63 i orzecznictwo tam powołane.

166 J. Glodas, *Difference Between Individuals and Corporations in Exit Tax Cases*, [w:] *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law. Open Issues and Recent Challenges*, eds. K. Dziurdź, Ch. Marchgraber, Wien 2015, s. 261.

dzy państwa członkowskie. Nie ma racji TSUE, że państwo pochodzenia w przypadku nieuwzględnienia straty przez państwo przyjmujące nie ma obowiązku ponownej wyceny długu podatkowego. Dopiero przyjęcie takiego stanowiska Trybunału prowadzi do podwójnego nieuwzględnienia strat.

Ponadto TSUE przytoczył orzecznictwo, zgodnie z którym traktat nie gwarantuje spółce, że przeniesienie jej rezydencji do innego państwa członkowskiego będzie neutralne podatkowo. Trzeba zauważyć, że z istoty podatku od wyjścia wynika, iż zmiana rezydencji nie jest neutralna podatkowo. Powołanie się przez Trybunał na te wyroki potwierdza tylko tezę, że w ramach UE dozwolone są podatki od wyjścia. Niemniej jednak przepisy państw członkowskich powinny w jak najmniejszym stopniu ingerować w podstawowe swobody (które są naruszone przez podatek od wyjścia). Regulacje wprowadzane przez państwa członkowskie muszą służyć nadrzędnym względem interesu ogólnego i być proporcjonalne. Z pewnością, z przyczyn powyżej wymienionych, nie można mówić o proporcjonalności w razie nieuwzględniania strat.

3.4. Podsumowanie

Podatek od wyjścia stanowi specjalną konstrukcję w ramach podatków bezpośrednich. Podatki bezpośrednie nie zostały poddane kompleksowej harmonizacji w ramach UE. Nie oznacza to jednak, że państwa członkowskie mogą w dowolny sposób kształtować swoje systemy podatkowe w tej sferze. Spoczywa na nich bowiem obowiązek wykonywania kompetencji w zakresie podatków bezpośrednich z uwzględnieniem prawa unijnego. W szczególności nie mogą wprowadzać rozwiązań, które zakłócałyby funkcjonowanie wspólnego rynku. W związku z tym państwa mogą kształtować swoje prawodawstwo z poszanowaniem fundamentalnych swobód.

Nie ulega wątpliwości, że podatki od wyjścia wprowadzają nierówne traktowanie dwóch kategorii podatników. Nie mamy jednak w tym przypadku do czynienia z dyskryminacją w świetle prawa UE. Dyskryminacja ta oznacza bowiem nierówne traktowanie rezydentów danego państwa członkowskiego i podmiotów nie będących rezydentami tego państwa. W przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia następuje natomiast odmiennosc w traktowaniu rezydentów tego samego państwa. Niemniej jednak występuje nierówne traktowanie rezydentów, którzy chcą skorzystać ze swobód traktatowych – dokonać wyjścia do innego państwa członkowskiego, w stosunku do tych rezydentów, którzy pozostają na terenie danego państwa. Mamy więc do czynienia z ograniczeniem fundamentalnych swobód.

Należy odpowiedzieć na pytanie, które ze swobód są naruszone w związku z nałożeniem podatków od wyjścia. Nie ulega wątpliwości, że następuje w tym przy-

padku ograniczenie swobody przepływu osób (na którą składa się swoboda przepływu pracowników i swoboda przedsiębiorczości). Dotychczasowe orzecznictwo wskazuje, że podatki od wyjścia ograniczają swobodę przedsiębiorczości. Wydaje się jednak, że mogą zdarzyć się również sytuacje ograniczenia swobody przepływu pracowników. Dla zakwalifikowania danego przypadku do określonej swobody decydujące znaczenie będzie miał cel wyjścia podatnika. W odniesieniu do podatków od wyjścia hipotetycznie może dojść do ograniczenia także innych swobód, jednakże ograniczenie to będzie miało charakter subsydiarny w stosunku do ograniczenia swobody przepływu osób.

Ustaliwszy, że opodatkowanie podatkiem od wyjścia ogranicza fundamentalne swobody, należy zastanowić się, czy takie ograniczenie może być uzasadnione. Z pewnością nie będzie można powołać się na okoliczności uzasadniające, wynikające z TFUE. Niemniej jednak, jak wynika z orzecznictwa TSUE, możliwe jest odwołanie się do nadrzędnych względów interesu publicznego. W tym wypadku Trybunał zaakceptował dwa uzasadnienia: spójność systemu podatkowego i rozdział kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności. Choć zapobieganie unikaniu opodatkowania nie jest okolicznością uzasadniającą ograniczenie fundamentalnych swobód, nie jest prawdą, że podatek od wyjścia w świetle prawa UE nie może być wprowadzany w tym celu. Zapobieganie unikaniu opodatkowania może przyświecać ustawodawcy i być naturalną konsekwencją rozdziału kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności.

Mając na uwadze fakt, że ograniczenie swobód traktatowych w związku z nałożeniem podatków od wyjścia może być uzasadnione, należy także rozważyć, czy przepisy państw członkowskich w tym zakresie spełniają wymóg proporcjonalności. Zdaniem TSUE, proporcjonalny system podatku od wyjścia to taki, który przewiduje odroczony pobór podatku (lub wybór pomiędzy natychmiastową a odroczoną płatnością). Ponadto państwa mogą wprowadzić regulację przewidującą rozłożenie płatności podatku na pięć lub dziesięć rocznych rat. W przypadku wprowadzenia odroczenia podatku od wyjścia TSUE akceptuje tylko niektóre warunki, od których państwo uzależnia możliwość skorzystania z tej preferencji.

Po pierwsze, Trybunał aprobuje możliwość określania kwoty opodatkowania niezrealizowanych zysków w chwili zmiany rezydencji w przypadku stosowania odroczenia. Po drugie, zgodnie z orzecznictwem TSUE, nie ma przeszkód do wymagania od podatnika w momencie emigracji złożenia zeznania podatkowego. Co więcej, Trybunał nie wyklucza możliwości wprowadzenia obowiązku składania rocznych deklaracji w przypadku wyjścia spółek. Po trzecie wydaje się, że w świetle najnowszego orzecznictwa TSUE państwa mogą wprowadzać wymóg złożenia zabezpieczenia celem uzyskania odroczenia. W tym przypadku jednak wymóg ten może być wprowadzony w razie wystąpienia ryzyka niepobrania podatku (co pozostawia swobodę decyzyjną organom podatkowym). Po czwarte, Trybunał w przypadku podatków od wyjścia w odniesieniu do osób fizycznych uznał, że nieproporcjonalny jest system państwa pochodzenia, który nie uwzględnia

strat powstałych w związku ze zmianą rezydencji. Do przeciwnych wniosków doszedł natomiast TSUE w zakresie podatków od wyjścia od spółek. Z orzecznictwa TSUE nie wynika jednoznacznie, czy zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie mogą uzależniać odroczenie od ustanowienia w kraju reprezentanta. Z kolei wydaje się, że przy uwzględnieniu najnowszego orzecznictwa państwa, w związku z przyznaniem odroczenia płatności podatku, mogą pobierać odsetki (według takich samych zasad jak w podobnych sytuacjach krajowych).

Jeśli wziąć pod uwagę wskazówki TSUE, to – jak się wydaje – najbezpieczniejszym systemem podatkowym, przewidującym podatek od wyjścia, będzie taki, który zakłada odroczenia poboru podatku (lub wybór pomiędzy odroczoną a natychmiastową płatnością), z możliwością określenia kwoty podatku w chwili emigracji. Ponadto system taki powinien uzależniać odroczenia podatku jedynie od złożenia zeznania podatkowego w momencie wyjścia. Państwa mogą przewidywać płatność ratalną podatku od wyjścia oraz odsetki naliczane według krajowych zasad ogólnych. Wytyczne TSUE zostały uwzględnione w dyrektywie ATAD, której propozycję implementacji przedstawiono w rozdziale piątym.

Podatek od wyjścia a prawo międzynarodowe

4.1. Wprowadzenie

Nakładanie podatku od wyjścia na emigrujących podatników wiąże się nieodłącznie z problemem powstania zjawiska podwójnego opodatkowania (podwójnego nieopodatkowania). W tym przypadku roszczenie podatkowe przysługuje bowiem zarówno państwu emigracji, jak i imigracji. To pierwsze państwo dąży do opodatkowania zysku kapitałowego, jaki powstał, gdy podatnik był jego rezydentem. Drugie natomiast po emigracji przypisuje sobie prawo do opodatkowania całego zysku ze zbycia składników majątku, niezależnie od tego, w jakim czasie i w zakresie jakiej jurysdykcji wzrosła wartość tych składników.

W tym kontekście niezbędne jest ustalenie, po pierwsze, z jakiego rodzaju podwójnym opodatkowaniem mamy do czynienia i czy w tym przypadku w ogóle można mówić o zjawisku podwójnego nieopodatkowania (czy też częściowego nieopodatkowania). Należy także rozważyć ewentualne przyczyny tych zjawisk. Po drugie, trzeba zastanowić się, czy podatek od wyjścia objęty jest zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na KM OECD i KM ONZ. Po trzecie, niezbędne jest wskazanie, jakie przepisy takich umów mają zastosowanie w przypadku nakładania na podatników z jednej strony podatku od wyjścia, a z drugiej podatku ze zbycia określonych składników majątku. Po czwarte, należy mieć na względzie, że państwa stosują różne środki zapobiegające unikaniu podwójnego opodatkowania – unilateralne, bilateralne i multilateralne. W tym rozdziale chodzi zatem o zbadanie i ukazanie owego rodzaju mechanizmów wykorzystywanych w prawie wewnętrznym i praktyce traktatowej wybranych państw. Głównym celem w tej części rozprawy będzie wskazanie propozycji rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania na poziomie krajowym i międzynarodowym.

4.2. Zjawisko podwójnego opodatkowania i nieopodatkowania

W przypadku zmiany rezydencji przez podatnika i powstania zysków ze zbycia składników majątku, zyski te najczęściej podlegają opodatkowaniu w momencie faktycznej ich realizacji, w państwie imigracji. Dotyczy to sytuacji, gdy państwa wzorują postanowienia swoich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na art. 13 ust. 5 KM OECD oraz art. 13 ust. 6 KM ONZ, abstrahując od innych postanowień art. 13 obu konwencji¹. Jeżeli jednak państwo emigracji nakłada na podatnika podatek od wyjścia w odniesieniu do określonych składników majątku, a następnie państwo imigracji pobiera podatek od zysków ze zbycia tych składników, może dojść do podwójnego opodatkowania². W praktyce powstaje spór, czy w tym przypadku mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym, czy też w sensie ekonomicznym.

Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym oznacza konflikt między dwiema jurysdykcjami podatkowymi w odniesieniu do tego samego podatnika i tego samego dochodu. Sprowadza się do dwukrotnego nałożenia na ten dochód tego samego rodzaju podatku za ten sam okres³. Zjawisko to wynika z trzech przyczyn. Po pierwsze, w wielu przypadkach mamy do czynienia z kolizją zasad nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego. Związane jest to z faktem, że państwa, dokonując rozdziału swoich roszczeń podatkowych, najczęściej posługują się zasadą rezydencji i zasadą źródła. Osiągnięcie dochodu przez rezydenta jednego państwa ze źródła położonego w drugim państwie prowadzi do nałożenia się na siebie tych zasad. W konsekwencji podleganie przez podatnika nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uprawnia państwo rezydencji do opodatkowania całości dochodów tego podatnika, bez względu na miejsce ich uzyskania. Z kolei podleganie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oznacza, iż państwo źródła może opodatkować dochód nierezydenta ze źródeł położonych w tym państwie⁴.

Po drugie, podwójne opodatkowanie w sensie prawnym jest często wynikiem stosowania przez państwa określonych kryteriów rezydencji, co w konsekwencji może doprowadzić do tego, że dany podatnik w jednym czasie – na gruncie

1 Regulacje te wskazują, że zyski ze zbycia składników majątku, innych aniżeli wskazane w poprzednich ustępach tego artykułu, podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji (skoro państwo imigracji jest państwem nowej rezydencji, to określone składniki majątku będą opodatkowane w tym państwie).

2 J. Li, F. Avella, *Article 13: Capital Gains*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, ed. R. Vann, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.07.2014), s. 18–20; R. Világi, *Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law*, „European Taxation” 2012, No 7, s. 346.

3 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 25.

4 *Ibidem*, s. 25.

prawodawstwa wewnętrznego – podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w więcej niż jednym państwie. Po trzecie, zjawisko to powstaje także w przypadku kolizji zasad źródła. Dotyczy to sytuacji, gdy jednocześnie więcej niż dwa państwa uznają, że w ramach ich jurysdykcji znajduje się źródło powstania określonego dochodu⁵.

W przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia z pewnością nie zachodzi pierwsza z powyżej wskazanych sytuacji. Przede wszystkim nie nakładają się na siebie dwie zasady: rezydencji i źródła. Trzeba mieć bowiem na względzie, że obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia powstaje w momencie, gdy podatnik jest jeszcze rezydentem państwa emigracji (nie ma znaczenia, że podatek ten może podlegać odroczeniu). Z kolei przy założeniu, że doszło do wyjścia podatnika, podatek od zysków ze zbycia składników majątku należny jest wtedy, gdy dany podatnik jest już rezydentem innego państwa (obowiązek podatkowy w tym zakresie powstaje w państwie imigracji). W praktyce więc dochodzi do konfliktu dwóch zasad nieograniczonego obowiązku podatkowego. W przypadku, gdy znajduje zastosowanie przepis umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, będący odpowiednikiem art. 13 ust. 5 KM OECD lub art. 13 ust. 6 KM ONZ dochodzi do sytuacji patowej. Takie umowy nie rozdzielają bowiem w tego rodzaju sytuacjach roszczeń podatkowych pomiędzy umawiające się państwa.

Ponadto należy pamiętać, że w przypadku nakładania podatków od wyjścia nie zachodzi także klasyczne zjawisko podwójnej rezydencji. Nie dochodzi bowiem do sytuacji, w której w odniesieniu do danego podatnika uzyskującego określony dochód więcej niż jedno państwo uznaje się za państwo rezydencji (konflikt ten podlega wówczas rozstrzygnięciu na podstawie przepisów właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na art. 4 KM OECD lub KM ONZ). W omawianym zaś przypadku w chwili nałożenia podatku od wyjścia podatnik podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie emigracji, natomiast w chwili zbycia składnika majątku jest rezydentem państwa imigracji. Oba państwa wyznaczają zakres swoich jurysdykcji na podstawie zasady nieograniczonego obowiązku podatkowego, lecz status rezydenta obu z nich podatnik ma w dwóch różnych momentach (nie zaś jednocześnie). W tym przypadku dochodzi zatem do *sui generis* konfliktu rezydencji (niejednoczesnej), wywołanego *de facto* przez prawo krajowe państwa emigracji, ustanawiające podatek od wyjścia. Gdyby podatek ten nie był bowiem wprowadzony, to zrealizowany zysk podlegałby opodatkowaniu co do zasady w państwie aktualnej rezydencji podatnika, w którym obowiązuje podatek od zysków ze zbycia składników majątku (abstrahując od poszczególnych postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Można także przyjąć, że nakładanie podatków od wyjścia prowadzi do kolizji zasad źródła. Trzeba mieć bowiem na względzie, że źródło dochodu występuje

5 W. Ying, S. Yan, *International Taxation*, Beijing 2014, s. 43; Ch. HJI Panayi, *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 15.

w tym państwie, w którym dochód ten (zgodnie z prawodawstwem tego państwa) powstał⁶. Z uwagi na przepisy państwa emigracji należy stwierdzić, że przychód (hipotetyczny zysk narosły do momentu wyjścia), zgodnie z wewnętrznymi przepisami prawa podatkowego, powstał w tym państwie. Z kolei z punktu widzenia ustawodawstwa państwa imigracji całkowity zysk ze zbycia składników majątku ma źródło w tym państwie. Mając na uwadze powyższe, nakładanie podatków od wyjścia powoduje powstanie podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Przyczyną tego zjawiska jest szczególnego rodzaju konflikt niejednoczesnej rezydencji oraz konflikt zasad źródła.

Zdaniem niektórych autorów w omawianym przypadku mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym⁷. W tej sytuacji następuje bowiem nałożenie roszczeń dwóch państw do tego samego dochodu (zysku), ale w pewnych odstępach czasowych, tj. kiedy podatnik był najpierw rezydentem jednego państwa, a następnie stał się rezydentem drugiego. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym zakłada jednak nałożenie takiego samego lub porównywalnego podatku na ten sam dochód (zysk) na dwóch różnych podatników⁸. W konstrukcji opodatkowania podatkiem od wyjścia, a następnie podatkiem od zysków ze zbycia składników majątku po emigracji mamy jednak do czynienia z tym samym podatnikiem. Należy się zgodzić, że zasadniczej zmianie ulega jego sytuacja podatkowa – staje się rezydentem innego państwa, co nie powoduje jednak, że mamy do czynienia z innym podatnikiem. Z tego względu trzeba przyjąć, że w przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia nie występuje podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym, gdyż mamy do czynienia z tożsamością podmiotu podlegającego opodatkowaniu.

Warto mieć na uwadze, że w omawianym przypadku może dojść także do zjawiska podwójnego nieopodatkowania. Dzieje się tak, gdy ani państwo emigracji, ani państwo imigracji nie opodatkowują ani hipotetycznego, ani realnego zysku ze zbycia składników majątku. Omawiane zjawisko polega na tym, że żadne z umawiających się państw nie ma prawa do opodatkowania wyników działalności podatnika⁹. Można wyróżnić następujące przyczyny podwójnego nieopodatkowania. Po pierwsze zjawisko to powstaje, gdy mamy do czynienia z niewłaściwym użyciem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z taką sytuacją mamy do czynienia, gdy działanie podatnika motywowane jest wyłącznie zamiarem uniknięcia opodatkowania i narusza fundamentalne oczekiwania oraz istotę przyjętej

6 W. Ying, S. Yan, *International...*, s. 33.

7 E.E. Şimşek, *Conflict of Qualification and Exit Taxation*, [w:] *Conflict of Qualification in Tax Treaty Law*, eds. E. Burgstaller, K. Haslinger, Wien 2007, s. 189.

8 H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 40.

9 M. Helminen, *The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?*, „European Taxation” 2013, No 7, s. 309.

przez oba państwa polityki traktatowej, a także godzi w cele umowy w szerokim rozumieniu¹⁰. Po drugie, zjawisko to może powstawać w związku z prawidłowym użyciem umów, lecz wynikać z następujących przyczyn:

- 1) może być rezultatem podwójnego zwolnienia danego dochodu w obu umawiających się państwach na gruncie prawa wewnętrznego,
- 2) może wynikać z podwójnego zwolnienia danego dochodu na gruncie danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- 3) powstaje, gdy na gruncie określonej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dany dochód jest zwolniony w jednym państwie, a na gruncie prawa wewnętrznego jest także zwolniony w drugim państwie,
- 4) gdy mamy do czynienia z konfliktem kwalifikacji (co oznacza, że umawiające się państwa stosują w danym przypadku inne przepisy danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania)¹¹.

W przypadku opodatkowania składników majątku objętych podatkiem od wyjęcia w praktyce możemy mieć do czynienia ze zjawiskiem podwójnego nieopodatkowania, które może być wynikiem następujących sytuacji (powiązanych ze wskazanymi powyżej przyczynami). Po pierwsze, podatnik może świadomie zmierzać do uniknięcia opodatkowania, wykorzystując przy tym przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (niewłaściwe użycie umów). Dotyczy to tzw. sztucznej emigracji. W przypadku, w którym dane państwo (wyjścia) opodatkowuje zyski ze zbycia składników majątku, lecz nie stosuje opodatkowania podatkiem od wyjęcia, podatnik może emigrować do państwa, w którym w ogóle nie występuje pierwszy ze wskazanych reżimów opodatkowania.

Ponadto podwójne nieopodatkowanie zysków ze zbycia składników majątku (niezrealizowanych bądź zrealizowanych) może być także rozpatrywane na gruncie przypadków właściwego użycia umów, opisanych powyżej. Mamy wówczas do czynienia z rzeczywistą emigracją, podwójne zaś nieopodatkowanie jest jedynie „efektem ubocznym” zmiany rezydencji. Przede wszystkim występują sytuacje, w których – zgodnie z prawodawstwem wewnętrznym w państwie emigracji – nie obowiązuje podatek od wyjęcia, w państwie zaś imigracji zbycie składników majątku nie jest objęte opodatkowaniem. Można wyobrazić sobie również scenariusz przewidujący, że zysk (zarówno hipotetyczny, jak i zrealizowany) ze zbycia składników majątku jest zwolniony z opodatkowania na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Taki przypadek ma jednak charakter marginalny, gdyż ani KM OECD, ani KM ONZ, będące powszechnie akceptowanymi wzorami umów, nie przewidują takiego rozwiązania. Z całą pewnością jednak może powstać sytuacja, w której na gruncie umowy o unikaniu podwójne-

10 S. van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties*, The Hague 1998, s. 258.

11 G.I. Matsos, *Greece*, [w:] *Double Non-Taxation* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a), Amersfoort 2004, s. 355; A. Scapa, *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, „Intertax” 2005, No 7/8, s. 266–267.

go opodatkowania zysk będzie zwolniony w jednym państwie (np. hipotetyczny zysk w państwie emigracji), a na podstawie prawa wewnętrznego państwa imigracji zysk zrealizowany będzie także zwolniony (oraz można rozpatrzyć sytuację odwrotną – na gruncie umowy zrealizowany zysk będzie zwolniony, a na gruncie prawa wewnętrznego zwolniony będzie zysk hipotetyczny). Ostatni przypadek powstania podwójnego nieopodatkowania dotyczy konfliktu kwalifikacji. Oznacza to, że państwo wyjścia i państwo wejścia stosują inne przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do zysku hipotetycznego i zrealizowanego (o czym mowa będzie szerzej w następnych podrozdziałach)¹².

Warto mieć także na względzie, że nakładanie podatków od wyjścia wiąże się z możliwością powstania częściowego podwójnego nieopodatkowania. Dotyczy to sytuacji, w której państwo emigracji nie nakłada podatku od wyjścia, państwo zaś imigracji opodatkuje jedynie wartość składnika majątku, która wzrosła po transferze rezydencji (przez mechanizm *step-up*, o którym jest mowa w następnych podrozdziałach)¹³. W przypadku emigracji spółek taka sytuacja będzie zachodziła, gdy państwo wyjścia nie nakłada podatku od wyjścia, a państwo wejścia dokonuje wyceny składników majątku na potrzeby amortyzacji według wartości rynkowej (jest to także szczególna postać mechanizmu *step-up*). Częściowe podwójne nieopodatkowanie powstanie również w sytuacji, w której państwo emigracji nakłada podatek od wyjścia (opodatkowując wzrost wartości majątku do momentu emigracji), państwo zaś imigracji nie stosuje podatku od zbycia składników majątku¹⁴. Ponadto zjawisko to wystąpi także, gdy państwo wyjścia uwzględni stratę powstałą po zmianie rezydencji, a państwo wejścia stosuje mechanizm *step-up*¹⁵. Częściowe podwójne nieopodatkowanie (bądź częściowe podwójne opodatkowanie) może występować także, gdy państwo imigracji stosuje system *step-up*, lecz państwo emigracji i państwo imigracji przyjmują inną wartość składników majątku z chwili wyjścia¹⁶. W przypadku emigracji spółek może to prowadzić do możliwości dokonywania odpowiednio wyższych bądź niższych odpisów amortyzacyjnych zmniejszających przychód oraz do opodatkowania niższego lub wyższego wzrostu wartości składników majątku przy ich ewentualnym zbyciu¹⁷.

12 A.R. Huerta, *Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law*, [w:] *Conflict...*, s. 20.

13 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 192.

14 *Ibidem*, s. 205–207.

15 D. Zernova, *Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market*, „Intertax” 2011, No 10, s. 488.

16 *Ibidem*, s. 488.

17 Komisja Wspólnot Europejskich, Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – *Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich*, Bruksela, 19 grudnia 2006 r., KOM(2006)825.

W praktyce opodatkowania podatkiem od wyjścia oraz podatkiem od zysków ze zbycia składników majątku mogą wystąpić sytuacje wskazane w tabeli 3.

Tabela 3. Opodatkowanie podatkiem od wyjścia oraz podatkiem od zysków ze zbycia składników majątku – podwójne opodatkowanie (nieopodatkowanie)

Wyszczególnienie	Państwo emigracji	Państwo imigracji
Brak podwójnego opodatkowania (nieopodatkowania)	Brak podatku od wyjścia	Podatek od zysków ze zbycia składników majątku
Podwójne opodatkowanie	Podatek od wyjścia	Podatek od zysków ze zbycia składników majątku
Podwójne nieopodatkowanie	Brak podatku od wyjścia	Brak podatku od zysków ze zbycia składników majątku
Częściowe podwójne nieopodatkowanie¹⁸	Brak podatku od wyjścia	Podatek od zysków ze zbycia składników majątku (+ <i>step-up</i>)
	Podatek od wyjścia	Brak podatku od zysków ze zbycia składników majątku
	Podatek od wyjścia z możliwością odliczenia straty po emigracji	Podatek od zysków ze zbycia składników majątku (+ <i>step-up</i>)
	Podatek od wyjścia – brak porozumienia co do wartości składników majątku z chwili emigracji	Podatek od zysków ze zbycia składników majątku (+ <i>step-up</i>) – brak porozumienia, co do wartości składników majątku z chwili emigracji

Źródło: opracowanie własne.

4.3. Zakres stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W pierwszej kolejności trzeba ustalić, czy przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, oparte na KM OECD i KM ONZ, mają zastosowanie do podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia, a następnie podatkiem

¹⁸ Ostatni przypadek obejmuje także częściowe podwójne opodatkowanie.

od zbycia składników majątku. W tym obszarze należy zapoznać się z zakresem podmiotowym i przedmiotowym obu wzorców umownych. Zanim to jednak nastąpi warto przyjrzyć się charakterowi prawnemu wskazanych konwencji.

Należy zauważyć, że KM OECD i KM ONZ stanowią dwa ustandaryzowane, powszechnie wykorzystywane na świecie wzorce, które kształtują praktykę traktatową państw. Znaczenie innych międzynarodowych konwencji modelowych jest realnie niewielkie. Niektóre państwa, np. USA i Holandia, wypracowały także w tym zakresie własne wzorce, lecz nie mają one charakteru uniwersalnego i wyrażają jedynie interesy tego państwa¹⁹. Z powyższych względów na potrzeby prezentowanej rozprawy omawiane są poszczególne artykuły zawarte jedynie w KM OECD i KM ONZ.

KM OECD została zaprojektowana jako wzorzec dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państw należących do OECD, które należy zaliczyć do grona państw wysoko rozwiniętych. Z kolei KM ONZ stanowi wzór umowy bilateralnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku pomiędzy państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się. Konwencja ta ma zatem chronić interesy fiskalne tej drugiej kategorii państw²⁰.

Należy zaznaczyć, że obie powyżej wskazane konwencje nie mają charakteru normatywnego²¹. Nie stanowią one, w odróżnieniu od wzorowanych na nich bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Są to *sui generis* niewiążące środki, które wykorzystywane są w procesie negocjacji umów bilateralnych²². KM OECD i KM ONZ towarzyszą oficjalne komentarze do nich. One także nie mają normatywnego charakteru, niemniej jednak są wykorzystywane w procesie wykładni i stosowania norm umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na wyżej wskazanych konwencjach²³. Warto zaznaczyć, że komentarz do KM OECD określany jest w literaturze jako „zasady postępowania” (ang. *rule of conduit*) dla sądów i organów podatkowych²⁴. Komentarz do KM ONZ nie jest w praktyce tak często wykorzystywany z uwagi na powielanie treści komentarza do KM OECD lub odwoływanie się bezpośrednio do niego.

Z punktu widzenia tematyki przedstawianej w pracy należy przyjrzyć się poszczególnym postanowieniom KM OECD i KM ONZ, na których oparte są prze-

19 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 41–59.

20 *Ibidem*, s. 64.

21 D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 42–43.

22 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 75.

23 N. Blokker, *Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, [w:] *The Legal Status of the OECD Commentaries*, eds. S. Douma, F. Engelen, Amsterdam 2008, s. 22 i n.

24 K. Kimura, *The Commentary of the OECD Model Tax Convention as Two-Tier Soft Law. Rule of Conduct for Tax Authorities and Living Law for Taxpayers*, [w:] *International Tax Law*, ed. A. Amatucci, Alphen aan den Rijn 2012, s. 251.

pisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 1 obu konwencji zakresem podmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania objęte są osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach. Nie ulega zatem wątpliwości, że w momencie nałożenia podatku od wyjęcia, a następnie podatku od zysku ze zbycia składników majątku podatnik jest rezydentem odpowiednio państwa emigracji i państwa imigracji. W związku z tym podatnicy podlegający opodatkowaniu tymi podatkami z tej perspektywy objęci są zakresem podmiotowym umów, opartych na analizowanym przepisie obu konwencji.

Zakresem umów bilateralnych, opartych na KM OECD i KM ONZ, objęte są „osoby”. Definicja tego terminu znajduje się w art. 3 ust. 1 lit. a obu konwencji. Zgodnie z tym artykułem, określenie „osoba” oznacza osobę fizyczną, spółkę oraz każde inne zrzeszenie osób. Nie ma zatem wątpliwości, że przepisy umów znajdują zastosowanie do emigrujących osób fizycznych. Z kolei pod pojęciem „spółka” rozumie się osobę prawną lub inną jednostkę organizacyjną, którą dla celów podatkowych traktuje się jako osobę prawną (art. 3 ust. 1 lit. a KM OECD i KM ONZ). W związku z powyższym, co istotne z punktu widzenia tej rozprawy, za „osobę” będzie na pewno uznana spółka kapitałowa oraz każda inna jednostka organizacyjna, która traktowana jest dla celów podatkowych jak osoba prawna²⁵. Pojawia się jednak problem objęcia zakresem podmiotowym umów spółek niemających osobowości prawnej. W tym aspekcie decydujące jest to, w jaki sposób dany system prawny traktuje spółki osobowe. Jeśli dana spółka traktowana jest tak jak osoba prawna (np. we Francji czy w Hiszpanii bądź Polsce spółka komandytowo-akcyjna), to oznacza, że ma status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i stanowi „osobę” w rozumieniu umów opartych na KM OECD i KM ONZ. Jeśli natomiast spółka jest transparentna podatkowo (jak np. w Polsce pozostałe spółki osobowe czy w Niemczech), to nie stanowi „osoby” i nie może korzystać z mechanizmów wynikających z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁶. Powyższe oznacza, że zakresem podmiotowym KM OECD i KM ONZ objęte są osoby fizyczne, spółki kapitałowe i spółki osobowe, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych²⁷.

Warto mieć także na uwadze, że komentarz do art. 1 KM OECD ogranicza zakres podmiotowy konwencji. W pkt. 7 tego komentarza wskazuje się, iż celem konwencji jest m.in. zapobieganie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Wynika

25 K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do artykułu 3, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 229.

26 Z. Kukulski, *Międzynarodowe prawo podatkowe, [w:] Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. III, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 36.

27 Objęcie zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania spółek transparentnych podatkowo z perspektywy prezentowanej rozprawy ma drugorzędne znaczenie, gdyż – jak podkreślono w poprzednich podrozdziałach – spółki te nie podlegają podatkowi od wyjęcia w związku ze zmianą rezydencji.

to z faktu, że podatnicy mogą wykorzystywać różnice między ustawodawstwami różnych państw (pkt 7.1). W przypadku, gdy podatnik odwołuje się do „sztucznych konstrukcji prawnych” państwa mają prawo do odmowy zastosowania przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Komentarz do KM OECD wprost odwołuje się do zdarzeń podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia. Wskazane zostało, w jakich przypadkach działanie podatnika może stanowić „sztuczną konstrukcję prawną”. Dotyczy to sytuacji, gdy osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania i wszystkie interesy gospodarcze w jednym państwie oraz posiadająca znaczący pakiet udziałów w spółce, decyduje się sprzedać swój pakiet i uniknąć podatku od zysku ze zbycia składników majątku (art. 13 ust. 5 KM OECD), w związku z czym przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa, w którym taki zysk jest nisko opodatkowany lub zwolniony z podatku (pkt 9).

Zgodnie z pkt. 9.4 komentarza państwa nie są zobowiązane do przyznania korzyści na mocy danej umowy, gdy dokonano transakcji, której celem jest nieprawidłowe skorzystanie z przepisów takiej umowy. Wynika z tego zatem, że państwo powinno każdorazowo zbadać, czy dana transakcja stanowi „sztuczną konstrukcję prawną”. Jeśli zatem jedynym celem wyjścia podatnika jest uzyskanie korzyści podatkowych, państwo może odmówić objęcia go w tym przypadku korzystnym dla niego przepisem umowy (pod warunkiem obowiązywania w prawodawstwie wewnętrznym odpowiedniej podstawy prawnej). W praktyce może się jednak zdarzyć, że emigracja podatnika jest podyktowana innymi względami aniżeli podatkowymi. Nie można wówczas, w przypadku zbycia np. znaczącego pakietu udziałów lub akcji, odmówić zastosowania odpowiedniego postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁸. Należy pamiętać, że państwa często nie muszą odwoływać się do powyżej opisanego sposobu działania, tj. odmawiania korzyści płynących z danej umowy, gdyż w ramach ustawodawstwa wewnętrznego wprowadzają m.in. podatek od wyjścia. Zgodność wprowadzania tego rodzaju podatków z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania zostanie omówiona w następnych podrozdziałach.

W tym miejscu należy zastanowić się, czy przypadki opodatkowania podatkiem od wyjścia objęte są zakresem przedmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na KM OECD i KM ONZ (nie ulega bowiem wątpliwości, że podatki od zbycia składników majątku objęte są zakresem przedmiotowym takich umów jako podatki od zysku z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego). Artykuł 2 ust. 2 obu konwencji wskazuje, jakiego rodzaju podatki podlegają umowie. Zgodnie z tym ustępem (w takim samym brzmieniu w obu konwencjach), za podatki od dochodu i od majątku uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub części majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia własności

28 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 193.

majątku ruchomego lub nieruchomego, podatki od całkowitych kwot pensji bądź wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od przyrostu majątku.

Warto mieć na uwadze, co podkreślono w rozdziale pierwszym, że w niektórych ustawodawstwach podatek od wyjścia jest częścią podatku dochodowego, w innych częścią podatku od zbycia składników majątku, zdarza się także, że stanowi oddzielną regulację podatkową. Nie budzi wątpliwości, że w pierwszym i drugim z wymienionych przypadków podatek od wyjścia objęty jest zakresem umów opartych na omawianych konwencjach (wówczas podatek ten będzie wymieniony wprost w art. 2 ust. 3 odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania)²⁹. Warto natomiast zastanowić się, czy właściwe umowy mają zastosowanie, gdy podatek od wyjścia stanowi autonomiczną regulację podatkową i nie jest wprost wymieniony w art. 2 ust. 3 właściwej umowy.

Podwójne opodatkowanie w analizowanym przypadku ujawnia się w momencie zbycia składników majątku, które podlegały opodatkowaniu podatkiem od wyjścia. Z jednej strony mamy bowiem do czynienia z opodatkowaniem wynikającym z powstania zysków ze zbycia składników majątku, z drugiej zaś z hipotetycznym zyskiem ze zbycia takich składników. Można by zatem uznać, że w obu przypadkach występuje podatek od zysku z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego (w myśl art. 2 ust. 2 KM OECD i KM ONZ). Niemniej jednak trzeba mieć na uwadze, że w przypadku podatku od wyjścia można mówić jedynie o hipotetycznym zysku, nie zaś zysku *sensu stricto*, w rozumieniu przepisów konwencji. Nie można przy tym zgodzić się z poglądem V. Chanda (wypracowanym na gruncie niewłaściwego odczytania komentarza do KM OECD), zgodnie z którym przeniesienie własności majątku ruchomego i nieruchomego prowadzi także do przyrostu majątku w rozumieniu art. 13 KM OECD³⁰. Przyrost majątku nie jest równoważny z przeniesieniem własności, co nie oznacza jednak, że ten pierwszy przypadek wyłączony zostaje z zakresu art. 13 właściwej umowy bilateralnej. Wskazuje na to wprost pkt 7 komentarza do art. 13 do KM OECD i KM ONZ. Nie można jednak odczytywać tego punktu w taki sposób, że przyrost majątku jest tym samym, co przeniesienie majątku. Istotnie skutki obu przypadków na gruncie konwencji są równoważne, jednakże wprowadzanie powyżej wskazanego uproszczenia nie pozwala na prawidłowe określenie zakresu przedmiotowego konwencji w odniesieniu do podatku od wyjścia.

W konsekwencji można przyjąć, że podatek od wyjścia mieści się w zakresie przedmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na obu konwencjach jako podatek od przyrostu majątku. W rzeczywistości polskie wersje KM OECD i komentarza do tej konwencji posługują się błędnym tłumaczeniem

29 *Ibidem*, s. 194.

30 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: 15.03.2016).

pojęcia *taxes on capital appreciation*, przyjmując, że są to „podatki od przyrostu majątku”. Właściwsze byłoby tłumaczenie: „podatki od wzrostu wartości majątku”. W tym przypadku opodatkowaniu podlega bowiem zwiększenie wartości danego majątku, nie zaś zwiększenie masy majątkowej podatnika przez przyłączenie do niej składników majątku wcześniej do niej nienależących³¹. Podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa danego składnika majątku z chwili wyjścia, pomniejszona co do zasady o koszty nabycia. Uwzględnia się zatem hipotetyczny wzrost wartości majątku na moment emigracji, abstrahując od faktu, że jeszcze nie nastąpiło jego faktyczne zbycie. Przyjęcie tego stanowiska może jednak wiązać się z tym, że podatek od wyjścia będzie uznany za podatek majątkowy. W konsekwencji będzie to miało wpływ na wybór przepisu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozdzielającego roszczenia podatkowe pomiędzy państwa strony umowy.

W celu odpowiedzi na pytanie, czy podatek od wzrostu wartości majątku jest podatkiem majątkowym należy określić istotę tej szerszej kategorii podatków. Zdaniem B. Brzezińskiego podatki majątkowe można podzielić na cztery grupy:

- 1) podatki od posiadania majątku,
- 2) podatki od przyrostu majątku,
- 3) podatki od wzrostu wartości majątku oraz
- 4) podatki od transformacji substancji majątkowej³².

M. Kalinowski wskazuje, że podatki majątkowe w szerokim rozumieniu obejmują podatki nakładane w związku z posiadaniem składników majątku, w związku z czynnościami, których przedmiotem są takie składniki oraz w związku z realizacją przyrostu wartości majątku. Podkreśla on przy tym, że w drugim z wymienionych przypadków, jeżeli czynności mają charakter odpłatny, to mamy raczej do czynienia z podatkami od wydatków. Z kolei podatki obciążające zrealizowany przyrost wartości majątku (czyli *de facto* podatki od zbycia składników majątku – uwaga aut.), powinny podlegać zaliczeniu do grupy podatków dochodowych³³.

Zanim zostanie omówiona natura podatków od wzrostu wartości majątku, należy przyrzeć się istocie zbliżonych do nich w swym charakterze podatków od zbycia składników majątku. Trzeba mieć na uwadze, że w światowej literaturze nie ma konsensusu co do natury tych podatków³⁴. Jedni autorzy twierdzą, że są to podatki dochodowe, inni zaś, że majątkowe³⁵. W dużej mierze znaczenie ma to, jaka

31 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 48–49.

32 *Ibidem*, s. 48.

33 M. Kalinowski, *Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 70–71.

34 S. Simontacchi, *Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)*, [w:] *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Alphen aan den Rijn 2008, s. 130–131.

35 S. Simontacchi, *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention. With Special Regard to Immovable Property*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 121–122.

teoria dochodu została przyjęta w danym państwie – czy teoria źródła, czy teoria oparta na koncepcji dochodu według Schanza–Haiga–Simonsa. W praktyce jednak w każdym przypadku teorie ekonomiczne schodzą na drugi plan, istotne zaś jest, jaka definicja dochodu została przyjęta przez dane państwo³⁶.

Problem klasyfikacji tych podatków rozwiązują niejako KM OECD i KM ONZ. Przede wszystkim, zyski ze zbycia składników majątku, uregulowane w art. 13 obu konwencji, znajdują się w rozdziale III konwencji dotyczącym opodatkowania dochodu. Ponadto z *Raportu OECD* z 1988 r. dotyczącego opodatkowania majątku wynika, że pojęcie dochodu obejmuje także zyski ze zbycia składników majątku. Jest to przede wszystkim efektem zasad ustalania podstawy opodatkowania. W tym przypadku podstawę tę stanowi wzrost wartości majątku w określonym czasie, nie zaś wartość majątku netto³⁷. Nie sposób nie zgodzić się z taką klasyfikacją. Warto zwrócić bowiem uwagę, że w przypadku podatku od zysków ze zbycia składników majątku podstawę opodatkowania ustala się według zasad podobnych jak w podatkach dochodowych. Szczęólnego znaczenia nabiera tutaj zasada ustalania kosztów uzyskania przychodów, czyli kategoria właściwa dla podatków dochodowych. W podatkach majątkowych pomija się tego rodzaju koszty, istotne znaczenie ma jedynie wartość majątku w danym punkcie czasowym. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że podatek od zysków ze zbycia składników majątku stanowi podatek dochodowy (co ma znaczenie w szczególności w państwach, które przyjmują szeroką definicję dochodu, obejmującą tego rodzaju zyski).

Bazując na powyższych ustaleniach, warto udzielić odpowiedzi na kluczowe pytanie, tj. jaki charakter ma podatek od wzrostu wartości majątku? Podobnie jak w przypadku podatku od zysku ze zbycia składników majątku w doktrynie nie został wypracowany konsensus. Zdaniem K. Holmesa niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku nie stanowią dochodu³⁸. Z kolei M. Lang wskazuje, że natura zysku ze zbycia składników majątku oraz wzrostu wartości majątku są do siebie zbliżone³⁹. Podkreśla on, że problem ten rozstrzyga pkt 9 komentarza do KM OECD (do art. 13), z którego wynika, że opodatkowanie wzrostu wartości majątku powinno odbywać się na takich samych zasadach, jak w przypadku zbycia składników majątku. Z tego względu, choć nie następuje rzeczywiste zbycie składników majątku, to wzrost wartości majątku objęty jest postanowieniami art. 13 KM OECD (KM ONZ), jeżeli przepisy prawa krajowego zrównują rzeczywiste zbycie składników majątku ze wzrostem wartości majątku⁴⁰. W takiej sytuacji mamy do czynienia z podatkami dochodowymi, nie zaś majątkowymi.

36 *Ibidem*, s. 121–122.

37 *Ibidem*, s. 139–142.

38 K. Holmes, *The Concept of Income: A Multi-Disciplinary Analysis*, Amsterdam 2001, s. 381.

39 M. Lang, „Taxes Covered” – What is a „Tax” According to Article 2 of the OECD Model?, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 2005, No 6, s. 219.

40 M. Opitowski, *Artykuł 13. Zyski z przeniesienia własności majątku*, [w:] *Model...*, s. 863.

Abstrahując od rezultatów rozstrzygnięcia tego sporu na gruncie komentarza do KM OECD, warto zwrócić uwagę na naturę podatków od wzrostu wartości majątku, patrząc przez pryzmat istoty podatku od wyjścia. W tym celu należy nawiązać do zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadku tego podatku. Podstawę tę stanowi wartość składnika majątku w momencie wyjścia, pomniejszona o koszty uzyskania przychodów w postaci przede wszystkim kosztów nabycia takiego składnika. Na pierwszy rzut oka widać, że zasady ustalania podstawy opodatkowania nawiązują do takowych zasad obowiązujących na gruncie podatków dochodowych. Gdyby podatki te miały mieć charakter podatków majątkowych, należałoby brać pod uwagę wartość składnika majątku, nie uwzględniając kosztów nabycia. Ponadto trzeba mieć na względzie, że w przypadku podatków od wyjścia możemy mówić o pewnej kategorii zysku (dochodu), powstałego w okresie, gdy dany podatnik był rezydentem państwa wyjścia. Podatnik uzyskuje hipotetyczny dochód i przyjmuje się fikcję zbycia składników majątku w związku z faktem, że państwo wyjścia co do zasady traci prawo późniejszego opodatkowania zrealizowanych zysków ze zbycia składników majątku. Dodatkowo w przypadku, gdy państwo emigracji przyznaje bezpośrednie odroczenie płatności podatku i uwzględnia stratę powstałą po emigracji, to taki zysk (dochód) staje się zyskiem zrealizowanym, zbliżającym się swoim charakterem do zysku ze zbycia składników majątku (co nie ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego). Wobec powyższego nie powinno budzić wątpliwości, że podatek od wyjścia, a szerzej podatek od wzrostu wartości majątku, nie jest podatkiem majątkowym⁴¹.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że podatek od wyjścia będzie objęty zakresem przedmiotowym umów bilateralnych, opartych na KM OECD i KM ONZ jako podatek od wzrostu wartości majątku, który ma charakter podatku dochodowego.

4.4. Normy rozdzielające roszczenia podatkowe pomiędzy państwa – strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Prawidłowe ustalenie normy rozdzielającej roszczenia podatkowe pomiędzy państwa – strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku nałożenia podatku od wyjścia ma doniosłe znaczenie. Należy mieć na względzie, że z perspektywy dwóch umawiających się państw, mamy *de facto* do czynienia z dwoma zdarzeniami powodującymi powstanie zjawiska podwójnego opodatkowania.

41 V. Chand, *Exit Charges...*

wania (ewentualnie podwójnego nieopodatkowania). Dla państwa wyjścia zdarzenie wiąże się co do zasady z momentem zmiany rezydencji podatkowej, dla państwa wejścia zaś z momentem zbycia składników majątku. Oznacza to w praktyce, że państwa te mogą odwoływać się, mając na uwadze przepisy prawa wewnętrznego, do różnych przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, celem rozdzielenia swoich roszczeń podatkowych.

W tym miejscu należy zastanowić się, jakie przepisy umów mogą być wzięte pod uwagę jako normy rozdzielające roszczenia podatkowe w przypadku nakładania podatku od wyjścia. W pierwszej kolejności trzeba rozważyć możliwość zastosowania art. 7 ust. 1 umowy, wzorowanego na KM OECD i KM ONZ. Zgodnie z tym przepisem (który ma podobne brzmienie w obu konwencjach), zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa (państwa rezydencji) osiągnięte z działalności gospodarczej wykonywanej w drugim państwie podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji przedsiębiorstwa. W przypadku jednak, gdy działalność przedsiębiorstwa spełnia kryteria pozwalające uznać ją za funkcjonowanie zakładu w drugim państwie, to zyski osiągnięte za pośrednictwem zakładu mogą być opodatkowane w państwie położenia zakładu. Państwo niebędące państwem rezydencji przedsiębiorstwa nie może opodatkować dochodów z działalności w tym państwie, dopóki aktywność przedsiębiorstwa nie zostanie w tym państwie uznana za zakład⁴².

W przypadku podatku od wyjścia zastosowanie tej normy może nastąpić, gdy na gruncie wewnętrznego prawa danego państwa zmiana rezydencji podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, która nie wiąże się ze zbyciem składników majątku, prowadzi do powstania dochodu klasyfikowanego do źródła „dochody z działalności gospodarczej”⁴³. Wówczas prawo do opodatkowania takiego dochodu przyznane będzie, zgodnie z art. 7 ust. 1 właściwej umowy, państwu dotychczasowej rezydencji. Artykuł 7 właściwej umowy może mieć także zastosowanie, pod warunkiem odpowiedniej klasyfikacji na gruncie prawa wewnętrznego, w przypadku, gdy zakład położony w jednym państwie przeniesie składniki majątku przypisane do tego zakładu do macierzystego przedsiębiorstwa (czyli centrali, ang. *head office*) lub innego zakładu położonego za granicą albo dojdzie do przeniesienia zakładu za granicę (wraz ze składnikami majątku tego zakładu). Taka sytuacja może również nastąpić, gdy spółka przeniesie składniki swojego majątku do zakładu położonego w innym państwie. We wszystkich wskazanych sytuacjach państwo wejścia będzie najczęściej opodatkowywać zrealizowany następnie zysk na podstawie art. 13 właściwej umowy. W przypadku realizacji zysków ze zbycia składników majątku, związanych z działalnością gospodarczą, państwo wejścia będzie mogło również odwołać się do brzmienia art. 7 właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

42 Z. Kukulski, *Międzynarodowe prawo...*, s. 40.

43 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 195.

Na pierwszy rzut oka można zauważyć, że w omówionych przypadkach z perspektywy państwa wyjścia i państwa wejścia zastosowanie mogą znaleźć inne przepisy umów, opartych na KM OECD lub KM ONZ, o czym będzie mowa poniżej. Niemniej jednak, jeżeli na moment zmiany rezydencji państwo wyjścia klasyfikuje jakiś przychód jako związany z działalnością gospodarczą, a państwo wejścia w chwili zbycia składników majątku, co do zasady, będzie odwoływać się do przepisu umowy będącego odpowiednikiem art. 13 KM OECD i KM ONZ (bądź wystąpi sytuacja odwrotna), wówczas niewątpliwie powstanie konflikt kwalifikacji.

W praktyce jednak najczęściej w omawianych przypadkach będzie miał zastosowanie przepis oparty na art. 13 KM OECD lub KM ONZ. Regulacja ta dotyczy zysków ze zbycia składników majątku (odpowiednio nieruchomości, ruchomości stanowiących część majątku zakładu, statków morskich, statków powietrznych i barek żeglugi śródlądowej oraz ruchomości z nimi związanych, udziałów lub akcji pod określonymi warunkami oraz innego majątku).

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że przepis art. 13 odnosi się do przypadków zbycia (przeniesienia) składników majątku. Nie budzi zatem wątpliwości, że przepis ten powinien mieć zastosowanie z punktu widzenia państwa wejścia, które opodatkowuje zrealizowany zysk ze zbycia składników majątku (chyba że państwo inaczej klasyfikuje tego rodzaju dochody, o czym była mowa powyżej). Kluczowe jest jednak ustalenie, czy hipotetyczne zbycie, jakie następuje w przypadku nałożenia podatku od wyjścia, będzie objęte zakresem omawianego przepisu. Odpowiedź na to pytanie została częściowo udzielona w podrozdziale 4.3 dotyczącym zakresu przedmiotowego umów bilateralnych, opartych na KM OECD i KM ONZ.

Należy wskazać w tym miejscu, że ani KM OECD, ani KM ONZ nie posługuje się pojęciem „zbycie”. W związku z tym, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 3 ust. 2 obu konwencji, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, należy posilkować się znaczeniem pojęcia „zbycie”, wynikającym z wewnętrznego prawa podatkowego. Oznacza to, że o ile ustawodawstwo państwa wyjścia obejmuje zakresem terminu „zbycie” także zbycie hipotetyczne, wynikające ze wzrostu wartości majątku w danym okresie, wówczas nie ma wątpliwości, że podatek od wyjścia objęty będzie zakresem art. 13. W przeciwnym wypadku należy odwołać się do treści komentarza do KM OECD i KM ONZ, z którego nie wynika wprawdzie, że przyrost majątku stanowi przeniesienie własności, lecz który uznaje, że przyrost majątku oraz zbycie mają charakter równorzędny („opodatkowanie przyrostu majątku i rewaluacji wartości przedsiębiorstwa powinno dokonywać się na takich samych zasadach, jakie obowiązują w przypadku przeniesienia własności majątku”⁴⁴). Nie ma zatem wątpliwości, że podatek od wyjścia objęty jest zakresem art. 13 KM OECD i KM ONZ.

44 *Komentarz do Konwencji Modelowej OECD*, art. 13, pkt 9; *Komentarz do Konwencji Modelowej ONZ*, art. 13, pkt 9.

Ponadto, jak podkreśla V. Chand, intencją twórców art. 13 obu konwencji było objęcie wzrostu wartości majątku tym przepisem. W projekcie komentarza do KM OECD z 1962 r. wzrost wartości majątku został objęty zakresem art. 13 konwencji. Następnie Komitet Podatkowy OECD, rozważając ten problem, zaaprobował rozwiązanie wskazane w projekcie⁴⁵. Co więcej, przywołany autor podkreśla, że z orzecznictwa sądów wynika także, że podatek od wyjścia mieści się w normie art. 13 umów bilateralnych, opartych na KM OECD i KM ONZ. Jako przykład można wskazać holenderski Sąd Najwyższy, niemiecki Podatkowy Sąd Federalny czy Najwyższy Sąd Apelacyjny Republiki Południowej Afryki, zdaniem których hipotetyczne zyski ze zbycia składników majątku mogą być uznane na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania za zyski zrealizowane, a zatem zastosowanie znajduje art. 13 odpowiedniej umowy⁴⁶.

Ustaliwszy, że podatek od wyjścia może podlegać art. 13 umów, opartych na KM OECD i KM ONZ, należy zastanowić się, jakie konkretne ustępy tego artykułu będą miały zastosowanie. Ustępy 1, 2 i 3 uregulowane są w obu konwencjach w sposób analogiczny, więc regulacje te zostaną omówione łącznie (z pominięciem ust. 3, który ma marginalne znaczenie z punktu widzenia prezentowanej rozprawy), pozostałe ustępy będą omawiane oddzielnie.

Ustęp pierwszy, dotyczący opodatkowania zysków z nieruchomości, może mieć zastosowanie w przypadku, gdy dane państwo wprowadza ogólny podatek od wyjścia (co ma znaczenie zarówno z punktu widzenia osób fizycznych, jak i spółek). W praktyce jednak zmiana rezydencji nie jest istotna z perspektywy omawianego przepisu, gdyż prawo do opodatkowania tego rodzaju zysku przyznane jest państwu położenia nieruchomości. Z tego względu nawet państwa, które przewidują ogólny system opodatkowania podatkiem od wyjścia, np. Kanada, wyłączają tego rodzaju składniki majątku spod systemu opodatkowania tym podatkiem.

Opodatkowanie zysków ze zbycia składników majątku stanowiących część majątku zakładu może pojawić się w przypadku, gdy zakład położony w danym państwie przenosi składniki swojego majątku (wszystkie bądź wybrane) do innego państwa lub do centrali. Kiedy państwa przewidują w takiej sytuacji opodatkowanie podatkiem od wyjścia, hipotetyczny zysk podlega opodatkowaniu w państwie położenia zakładu (art. 13 ust. 2 KM OECD i KM ONZ). Oznacza to, że umowy odpowiednik art. 13 ust. 2 obu konwencji będzie rozdzielał roszczenia podatkowe państw w przypadku przeniesienia za granicę składników majątku zakładu, przyznając w tej sytuacji prawo do opodatkowania niezrealizowanego zysku państwu położenia zakładu – państwu wyjścia.

Z perspektywy tematu tej rozprawy najistotniejsze jest ustalenie zasad opodatkowania (rozdzielnie roszczeń majątkowych) w razie uzyskania (hipotetycznych)

45 Dokument Komitetu Podatkowego OECD z 15 czerwca 1962 r., FC/WP19(62)1, za: V. Chand, *Exit Charges...*

46 V. Chand, *Exit Charges...*

zysków z innych składników majątku. Rozważania te należy, dla zachowania porządku chronologicznego, rozpocząć od opodatkowania zysków ze zbycia udziałów lub akcji (co ma istotne znaczenie dla pracy, gdyż wiele państw nakłada podatek od wyjścia w związku z hipotetycznym zbyciem udziałów lub akcji).

W efekcie należy zwrócić uwagę na zasady rozdzielenia roszczeń podatkowych, wskazanych w art. 13 ust. 4 i 5 KM OECD (rozwiązania przyjęte w KM ONZ zostaną przedstawione poniżej). Artykuł 13 ust. 4 KM OECD wprost odnosi się do przypadku zysków ze zbycia akcji lub udziałów (w konstrukcji tzw. klauzuli nieruchomościowej). Z kolei art. 13 ust. 5 KM OECD dotyczy zbycia składników majątku, niewymienionych w poszczególnych ustępach art. 13 (o czym będzie szerzej mowa poniżej). Oznacza to, że artykuł ten obejmuje przypadek zbycia udziałów lub akcji, innych niż wymienione w art. 13 ust. 4 KM OECD.

Zyski ze zbycia udziałów lub akcji osiągające ponad 50% wartości bezpośrednio bądź pośrednio z nieruchomości mogą być opodatkowane w państwie położenia tej nieruchomości (art. 13 ust. 4 KM OECD). Ustęp ten, regulujący tzw. klauzulę nieruchomościową, został wprowadzony do KM OECD w 2003 r. i jest wzorowany na analogicznej konstrukcji, występującej w KM ONZ, o której będzie mowa w poniżej. Klauzula nieruchomościowa odgrywa szczególną rolę. Eliminuje bowiem unikanie opodatkowania dochodu z tytułu zbycia nieruchomości położonej w danym państwie, która została uprzednio wniesiona jako aport do spółki, w związku ze zbyciem udziałów (akcji) tej spółki, które zgodnie z postanowieniami art. 13 ust. 5 KM OECD podlegałyby opodatkowaniu w państwie rezydencji zbywcy⁴⁷.

Klauzula nieruchomościowa przyznaje państwu położenia nieruchomości prawo do opodatkowania dochodów z przeniesienia własności udziałów lub akcji objętych za aport w postaci nieruchomości. Dzięki możliwości eliminacji zjawiska unikania opodatkowania, klauzula cieszy się dużą popularnością w praktyce traktatowej państw OECD⁴⁸.

Z punktu widzenia tematyki przedstawianej rozprawy należy zauważyć, że w przypadku zbywania udziałów lub akcji, które zostały nabyte w większości za wkład niepieniężny w postaci nieruchomości, zastosowanie może znaleźć art. 13 ust. 4 umowy, opartej na KM OECD. Co istotne, może także pojawić się po stronie państwa emigracji opodatkowanie podatkiem od wyjścia tego rodzaju udziałów lub akcji. Należy jednak zaznaczyć, że nawet w przypadku nałożenia na podatnika podatku od wyjścia państwo emigracji będzie musiało zastosować się do treści art. 13 ust. 4 właściwej umowy (jeżeli takowy wprowadziło do danej umowy), ponieważ ma on pierwszeństwo zastosowania przed art. 13 ust. 5 umowy, o czym jest mowa poniżej. W związku z tym roszczenia podatkowe będą rozdzielane zgodnie z art. 13 ust. 4 umowy. W chwili nałożenia podatku od wyjścia,

47 S. Simontacchi, *Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model*, „Bulletin for International Taxation” 2006, No 1, s. 29.

48 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 208.

a następnie podatku od zbycia składników majątku, *de facto* może powstać sytuacja konfliktu kilku jurysdykcji. Teoretycznie roszczenia podatkowe mogą być przyznane państwu emigracji, państwu imigracji oraz państwu położenia nieruchomości (jeżeli jest ono inne aniżeli wcześniej wskazane państwa). Zgodnie jednak z tzw. klauzulą nieruchomościową roszczenie podatkowe jest przyznane państwu położenia nieruchomości. Jeżeli państwo emigracji nakłada podatek od wyjścia, to wówczas nie ma możliwości rozstrzygnięcia podwójnego opodatkowania na gruncie metod określonych w art. 23A i 23B właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż opodatkowanie przez państwo emigracji i państwo położenia nieruchomości występuje, co do zasady, w różnych okresach sprawozdawczych. Należałoby zatem sięgnąć do przepisów umowy regulujących postępowanie polubowne.

Po zmianie rezydencji prawo do opodatkowania przyznane jest państwu położenia nieruchomości, właściwą zaś metodę unikania podwójnego opodatkowania stosuje państwo imigracji (badamy zatem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem położenia nieruchomości a państwem imigracji). Na pierwszy rzut oka wydawałoby się, że w przypadku, w którym obowiązuje tzw. klauzula nieruchomościowa emigracja nie może być motywowana chęcią uniknięcia opodatkowania w państwie wejścia (nie wystąpi zatem zjawisko tzw. sztucznej emigracji). Niemniej jednak podatnicy mogą w tym zakresie w sposób nieprawidłowy wykorzystywać przepisy umów, wybierając dla celów imigracji państwo, którego umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem położenia nieruchomości zawiera korzystną metodę unikania tegoż opodatkowania.

W tym miejscu należy także zwrócić uwagę na art. 13 ust. 5 KM OECD. Ma on zastosowanie, co podkreślono powyżej, do pozostałych zysków ze zbycia składników majątku. Dotyczy to także m.in. udziałów lub akcji, nieobjętych wyżej opisaną klauzulą nieruchomościową (opodatkowanie pozostałych składników majątku zostanie omówione poniżej). W przypadku tej regulacji zwolnieniu z opodatkowania w państwie źródła podlega dochód osiągnięty przez rezydenta państwa innego niż państwo położenia majątku, niezależnie od stopnia jej powiązania z majątkiem. Osoba taka musi być jednak właścicielem zbywanego majątku, np. akcji czy udziałów⁴⁹. Z tego artykułu jednoznacznie wynika zatem, że zysk uzyskany ze zbycia udziałów lub akcji podlega opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji podatnika. W tym aspekcie, w kontekście regulacji o podatkach od wyjścia dochodzi do wtórnej kolizji roszczeń podatkowych. Z jednej strony – zgodnie z ideą podatków od wyjścia niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku podlegają opodatkowaniu w państwie emigracji – poprzedniej rezydencji. Z drugiej zaś strony, zgodnie z art. 13 ust. 5 KM OECD podlegają one opodatkowaniu tylko w państwie „nowej” rezydencji. Problem ten zostanie omówiony w następnych podrozdziałach.

Mając na względzie powyższe, należy zauważyć, iż:

49 M. Opiłowski, *Artykuł 13...*, s. 891–892.

- 1) w przypadku zbycia udziałów lub akcji objętych za aport w postaci nieruchomości (i podlegających zakresowi klauzuli nieruchomościowej) zysk może być opodatkowany w państwie położenia nieruchomości;
- 2) w przypadku zbycia udziałów lub akcji, które nie podlegają postanowieniom art. 13 ust. 4 właściwej umowy zyski podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji.

Klauzula nieruchomościowa, uregulowana w art. 13 ust. 4 KM ONZ, odmiennie od jej odpowiednika w KM OECD, rozszerza zakres jej zastosowania także na zyski z przeniesienia własności udziałów (ang. *an interest*) w spółkach niemających osobowości prawnej, spółkach powierniczych oraz spółkach nieruchomościowych. KM ONZ w aktualnym brzmieniu, nadanym w 2011 r., przewiduje w art. 13 ust. 4 lit. a wyjątek wyłączający zastosowanie klauzuli nieruchomościowej. Nie pozwala on państwu na opodatkowanie położenia nieruchomości zysków z przeniesienia własności udziałów lub akcji w spółkach kapitałowych, w spółkach niemających osobowości prawnej, spółkach powierniczych oraz spółkach nieruchomościowych, których wartość pochodzi bezpośrednio bądź pośrednio głównie z majątku nieruchomego położonego w tym państwie, jeżeli działalność owych spółek polega na zarządzie tymi nieruchomościami. Jednocześnie dodano do art. 13 KM ONZ definicję terminu „głównie” (ang. *principally*). Zawarta jest ona w art. 13 ust. 4 lit. b KM ONZ. Zwrot „głównie” oznacza wartość majątku nieruchomego przekraczającą 50% łącznej wartości wszystkich środków trwałych stanowiących własność spółki kapitałowej, spółki niemającej osobowości prawnej, spółki powierniczej oraz spółki nieruchomościowej⁵⁰.

Należy mieć także na uwadze, że w KM ONZ zawarty jest art. 13 ust. 5, niemający swojego odpowiednika na gruncie KM OECD⁵¹. Regulacja ta wyraża wyjątek od reguły wskazanej w art. 13 ust. 4 KM ONZ. Przyznaje on prawo do opodatkowania zysku z przeniesienia własności udziałów (akcji) – innych niż objęte w zamian za wkład w postaci nieruchomości – państwu rezydencji spółki, której udziały (akcje) są zbywane. Regulacja ta stanowi przeciwieństwo do art. 13 ust. 5 KM OECD, gdyż konwencja owa pozbawia państwo rezydencji spółki prawa do opodatkowania tych zysków (chyba że miejsce rezydencji podatnika pokrywa się z miejscem rezydencji spółki). Regulacja ta ma jednak pewne ograniczenia. Nie znajduje zastosowania przede wszystkim tam, gdzie stosuje się klauzulę nieruchomościową. Ponadto na gruncie art. 13 ust. 5 KM ONZ prawo do opodatkowania zysków z tytułu przeniesienia własności innych udziałów (akcji) spółki przysługuje państwu jej rezydencji jedynie w przypadku, gdy transakcja taka dotyczy znaczącego bezpośredniego bądź pośredniego udziału w tej spółce. Prawo do opodatkowania przez państwo rezydencji spółki zysków ze zbycia innych udziałów (akcji) w tej spółce przysługuje temu państwu pod warunkiem po-

50 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 206–207.

51 J. Sasseville, *Definitional Issues Related to Article 13 (Capital Gains)*, [w:] *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2013, s. 71 i n.

siadania przez zbywcę znaczącego udziału w tej spółce w jakimkolwiek czasie w okresie 12 miesięcy poprzedzających transakcję zbycia jej udziałów (akcji). W literaturze podkreśla się więc, że regulacja ta ma charakter szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁵². Podobnie jak w przypadku opisanej powyżej tzw. klauzuli nieruchomościowej, objęcie tym przepisem spowoduje przyznanie roszczenia podatkowego państwu siedziby spółki, której udziały (akcje) są zbywane. Z tego też względu w sytuacji, w której państwo emigracji nakłada podatek od wyjścia, a państwo siedziby spółki, której udziały (akcje) są zbywane, opodatkowuje zrealizowany zysk, roszczenie podatkowe przysługuje temu drugiemu państwu. Podwójne opodatkowanie nie będzie mogło być rozstrzygnięte na gruncie metod unikania podwójnego opodatkowania, określonych w umownych odpowiednikach art. 23A i 23B KM ONZ (z tych samych przyczyn jak w przypadku klauzuli nieruchomościowej). Podobnie, jeżeli państwo imigracji nałoży podatek od zbycia tych udziałów lub akcji, to prawo do opodatkowania będzie przyznane państwu siedziby spółki, której udziały (akcje) są zbywane. W tym przypadku będzie mógł wystąpić podobny mechanizm niewłaściwego wykorzystywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jak opisany w części poświęconej tzw. klauzuli nieruchomościowej (sprowadzający się do działań polegających na unikaniu opodatkowania przez wybór najkorzystniejszej metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu).

Warto także zwrócić uwagę na art. 13 ust. 6 KM ONZ (o którym będzie także mowa poniżej) w kontekście zasad opodatkowania zysków ze zbycia udziałów lub akcji. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku zbycia udziałów lub akcji, które nie podlegają postanowieniom ust. 4 i 5, zyski podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji. W praktyce więc należy każdorazowo zbadać, czy dany zysk ze zbycia udziałów lub akcji nie jest objęty opisanymi powyżej klauzulami. Jeśli odpowiedź będzie przecząca, wówczas znajdzie zastosowanie przepis, który przyznaje roszczenie podatkowe państwu rezydencji.

Mając na względzie tematykę przedstawianej rozprawy i postanowienia KM ONZ, należy zauważyć, że:

- 1) w przypadku zbycia udziałów lub akcji objętych za aport w postaci nieruchomości (i podlegających zakresowi klauzuli nieruchomościowej) zysk może być opodatkowany w państwie położenia nieruchomości,
- 2) w przypadku zbycia udziałów lub akcji innych niż powyżej wymienione, zyski mogą być opodatkowane w państwie rezydencji spółki, której akcje bądź udziały podlegają zbyciu, pod warunkiem, że zbywca w okresie 12 miesięcy przed zbyciem posiadał bezpośrednio lub pośrednio co najmniej określony w umowie procent w kapitale tej spółki;
- 3) w przypadku zbycia udziałów lub akcji, które nie podlegają postanowieniom art. 13 ust. 4 i 5 właściwej umowy zyski podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji.

⁵² *Ibidem*, s. 209.

Warto zwrócić także uwagę, że zyski ze zbycia innych składników majątku, nie objętych art. 13 ust. 1–4 KM OECD i art. 13 ust. 1–5 KM ONZ, opodatkowane są wyłącznie w państwie rezydencji zbywcy (art. 13 ust. 5 KM OECD i art. 13 ust. 6 KM ONZ). Regulacja ta, poza opisanym powyżej znaczeniem dla opodatkowania zysków ze zbycia udziałów lub akcji, będzie miała zastosowanie w dwóch przypadkach. Po pierwsze, będzie to dotyczyć sytuacji, gdy ograniczonym podatkiem od wyjścia (oraz ewentualnie podatkiem ze zbycia składników majątku) będą objęte inne składniki majątku aniżeli wymienione w poszczególnych ustępach art. 13 obu konwencji. Po drugie, przepis ten znajdzie zastosowanie tam, gdzie występują ogólne podatki od wyjścia. W tym ostatnim przypadku szczególne znaczenie regulacja ta będzie miała dla podatków od wyjścia obciążających spółki (gdy następuje hipotetyczne – a następnie rzeczywiste – zbycie wszystkich składników majątku spółki).

Należy mieć także na względzie, że niekiedy w przypadku nakładania podatku od wyjścia zastosowanie może mieć art. 21 ust. 1 właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartej na KM OECD i KM ONZ. Zgodnie z tym ustępem

dochody osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, bez względu na to gdzie są osiąganе, a nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów tej Konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie.

Regulacja ta może rozdzielać roszczenia podatkowe umawiających się państw w przypadku, gdy jedno z nich klasyfikuje niezrealizowany (bądź zrealizowany) zysk ze zbycia składników majątku jako „dochód z innych źródeł”. Na gruncie obu konwencji nie powstaje w tym przypadku konflikt rozdzielenia roszczeń podatkowych, ponieważ zarówno art. 13 ust. 5 KM OECD, jak i art. 13 ust. 6 KM ONZ oraz art. 21 ust. 1 obu konwencji przyznają prawo do opodatkowania wyłącznie państwu rezydencji. W praktyce może powstać jednak problem, gdy dana umowa przewiduje inny sposób rozdzielenia roszczeń, tj. przyznając umawiającemu się państwu prawo do opodatkowania dochodów, które pochodzą ze źródeł położonych w tym państwie (zastrzeżenia do art. 21 KM OECD złożyły w tym zakresie np. Australia, Kanada i Portugalia). W takim przypadku może powstać konflikt kwalifikacji.

Końcowo, dla porządku, należy rozważyć możliwość zastosowania do przypadków opodatkowania podatkiem od wyjścia umownego odpowiednika art. 22 KM OECD i KM ONZ. Artykuł ten dotyczy opodatkowania majątku. Jak zauważono jednak w podrozdziale 4.3, podatki od wyjścia stanowią podatki od wzrostu wartości majątku i nie mają one charakteru podatków majątkowych. W związku z tym wspomniany art. 22 w ogóle nie będzie miał zastosowania.

4.5. Środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu

Jak podkreślano w poprzednich podrozdziałach, opodatkowanie podatkiem od wyjścia w państwie emigracji, a następnie opodatkowanie podatkiem od zbycia składników majątku w państwie imigracji może prowadzić do powstania zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Eliminacja tego rodzaju zjawiska odbywa się za pomocą następujących rodzajów środków:

- 1) jednostronnych (unilateralnych),
- 2) dwustronnych (bilateralnych),
- 3) wielostronnych (multilateralnych)⁵³.

Środki jednostronne, choć historycznie najstarsze, nie odgrywają pierwszoplanowej roli w eliminacji zjawiska podwójnego opodatkowania. Mają one charakter pomocniczy, tzn. znajdują zastosowanie wówczas, gdy nie obowiązuje dwustronna bądź wielostronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania albo obowiązująca umowa nie wskazuje sposobu eliminacji podwójnego opodatkowania. Jeśli zatem pomiędzy państwami, które kierują roszczenia podatkowe w odniesieniu do zysku ze zbycia składników majątku, nie obowiązuje umowa międzynarodowa bądź w umowie nie są zawarte odpowiednie postanowienia we wspomnianym powyżej zakresie, zjawisko podwójnego opodatkowania w sensie prawnym może zostać wyeliminowane na gruncie przepisów prawa wewnętrznego (pod warunkiem, że przepisy tego prawa przewidują tego typu regulacje).

Pod pojęciem środków jednostronnych należy rozumieć normy prawa krajowego służące eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Mogą przybrać różną postać – jest to uzależnione od przyjętej przez państwo polityki podatkowej. Podwójne opodatkowanie, które ujawnia się w przypadku nałożenia na podatnika podatku od wyjścia, może być eliminowane za pomocą środków jednostronnych polegających na⁵⁴:

- przyjęciu przez państwo imigracji podwyższonej podstawy kosztowej danego składnika majątku, zgodnie z jego wartością z chwili wyjścia (tzw. *step-up*)⁵⁵,
- przyznaniu przez państwo imigracji zwolnienia, sprowadzającego się do wyłączenia z podstawy opodatkowania w tym państwie wzrostu wartości majątku, jaki zaszedł w państwie emigracji (wyłączenie),
- przyznaniu przez państwo imigracji kredytu podatkowego, sprowadzającego się do odliczenia od podatku należnego z tytułu zbycia danego składnika ma-

53 A. Rust, *Double Taxation*, [w:] *Double Taxation within the European Union*, ed. A. Rust, Alphen aan den Rijn 2011, s. 1 i n.

54 R. Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, Amsterdam 1998, s. 53–54.

55 Metodę tę stosują np. Holandia, Australia, Kanada i Dania w odniesieniu do osób fizycznych.

jątku w tym państwie podatku od wyjścia zapłaconego w państwie emigracji (zwykły kredyt podatkowy)⁵⁶,

- przyznaniu przez państwo emigracji kredytu podatkowego, sprowadzającego się do odliczenia od podatku od wyjścia podatku następnie zapłaconego w państwie imigracji w odniesieniu do danego składnika majątku (tzw. zwrotny kredyt podatkowy, ang. *reverse credit*)⁵⁷.

Cel wprowadzenia pierwszego i drugiego z wymienionych środków zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu sprowadza się do wyłączenia spod opodatkowania wzrostu wartości składnika majątku, jaki nastąpił, gdy podatnik nie był rezydentem państwa imigracji. Mechanizmy te są wyrazem realizacji zasady akumulacji jako sposobu podziału roszczeń podatkowych w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku. Oznacza to, że zarówno państwo wyjścia, jak i państwo wejścia mają prawo nałożenia podatku na tę część zysku (hipotetycznego lub realnego), który powstał w okresie rezydencji podatnika w danym państwie⁵⁸. W metodzie *step-up* podwyższenie podstawy kosztowej danego składnika majątku polega na przyjęciu wartości rynkowej takiego składnika z momentu zmiany rezydencji, według zasad obowiązujących w państwie imigracji bądź emigracji. W przypadku emigracji spółek dokonuje się w państwie imigracji wyceny składników majątku tej spółki według wartości rynkowej (jako wartość początkową przyjmuje się wartość rynkową)⁵⁹. Niekiedy nie bierze się pod uwagę ustaleń w tym zakresie dokonanych w państwie emigracji. Związane jest to choćby z faktem, że w państwie imigracji mogą obowiązywać wyższe stawki podatkowe niż w państwie emigracji, a zatem podatnik może dążyć do zawyżenia wartości składnika majątku⁶⁰. Z kolei metoda wyłączenia sprowadza się to tego, że hipotetyczny zysk powstały w państwie emigracji wyłączony jest z podstawy opodatkowania przy ustalaniu zysku ze zbycia danego składnika majątku w państwie imigracji. Można przyjąć, że *step-up* jest *de facto* odmianą metody wyłączenia. W obu przypadkach

56 Metodę tę stosują np. Wielka Brytania i Brazylia w odniesieniu do osób fizycznych.

57 Metodę tę stosują m.in. Holandia i Niemcy w odniesieniu do migrujących spółek oraz Dania, Francja, Holandia i Norwegia w odniesieniu do osób fizycznych.

58 J.W.J. de Kort, *Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an Infringement of Article 13 of the OECD Model Convention*, „Intertax” 2003, No 3, s. 105.

59 Komisja Europejska w przypadku emigracji spółek postuluje trzy rozwiązania: po pierwsze, przyjęcie wartości rynkowej składnika majątku ustalonej przez państwo wyjścia jako jego wartości początkowej; po drugie, kontynuowanie przez państwa własnych zasad wyceny, ale z zastosowaniem procedury eliminowania ewentualnych różnic w wycenie; po trzecie, przyjęcie przez państwo imigracji wartości księgowej składników majątku ustalonej przez państwo emigracji; Komisja Wspólnot Europejskich, Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – *Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich*, Bruksela, 19 grudnia 2006 r., KOM(2006)825.

60 R. Betten, *Income Tax...*, s. 57.

efekt zastosowania tych mechanizmów może być ten sam. Trzeba mieć jednak na względzie, że w metodzie *step-up* jako koszt traktuje się wartość rynkową z chwili zmiany rezydencji, w metodzie zaś wyłączenia przyjmuje się rzeczywiste koszty nabycia danego składnika majątku. Mając to na uwadze, trzeba uznać, że w praktyce może dojść do różnicy w ustaleniu podstawy opodatkowania w państwie wejścia, np. w sytuacji, w której w państwie imigracji obowiązywałyby inne zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów niż w państwie emigracji.

Państwa imigracji, co do zasady, nie przyznają kredytu podatkowego, aby zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu w związku z objęciem podatnika podatkiem od wyjścia, a następnie podatkiem od zbycia składników majątku. Wynika to z następujących przyczyn. Uznaje się, po pierwsze, że podatki od wyjścia nie stanowią w rzeczywistości podatków dochodowych, gdyż nie są nakładane w związku z realizacją zysku, lecz wzrostem wartości majątku. Po drugie, wartość majątku, która narosła w państwie emigracji nie może być rozpoznana przez państwo imigracji jako dochód podlegający opodatkowaniu, a zatem nie powstaje podwójne opodatkowanie. Po trzecie, podatek od wyjścia jest nakładany w momencie, gdy podatnik nie był jeszcze rezydentem państwa imigracji, a tylko rezydenci mogą występować o kredyt podatkowy⁶¹. Po czwarte zaś, podstawową przyczyną przemawiającą za odrzuceniem kredytu podatkowego jako metody eliminującej zjawisko podwójnego opodatkowania jest występowanie różnicy czasowej pomiędzy powstaniem dwóch obowiązków podatkowych – z tytułu podatku od wyjścia i z tytułu podatku od zbycia składników majątku. Przyjmuje się bowiem, że w obu przypadkach podatek powinien być należny w tych samych latach rozliczeniowych, ponieważ w przeciwnym razie powstają trudności techniczne w zastosowaniu tego mechanizmu⁶².

W przypadku zwrotnego kredytu podatkowego państwo emigracji pozwala na odliczenie od podatku od wyjścia podatku następnie zapłaconego w państwie imigracji w odniesieniu do danego składnika majątku. Odliczenie to podlega jednak ograniczeniu. Podatek można obniżyć bowiem o tę część podatku zapłaconego za granicą, która odnosi się do wzrostu wartości składnika majątku przed emigracją⁶³. W praktyce państwa rzadko stosują ten mechanizm, co wynika z przeświadczenia, że to państwo imigracji powinno zapobiegać powstaniu podwójnego opodatkowania⁶⁴. Ponadto, podobnie jak przy zwykłym kredycie podatkowym, także i w tym przypadku mogą powstawać trudności praktyczne w dokonaniu odliczenia, gdyż obowiązki podatkowe z tytułu zbycia hipotetycznego i realnego mogą powstawać w różnych okresach.

61 Argumentacja ta nie jest jednak poprawna, o czym była mowa powyżej.

62 R. Betten, *Income Tax...*, s. 60.

63 V. Chand, *Exit Charges...*, metodę tę stosują m.in. Holandia i Niemcy w odniesieniu do migrujących spółek.

64 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. 63.

Problem powstania zjawiska podwójnego opodatkowania w przypadku nakładania podatku od wyjścia oraz jego rozwiązanie za pomocą środków unilateralnych obrazuje poniższy przykład.

Przykład 1:

Podatnik będący rezydentem państwa X nabył akcje za 10 jednostek pieniężnych [j.p.] w roku 2012. W roku 2014 postanowił zmienić rezydencję podatkową. W związku z tym powstał obowiązek w podatku od wyjścia. Wartość rynkowa jego akcji w momencie wyjścia wynosiła 100 j.p., stawka zaś podatku od wyjścia wynosiła 10%. W związku z tym podatek od wyjścia należny był w kwocie 9 j.p. $[(100 \text{ j.p.} - 10 \text{ j.p.}) \times 10\%]$ ⁶⁵. W wyniku emigracji podatnik stał się rezydentem państwa Y. W roku 2016 podatnik sprzedał akcje za 200 j.p. Podatek należny z tytułu zysków ze zbycia składników majątku, obliczony według stawki 10% wyniósł 19 j.p. $[(200 \text{ j.p.} - 10 \text{ j.p.}) \times 10\%]$. Powstało tym samym podwójne opodatkowanie w odniesieniu do wartości akcji wynoszącej 90 j.p. Całkowity podatek w obu państwach wynosi 28 j.p.⁶⁶

W powyższym przykładzie, gdyby państwo imigracji przyjęło koszt uzyskania przychodu (tzw. *step-up*) mając na uwadze wartość majątku z chwili emigracji, podatnik w państwie imigracji zapłaciłby podatek w wysokości 10 j.p. $[(200 \text{ j.p.} - 100 \text{ j.p.}) \times 10\%]$. Zakładając, że państwo imigracji przyjęłoby jako koszt uzyskania przychodów w ramach metody wyłączenia wartość 10 j.p., to również w państwie tym należny podatek wyniósłby 10 j.p. $[(200 \text{ j.p.} - 90 \text{ j.p.} - 10 \text{ j.p.}) \times 10\%]$. Podobny skutek powstałby, gdyby państwo imigracji stosowało jednostronny kredyt podatkowy. Wówczas podatek od wyjścia zapłacony w państwie emigracji podlegałby odliczeniu od podatku ze zbycia składników majątku w państwie imigracji. Tym samym podatek należny w państwie wejścia wyniósłby 10 j.p. $(19 \text{ j.p.} - 9 \text{ j.p.})$. Gdyby jednak to państwo emigracji zastosowało zwrotny kredyt podatkowy, wówczas podatek od wyjścia w wysokości 9 j.p. mógłby być obniżony o podatek ze zbycia akcji zapłacony za granicą, ale tylko do tej kwoty podatku, jaka odnosiłaby się do podstawy opodatkowania, która powstała przed momentem emigracji. Obniżenie w omawianym przykładzie wyniosłoby 9 j.p., a zatem podatnik w państwie wyjścia nie miałby końcowo żadnego podatku do zapłaty.

Najistotniejszą rolę w procesie eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym odgrywają bilateralne mechanizmy, które zawarte są w dwustronnych umowach podatkowych. Normy wynikające z tego rodzaju umów międzynarodowych zaliczane są do międzynarodowego prawa podatkowego. Za ich pomocą dochodzi do rozdzielenia roszczeń podatkowych między umawiające się państwa w odniesieniu do określonych kategorii dochodu. W rezultacie dany dochód może

65 Abstrahując od systemów odroczenia terminów płatności podatku od wyjścia.

66 Wykorzystano i zmodyfikowano przykład wskazany w: R. Betten, *Income Tax...*, s. 141–142.

podlegać opodatkowaniu w jednym albo drugim państwie (zakładając, że prawo wewnętrzne danego państwa przewiduje opodatkowanie danego dochodu)⁶⁷. Zdania się także, że na gruncie postanowień umowy dochód może zostać opodatkowany w obu umawiających się państwach, co w praktyce oznacza, że należy zastosować właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania.

Jak wspomniano powyżej, umowy dwustronne stanowią najistotniejsze i najbardziej efektywne środki służące eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Wynika to z kilku przyczyn. Po pierwsze, z historycznego punktu widzenia, eliminacja podwójnego opodatkowania następowała początkowo przez zastosowanie tego rodzaju umów. Po drugie, umowy stanowią zręczne narzędzie promowania własnej jurysdykcji podatkowej przez państwa. Po trzecie, międzynarodowe organizacje odegrały istotną rolę w popularyzacji umów dwustronnych⁶⁸.

Postanowienia KM OECD i KM ONZ nie odnoszą się do problemu opodatkowania podatkiem od wyjęcia. Z tego względu państwa w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarły szczególne przepisy odnoszące się do rozdzielenia roszczeń podatkowych przy opodatkowaniu podatkiem od wyjęcia. Umowy te przyznają państwu emigracji prawo do opodatkowania podatkiem od wyjęcia⁶⁹. Niekiedy także w umowach zawarte są przepisy dotyczące tej problematyki mające na celu eliminację podwójnego opodatkowania lub zapobiegające podwójnemu nieopodatkowaniu⁷⁰.

Celem ukazania praktyki traktatowej państw w zakresie opodatkowania podatkiem od wyjęcia analizie poddano umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania państw, których przepisy prawa wewnętrznego zostały przeanalizowane w rozdziale drugim, tj. Francji, Hiszpanii, Holandii, Niemiec i Norwegii⁷¹. Badania pozwoliły na sformułowanie kilku wniosków.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że wskazane państwa w swojej praktyce traktatowej najczęściej nie wprowadziły postanowień, które mogą odnosić się do problematyki opodatkowania podatkiem od wyjęcia. Przepisy poszczególnych umów zwykle nie odbiegają od treści art. 13 ust. 5 KM OECD bądź art. 13 ust. 6 KM ONZ (niekiedy umowy zawierają tzw. klauzulę nieruchomościową bądź odpowiednik art. 13 ust. 5 KM ONZ, których znaczenie zostało opisane w poprzednim podrozdziale).

67 T. Kardach, *Avoidance of Double Non-Taxation in Poland*, [w:] *Avoidance of Double Non-Taxation*, ed. M. Lang, Wien 2003, s. 260.

68 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa...*, s. 29.

69 M. Nestmann, *Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms*, [w:] *Source versus Residence in International Tax Law*, eds. H.-J. Aigner, W. Laukota, Wien 2005, s. 552, 571.

70 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 202.

71 Przebadano 126 umów, których stroną jest Francja, 93 umowy, których stroną jest Hiszpania, 98 umów, których stroną jest Holandia, 94 umowy, których stroną są Niemcy i 91 umów, których stroną jest Norwegia.

W przypadku, w którym państwa wprowadziły podatki od wyjścia, lecz ich umowy oparte są na omawianym schemacie, należy zastanowić się, czy nie dochodzi do zjawiska pominięcia traktatu (tzw. ang. *treaty override*)⁷². Pojęcie to, zgodnie z raportem OECD, odnosi się do sytuacji, w której przepisy prawa wewnętrzne prowadzą do bezskuteczności danej umowy lub wszystkich umów dotychczas obowiązujących w danym państwie⁷³. W przypadku podatków od wyjścia można przyjąć, że zjawisko pominięcia traktatu powstaje w związku z faktem, że państwo emigracji zachowuje prawo do opodatkowania, które zostało przyznane państwu imigracji w związku z postanowieniami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tj. odpowiednikiem art. 13 ust. 5 KM OECD lub art. 13 ust. 6 KM ONZ)⁷⁴.

We wskazanym raporcie OECD zostały przedstawione dwa przykłady omawianego zjawiska. Z punktu widzenia tematu przedstawianej rozprawy celowe jest odwołanie się do drugiego z nich. Dotyczy on sytuacji, gdy państwo opodatkujące zyski ze zbycia nieruchomości decyduje się jednostronnie na wprowadzenie przepisów, zgodnie z którymi sprzedaż udziałów lub akcji objętych za wkład w nieruchomościach będzie traktowana dla celów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jak sprzedaż nieruchomości (nie dotyczy to przypadku, gdy do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wprowadzono klauzulę nieruchomościową). W wyniku takiego rozwiązania państwo rezydencji podatnika traci prawo do opodatkowania zysków ze zbycia udziałów lub akcji na mocy odpowiednika art. 13 ust. 5 KM OECD (ewentualnie art. 13 ust. 6 KM ONZ), roszczenie zaś podatkowe przyznane jest państwu źródła – położenia nieruchomości. Następuje zatem zmiana w rozłożeniu praw do opodatkowania pomiędzy państwo rezydencji a państwo źródła.

W tym kontekście należy zauważyć, że – podobnie jak we wskazanym przykładzie – wprowadzenie opodatkowania podatkiem od wyjścia również wiąże się ze zmianą wewnętrznych przepisów podatkowych, co może mieć wpływ na późniejsze opodatkowanie danego podmiotu w chwili zbycia składnika mająt-

72 Niektórzy autorzy twierdzą, że w tym przypadku zachodzi zjawisko *treaty override* – np. L. Weizman, *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law?*, „European Taxation” 1994, No 3, s. 73; L. de Broe, *General...*, s. 65; inni uważają natomiast, że w przypadku wprowadzania podatków od wyjścia to zjawisko nie wystąpi, np. V. Chand, *Exit Charges...*; B.M. Carramaschi, *Exit Taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and Double Taxation Issues*, „Tax Notes International” 2008, No 1, s. 287; R. Betten, *Income Tax...*, s. 116 i 153; K. Cejle, *Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond*, „Intertax” 2012, No 6/7, s. 389; F. de Man, T. Albin, *Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe*, „Intertax” 2011, No 12, s. 619; B. Gouthière, *New Exit Tax for Individuals*, „European Taxation” 2012, No 1, s. 45.

73 Raport Komitetu Podatkowego OECD nt. zjawiska Tax Treaty Override, 1989, za: B.M. Carramaschi, *Exit Taxes...*, s. 287.

74 V. Chand, *Exit Charges...*

ku. Niemniej jednak trzeba mieć na uwadze, że wprowadzenie nowych przepisów (w zakresie podatku od wyjścia) dotyczy tylko osób, które są w dalszym ciągu rezydentami państwa nakładającego ten podatek. Nie następuje zatem zmiana w rozłożeniu praw do opodatkowania pomiędzy państwo rezydencji a państwo źródła. Wynika to z faktu, że państwo nakładające podatek od wyjścia jest ciągle państwem rezydencji podatnika. To, że zmienia on rezydencję nie wpływa na jego sytuację podatkową w momencie, w którym podatek od wyjścia jest nakładany⁷⁵. Z powyższych względów przykład przedstawiony w powołanym raporcie OECD nie dotyczy wprowadzania przez państwa podatku od wyjścia.

W związku z tym podstawowy argument za tezą, że wprowadzenie podatku od wyjścia nie powoduje zjawiska pominięcia traktatu, opiera się na przeświadczeniu, że podatek ten nakładany jest na podatników bezpośrednio przed emigracją, czyli są nim obciążeni rezydenci tego państwa⁷⁶. Należy zgodzić się z tym stanowiskiem. Nie ulega bowiem wątpliwości, że podatek od wyjścia nakładany jest w związku ze zmianą rezydencji, lecz w momencie bezpośrednio poprzedzającym to zdarzenie. Oznacza to, że z chwilą powstania obowiązku podatkowego emigrujący podatnik jest w dalszym ciągu rezydentem państwa wyjścia. Przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, będące odpowiednikiem art. 13 ust. 5 KM OECD oraz art. 13 ust. 6 KM ONZ przyznają wyłączne roszczenie podatkowe państwu rezydencji. Skoro podatnik jest ciągle rezydentem państwa emigracji, to nie ma przeszkód na gruncie przepisów międzynarodowych, by nałożyć podatek od wyjścia. Warto mieć na względzie, że stanowisko to zostało zaaprobowane np. przez holenderski Sąd Najwyższy oraz przez kanadyjski Federalny Sąd Administracyjny w sprawach dotyczących przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i opodatkowania podatkiem od wyjścia⁷⁷. Należy przy tym zwrócić uwagę, że pojawiały się orzeczenia holenderskiego Sądu Najwyższego oraz kilku holenderskich sądów niższej instancji, zgodnie z którymi w przypadku, gdy przepisy o podatkach od wyjścia zostały wprowadzone po podpisaniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to następuje wówczas naruszenie przepisów umowy⁷⁸.

Pogląd, zgodnie z którym wprowadzenie podatku od wyjścia powoduje zjawisko pominięcia traktatu, prezentuje L. de Broe. Jego zdaniem przepisy KM OECD i KM ONZ, będące powszechnie akceptowanymi wzorcami dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, rozkładają roszczenia podatkowe w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku w sposób niebudzący wątpliwości. Wyłącz-

75 B.M. Carramaschi, *Exit Taxes...*, s. 287–288.

76 J. Wheeler, *Time in Tax Treaties*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, ed. R. Vann, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.07.2014), s. 81; S. van Weeghel, *The Improper...*, s. 29.

77 Za: V. Chand, *Exit Charges...*

78 H. van den Hurk, J. Korving, *The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union*, „Bulletin For International Taxation” 2007, No 4, s. 154.

ne prawo w tym zakresie przyznane jest państwu rezydencji (poza przypadkiem zastosowania art. 13 ust. 5 KM ONZ). Oznacza to, że państwa, które zaakceptowały w swojej praktyce traktatowej to rozwiązanie bez złożenia zastrzeżeń (np. Kanada zastrzegła prawo do opodatkowania byłych rezydentów), powinny zdawać sobie sprawę z faktu, że podatnicy mogą zmieniać rezydencję, a co za tym idzie, państwa te będą tracić swoje roszczenia podatkowe na rzecz państwa imigracji⁷⁹. Nie można jednak zgodzić się z tym stanowiskiem z przyczyn powyżej wymienionych. Z chwilą nałożenia podatku od wyjścia podatnik pozostaje rezydentem państwa emigracji. W konsekwencji to temu państwu, jako wciąż państwu rezydencji, przysługuje prawo do opodatkowania wzrostu wartości majątku. Poza tym argument, że państwo powinno w tym zakresie złożyć zastrzeżenia do komentarza do KM OECD stracił na aktualności (z pkt. 34 komentarza do art. 13 w komentarzu do KM OECD wykreślono zastrzeżenie Kanady, o którym mowa powyżej). Należy mieć także na uwadze, że powołany autor podważa możliwość objęcia art. 13 właściwej umowy bilateralnej, opartej na KM OECD i KM ONZ, niezrealizowanych zysków ze zbycia składników majątku. Pogląd ten jest jednak błędny, co wykazano w poprzednich podrozdziałach.

Zwolennicy stanowiska, zgodnie z którym wprowadzenie podatków od wyjścia nie skutkuje powstaniem zjawiska pominięcia traktatu, przedstawiają również inne argumenty. Wskazuje się, że powołane powyżej postanowienia art. 13 obu konwencji odnoszą się do zbycia składników majątku, w przypadku zaś podatków od wyjścia nie mamy do czynienia ze „zbyciem” takich składników. Ponadto podnosi się, że podatki od wyjścia nie skutkują powstaniem zjawiska pominięcia traktatu, ponieważ w omawianym przypadku w ogóle nie dochodzi do podwójnego opodatkowania (gdyż z tym zjawiskiem mamy do czynienia jedynie wtedy, gdy dwa państwa nakładają podatek na ten sam dochód w tym samym czasie)⁸⁰. Oba stanowiska są jednak błędne. Odnosząc się do pierwszego z wymienionych argumentów, należy pamiętać, że, jak wskazano w powyższych przepisach, wzrost wartości majątku, który podlega opodatkowaniu dla celów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, traktowany jest jak „zbycie” składników majątku. Z kolei drugi powołany argument okazuje się nieprawidłowy, gdyż, jak zauważono w podrozdziale 4.2, niewątpliwie w tym przypadku mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym.

W przypadku, gdy państwa nie wprowadzają do swoich umów szczególnych postanowień odnoszących się do podatków od wyjścia, należy zastanowić się, jak rozwiązać problem podwójnego opodatkowania, powstającego, gdy państwo imigracji nałoży podatek od zysków ze zbycia składników majątku. W tej sytuacji nie jest możliwe odwołanie się do metod unikania podwójnego opodatkowania wska-

79 L. de Broe, *General...*, s. 65.

80 *Ibidem*, s. 65.

zanych w art. 23A i art. 23B właściwej umowy, opartej na KM OECD i KM ONZ⁸¹. Zgodnie z komentarzem do KM OECD (komentarz do art. 23A i 23B, pkt 4 i 4.1), przepisy te rozwiązują bowiem problem podwójnego opodatkowania, którego przyczyną jest konflikt zasady rezydencji i zasady źródła oraz problem jednoczesnej podwójnej rezydencji (który w pierwszej kolejności podlega rozstrzygnięciu na gruncie art. 4 właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania). Nie dotyczy to jednak przypadku podwójnej rezydencji mającej miejsce w różnych okresach. Komentarz do KM OECD posługuje się przykładem opodatkowania zysku z giełdowej opcji pracowniczej w państwie emigracji (w którym świadczona była praca), a następnie w państwie nowej rezydencji (w momencie osiągnięcia kolejnego zysku). W tym przypadku każde z państw opodatkowuje zysk na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego – w momencie gdy podatnik był rezydentem tych państw. Komentarz rozwiązuje ten konflikt przez przyjęcie rozwiązania, zgodnie z którym państwo świadczenia pracy staje się państwem źródła na potrzeby eliminacji zjawiska podwójnego opodatkowania. W tym przypadku problem niejednoczesnej podwójnej rezydencji został więc przekształcony w problem konfliktu zasady rezydencji i zasady źródła (a zatem powstała możliwość odwołania się do metod określonych w KM OECD i KM ONZ).

Komentarz do KM OECD nie odnosi się jednak do problemu podwójnego opodatkowania w przypadku nakładania podatku od wyjścia (niemniej jednak w raporcie OECD, mocą którego wprowadzono wyżej omówione fragmenty do komentarza do Konwencji Modelowej OECD, zwrócono uwagę na istnienie takiego problemu, nie wskazując jednak propozycji jego rozwiązania⁸²). Zdaniem V. Chanda, propozycja zaproponowana przez OECD w kwestii zysków z giełdowej opcji pracowniczej (*de facto* dochodów pracowniczych) jest mile widziana, jednakże nie będzie ona miała zastosowania w przypadku podatku od wyjścia. Trzeba bowiem pamiętać, że inny jest zakres przepisów dotyczących dochodów pracowniczych (art. 15 ust. 1 KM OECD i KM ONZ), a inny art. 13 ust. 5 KM OECD i art. 13 ust. 6 KM ONZ. Wyżej wspomniany art. 15 ust. 1 obu konwencji rozdziela roszczenia podatkowe na podstawie kryterium miejsca wykonywania pracy. Z kolei art. 13 ust. 5 KM OECD i art. 13 ust. 6 KM ONZ nie przyznają prawa do opodatkowania w zależności od tego, którego państwa rezydentem jest podatnik w chwili wzrostu wartości składnika majątku. W rezultacie, zdaniem tego autora, problem podwójnego opodatkowania w omawianym przypadku można rozwiązać tylko na gruncie postępowania polubownego (w myśl odpowiednika umownego art. 25 KM OECD⁸³). Nie sposób nie zgodzić się z tym poglądem. W przypadku

81 M. Tamburini, *Exit Taxation and the OECD Model Treaty: A View From the Netherlands and Italy*, „Tax Notes International” 2009, No 4, s. 310.

82 *Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock-Option Plans*, OECD Committee on Fiscal Affairs, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33700277.pdf> (dostęp: 7.04.2016), s. 17.

83 Ewentualnie art. 25 KM ONZ.

zysków z giełdowych opcji pracowniczych, odwołując się do treści art. 15 ust. 1 obu konwencji, jesteśmy w stanie ustalić źródło powstawania przychodów (jest ono związane z miejscem wykonywania pracy) i taki sposób ustalenia jest zgodny z treścią tego artykułu. Z kolei art. 13 ust. 5 KM OECD i art. 13 ust. 6 KM ONZ w ogóle nie odnoszą się do państwa, w którym powstaje wzrost wartości majątku. W związku z tym przepisy te nie pozwalają na ustalenie źródła powstania zysków objętych podatkiem od wyjścia. Z tego względu problemu podwójnej niejednoczesnej rezydencji w tym przypadku nie można przekształcić – mając na uwadze postanowienia KM OECD i KM ONZ – w konflikt zasady rezydencji i zasady źródła. Intuicja nakazywałaby przyjąć takie rozwiązanie, jednakże taki tok rozumowania nie znajduje oparcia w obowiązującym kształcie obydwu konwencji.

Należy zauważyć, że państwa, których praktyka traktatowa została poddana analizie i które przyjęły odstępstwa od wzorca wskazanego w KM OECD i KM ONZ, w bilateralnych umowach najczęściej wprowadzały do odpowiednika art. 13 obydwu konwencji klauzulę odzyskania podatku (ang. *clawback clause*). Klauzula ta w istocie rzeczy nie przyznaje prawa do opodatkowania podatkiem od wyjścia, lecz stanowi wyraz wprowadzenia rozszerzonego obowiązku podatkowego⁸⁴. Rozwiązanie to pozwala państwu emigracji opodatkować zyski byłych rezydentów ze zbycia składników majątku, jeżeli zostaną one zrealizowane przez określony czas od momentu zmiany rezydencji. Klauzule te są w różny sposób skonstruowane. Można jednak wyróżnić pewne wspólne cechy:

- określenie liczby lat od momentu utraty statusu rezydenta w państwie wyjścia do momentu zbycia składników majątku (a także łącznej liczby lat odnoszącej się do zamieszkania w państwie wyjścia),
- ograniczenie ich zastosowania wyłącznie do obywateli państwa wyjścia,
- zastosowanie wyłącznie do posiadania przez podatnika znaczącego pakietu udziałów lub akcji w spółkach mających siedzibę w państwie emigracji⁸⁵,
- zastosowanie do osób fizycznych.

Taką klauzulę możemy odnaleźć w sześciu umowach bilateralnych, których stroną jest Francja; dwóch umowach, których stroną jest Hiszpania; 34 umowach, których stroną jest Norwegia. Na uwagę zasługuje w tym zakresie praktyka traktatowa Holandii. Do roku 1997 (z pewnymi wyjątkami dotyczącymi umów zawartych lub zmienianych po tym roku) państwo to stosowało w swoich umowach wyżej opisane rozwiązanie, zwykle przewidujące opodatkowanie przez Holandię byłych rezydentów w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku w okresie pięciu lat od momentu emigracji.

Po wprowadzeniu w 1997 r. ograniczonego podatku od wyjścia do prawa krajowego w umowach bilateralnych, których stroną jest Holandia, stosowano dziesięcioletni termin (zamiast pięcioletniego), pozwalający na opodatkowanie zysków

84 L. de Broe, *General...*, s. 51.

85 R. Betten, *Income Tax...*, s. 152.

ze zbycia udziałów, akcji bądź innych praw⁸⁶. Zmienioną klauzulę wprowadzono do 17 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przewiduje ona, że państwo emigracji może nałożyć podatek od zysków osiągniętych przez osobę fizyczną, będącą już rezydentem innego państwa w związku ze zbyciem udziałów, akcji lub innych praw w spółkach mających siedzibę w tym państwie pod warunkiem posiadania znaczącego pakietu akcji. Zasada ta obowiązuje, jeżeli podatnik był rezydentem państwa wyjścia w ciągu dziesięciu lat poprzedzających rok, w którym uzyskano wyżej wskazane zyski i pod warunkiem, że w chwili zmiany rezydencji posiadał znaczący pakiet udziałów lub akcji. Co istotne, jeżeli państwo emigracji dokonało wstępnego wymiaru podatku (ang. *preserving assessment*) w związku z hipotetycznym zbyciem wskazanych składników majątku w chwili wyjścia, powyżej przedstawiona klauzula ma zastosowanie w takim zakresie, w jakim część wymiaru pozostaje nieuregulowana. W praktyce oznacza to, że przepis ten ma zastosowanie do tej części zysku ze zbycia składnika majątku, który został objęty wstępnym określeniem podatku (a zatem do wzrostu wartości majątku do momentu emigracji) w przypadku, gdy należny podatek od wyjścia nie został jeszcze uiszczony. Znaczy to, że przepis ten, choć na pierwszy rzut oka przewiduje klauzulę odzyskania podatku, to *de facto* wprowadza prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia przez państwo emigracji. Mamy zatem w tym przypadku do czynienia ze zmodyfikowaną klauzulą odzyskania podatku.

Należy zaznaczyć, że wprowadzenie powyżej opisanej klauzuli prowadzi do przyznania praw do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku także państwu emigracji. Trzeba bowiem pamiętać, że, co do zasady, roszczenie podatkowe w tym zakresie przysługuje również państwu imigracji. W związku z powyższym problem podwójnego opodatkowania powstałego w związku z przyjęciem takiego rozwiązania rozstrzygany jest na gruncie ogólnych zasad eliminacji tego zjawiska, przewidzianych w odpowiednich przepisach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (odpowiednik art. 23A i art. 23B KM OECD i KM ONZ). W tym przypadku dochodzi bowiem do konfliktu zasady rezydencji i zasady źródła (państwo wyjścia traktowane jest jako państwo źródła).

Klauzula odzyskania podatku, jak podkreślono powyżej, nie odnosi się bezpośrednio do podatku od wyjścia (z wyjątkiem praktyki przyjętej przez Holandię). Warto mieć jednak na uwadze, że w umowach bilateralnych państw, których praktykę traktatową w odniesieniu do regulacji odpowiednika art. 13 KM OECD i KM ONZ zbadano, pojawiają się konstrukcje wprost dotyczące tego podatku. Niektóre umowy przewidują tylko prawo do opodatkowania przez państwo emigracji wzrostu wartości majątku (tj. udziałów, akcji lub innych praw) powstałego, gdy dana osoba była rezydentem tego państwa przez określony czas pod warunkiem, że zbycie składników majątku następuje w określonym czasie od momentu

86 R. Betten, *Netherlands*, [w:] *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 87b), Rotterdam 2002, s. 421–422.

emigracji (tak np. w umowie niemiecko-hiszpańskiej i niemiecko-szwedzkiej). Dla uniknięcia podwójnego opodatkowania znajdują zastosowanie odpowiednie przepisy odnoszące się do metod eliminacji podwójnego opodatkowania w państwie rezydencji (odpowiednio art. 22 umowy niemiecko-hiszpańskiej i art. 23 umowy niemiecko-szwedzkiej). Należy przy tym zaznaczyć, że postanowienia drugiej ze wskazanych umów wprost odnoszą się do sposobu unikania podwójnego opodatkowania, powstałego w związku z opodatkowaniem wzrostu wartości udziałów, akcji lub innych praw, przewidując wykorzystanie metody kredytu podatkowego.

Poza przedstawionym powyżej rozwiązaniem państwa wprowadzają do przepisu umowy dotyczącego zysku ze zbycia składników majątku także metodę unikania podwójnego opodatkowania w przypadku nakładania podatków od wyjścia. Analiza wskazanych powyżej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania prowadzi do wniosku, że państwa stosują następujące bilateralne metody:

- 1) metodę wyłączenia pełnego,
- 2) tzw. metodę *step-up*,
- 3) metodę zwykłego kredytu podatkowego.

Pierwsza z tych metod stosowana jest przede wszystkim przez Niemcy (pojawia się w 20 umowach bilateralnych, których stroną jest to państwo). Odnajdziemy ją także w trzech umowach holenderskich (włączając umowę niemiecko-holenderską). Przepisy tych umów zwykle przewidują, że państwo emigracji zachowuje prawo do opodatkowania osoby fizycznej będącej rezydentem tego państwa przez określony czas w związku ze wzrostem wartości udziałów lub akcji przede wszystkim w spółkach mających siedzibę w tym państwie w okresie, gdy dana osoba fizyczna miała miejsce zamieszkania w tym państwie⁸⁷. Co istotne, wyłączenie pełne polega na tym, że wzrost wartości majątku opodatkowany w państwie wyjścia nie jest uwzględniany przy ustalaniu późniejszego wzrostu wartości majątku w państwie wejścia. Oznacza to, że hipotetyczny zysk powstały w państwie emigracji wyłączony jest z podstawy opodatkowania przy ustalaniu zysku ze zbycia danego składnika majątku w państwie imigracji.

Tego typu rozwiązanie pojawiło się w niemieckiej praktyce traktatowej w roku 2001 (po raz pierwszy w umowie z Rumunią z 4 lipca 2001 r.). Mając na uwadze ogólną liczbę umów, których stroną są Niemcy, zawierających postanowienia dotyczące podatku od wyjścia (30 umów), należy stwierdzić, że państwo to z początkiem wieku XX zaczęło wypracowywać wzór postanowienia dotyczącego eliminacji podwójnego opodatkowania w przypadku nałożenia podatku od wyjścia. Co istotne, metoda ta wykorzystywana jest przez Niemcy głównie w umowach zawieranych z państwami rozwijającymi się (pomijając np. Holandię, Luksemburg czy

87 W literaturze niekiedy utożsamia się metodę wyłączenia z metodą *step-up*, np. G. Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam 2010, s. 101–102, choć nie powinno się wprowadzać takiego uproszczenia, gdyż można dostrzec różnice w obu mechanizmach.

Słowenę). Takie rozwiązanie podyktowane jest faktem, że przy mechanizmie wyłączenia pełnego państwo imigracji przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie uwzględnia tej części hipotetycznego zysku, która została opodatkowana w państwie emigracji. Nie dochodzi zatem do sporu dotyczącego określenia wartości, która podlega wyłączeniu z podstawy opodatkowania. Nie ma zatem potrzeby wprowadzania dodatkowych mechanizmów, które będą miały na celu ustalenie rzeczywistej wartości majątku z chwili wyjścia (państwo wejścia *a priori* przyjmuje podstawę opodatkowania zastosowaną przez państwo wyjścia). Tym samym nie dochodzi do sporów pomiędzy państwami co do wysokości zysku, jaki powinien być opodatkowany w obydwu państwach. Ma to szczególne znaczenie w relacjach z państwami rozwijającymi się, gdyż w tych przypadkach zwykle nie są wypracowane procedury pozwalające na osiągnięcie porozumienia pomiędzy umawiającymi się państwami. Poza tym należy mieć na uwadze, że to Niemcy w relacjach z tymi państwami są zwykle stroną nakładającą podatek od wyjścia. Tym samym metoda ta nakazuje przyjęcie przez państwo imigracji wartości ustalonej w Niemczech. Dzięki temu państwo to w najwyższym stopniu zabezpiecza interesy swoich emigrujących rezydentów. Niemniej jednak pewne trudności mogą powstać na etapie ustalania podstawy kosztowej danego składnika majątku. Metoda ta nie nakazuje bowiem przyjęcia takiej wartości składnika majątku, jaka została uznana za koszt jego nabycia w państwie emigracji. W związku z tym podatnicy w państwie wejścia mogą dążyć do zawyżenia tej podstawy, co może powodować spory z organami podatkowymi.

W przypadku Holandii nie można mówić o kształtowaniu się jakiejkolwiek praktyki w tym zakresie, gdyż powyżej omówione postanowienie pojawia się jedynie w trzech umowach bilateralnych (w tym w umowie z Niemcami).

Kolejna metoda – tzw. *step-up* – występuje w dziewięciu umowach, których stroną są Niemcy (z państwami rozwiniętymi), w jednej umowie, której stroną jest Norwegia i w jednej umowie, której stroną jest Francja (francusko-niemiecka). Postanowienia umów zawierające tę metodę przewidują prawo państwa emigracji do opodatkowania osoby fizycznej w związku ze wzrostem wartości majątku powstałego w okresie, gdy dana osoba była rezydentem tego państwa. W takim przypadku państwo imigracji, opodatkowując zysk z późniejszego zbycia składnika majątku, uwzględnia jako koszty nabycia jego wartość rynkową w momencie zmiany rezydencji. W związku z tym w państwie wejścia w ogóle nie uwzględnia się rzeczywistych kosztów nabycia danego składnika majątku, gdyż koszty stanowią wartość rynkową tego składnika majątku.

Na tym tle ciekawie przedstawia się umowa zawarta przez Niemcy z USA oraz umowy niemiecko-kanadyjska i norwesko-kanadyjska. Podatnikowi emigrującemu pozostawiony jest wybór – może bowiem być opodatkowany w państwie imigracji albo bez zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania, albo jak gdyby bezpośrednio przed zmianą rezydencji sprzedał i ponownie nabył majątek za kwotę równą wartości rynkowej obowiązującej w tym momencie. Jeżeli

podatnik zdecyduje się na wybór tego drugiego sposobu opodatkowania, *de facto* w państwie wejścia znajduje zastosowanie mechanizm tzw. *step-up*.

Należy mieć na względzie, że przepisy niektórych z analizowanych umów nie nakładają na państwo imigracji obowiązku przyjęcia wartości majątku ustalonej przez państwo emigracji dla określenia wysokości podatku od wyjścia. Ponadto przepisy nie przewidują mechanizmu ustalenia przez umawiające się państwa wspólnej wartości obowiązującej w momencie zmiany rezydencji⁸⁸. Takie rozwiązanie przyjęte jest w umowach, które Niemcy zawarły z Kanadą, USA, Francją i Nową Zelandią. Z kolei umowy z Austrią, Lichtensteinem, Polską, ze Szwajcarią i z Włochami przewidują przyjęcie jako podstawy kosztowej przez państwo emigracji wartości rynkowej ustalonej przez państwo emigracji. Pierwsza opisana odmiana tego mechanizmu może się także wiązać z koniecznością sięgania do procedury wzajemnego porozumienia z racji braku wskazówek przyjęcia ustalenia przez państwo wejścia określonej podstawy kosztowej. Należy zauważyć, że Niemcy w swojej praktyce traktatowej odchodzą od tej metody. *Step-up* po raz ostatni został wprowadzony do umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w 2011 r. (umowa z Lichtensteinem). Co znamienne, przy zawieraniu nowej umowy w 2016 r. z Finlandią odstąpiono od wcześniej przyjmowanej metody *step-up* na rzecz wyłączenia pełnego.

Ostatnia metoda, która pojawiła się w analizowanych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zwykły kredyt podatkowy. Zawarta jest ona w art. 13 ust. 5 umowy duńsko-niemieckiej. Przepis ten przyznaje państwu emigracji prawo do opodatkowania wzrostu wartości udziałów lub akcji powstałego do momentu zmiany rezydencji. Jeśli jednak państwo imigracji opodatkowuje następnie zyski ze zbycia tych składników majątku, to pozwala na odliczenie od podatku dochodowego podatku zapłaconego w państwie emigracji (przy czym odliczenie to nie może przekroczyć części podatku dochodowego obliczonego przed dokonaniem odliczenia, który przypada na dochód, jaki może być opodatkowany w państwie emigracji z tytułu wzrostu wartości majątku).

Omówione przykłady wskazują, że najbardziej aktywną politykę w zakresie ograniczenia roszczeń podatkowych w przypadku nakładania podatków od wyjścia prowadzą Niemcy. Państwo to stosuje przede wszystkim metodę wyłączenia pełnego (i w tym zakresie można mówić o kształtującym się wzorcu postanowienia umownego dotyczącego zysków ze zbycia składników majątku) oraz metodę tzw. *step-up* (która traci na znaczeniu). Pozostałe badane państwa, mimo wprowadzonych do ustawodawstw rozwiązań dotyczących podatku od wyjścia, albo w ogóle ignorują problem powstającego w tym zakresie podwójnego opodatkowania, albo wprowadzają klauzule odzyskania podatku (z zastrzeżeniami dotyczącymi praktyki traktatowej Holandii).

88 L. de Broe, *General...*, s. 58–59.

Warto także nadmienić, że eliminacja podwójnego opodatkowania w sensie prawnym może następować również na podstawie umów wielostronnych. Odgrywają one podobną rolę w zwalczaniu zjawiska podwójnego opodatkowania co umowy dwustronne (podobnie jak umowy dwustronne, także zaliczane są do norm prawa międzynarodowego). W tym zakresie należy zwrócić uwagę na konwencję nordycką o dochodzie i majątku, zawartą pomiędzy Danią, Finlandią, Islandią, Norwegią i Szwecją. Zgodnie z art. 13 ust. 7 tej umowy, państwu emigracji przyznane jest prawo do opodatkowania osoby fizycznej z tytułu zysków ze zbycia udziałów lub akcji albo innych praw w spółkach bądź zrzeszeniach osób pod warunkiem, że zbycie zachodzi w ciągu dziesięciu lat następujących po roku, w którym osoba fizyczna przestała być rezydentem tego państwa. Niemniej jednak państwo to może opodatkować jedynie tę część wzrostu wartości wskazanych składników majątku, która powstała przed emigracją. Tym samym postanowienie to przewiduje klauzulę odzyskania podatku, z jednoczesnym ograniczeniem prawa do opodatkowania przez państwo emigracji wyłącznie do wzrostu wartości majątku powstałego przed emigracją (*de facto* mamy tu do czynienia z przyznaniem państwu emigracji prawa do opodatkowania podatkiem od wyjścia). Podwójne opodatkowanie jest rozstrzygane na podstawie ogólnych zasad eliminacji tego zjawiska, przewidzianych w omawianej umowie.

Warto mieć na uwadze, że dotychczas nie została wypracowana wielostronna umowa zapobiegająca unikaniu podwójnego opodatkowania dla państw UE⁸⁹. Niemniej jednak przepisy unijne zobowiązują państwa członkowskie do podejmowania dwustronnych negocjacji, w takim zakresie, w jakim niezbędne jest to dla zapewnienia zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w ramach Unii⁹⁰.

Tabela 4. Rozwiązanie problemu opodatkowania podatkiem od wyjścia w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wybranych państw

Rozwiązanie	Francja	Hiszpania	Holandia	Niemcy	Norwegia	Razem
1	2	3	4	5	6	7
Liczba badanych umów	126	93	98	94	91	502
Klauzula odzyskania podatku	6	2	17 ⁹¹	0	34	59
Prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia	0	1	0	2	1	4

89 Rozpoczęto prace nad taką umową – projekt KM UE.

90 K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Dordrecht 1997, s. 20.

91 Klauzula w tych umowach ma szczególny charakter, o czym mowa powyżej.

1		2	3	4	5	6	7
Prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia i metoda unikania podwójnego opodatkowania	wyłączenie pełne	0	0	3	20	0	23
	step-up	1	0	0	9	1	11
	zwykły kredyt podatkowy	0	0	0	1	0	1

Źródło: opracowanie własne

Jak podkreślono w podrozdziale 4.2, w przypadku opodatkowania składników majątku objętych podatkiem od wyjścia w praktyce możemy mieć do czynienia ze zjawiskiem podwójnego nieopodatkowania lub częściowego podwójnego nieopodatkowania. Na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zjawiska te zwalczane są za pomocą dwóch powszechnie wykorzystywanych klauzul umownych: klauzuli *subject-to-tax* i klauzuli *switch-over*. Obydwie wskazane klauzule nakazują zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia na metodę kredytu podatkowego (przy czym w tym pierwszym przypadku zastosowanie metody zwolnienia podatkowego uzależnione jest od efektywnego opodatkowania dochodu w drugim umawiającym się państwie)⁹².

W odniesieniu do składników majątku podlegających opodatkowaniu podatkiem od wyjścia odwołanie się do przepisów tych klauzul mogłoby nastąpić wówczas, gdy prawo do ich opodatkowania, na gruncie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, będzie przyznane państwu emigracji, a państwo imigracji opodatkowując zysk ze zbycia składników majątku będzie stosowało metodę zwolnienia podatkowego. W praktyce więc taka sytuacja zachodziłaby, gdyby w państwie emigracji zysk (hipotetyczny bądź zrealizowany) był zwolniony z opodatkowania, w umowie zaś o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem imigracji roszczenie podatkowe z tego tytułu zostało przyznane temu pierwszemu państwu (ze względu na stosowanie klauzuli odzyskania podatku lub wprowadzonego prawa państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia). Wówczas podatnik w państwie imigracji, nie mając prawa do wyłączenia hipotetycznego zysku spod podstawy opodatkowania, wobec braku efektywnego opodatkowania w państwie emigracji, w praktyce nie dysponowałby kwotą do obniżenia podatku należnego w tym pierwszym państwie.

Trzeba mieć na względzie, że opisywane klauzule w przypadku podatków od wyjścia nie zapobiegają zjawisku podwójnego nieopodatkowania (mogą one jednak ograniczać uzyskanie przez podatnika nieuzasadnionej korzyści podatko-

⁹² D. Mączyński, *Międzynarodowe...*, s. 61–62.

wej⁹³). We wskazanym powyżej mechanizmie państwo imigracji, stosując metodę kredytu podatkowego (zamiast wyłączenia), nie dysponuje wprawdzie podatkiem podlegającym odliczeniu, wynikającym z obowiązku podatkowego w państwie emigracji. Nie dochodzi tutaj jednak do zjawiska podwójnego nieopodatkowania (jak zauważono w podrozdziale 4.2), ani nawet do zjawiska częściowego podwójnego nieopodatkowania. Z tym zjawiskiem mielibyśmy do czynienia, gdyby w państwie imigracji zysk ze zbycia składników majątku był zwolniony z opodatkowania. W takiej sytuacji jednak nie powstałby w tym państwie podatek należny, od którego można byłoby odliczyć podatek zapłacony w państwie wyjścia. W praktyce zastosowanie wyżej opisanych klauzul byłoby więc bezprzedmiotowe. Z powyższego wynika, że problem podwójnego nieopodatkowania, wynikającego z nakładania podatku od wyjścia, nie jest rozwiązywany za pomocą stosowanych w praktyce klauzul zapobiegających temu zjawisku. Problem ten można wyeliminować kształtując w odpowiedni sposób przepisy prawa wewnętrznego oraz praktykę traktatową państw, o czym będzie mowa poniżej.

4.6. Propozycje rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania

Jak zauważono w poprzednich podrozdziałach, nakładanie podatków od wyjścia może prowadzić do zjawiska podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania (ewentualnie częściowego podwójnego nieopodatkowania). Zdaniem R. Bettena, możemy wskazać dwa podejścia do rozwiązania tego problemu:

- 1) przyznanie państwu emigracji prawa do opodatkowania hipotetycznych zysków powstałych, gdy podatnik był rezydentem tego państwa,
- 2) przyznanie wyłącznego prawa do opodatkowania państwu, którego rezydentem jest podatnik w chwili realizacji zysku⁹⁴.

Państwa, które zaadaptowały podatek od wyjścia z pewnością sprzeciwiłyby się przyjęciu drugiego z wymienionych stanowisk. Pierwszy przypadek został omówiony w poprzednich podrozdziałach. Trzeba mieć jednak na względzie, że na gruncie prawa wewnętrznego państw i na gruncie prawa międzynarodowego nie obowiązują zunifikowane zasady pozwalające na zapobieganie podwójnemu

93 Dotyczy to sytuacji, gdy np. hipotetyczny zysk powstały w państwie emigracji, podlegający zwolnieniu z opodatkowania, byłby równy rzeczywistemu zyskowi ze zbycia składników majątku. Wówczas państwo wejścia nie wyłączyłoby z podstawy opodatkowania kwoty hipotetycznego zysku, lecz od należnego podatku odjęłoby kwotę równą 0. W praktyce więc podatnik nie uzyskałby korzyści podatkowej w państwie imigracji.

94 R. Betten, *Income Tax...*, s. 101.

opodatkowaniu lub podwójnemu nieopodatkowaniu. Jak zauważono w poprzednich podrozdziałach, państwa, gdzie obowiązuje podatek od wyjścia, nie zawsze wprowadzają do swojego systemu unilateralne metody unikania podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony trudno wymagać od państw, w których w ogóle nie występują podatki od wyjścia, by wprowadzały tego rodzaju metody do swoich prawodawstw. Ponadto praktyka traktatowa wskazuje, że państwa najczęściej w ogóle nie uwzględniają problemu podwójnego opodatkowania nakładając podatek od wyjścia. W przypadku wprowadzania tego rodzaju postanowień nie można mówić o jednolitym wzorcu, stosowanym choćby przez państwa, których umowy poddano analizie. W związku z powyższym w literaturze przedstawia się propozycje rozwiązania omawianego problemu.

W pierwszej kolejności podnosi się, że państwa powinny wprowadzić do swoich prawodawstw odpowiednie środki unilateralne. Pewnym rozwiązaniem byłoby stosowanie metody *step-up* lub wyłączenia oraz kredytu podatkowego przez państwo imigracji. Trzeba brać jednak pod uwagę, że zwłaszcza zastosowanie pierwszej z metod nie rozwiązuje wszystkich problemów⁹⁵. W praktyce bowiem tam, gdzie państwo emigracji nie nakłada podatku od wyjścia, a państwo imigracji przewiduje *step-up* lub metodę wyłączenia, może dojść do częściowego podwójnego nieopodatkowania. Z drugiej strony państwa są niechętne wprowadzaniu kredytu podatkowego, co podkreślono w poprzednim podrozdziale. Nie chcą natomiast zarazem wprowadzać metody zwrotnego kredytu podatkowego, gdyż – jak się zakłada – unikanie podwójnego opodatkowania powinno być rozwiązywane przez państwo imigracji.

Trudno wymagać od państw, w których systemach podatkowych nie obowiązuje podatek od wyjścia, by wprowadzały wymieniony powyżej jednostronny środek zapobiegający unikaniu opodatkowania. Wydaje się jednak, że państwa, w których podatek ten obowiązuje, powinny przewidzieć tego rodzaju regulacje. Będą one miały zastosowanie w wypadku, kiedy dana materia nie byłaby regulowana w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź w przypadku, gdy taka umowa nie obowiązywałaby. Państwa te powinny przewidzieć przepisy regulujące sytuację podatników imigrujących i emigrujących. W pierwszym przypadku należałoby przyjąć metodę *step-up* (z uwagi choćby na obowiązywanie dyrektywy ATAD, o czym jest mowa poniżej), z dwoma zastrzeżeniami⁹⁶. Po pierwsze, przysługiwałyby ona pod warunkiem, że państwo emigracji opodatkowało niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku. Po drugie, wartość składników majątku w chwili zmiany rezydencji podlegałaby określeniu, przy wzięciu pod uwagę

95 E.E. Şimşek, *Conflict...*, s. 202.

96 Ewentualnie mogłaby zostać wprowadzona metoda wyłączenia, jednakże może ona powodować trudności w stosowaniu w związku z potrzebą ustalenia w państwie imigracji podstawy kosztowej. Metoda *step-up* jest prostsza w działaniu, zakładając, że nie powstają spory co do ustalenia wartości rynkowej z momentu wyjścia.

przepisów wewnętrznych państwa imigracji (przepisy te rozstrzygałyby, czy należy uwzględnić ustalenia poczynione zgodnie z przepisami państwa wyjścia, czy wejścia). Wprowadzając powyższe zastrzeżenia, można byłoby uniknąć ryzyka częściowego podwójnego nieopodatkowania oraz zawyżenia podstawy opodatkowania w państwie wyjścia przez podatnika (dotyczyłoby to sytuacji, w której stawka podatku od wyjścia w państwie wyjścia byłaby niższa aniżeli stawka podatku ze zbycia składników majątku w państwie wejścia). Wydaje się, że nie byłoby najlepszym rozwiązaniem z perspektywy państwa imigracji wprowadzanie metody kredytu podatkowego (takie rozwiązanie mogłoby się okazać nieopłacalne z punktu widzenia tego państwa z uwagi np. na wysokie stawki podatku od wyjścia w państwie wyjścia). Z kolei w przypadku emigracji podatników państwa w swoim wewnętrznym prawodawstwie powinny przewidywać metodę zwrotnego kredytu podatkowego (pod warunkiem, że państwo imigracji nie stosuje metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu). Trzeba mieć bowiem na uwadze, że relatywnie niewiele państw wprowadziło do swoich systemów podatkowych podatek od wyjścia. Z tego względu państwa emigracji powinny zabezpieczać swoich podatników przed ryzykiem powstania w przyszłości podwójnego opodatkowania.

Należy jednak zaznaczyć, że określone działania powinny zostać podjęte przede wszystkim na poziomie międzynarodowym. Z jednej strony postuluje się wprowadzenie specjalnego wzorca przepisu odnoszącego się do emigrantów w konwencjach, będących wzorcami umów międzynarodowych. Z drugiej strony podnosi się, że państwa powinny wprowadzać określone przepisy do obowiązujących i nowo zawieranych umów⁹⁷.

R. Betten stworzył przykładowy wzór przepisu dotyczący emigrantów, który może być wykorzystany w bilateralnych umowach. Zakłada on, że zyski, które stały się należne, gdy podatnik był rezydentem państwa emigracji, mogą być opodatkowane w tym państwie (przepis ten zezwala na nałożenie podatku od wyjścia). Państwo emigracji powinno zaakceptować jako podstawę opodatkowania ekonomiczną wartość składnika majątku w momencie imigracji. Podatnik może wystąpić do organów podatkowych państwa emigracji o ustalenie wysokości należnych, lecz niezrealizowanych zysków. Wniosek ten może być również skierowany do państwa imigracji. Autor przewiduje, że na wypadek, gdyby państwo emigracji i państwo imigracji nie zgadzały się co do wartości majątku z chwili zmiany rezydencji można by wprowadzić odpowiednik przepisu o korekcie odpowiadającej dochodów podmiotów powiązanych lub klauzulę arbitrażową⁹⁸. Przepis zaproponowany przez R. Bettena przewiduje także, że państwo imigracji udziela pomocy państwu emigracji w poborze podatku od wyjścia. Ponadto regulacja wskazuje na konsekwencje następcej emigracji podatnika do państwa, z którym państwo re-

97 *Ibidem*, s. 207.

98 R. Betten, *Netherlands...*, s. 425–426.

zydencji nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawierającej opisywany przepis⁹⁹.

Propozycja ta ma swoje słabe strony. Przede wszystkim należy zauważyć, że chociaż R. Betten wprowadził prawo do opodatkowania podatkiem od wyjścia w państwie emigracji, to nie przedstawił sposobów rozwiązania sporów dotyczących określenia wartości majątku w momencie wyjścia. Wskazał jedynie, że można byłoby odwołać się do zasad właściwych dla przepisów o korekcie odpowiadającej dochodów podmiotów powiązanych bądź do klauzuli arbitrażowej. Wydaje się, że autor, dla kompletności swojego uregulowania, powinien stosowne odwołanie bądź unormowanie zawrzeć w swojej propozycji. Poza tym w przypadku, gdy umowa między umawiającymi państwami zawiera postanowienia wzorowane na art. 27 KM OECD bądź KM ONZ zbędne jest wprowadzanie do artykułu emigracyjnego regulacji o wzajemnej pomocy w poborze podatku od wyjścia. Poza przytoczonymi uwagami wydaje się, że niecelowe jest w ogóle wprowadzanie do konwencji modelowych osobnego artykułu dotyczącego podatku od wyjścia. Warto mieć bowiem na względzie, że ten rodzaj opodatkowania, jako odnoszący się do opodatkowania wzrostu wartości majątku, objęty jest postanowieniami art. 13 KM OECD i KM ONZ. Z tego względu poprawniejsze jest wprowadzenie dodatkowych postanowień do tego przepisu, niż tworzenie nowej, autonomicznej jednostki redakcyjnej. W tym zakresie bardziej odpowiednia jest rekomendacja B.M. Carramaschiego.

Wspomniany autor proponuje, by wprowadzić dodatkowe ustępy do art. 13 oraz zmodyfikować treść art. 23 KM OECD. Artykuł 13 miałby zawierać ustęp 6 i 7. W pierwszej wskazanej jednostce redakcyjnej znalazłaby się klauzula odzyskania podatku, przewidująca opodatkowanie przez państwo wyjścia byłych rezydentów w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku uzyskanych w okresie pięciu lat od momentu emigracji. Ustęp 7 wprowadza prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia. Z propozycji zmian do komentarza do KM OECD wynika, że przepis ten ma zastosowanie w przypadku, gdy państwo wyjścia nakłada podatek w momencie, gdy podatnik jest jeszcze rezydentem tego państwa. Odroczenie terminu płatności podatku nie wpływa na prawo państwa emigracji do nałożenia podatku. W związku z tym wzrost wartości majątku, jaki następuje po zmianie rezydencji, nie podlega opodatkowaniu przez państwo wyjścia¹⁰⁰. Autor podkreśla także, że wprowadzenie ustępu 7 do art. 13 KM OECD wskazuje jednoznacznie, iż opodatkowanie wzrostu wartości majątku nie stoi w sprzeczności z postanowieniami konwencji. B.M. Carramaschi, wprowadzając modyfikacje do art. 23 KM OECD, proponuje rozszerzenie metody kredytu podatkowego w przypadku powstania podwójnego opodatkowania w związku z zastosowaniem wyżej opisanego art. 13 ust. 6 i 7¹⁰¹.

99 *Ibidem*, s. 425.

100 B.M. Carramaschi, *Exit Taxes...*, s. 292.

101 *Ibidem*, s. 293.

Mocną stroną projektu B.M. Carramaschiego jest to, że jednoznacznie (podobnie jak R. Betten) przyznaje on prawo do opodatkowania podatkiem od wyjścia państwu emigracji¹⁰². W propozycji komentarza do KM OECD autor definitywnie zaznacza, że w tym przypadku nie mamy do czynienia ze zjawiskiem pominięcia traktatu. Wskazuje ponadto, że odroczenie płatności podatku nie wpływa na prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia. Choć kwestie te nie powinny budzić wątpliwości, co podkreślono w tym rozdziale, to pozytywnie należy ocenić wyjaśnienia w tym zakresie w komentarzu celem definitywnego rozwiązania sporu w praktyce i literaturze. Propozycja B.M. Carramaschiego zakłada stosowanie w przypadku nakładania podatku od wyjścia metody kredytu podatkowego (jako wyjątku, zgodnie z art. 23A ust. 2 lub jako zasady, zgodnie z art. 23B ust. 1 KM OECD). Przyjmuje on bowiem, że wprowadzenie metody wyłączenia mogłoby prowadzić do podwójnego nieopodatkowania, ponieważ nie we wszystkich państwach obowiązuje podatek od wyjścia. Nie można jednak zaaprobować tego rozwiązania. Należy mieć na względzie, że z perspektywy emigrującego podatnika metoda kredytu podatkowego nie pozwala na pełne uniknięcie podwójnego opodatkowania. Odwołanie się do tej metody stoi w sprzeczności z zasadą zapewnienia odpowiedniego rozdziału kompetencji podatkowych. W praktyce może dojść do sytuacji (w przypadku, gdy państwo imigracji przewiduje wyższą stawkę opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku aniżeli państwo emigracji nakładające podatek od wyjścia), że końcowe zobowiązanie podatkowe dla podatnika nie będzie odzwierciedleniem opodatkowania rzeczywistego wzrostu wartości majątku w poszczególnych państwach. W konsekwencji, przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego, całkowite zobowiązanie podatnika może być wyższe niż w przypadku, gdyby zastosowano metodę wyłączenia. Takie zaś rozwiązanie stoi w sprzeczności z ideą nakładania podatku od wyjścia.

Należy zgodzić się z B.M. Carramaschim, że zastosowanie metody wyłączenia może prowadzić do podwójnego nieopodatkowania (a w zasadzie do częściowego podwójnego nieopodatkowania). Taka sytuacja będzie zachodziła, gdy państwo emigracji nie nakłada podatku od wyjścia, natomiast w państwie emigracji podatnik przy opodatkowaniu zysku ze zbycia składników majątku będzie mógł wyłączyć z podstawy opodatkowania tę część wzrostu danego składnika majątku, jaka ujawniła się w państwie wyjścia. Niemniej jednak zjawisku temu da się zapobiec, odpowiednio konstruując przepis umowy regulujący metodę wyłączenia, o czym będzie mowa poniżej.

Propozycje R. Bettena i B.M. Carramaschiego, mimo ich pewnych słabych stron, są z pewnością warte rozważenia. Nie ulega bowiem wątpliwości, że coraz więcej państw decyduje się na wprowadzenie podatku od wyjścia. W konsekwencji, jak zauważono powyżej, powstaje problem podwójnego opodatkowania (po-

102 Problem klauzuli odzyskania podatku nie podlega omówieniu, gdyż zagadnienie rozszerzonego obowiązku podatkowego wykracza poza zakres tej rozprawy.

dwójnego nieopodatkowania). W tym kontekście jest pewne, że państwa, w których systemach podatkowych obowiązuje podatek od wyjścia, powinny zmieniać swoją praktykę traktatową. Najlepszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie modyfikacji do KM OECD oraz KM ONZ. Warto mieć także na uwadze, że problem ten został dostrzeżony również na poziomie UE. Projekt KM UE przewiduje, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny zawierać postanowienia będące w zgodzie z zasadami traktatowymi, przewidujące przyznanie prawa do opodatkowania zysków powstałych, gdy podatnik był rezydentem tego państwa. Dla przykładu, państwa mogą rozdzielać roszczenia podatkowe mając na uwadze czas przebywania podatnika w państwie przed zbyciem składników majątku. Propozycja ta została zaaprobowana również przez Komisję Europejską¹⁰³.

Mając na uwadze powyższe rozważania można byłoby zaproponować następujące brzmienie poszczególnych przepisów KM OECD (analogiczne rozwiązanie należy wprowadzić do KM ONZ – zmiany zostały wprowadzone kursywą):

Propozycja 1. Modyfikacja art. 13 KM OECD

Artykuł 13. ZYSKI Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU

5. Zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku niewymienionego w ustępach 1, 2, 3 i 4 podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

6. *Poprzednie postanowienia tego artykułu nie naruszają prawa żadnego z umawiających się państw do opodatkowania, zgodnie ze swoim prawem wewnętrznym, wzrostu wartości jakiegokolwiek majątku powstałego w okresie, gdy dana osoba miała miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie*¹⁰⁴.

Rozwiązanie powyżej przedstawione umożliwia nakładanie podatku od wyjścia przez państwo emigracji w odniesieniu do wzrostu składnika majątku, jaki nastąpił, gdy dana osoba była rezydentem tego państwa. W ten sposób jednoznacznie wskazuje się, że nakładanie podatku od wyjścia nie powoduje powstania zjawiska naruszenia traktatu. Ponadto takie postanowienie rozdziela roszczenia podatkowe umawiających się państw, mając na uwadze wzrost wartości majątku, jaki nastąpił w okresie rezydencji w danym państwie. Przepis ten ma szeroki zakres – może dotyczyć zarówno ogólnych, jak i ograniczonych podatków od wyjścia. Przyjęcie takiego rozwiązania jest umotywowane faktem, że przepis ten ma znaleźć się we wzorcu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z tego też względu należy przyjąć rozwiązanie uniwersalne. Ważne jest jednak to, że proponowane

103 Komisja Wspólnot Europejskich, Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – *Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich*, Bruksela, 19 grudnia 2006 r., KOM(2006)825.

104 Analogiczna regulacja mogłaby być wprowadzona do art. 13 ust. 7 KM ONZ.

postanowienie art. 13 ust. 6 wskazuje, że przepis ten znajdzie zastosowanie, jeżeli państwo emigracji przewiduje stosowne opodatkowanie w swoim prawie wewnętrznym. Kierując się propozycją B.M. Carramaschiego, należałoby w komentarzu do KM OECD wskazać, że regulacja ta ma zastosowanie niezależnie od tego, czy w danym przypadku przyznano odroczenie podatku.

Propozycja 2. Modyfikacja art. 23A KM OECD

Artykuł 23A. METODA ZWOLNIENIA

1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie *lub, zgodnie z ustępem 6 artykułu 13, został opodatkowany w drugim umawiającym się państwie*, wówczas pierwsze państwo zwolni taki dochód lub majątek od podatku, z zastrzeżeniem postanowień ustępów 2 i 3¹⁰⁵.

Propozycja 3. Modyfikacja art. 23B KM OECD

Artykuł 23B. METODA ODLICZENIA

1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w drugim umawiającym się państwie *lub, zgodnie z ustępem 6 artykułu 13, został opodatkowany w drugim umawiającym się państwie*, wówczas pierwsze państwo zezwoli na:

- a) odliczenie od podatku dochodowego danej osoby kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie¹⁰⁶.

Propozycje 2 i 3 dotyczą modyfikacji metod unikania podwójnego opodatkowania. B.M. Carramaschi dopuszcza w tym zakresie jedynie metodę kredytu podatkowego (z jego rozwiązania została zaczerpnięta propozycja 3). Niemniej jednak wydaje się, że zasadne byłoby pozostawienie państwom wyboru co do zastosowanej metody. Z tego względu powyżej przedstawiono zarówno modyfikację do metody kredytu, jak i wyłączenia. Jak podkreślono, metoda wyłączenia jest korzystniejsza z perspektywy emigrującego podatnika, a ponadto pozostaje w zgodzie z zasadą zapewnienia odpowiedniego rozdziału kompetencji podatkowych między umawiające się państwa. Odpowiednie brzmienie art. 23A ust. 1 (tak jak wyżej przedstawione) pozwala na uniknięcie zjawiska częściowego podwójnego nieopodatkowania. Istotne jest bowiem zastrzeżenie, że dochód objęty zakresem podatku od wyjścia musi być opodatkowany w państwie emigracji.

105 Analogiczna regulacja mogłaby być wprowadzona do art. 23A ust. 1 KM ONZ.

106 Źródło: B.M. Carramaschi, *Exit Taxes...*, s. 293. Analogiczna regulacja mogłaby być wprowadzona do art. 23B ust. 1 KM ONZ.

Trzeba jednak wziąć pod uwagę, że w 2016 r. wydana została dyrektywa ATAD¹⁰⁷. Przepisy znajdujące się w tym akcie obejmują także podatek od wyjścia dotyczący podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Dyrektywa niejako narzuca mechanizm *step-up* do zaimplementowania przez państwa członkowskie jako środek unilateralny zapobiegający unikaniu podwójnego opodatkowania. Z tego względu dla zachowania spójności rozwiązań przyjętych w ramach systemu prawa podatkowego do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należałoby wprowadzić tę samą metodę. Ponadto trzeba pamiętać, że metoda wskazana w umowie nie będzie miała charakteru samowykonalnego. Oznacza to, że w prawie wewnętrznym umawiających się państw musi istnieć przepis pozwalający na uniknięcie podwójnego opodatkowania. Skoro zatem ustawodawca zdecydowałby się na wprowadzenie mechanizmu *step-up* w prawie wewnętrznym, to musiałby konsekwentnie metodę tę stosować w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy mieć przy tym na względzie, że do zaimplementowania tej metody będą zobowiązane jedynie państwa UE. Nie zmienia to jednak faktu, że na forum OECD czy ONZ to rozwiązanie również może być przedstawione.

Trzeba podkreślić, że mechanizm *step-up* nie stanowi metody unikania podwójnego opodatkowania, o której mowa w art. 23A i 23B KM OECD i KM ONZ. Metody te odnoszą się do zwolnienia dochodu osiągniętego w innym państwie z podatku bądź odliczenia podatku zapłaconego za granicą. *Step-up* zakłada z kolei przyjęcie jako podstawy kosztowej przy zbyciu składników majątku wartości rynkowej ustalonej w państwie emigracji. *Step-up* w pewnym sensie stanowi modyfikację metody wyłączenia. Takie uproszczenie nie do końca jednak jest trafne, gdyż w ramach metody wyłączenia państwo wyjścia przyjmuje jako koszty uzyskania przychodów (lub wartość początkową składników majątku) koszty rzeczywiste, w przypadku zaś mechanizmu *step-up* uwzględnia się wartość rynkową składników majątku na moment wyjścia. Z tego względu wydaje się, że nie ma podstaw do modyfikacji odpowiedników w umowach art. 23A bądź art. 23B KM OECD i KM ONZ, przez wprowadzenie do tych przepisów metody *step-up*. Idąc natomiast śladem innych państw (np. Niemiec), wydaje się, że trafnym rozwiązaniem byłoby odpowiednie zaimplementowanie tej metody w ramach art. 13 KM OECD i KM ONZ. Trzeba liczyć się z tym, że regulacje te, służąc rozdzieleniu roszczeń podatkowych umawiających się państw, nie wprowadzają metody unikania podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak mechanizm *step-up* w pierwszej kolejności wskazuje jak ustalić podstawę opodatkowania w państwie wejścia, czego konsekwencją jest uniknięcie podwójnego opodatkowania. Podobnego rodzaju rozwiązanie przyjęte jest np. w przepisach przewidujących korektę odpowiadającą zysków zakładu (m.in. art. 7 ust. 3 KM OECD).

107 Szerzej na temat postanowień tej dyrektywy w rozdziale piątym.

Mając na uwadze powyższe, należałoby w odpowiedni sposób zmodyfikować zaproponowaną treść ostatniego ustępu do art. 13 KM OECD i KM ONZ, tak aby uwzględniała ona metodę *step-up*.

Propozycja 4. Modyfikacja art. 13 KM OECD

5. Zyski z przeniesienia własności jakiegokolwiek majątku niewymienionego w ustępach 1, 2, 3 i 4 podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

6. *Poprzednie postanowienia tego artykułu nie naruszają prawa żadnego z umawiających się państw do opodatkowania, zgodnie ze swoim prawem wewnętrznym, wzrostu wartości jakiegokolwiek majątku powstałego w okresie, gdy dana osoba miała miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie. W przypadku późniejszego opodatkowania zbycia tego majątku w drugim umawiającym się państwie, państwo to ustalając podstawę opodatkowania, uwzględni jako koszty nabycia majątku wartość rynkową tego majątku ustaloną zgodnie z przepisami wewnętrznymi drugiego umawiającego się państwa w momencie zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby*¹⁰⁸.

Takie rozwiązanie pozwala na przyjęcie przez państwo wejścia wartości rynkowej majątku z momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od wyjścia. Regulacja ta mogłaby wskazywać, że ustalenie wartości rynkowej następuje na podstawie przepisów wewnętrznych państwa wejścia, co w praktyce oznaczałoby, że postanowienia te nie określałyby, czy należy kierować się wartością przyjętą przez państwo emigracji czy imigracji (przepisy prawa wewnętrznego umawiającego się państwa wskazywałyby, którą należy przyjąć wartość, w zależności od przyjętej przez dane państwo polityki w tym zakresie).

Należy jednak pamiętać, że w praktyce mogą pojawić się trudności z wprowadzeniem stosowanych postanowień do obowiązujących konwencji modelowych. Z tego względu wydaje się, że w chwili obecnej najbardziej pożądane byłoby, by państwa, w których prawodawstwach obowiązuje podatek od wyjścia, zadbały o odpowiednią praktykę traktatową. Jako przykład mogą posłużyć umowy bilateralne, których stroną są Niemcy. Działania tego państwa wskazują na tendencję renegotjowania po 2000 r. umów oraz wprowadzania do nich postanowienia odnoszącego się do prawa do nakładania podatku od wyjścia przez państwo emigracji, z jednoczesnym wskazaniem metody unikania podwójnego opodatkowania – przede wszystkim metody wyłączenia i metody *step-up*. Biorąc pod uwagę obowiązywanie dyrektywy ATAD i przyjęcie w jej ramach mechanizmu *step-up*, wydaje się, że państwa UE powinny do swoich umów wprowadzać właśnie ten mechanizm. Praktyka traktatowa Niemiec wskazuje, że państwo to stara się konsekwentnie wprowadzać do umów bilateralnych klauzulę odnoszącą się do podatku od wyjścia. Jest to rozsądne oraz godne uznania podejście. W ten sposób państwo

¹⁰⁸ Analogiczna regulacja mogłaby być wprowadzona do art. 13 ust. 7 KM ONZ.

odpowiedzialnie i uczciwie podchodzi do zasad opodatkowania swoich podatników. Skoro nakłada podatek od wyjścia, konsekwentnie stara się zabezpieczyć rezydentów przed ryzykiem powstania zjawiska podwójnego opodatkowania. Mając na uwadze fakt, że do tej pory nie zapadły żadne decyzje odnoszące się do wprowadzenia zasad rozdzielenia roszczeń podatkowych w przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia do KM OECD lub KM ONZ, praktyka traktatowa Niemiec zasługuje na aprobatę.

4.7. Podsumowanie

W przypadku nałożenia z jednej strony przez państwo emigracji podatku od wyjścia, a z drugiej strony przez państwo imigracji podatku od zbycia składników majątku dochodzi do zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Przyczyną tego zjawiska jest szczególnego rodzaju konflikt rezydencji podatkowej występującej w różnych momentach lub konflikt zasad źródła. Z problematyką opodatkowania podatkiem od wyjścia wiąże się także powstawanie zjawiska podwójnego nieopodatkowania, którego przyczyny wynikają zarówno z właściwego, jak i niewłaściwego wykorzystywania umów. W tym przypadku również możemy mieć do czynienia z częściowo podwójnym nieopodatkowaniem.

Nie ulega wątpliwości, że emigrujący podatnicy podlegający opodatkowaniu podatkiem od wyjścia, a następnie podatkiem od zbycia składników majątku objęci są zakresem podmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartych na KM OECD i KM ONZ jako rezydencji odpowiednio państwa emigracji i imigracji. Wniosek ten nie dotyczy zmieniających rezydencję spółek transparentnych podatkowo. Nie podlega dyskusji, że w przypadku, gdy podatek od wyjścia stanowi w prawie wewnętrznym część systemu opodatkowania podatkiem dochodowym bądź podatkiem od zbycia składników majątku, to objęte są one zakresem przedmiotowym umów bilateralnych. Problem powstaje jednak, gdy podatek ten jest regulacją autonomiczną. W takim przypadku należy uznać, że stanowi on podatek od wzrostu wartości majątku (zgodnie z prawidłowym tłumaczeniem wersji angielskiej KM OECD i KM ONZ). Ma on charakter podatku dochodowego.

Trzeba pamiętać, że państwo emigracji i państwo imigracji mogą stosować inne przepisy rozdzielające roszczenia podatkowe pomiędzy państwa – strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wybór przepisów będzie często uzależniony od kwalifikacji danego zysku (dochodu) na gruncie prawa wewnętrznego. W tym przypadku najczęściej będzie mieć zastosowanie art. 13 umów wzorowanych na KM OECD i KM ONZ (przy czym wzięte mogą być pod uwagę róż-

ne ustępy tego przepisu). Państwa mogą także odwoływać się do art. 7 i art. 21 umów bilateralnych. Nie znajdzie zastosowania art. 22 tych umów, gdyż podatek od wyjścia i podatek od zbycia składników majątku nie mają charakteru podatku majątkowego.

W praktyce rozwiązanie problemów podwójnego opodatkowania w związku z nakładaniem podatku od wyjścia następuje za pomocą wykorzystywania mechanizmów jednostronnych lub dwustronnych. Do środków pierwszego wymienionego rodzaju można zaliczyć tzw. *step-up*, wyłączenie, kredyt podatkowy i zwrotny kredyt podatkowy. Jeśli zaś chodzi o rozwiązania dwustronne, to należy przede wszystkim zauważyć, że państwa w swojej praktyce traktatowej najczęściej w ogóle nie wprowadzają szczególnych postanowień odnoszących się do opodatkowania podatkiem od wyjścia. Postanowienia umów zwykle oparte są na tradycyjnym brzmieniu KM OECD i KM ONZ. W takim przypadku powstaje pytanie, czy wprowadzanie przepisów dotyczących podatku od wyjścia nie prowadzi do powstania zjawiska pominięcia traktatu. W tym przypadku należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Trzeba bowiem pamiętać, że obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia powstaje w momencie, w którym podatnik jest ciągle rezydentem państwa emigracji. W związku z tym temu państwu przysługuje prawo do opodatkowania hipotetycznego zysku powstałego do momentu zmiany rezydencji, bez naruszenia odpowiedników art. 13 ust. 5 KM OECD i art. 13 ust. 6 KM ONZ. W tym przypadku jednak rozstrzygnięcie problemu podwójnego opodatkowania może nastąpić jedynie na gruncie postępowania polubownego.

W niektórych umowach bilateralnych obowiązuje klauzula odzyskania podatku, która pozwala państwu emigracji opodatkować zyski byłych rezydentów ze zbycia składników majątku, jeżeli zostaną one zrealizowane przez określony czas od momentu zmiany rezydencji. Państwa wprowadzają także do umów prawo państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia. W obu wymienionych przypadkach problem podwójnego opodatkowania rozwiązywany jest na podstawie odpowiedników przepisów art. 23A i art. 23B KM OECD i KM ONZ. Można także odnaleźć umowy, które, poza przyznaniem prawa państwa emigracji do opodatkowania podatkiem od wyjścia, wskazują właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania w tym przypadku. W tym zakresie, mając na uwadze umowy wybranych państw, należy uznać, że najbardziej aktywną praktykę traktatową prowadzą Niemcy.

Problem podwójnego opodatkowania w związku z nakładaniem podatków od wyjścia powinien być rozwiązywany na poziomie krajowym i międzynarodowym. W pierwszej kolejności państwa, które wprowadziły podatki od wyjścia, powinny wprowadzać stosowne mechanizmy jednostronne do swojego prawa wewnętrznego. Należałoby tu uwzględnić zarówno sytuację podatników emigrujących, jak i imigrujących. Postanowienia te znalazłyby zastosowanie w przypadku, gdy materia ta nie byłaby uregulowana w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź w przypadku braku obowiązywania takiej umowy. Najlepszym rozwiązaniem

może być wprowadzenie mechanizmu *step-up* bądź wyłączenia (dla podatników imigrujących) i zwrotnego kredytu podatkowego (dla podatników emigrujących).

Niemniej jednak działania w tym zakresie powinny być podjęte przede wszystkim na poziomie międzynarodowym. W literaturze postuluje się wprowadzenie oddzielnego artykułu dotyczącego emigrujących podatników do KM OECD i KM ONZ. Wydaje się jednak, że nie jest to najlepsze rozwiązanie. Modyfikacje powinny być bowiem wprowadzone do art. 13 KM OECD i KM ONZ – przez przyjęcie prawa państwa emigracji do opodatkowania wzrostu wartości majątku przed emigracją oraz do art. 23A i 23B tych konwencji. W tym drugim przypadku należałoby zostawić państwom prawo wyboru odpowiedniej metody unikania podwójnego opodatkowania, przy czym metoda wyłączenia jest bardziej korzystna z perspektywy emigrującego podatnika oraz realizuje zasadę zapewnienia odpowiedniego rozdziału kompetencji podatkowych między umawiające się państwa. Mając na uwadze obowiązywanie dyrektywy ATAD i przyjęcie w jej ramach mechanizmu *step-up*, można byłoby przewidzieć w KM OECD i KM ONZ odpowiednią zmianę art. 13, dzięki czemu wprowadzona zostałaby ta metoda.

Nie ulega wątpliwości, że mogą pojawić się praktyczne trudności w modyfikacji postanowień KM OECD i KM ONZ. Z tego względu państwa, w których systemach podatkowych obowiązuje podatek od wyjścia, powinny zadbać o właściwy kształt umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jako przykład może posłużyć praktyka traktatowa Niemiec.

Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w Polsce

5.1. Wprowadzenie

Dotychczas poczynione rozważania prowadzą do osiągnięcia głównego celu prezentowanej rozprawy – zaproponowania kształtu podatku od wyjścia, jaki miałby zostać wprowadzony do polskiego porządku prawnego. Jak podkreślono we wstępie, zadaniem pracy nie jest jednoznaczne wskazanie, czy podatek ten powinien zostać wprowadzony w Polsce. Decyzja w tej kwestii (mająca charakter polityczny) powinna być poprzedzona przeprowadzaniem badań ekonomicznych, których funkcją byłoby określenie skali zjawiska emigracji dla celów podatkowych oraz ewentualnych strat dla budżetu państwa z tym związanych. Celem rozprawy jest natomiast wskazanie prawnych ram funkcjonowania podatku od wyjścia w polskich ustawach podatkowych, jeżeli pojawi się wola wprowadzenia tego uregulowania do u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.

W rozdziale tym zostaną przedstawione postulaty dotyczące zasad uregulowania w polskim prawodawstwie podatku od wyjścia. Wnioski w tym zakresie są efektem badań przeprowadzonych w ramach całej pracy – począwszy od ustalenia istoty omawianego podatku, przez analizę komparatystyczną rozwiązań przyjętych w innych państwach, po przegląd orzecznictwa TSUE w tym zakresie. Istotne jest także przedstawienie relacji pomiędzy przepisami o podatku od wyjścia a Konstytucją RP. Jako że, jak podkreślono w rozdziale 4, obowiązywanie podatku od wyjścia może prowadzić do powstania zjawiska podwójnego opodatkowania, należy wskazać na propozycje rozwiązania tego problemu z perspektywy polskiego prawa wewnętrznego i polskiej praktyki traktatowej.

5.2. Ocena koncepcji podatku do wyjścia z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP

5.2.1. Ingerencja podatku od wyjścia w prawa i wolności konstytucyjne

Jak podkreśla A. Gomułowicz, państwo prawa opiera swój byt na dwóch filarach – idei wolności oraz idei obowiązku. O ile, co do zasady, wolność jednostek jest nieograniczona, to wkroczenie państwa w sferę praw i wolności powinno mieć charakter wyjątkowy¹. Wprowadzenie jakiegokolwiek opodatkowania niewątpliwie godzi w prawa i wolności konstytucyjne. Niemniej jednak art. 84 Konstytucji RP statuuje zasadę powszechności obowiązku utrzymywania państwa. Zgodnie z tym przepisem, „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jak podkreśla T. Dębowska-Romanowska, podatki to stały element ustrojowy państwa. Stanowią opozycję wobec wolności i praw obywatelskich, nie zaś wyjątek od nich. Bez wprowadzenia podatków państwo nie mogłoby funkcjonować².

W przypadku nakładania podatków obowiązuje domniemanie, że służą one utrzymaniu państwa. O ich wielkości decyduje wola przedstawicieli narodu³. Trzeba mieć bowiem na względzie, że unormowania prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji RP). Zdaniem TK, ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana pod kątem ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności. Należy bowiem wziąć pod uwagę relacje pomiędzy obowiązkami konstytucyjnymi a ochroną konstytucyjnych wolności i praw⁴. W orzecznictwie podkreśla się, że „ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych”⁵. Ponoszenie podatków jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym. Przepisy prawa po-

1 A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999, s. 369.

2 T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 110–111.

3 *Ibidem*, s. 114.

4 Wyrok TK z 6 stycznia 2009 r., SK 22/06, LEX nr 468958.

5 Wyrok TK z 9 października 2007 r., SK 70/06, LEX nr 322147, wyrok TK z 18 października 2011 r., SK 2/10, LEX nr 1001129, wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, LEX nr 57092.

datkowego mają własną podstawę konstytucyjną, powiązaną z przepisem konkretyzującym, uprawniającym do stanowienia przepisów rangi ustawowej⁶.

Z powyższego wynika zatem, że przepis art. 84 Konstytucji RP stanowi odrębną normę konstytucyjną uprawniającą do nakładania podatków (w tym hipotetycznie podatku od wyjścia). Przepis ten nie ingeruje w sferę praw i wolności wskazanych w konstytucji. Skoro ustawodawca decyduje się wprowadzić daną daninę publiczną, to korzysta ze swego uprawnienia z zakresu władztwa podatkowego. Nie oznacza to jednak, że działania prawodawcy w tym aspekcie są nieograniczone. Przepis art. 84 Konstytucji RP nie funkcjonuje równolegle, w oderwaniu od innych przepisów tego aktu. Przepisy podatkowe muszą pozostawać w zgodzie z całokształtem dóbr i wartości konstytucyjnie chronionych. Granicę tego władztwa wyznacza przede wszystkim zasada sprawiedliwości opodatkowania oraz istota prawa własności⁷. Prawne granice opodatkowania określają także zasady państwa prawnego, sformułowane w art. 2 Konstytucji RP, gwarantujące jednostce określony status w państwie i zabezpieczające ją przed arbitralnymi działaniami władzy państwowej⁸.

Nakładanie podatku od wyjścia hipotetycznie może godzić w następujące prawa i wolności konstytucyjne:

- prawo do emigracji i wolności działalności gospodarczej,
- prawo własności,
- zasadę sprawiedliwości⁹.

Zanim zostanie wskazane, w jakim zakresie prawa te są ograniczane w związku z możliwością nałożenia podatku od wyjścia, należy zwrócić uwagę na treść art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Przepis ten zawiera tzw. klauzulę limitacyjną¹⁰. Zgodnie z tym przepisem,

ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Przepis ten dopuszcza ustanawianie ograniczeń w zakresie korzystania z praw i wolności konstytucyjnych w dwóch aspektach – formalnym i materialnym.

6 Wyrok TK z 15 października 2002 r., SK 6/02, LEX nr 56631.

7 A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 120.

8 R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 562.

9 Zasady państwa prawa pozostające w związku z nakładaniem podatku od wyjścia zostaną omówione w następnych podrozdziałach.

10 L. Wiśniewski, M.M. Bieczyński, *Swoboda przemieszczania się w prawie międzynarodowym, prawie Unii Europejskiej i polskim prawie krajowym. Przegląd zagadnień*, Poznań 2015, s. 99.

Pierwszy aspekt sprowadza się do tego, że ograniczenia wolności i praw mogą następować jedynie w drodze ustawy. Drugi z kolei wskazuje, że ograniczenia te mogą być ustanawiane wyłącznie dla ochrony określonych wartości, tj. bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, środowiska, zdrowia publicznego, moralności publicznej albo wolności i praw innych osób¹¹.

Z przepisu tego można również wyprowadzić zasadę proporcjonalności. Nie została ona wprowadzona wyrażona *expressis verbis* w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Niemniej jednak z przepisu tego wynika, że ograniczenia w zakresie korzystania z wolności i praw mogą być ustanawiane „gdy są konieczne”¹². Wymóg konieczności oznacza, że ograniczenie:

- 1) musi być niezbędne dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związane,
- 2) musi być przydatne – czyli mieć na celu realizowanie ochrony tych wartości,
- 3) musi być proporcjonalne, czyli jego efekty muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na jednostkę¹³.

Przechodząc natomiast do praw i wolności, które mogą podlegać ograniczeniu w związku z wprowadzeniem podatku od wyjścia, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na prawo do emigracji. Uregulowane jest ono w art. 52 ust. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem, „każdy może swobodnie opuścić terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Wolność ta obejmuje prawo do wyjazdu z terytorium Polski w jakimkolwiek celu oraz możliwość stałego opuszczenia kraju (emigracja)¹⁴. Przepis ten zamieszczony jest w rozdziale II Konstytucji RP, zatytułowanym *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*. Oznacza to, że będzie on stanowił źródło uprawnień dla osób fizycznych. Konstytucja w art. 52 ust. 2 posługuje się sformułowaniem „każdy”, stanowiącym równoważnik terminu „człowiek”¹⁵. W związku z tym zakres tego przepisu obejmuje zarówno osoby fizyczne będące obywatelami polskimi, jak i cudzoziemców (z perspektywy przepisów prawa podatkowego należy stwierdzić, że przepis ten obejmuje zarówno rezydentów, jak i nierezydentów).

Nie ulega zatem wątpliwości, że osoby fizyczne mają prawo do swobodnego opuszczenia kraju. Wolność ta powinna być realizowana w sposób nieskrępowany, zgodnie z decyzją osoby wyjeżdżającej za granicę¹⁶. Prawo to nie ma jednak cha-

11 L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2014, s. 102.

12 A. Łabno, *Ograniczenie wolności i praw człowieka na podstawie art. 31 Konstytucji III RP*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 704–705.

13 A. Młynarska-Sobaczewska, *Wolności i prawa człowieka i obywatela*, [w:] *Polskie prawo konstytucyjne*, red. D. Górecki, Warszawa 2008, s. 90–91.

14 P. Sarnecki, „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 52, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003, s. 2.

15 P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 46.

16 M. Balcerzak, *Art. 52*, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1244.

rakteru absolutnego. W myśl bowiem art. 52 ust. 3 Konstytucji RP, prawo do emigracji może podlegać ograniczeniom określonym w ustawie. Ponadto należy także mieć na uwadze, że prawa te mogą być ograniczane przez ustawę jedynie w sposób zgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP¹⁷.

W przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (np. podatników podatku dochodowego od osób prawnych) prawo do przeniesienia działalności za granicę objęte jest art. 20 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem

społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Artykuł 20 Konstytucji RP wprowadza zatem zasadę wolności gospodarczej, która sprowadza się do „samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, o zakresie i formach tego udziału, w tym swobodnego podejmowania działań faktycznych i prawnych”¹⁸. Z treści tej zasady można wyprowadzić prawo do samodzielnego podejmowania decyzji o miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, również tym znajdującym się poza granicami Rzeczypospolitej.

Podobnie jak prawo do emigracji, zasada wolności gospodarczej może podlegać ograniczeniom. Mogą być one wprowadzone tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. W tym przypadku poza zakresem zainteresowania pozostaje więc aspekt materialny wyżej opisanej klauzuli limitacyjnej. Ograniczenia mogą być bowiem przyjmowane ze względu na ochronę innych wartości aniżeli wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, o ile dotyczą one ważnego interesu publicznego. Jak podkreślił TK

każdy wypadek konieczności ochrony dóbr wskazanych w art. 31 ust. 3 *Konstytucji RP* mieści się w klauzuli ważnego interesu publicznego w rozumieniu art. 22 *Konstytucji RP*, jednak w zakresie owego ważnego interesu publicznego mieszczą się ponadto wartości niewymienione w art. 31 ust. 3 *Konstytucji RP*¹⁹.

Należy przy tym mieć na względzie, że ograniczenia muszą jednak spełniać wymóg proporcjonalności, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²⁰.

Powyższe rozważania prowadzą do konkluzji, iż nakładanie podatku od wyjścia może godzić w prawo do emigracji oraz zasadę wolności gospodarczej. Podatnik zamierzający opuścić terytorium Rzeczypospolitej może zrezygnować ze swoich planów, wzięwszy pod uwagę poziom obciążeń fiskalnych związanych

17 B. Banaszk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 319.

18 Wyrok TK z 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK 2001, nr 4, poz. 82.

19 Wyrok TK z 8 lipca 2008 r., K. 46/2007, Lexis.pl nr 1924166.

20 L. Garlicki, *Polskie...*, s. 80.

z emigracją. Ograniczenie to ma charakter pośredni, gdyż tworzy przeszkody materialne w zakresie korzystania z tych wolności (nie zaś uniemożliwia wyjścia)²¹. Powstaje jednak pytanie, czy ograniczenie to jest dopuszczalne w świetle przepisów Konstytucji RP? W tym miejscu należy zastanowić się, czy spełniony jest aspekt materialny, określony w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (co ma znaczenie z punktu widzenia ograniczenia prawa do emigracji). Wprowadzenie podatku od wyjścia nie służy bezpośrednio ochronie bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, środowiska, zdrowia publicznego, moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Niemniej jednak realizacja wskazanych zadań wymaga zabezpieczenia odpowiednich środków budżetowych, uzyskiwanych głównie w postaci podatków²². Ponadto istnieje domniemanie szerokiej swobody politycznej w określaniu materialnych granic opodatkowania²³. Warto mieć także na uwadze, że art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli regulacji prawa daninowego. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3, z pewnym zastrzeżeniem poczynionym na końcu tego podrozdziału (co nie znaczy, że jego zakres i treść nie mogą być kontrolowane z perspektywy zgodności z Konstytucją RP)²⁴.

Z tego punktu widzenia można zatem przyjąć, że uzasadnione jest ograniczenie prawa do emigracji. Mając na uwadze taki sam argument, można uznać, że spełniona jest przesłanka interesu publicznego, która uzasadniałaby ograniczenie zasady wolności gospodarczej. W tym przypadku można także założyć, że wprowadzanie podatku od wyjścia służy ochronie interesów budżetu państwa przez zapobieganie utracie wpływów budżetowych oraz walce z unikaniem opodatkowania. TK w swoim orzecznictwie wskazywał, że ochrona równowagi budżetowej mieści się w przesłance „ważnego interesu publicznego”²⁵. Ponadto Trybunał akceptuje normatywną reakcję prawodawcy wobec negatywnego z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa zjawiska unikania opodatkowania²⁶. Podkreśla się przy tym, że regulacja w tym zakresie powinna spełniać wymogi konstytucyjne, o czym będzie mowa w następnych podrozdziałach. Z powyższego wynika, że z punktu widzenia art. 22 Konstytucji RP przepisy o podatku od wyjścia byłyby dopuszczalne (zakładając, że zostałyby spełniony wymóg proporcjonalności, o czym będzie mowa poniżej).

21 Z. Kędzia, *Wolność przemieszczania się*, [w:] *Prawa człowieka. Model prawny*, red. R. Wieruszewski, Wrocław 1991, s. 445.

22 E. Prejs, *Wartości konstytucyjne a prawo podatkowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 177.

23 T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 111.

24 Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

25 Wyrok TK z 4 listopada 2015 r., K 1/14, LEX nr 1866595.

26 Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

Wprowadzenie podatku od wyjścia może naruszać prawo własności. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. Przepis ten obejmuje zarówno osoby fizyczne, jak i prawne²⁷. Prawo własności ma rangę zasady ustrojowej, a własność stanowi wartość, na której opiera się gospodarczy i prawny system państwa²⁸. Wskazany przepis zapewnia także ochronę innych niż własność praw majątkowych, jednakże tych praw nie definiuje. Przyjmuje się, że są to prawa podmiotowe, wyodrębnione ze względu na kryterium bezpośredniego uwarunkowania interesem ekonomicznym danej jednostki²⁹. Ochrona prawa własności nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Przepis ten wprowadza zatem przesłanki ograniczenia prawa własności, o charakterze formalnym i materialnym. Z jednej strony ograniczenie tego prawa może nastąpić więc wyłącznie w drodze ustawowej, z drugiej zaś nie może naruszać istoty tego prawa. Należy mieć także na uwadze, że ograniczenia praw własności podlegają ocenie łącznej na podstawie art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP³⁰.

Nie ulega wątpliwości, że nakładanie obowiązków podatkowych jest formą ingerencji w prawo własności i inne prawa majątkowe. Niemniej jednak wprowadzanie podatków, przy respektowaniu standardów konstytucyjnych, nie godzi w sferę majątkową podatnika, a w szczególności w prawo własności³¹. Zdaniem TK, przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej stanowi zawsze niedopuszczalne ograniczenie własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej jednostki jest ograniczeniem jej własności³². Ponadto ramy omawianego prawa są współkształtowane przez zasadę powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 Konstytucji RP. Nakładanie podatków nie może być postrzegane jako ograniczenie prawa własności przynajmniej tak długo, jak długo podatki nie stanowią instrumentu konfiskaty mienia³³. W związku z powyższym przy kwestionowaniu konstytucyjności nakładania podatków nie wystarcza powołanie się na sam fakt ingerencji w prawo własności *sensu largo*. Wyjątkowo kwestionowanie konstytucyjności podatków byłoby uzasadnione zarzutem naru-

27 L. Garlicki, „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 64, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej...*, s. 12–13.

28 L. Garlicki, „Rzeczypospolita”, artykuł 21, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej...*, s. 5–6.

29 A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 96.

30 L. Garlicki, „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 32, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej...*, s. 18.

31 Postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU 2009, nr 1, poz. 23.

32 Wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, LEX nr 46003.

33 Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 64; wyrok TK z 8 października 2013 r., SK 40/12, LEX nr 1385861.

szenia materialnoprawnej legitymizacji ustawodawcy (rozmiar podatku). Częściej jednak niekonstytucyjność w tym zakresie przybiera postać uchybień w sposobie nakładania podatków³⁴.

TK przyjmuje, że, co do zasady, art. 64 ust. 3 Konstytucji RP nie może być adekwatnym wzorcem kontroli regulacji prawa daninowego. Wyjątek w tym zakresie zachodzi m.in. w przypadku, gdy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (polegającym np. na nadaniu podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia)³⁵. Ustalając, czy regulacja dotycząca podatku od wyjścia ogranicza w tym aspekcie prawo własności, należałoby w pierwszej kolejności określić, jaki jest cel wprowadzenia tego podatku. Jeżeli założymy, że służy on wyłącznie zadaniu fiskalnemu, tj. uzyskaniu dodatkowych wpływów budżetowych i będzie stanowić *de facto* sankcję za opuszczenie państwa, to uzasadniony będzie argument wskazujący na naruszenie Konstytucji RP w omawianym obszarze. Dodatkowo, gdyby konstrukcja podatku od wyjścia przewidywała jedynie natychmiastową płatność podatku, bez możliwości odroczenia, można byłoby przyjąć, że dochodzi do ograniczenia prawa własności (ze względu na naruszenie płynności finansowej podatnika w związku z nieposiadaniem środków ze zbycia składnika majątku na uiszczenie podatku od wyjścia). Teza ta miałaby swoje uzasadnienie także, gdyby ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie wysokiej stawki podatku od wyjścia, np. wyższej niż w przypadku zbycia określonego składnika majątku. Jeżeli jednak podatek od wyjścia będzie służył innym celom aniżeli powyżej wskazany, tj. zapobieganiu utracie wpływów budżetowych i unikaniu opodatkowania, ustawodawca wprowadzi system odroczenia płatności podatku, a stawka nie przekroczy stawki właściwej dla opodatkowania zrealizowanych zysków ze zbycia składników majątku, to nie będzie można przyjąć, że podatek ten ogranicza prawo własności. W takiej sytuacji będzie trzeba uznać, że wprowadzenie podatku od wyjścia stanowi dopuszczalną na gruncie Konstytucji RP ingerencję w prawa i wolności ekonomiczne.

Ustalenie odpowiedniej wielkości opodatkowania i odpowiedniego rozkładu ciężarów podatkowych łączy się z zasadą sprawiedliwości, która, jak zauważono powyżej, wyznacza granice władztwa podatkowego³⁶. Można wyróżnić sprawiedliwość poziomą i sprawiedliwość pionową. Sprawiedliwość pozioma oznacza nakładanie takiego samego obciążenia podatkowego na podatników, którzy znajdują się w takiej samej sytuacji. Z kolei sprawiedliwość pionowa sprowadza się do różnego traktowania podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach pod kątem podatkowym. Tego rodzaju rozumienie zasady sprawiedliwości wskazuje na jej związek

34 Wyrok z 25 października 2004 r., SK 33/03, OTK ZU 2004, nr 9/A, poz. 94.

35 Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

36 N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 142.

z zasadą równości, choć trzeba mieć na uwadze, że sprawiedliwość podatkowa jest realizowana także przez powszechność opodatkowania³⁷.

Zasada powszechności opodatkowania na gruncie Konstytucji RP wyrażona jest w wyżej omówionym art. 84. W ujęciu szerokim polega ona na tym, że wszystkie podmioty powinny łożyć na pokrywanie wspólnych potrzeb (mając na uwadze granice, które są wyznaczone tymi potrzebami) w takim stopniu, jak określone to jest w ustawach podatkowych³⁸. Z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od wyjścia, w kontekście tej zasady istotne jest podkreślenie, że każdy kto objęty jest obowiązkiem podatkowym (określonym w ustawie) obowiązany jest do zapłaty podatku. W wymiarze przedmiotowym powszechność oznacza, że opodatkowaniu podlegają wszystkie dochody, niezależnie od ich źródła pochodzenia³⁹. Tym samym realizacja zasady powszechności wyraża się w tym, że każdy podatnik, który dysponuje składnikami majątku, których wartość narosła w okresie rezydencji w danym państwie (czyli powstał hipotetyczny dochód) jest obowiązany do zapłaty podatku od wzrostu tej wartości. Tym samym niezależnie od tego, czy podatnik podejmuje decyzje o emigracji, czy pozostaje w danym państwie, jest obowiązany do poniesienia ciężaru podatku należnego w tym państwie (w różnych momentach).

Większe wątpliwości w przypadku omawianego podatku budzi zgodność nałożenia ciężaru opodatkowania z zasadą równości. Zasada ta wyrażona jest w art. 32 Konstytucji RP. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Podmiotem tego prawa są nie tylko osoby fizyczne, ale także prawne⁴⁰. TK w swoim orzecznictwie podkreślał, że przepis art. 32 Konstytucji RP

nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie sprowadza się do traktowania według jednakowej miary, bez zróżnicowań tak dyskryminujących, jak i faworyzujących. Nakazuje to nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną. Jednocześnie równe traktowanie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które charakteryzują się odmiennymi cechami⁴¹.

Z punktu widzenia zasady równości kluczowe jest zatem odpowiednie dobranie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za będące podobnymi lub odmiennymi⁴². Podobieństwo to pozwala z kolei ustalić, czy

37 W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje...*, s. 18.

38 *Ibidem*, s. 18–19.

39 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 44.

40 L. Garlicki, „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, *artykuł 32...*, s. 14–15.

41 Wyrok TK z 30 września 2015 r., K 3/13, LEX nr 1800226.

42 W. Borysiak, L. Bosek, *Art. 32*, [w:] *Konstytucja RP...*, s. 837.

podmioty są traktowane podobnie przez przepisy prawa. Jeśli zaś przyjmie się, że wprowadzone zostało zróżnicowanie podmiotów, to należy zbadać, czy może być ono uzasadnione z uwagi na zasadę równości⁴³.

Równość w prawie podatkowym sprowadza się do tego, by wobec podatników stosować jednakowe reguły podatkowe⁴⁴. Oznacza także akceptację odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie mają. Jeżeli zatem sytuacja podatników odpowiada obiektywnie istniejącym między nimi odmiennostom, to nie dochodzi do naruszenia zasady równości⁴⁵. Ocena regulacji prawnej pod kątem zgodności z omawianą zasadą musi być poprzedzona dokładną analizą sytuacji porównywanych podmiotów i zbadaniem ich cech wspólnych oraz odmiennych⁴⁶.

Równość opodatkowania jest rozumiana także jako równomierność, sprowadzająca się do rozłożenia ciężaru opodatkowania odpowiednio do zdolności płatniczej⁴⁷. Równość zatem powinna być oparta na indywidualnej zdolności świadczenia, która uwzględnia jednocześnie ekonomiczno-finansową sytuację podatnika oraz czynniki osobowe, które kształtują tę zdolność⁴⁸. Równomierność jest więc zapewniona wtedy, gdy podmioty opodatkowania różnią się od siebie zdolnością płatniczą. Jak podkreśla się w literaturze, w podatkach bezpośrednich miarą zdolności płatniczej jest przede wszystkim dochód⁴⁹.

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy zastanowić się, czy nakładanie podatków od wyjścia pozostaje w zgodzie z opisywaną zasadą równości. W związku z tym trzeba rozważyć problematykę porównywalności podmiotów podlegających opodatkowaniu i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wraz ze wskazaniem ich cech wspólnych i odmiennych.

W tym miejscu należy podkreślić, że w przypadku opodatkowania podatkiem od wyjścia możemy porównać sytuację podatników posiadających określone składniki majątku, którzy emigrują lub pozostają w danym państwie. Pierwsza kategoria podmiotów podlega opodatkowaniu w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Druga natomiast ponosi ciężar podatkowy dopiero w momencie faktycznego zbycia danego składnika. Cechą wspólną tych podmiotów jest władanie określonymi składnikami majątku, a odróżnia je to, że jeden z nich decyduje się na zmianę rezydencji podatkowej. Powstaje zatem pytanie: czy kontynuacja posiadania statusu rezydenta danego państwa może być cechą relewantną, pozwa-

43 L. Garlicki, „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 32..., s. 7.

44 A. Gomułowicz, *Aspekty...*, s. 377.

45 Wyrok TK z 23 marca 2010 r., SK 47/08, OTK ZU 2010, nr 3/A, poz. 25; wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK ZU 2012, nr 6/A, poz. 65.

46 A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 84.

47 W. Nykiel, *Zasady...*, s. 19.

48 R. Mastalski, *Konstytucyjne...*, s. 563–564.

49 A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 40.

lającą na odmienne traktowanie podatników? Wydaje się, że w tym przypadku odpowiedź powinna być negatywna. Państwo nie powinno bowiem wprowadzać różnego traktowania względem podmiotów, które decydują się opuścić jego terytorium. W tym przypadku nie można mówić o cesze relewantnej, lecz o okoliczności o charakterze dyskryminującym. Podatnik, który decyduje się na emigrację jest gorzej traktowany niż podatnik pozostający w danym państwie.

W tym przypadku podjęcie decyzji o wyjściu nie jest cechą relewantną, lecz zdarzeniem, z którym prawo podatkowe może wiązać obowiązek podatkowy. Należy raczej zwrócić uwagę na obiektywne podobieństwo w sytuacji dwóch kategorii podatników. W obu przypadkach podmioty te posiadają określone składniki majątku. Trzeba przyjąć, że w momencie emigracji jednego z podatników, oba te podmioty nie zbywają tego składnika. Ich sytuacja majątkowa pozostaje zatem podobna. Ich różne traktowanie następuje dopiero w momencie, w którym podlegają oni obowiązkowi podatkowemu (z tytułu podatku od wyjścia lub podatku ze zbycia składników majątku).

W tym miejscu należy ocenić, czy regulacja podatku od wyjścia uwzględnia zasadę zdolności płatniczej. Jak podkreślono powyżej, miernikiem tej zdolności w przypadku podatków bezpośrednich jest przede wszystkim dochód. Trzeba mieć na względzie, że w chwili opodatkowania podatkiem od wyjścia podatnik emigrujący nie posiada dochodu związanego ze składnikiem majątku objętym tym podatkiem. Ustawodawca zatem, wprowadzając tego rodzaju obciążenie podatkowe, w ogóle nie uwzględnia zdolności płatniczej emigrującego podatnika. Z kolei drugi podatnik, którego sytuacja podatkowa jest porównywana, nie podlega opodatkowaniu do momentu realizacji zysku. W tym przypadku ustawodawca bierze pod uwagę jego indywidualną zdolność świadczenia. Z powyższego wynika, że podatek od wyjścia przewidujący natychmiastową płatność podatku narusza zasadę równości, rozumianą jako równomierność.

Zasada równości może podlegać ograniczeniom. Dopuszcza się odmienne traktowanie podatników, charakteryzujących się cechami wspólnymi, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) odstępowania od omawianej zasady muszą mieć charakter relewantny, tj. muszą pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest norma podlegająca kontroli, oraz służyć osiągnięciu tego celu i treści; różnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione,
- 2) waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie podatników, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które będą naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych (proporcjonalność),

- 3) odstępstwo musi pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych⁵⁰.

Celem wprowadzenia regulacji podatku od wyjścia może być:

- zapobieganie utracie wpływów budżetowych,
- zapobieganie unikaniu opodatkowania,
- uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych.

Z punktu widzenia wyników zaprezentowanego testu, uzasadnieniem dla odmiennego traktowania mogą być jedynie dwa pierwsze wyżej wskazane cele wprowadzenia podatku od wyjścia. Funkcja czysto fiskalna nie może bowiem uzasadniać różnicowania sytuacji podatników. Ponadto w przypadku natychmiastowego poboru podatku od wyjścia nie jest spełniony wymóg proporcjonalności. Interes, któremu ma służyć przyjęcie odmiennego traktowania podatników (rozumiany jako cele regulacji podatku od wyjścia) nie zostaje zbilansowany interesami, które będą w wyniku takiego nierównego traktowania naruszone. Nieuwzględnienie sytuacji finansowo-ekonomicznej podatnika w momencie wyjścia nie może być uzasadniane potrzebą zapobiegania utracie wpływów podatkowych czy unikaniu opodatkowania. Wynika to z faktu, że cele te można osiągnąć dzięki innym, mniej dotkliwym dla płynności finansowej podatnika środkom. Nierówne traktowanie w tym wypadku, przybierające postać dyskryminacji, nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych. Można by jedynie odwołać się do zasady władztwa podatkowego (art. 84 Konstytucji RP). O ile powołanie się na tę zasadę dopuszcza wprowadzenie do systemu podatkowego dodatkowego podatku, o tyle nie uzasadnia odmiennego traktowania podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji. W związku z powyższym odmienne traktowanie podatników związane z nałożeniem podatku od wyjścia nie jest dopuszczalne z punktu widzenia zasady równości.

Wnioski te nie będą aktualne, jeżeli przyjmiemy inną konstrukcję podatku od wyjścia aniżeli przewidującą natychmiastową płatność podatku. W przypadku, gdy ustawodawca przewiduje bezpośrednie odroczenie podatku, podatnik płaci podatek dopiero w momencie faktycznego zbycia składnika majątku. W związku z tym z perspektywy zasady zdolności płatniczej jego sytuacja zbliża się do sytuacji podatnika, który podlega opodatkowaniu dopiero w momencie realizacji zysku. Przyjmując taką konstrukcję podatku od wyjścia, można nawet przyjąć, że prawodawca nie różnicuje sytuacji dwóch opisywanych podatników. Wręcz przeciwnie – są oni traktowani w sposób równy. W obu przypadkach opodatkowaniu podlega zysk, który powstał w okresie rezydencji podatników w danym państwie. Można sformułować jeszcze dalej idący wniosek. Brak opodatkowania podatkiem od wyjścia podatnika emigrującego mógłby go stawiać w pozycji bardziej dogodnej

50 Wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., K 8/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 70; wyrok TK z 24 lutego 1999 r., SK 4/98, OTK ZU 1999, nr 2, poz. 24; wyrok TK z 28 maja 2002 r., P 10/01, LEX nr 54069.

względem podatnika nieemigrującego. Wynika to z tego, że podatnik, który decyduje się na wyjście, może podlegać w państwie imigracji łagodniejszemu opodatkowaniu aniżeli w przypadku zbycia składników majątku w państwie emigracji (bądź w ogóle nie podlegać opodatkowaniu z tego tytułu). W tym przypadku podatek od wyjścia usprawiedliwiony jest nie tylko z punktu widzenia zasady równości, lecz także zasady sprawiedliwości podatkowej. Realizowana jest bowiem powinność ponoszenia ciężaru opodatkowania w odniesieniu do zysku, który powstał na terytorium państwa emigracji.

Jak podkreślono powyżej, ustawodawca ma szeroką swobodę w zakresie władztwa daninowego. Władztwo to, co do zasady, nie podlega ograniczeniom wynikającym z zawartej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasady proporcjonalności (podobnie jak w przypadku art. 64 ust. 3). Jak podkreśla TK, przepis ten nie jest adekwatnym wzorcem kontroli regulacji prawa daninowego. Od tej zasady przewidziane są jednak wyjątki. Pierwszy z nich obejmowałby sytuację, w której ustawodawca wprowadziłby pod pozorem regulacji podatkowej instrument służący innym celom niż fiskalne (np. celom nacjonalizacyjnym czy represyjnym). Po drugie, ocenie z perspektywy zasady proporcjonalności mogłyby podlegać regulacje podatkowe dotyczące innych zagadnień niż związanych z nałożeniem na jednostki obowiązku określonych świadczeń oraz ustaleniem ich wielkości czy wysokości, np. związane z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku, bądź z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji⁵¹.

Zakładając, że podatek od wyjścia realizuje przede wszystkim zadania związane z zapobieganiem utracie wpływów budżetowych i unikaniu opodatkowania, wydaje się, że ocenie zgodności z zasadą proporcjonalności będą podlegać poszczególne obowiązki nałożone na podatników w związku z podleganiem temu podatkowi.

Należy mieć na względzie, że natychmiastowe nałożenie podatku od wyjścia może nie spełniać wymogu proporcjonalności. Trzeba bowiem przyjąć, że w momencie wyjścia podatnik nie dysponuje środkami pieniężnymi uzyskanymi ze zbycia składnika majątku objętego opodatkowaniem, z których mógłby uiścić podatek od wyjścia. Może zatem dojść do naruszenia jego płynności finansowej. Z tego względu natychmiastowy pobór podatku może być uznany za nadmierny ciężar dla podatnika. W takim wypadku regulacja podatku od wyjścia nie będzie spełniała wymogu proporcjonalności. W przypadku jednak, gdy płatność podatku zostanie odroczone do momentu realizacji zysku, powyżej wskazana argumentacja traci na aktualności. Nie dotyczy to jednak sytuacji, gdy natychmiastowy pobór podatku jest uzasadniony późniejszymi trudnościami w monitorowaniu składników majątku i w ściągnięciu podatku, ze względu na nieobowiązwanie stosownych przepisów w tym zakresie pomiędzy państwem emigracji a imigracji (np. w razie wyjścia podatnika poza obszar EOG).

51 Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

Podobnie można się zastanowić, czy wprowadzenie innej postaci odroczenia, wiążącej się z obowiązkiem zapłaty podatku od wyjścia w ratach (zamiast płatności natychmiastowej w momencie wyjścia) nie godzi w zasadę proporcjonalności. W tym przypadku należy uznać, że rozłożenie na raty jest mniej dotkliwą formą płatności aniżeli natychmiastowy pobór. Z pewnością nie następuje znaczna ingerencja w płynność finansową podatnika. Jeżeli ustawodawca zdecyduje się połączyć tego rodzaju ulgę w zapłacie podatku z płatnością odsetek, to środek ten nie będzie nieproporcjonalny, o ile wysokość odsetek będzie ustalana według ogólnych zasad określonych w o.p. Niemniej jednak aktualny pozostaje argument, że w tym przypadku zasadę proporcjonalności najbardziej realizuje odroczenie płatności do momentu realizacji zysku.

Odroczenie płatności podatku od wyjścia może wiązać się z obowiązkiem złożenia odpowiedniego zabezpieczenia i składaniem określonych zeznań podatkowych. Ten pierwszy środek może być uznany za nieproporcjonalny, gdyż państwo w inny sposób może zapewnić pobór podatku od wyjścia po emigracji (posługując się przepisami o wzajemnej pomocy w poborze podatków, uregulowanymi w dyrektywach UE lub umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania). W przypadku jednak, gdyby podatnik emigrował do państwa, względem którego nie obowiązują tego typu przepisy, można by uznać, że zabezpieczenie jest jedynym środkiem zapewniającym skuteczność poboru podatku i spełnia wymóg proporcjonalności. Z punktu widzenia omawianej zasady dopuszczalne jest wprowadzenie wymogu złożenia przez emigrującego podatnika zeznania podatkowego w momencie wyjścia. Nie jest to z pewnością wymóg stanowiący nadmierny ciężar administracyjny po stronie emigrujących podatników. Jest on natomiast niezbędny do prawidłowego określenia kwoty należnego podatku od wyjścia. Dodatkowo zasada proporcjonalności nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu obowiązku corocznego składania informacji podatkowych o posiadanych składnikach majątku i miejscu rezydencji podatkowej w okresie odroczenia. W ten sposób organy podatkowe mogą monitorować aktualną sytuację podatników, a instrumenty te nie powinny być rozpatrywane jako nadmierne obciążenie dla tej drugiej grupy podmiotów.

Należy także zaznaczyć, że dla spełnienia wymogu proporcjonalności podatek od wyjścia powinien być pobierany według takich samych stawek jak przy opodatkowaniu zysków ze zbycia określonych składników majątku (dzięki temu nie staje się instrumentem konfiskaty mienia). Trzeba bowiem w tym przypadku przyjąć założenie, że podatnik płaci podatek od wyjścia jedynie od tej części wzrostu wartości składnika majątku, która powstała w czasie, gdy był rezydentem państwa emigracji (Polski). Przyjmuje się fikcję, że zbywa on składnik majątku w momencie wyjścia, przy czym dzięki mechanizmowi odroczenia płaci podatek w momencie realizacji zysku. Proporcjonalny będzie przy tym taki system, który pozwoli podatnikowi na uwzględnienie w państwie emigracji straty powstałej po wyjściu, pod warunkiem jednak, że państwo imigracji nie uwzględni tej straty.

Warto mieć także na uwadze, że przepisy wprowadzające podatek (w tym podatek od wyjścia) powinny spełniać także inne zasady konstytucyjne związane ze sposobem nakładania podatków, o czym będzie mowa w następnym podrozdziale.

5.2.2. Zasady tworzenia przepisów prawa podatkowego a podatek od wyjścia

Jak podkreślono w poprzednim podrozdziale, niekonstytucyjność przepisów dotyczących danin publicznych przybiera najczęściej postać uchybień w sposobie ich nakładania. Należy bowiem pamiętać, że ustawodawca dysponuje dużą samodzielnością w kształtowaniu treści prawa podatkowego. W związku z tym, jak podkreśla się w orzecznictwie TK, owa swoboda prawodawcy powinna być równoważona przez skrupulatne przestrzeganie właściwych procedur tworzenia prawa daninowego⁵².

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji RP, który formułuje zasadę wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych. Zgodnie z tym przepisem

nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Artykuł 217 Konstytucji RP jest rozwinięciem art. 84 tego aktu prawnego⁵³. Nakazuje on, by nie tylko podatki nakładane były w drodze ustawowej, ale także, by ustawa określała te elementy konstrukcyjne podatku, które mają podstawowe znaczenie dla istnienia i treści stosunku prawno-podatkowego. To jedyny przepis rangi konstytucyjnej, który szczegółowo reguluje zakres unormowania ustawowego w dziedzinie prawa podatkowego⁵⁴. Nakaz konstytucyjny, który płynie z treści omawianego przepisu, ma chronić jednostkę przed dowolnością kształtowania konstrukcji podatkowych oraz stanowić prawne gwarancje ochrony praw podatnika w procesie stanowienia i stosowania prawa⁵⁵.

Artykuł 217 Konstytucji RP wprowadza ustawowy obowiązek regulacji podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Przepis ten z kolei nie nakazuje ustawowego określania podstawy opodatkowania. W dok-

52 R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 357.

53 W. Nykiel, A. Mariański, *Art. 217*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1483.

54 E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy...*, s. 391.

55 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego...*, s. 109.

trynie dominuje jednak pogląd, że również ten element konstrukcji podatku powinien podlegać regulacji ustawowej⁵⁶. Z orzecznictwa TK wynika także, że obowiązek określenia przedmiotu opodatkowania skutkuje wymogiem ustawowej regulacji podstawy opodatkowania⁵⁷.

Przepis ten kładzie nacisk na wymogi o charakterze legislacyjno-proceduralnym, związane z uchwalaniem podatków. Wobec tego stwierdzenie niekonstytucyjności danej regulacji wynika przede wszystkim z naruszenia kryteriów o charakterze formalnym, nie zaś materialnoprawnym⁵⁸. Nie oznacza to jednak, że art. 217 Konstytucji RP funkcjonuje w oderwaniu od jej innych przepisów, w szczególności tych wskazanych w poprzednim podrozdziale⁵⁹.

Artykuł 217 Konstytucji RP formułuje także zasadę określoności prawa. Z przepisu tego wynika, że ustawodawca stanowiąc podatki powinien określić obowiązki i uprawnienia podatników w sposób nie budzący wątpliwości. Ustawodawca ma także obowiązek zachować szczególną precyzję w określaniu elementów konstrukcyjnych podatku. Brak dochowania tego wymogu pozostawia możliwość arbitralnego działania organów podatkowych⁶⁰. Dostateczna określoność na poziomie ustawy w odniesieniu do podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych oznacza takie ich określenie, które pozwala skalkulować przyszły podatek, uzyskując pewność, że interpretacja przepisu nie może być na tyle swobodna, by zmieniała na niekorzyść sytuację prawnopodatkową jednostki. Przepis ten odnosi się zatem do przewidywalności, która jest bardzo bliska (choć nie tożsama) poznawalności przyszłej kwoty podatku⁶¹. Norma musi zostać zatem skonstruowana w taki sposób, by „jedna i jedyna kwota podatku” pozostawała przewidywalna zarówno dla tego, na kim ciąży obowiązek podatkowy, jak i tego, kto układa swe interesy lub zamierza podjąć określoną działalność, co umożliwi mu poukładanie swoich interesów jako potencjalnego, przyszłego podatnika⁶².

Zasada określoności przepisów prawa obejmuje także obowiązek formułowania tekstów prawnych w taki sposób, by były one komunikatywne dla adresatów, co sprowadza się do tego, by odkodowanie norm z przepisów było procesem niewyma-

56 Np. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada...*, s. 393–394; C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2; W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 39.

57 Wyrok TK z 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 127.

58 T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 214.

59 *Ibidem*, s. 219; D. Mączyński, *Finansowe skutki regulacji podatkowych niezgodnych z Konstytucją RP i prawem wspólnotowym*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 63.

60 A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 114.

61 T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy...*, s. 220.

62 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 155.

gającym od jednostek szczególnej wiedzy i umiejętności⁶³. Precyzyjne i zrozumiałe zredagowanie przepisu nie sprowadza się jedynie do prostego „napisania” tekstu ustawy. Stanowi natomiast rezultat właściwego pod kątem merytorycznym przygotowania danego rozwiązania prawnego oraz starannej weryfikacji przez parlament przedłożonego projektu aktu prawnego⁶⁴. Z tego względu niezwykle istotne jest odpowiednie sformułowanie treści projektowanej ustawy, opatrzenie jej odpowiednim uzasadnieniem oraz przyjęcie tego aktu przez władzę ustawodawczą w takim kształcie, który nie stanowi wypaczenia pierwotnych zamierzeń projektodawców.

Określoność prawa jest jednym z wymogów zasad przyzwoitej legislacji. Zasadę tę z kolei wyprowadza się z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego. Na zasadę przyzwoitej legislacji, poza regułami określoności prawa, składa się także m.in. zespół reguł, w ramach którego możemy wyróżnić reguły odnoszące się do sposobu dokonywania zmian w systemie prawa⁶⁵. Wymieniona grupa reguł obejmuje obowiązek zagwarantowania przez prawodawcę odpowiednio długiego *vacatio legis*, zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego, obowiązek poszanowania praw nabytych oraz zabezpieczenia „interesów w toku” i obowiązek poszanowania zasady *lex retro non agit*⁶⁶.

Warto zaznaczyć, że wszystkie te zasady służą ochronie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa⁶⁷. Zasada ta powinna prowadzić do zapewnienia podatnikowi możliwości decydowania o swoich działaniach oraz o konsekwencjach prawnych, jakie mogą one pociągać⁶⁸. Jak podkreśla TK (odwołując się do orzecznictwa Sądu Najwyższego), prawo powinno być stanowione tak, by nie stawało się

swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nim następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny⁶⁹.

63 S. Wronkowska, *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału...*, s. 685; D. Mączyński, R. Sowiński, *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12, s. 11; R. Dowgier, *Zasady stanowienia prawa podatkowego – próba klasyfikacji*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe...*, s. 18–19.

64 J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy BAS” 2010, nr 4, s. 9.

65 S. Wronkowska, *Zasady...*, s. 671–689.

66 *Ibidem*, s. 676–681; K. Działocha, „Rzeczypospolita”, artykuł 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej...*, s. 5.

67 D. Łukawska-Białogłowska, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. I, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 68.

68 Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 138, s. 690.

69 Wyrok TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, LEX nr 25098.

Akt normatywny powinien być w pierwszej kolejności wprowadzany w taki sposób, by adresaci norm mieli czas na zapoznanie się z jego treścią i dostosowali swoje zachowania i decyzje do wymagań takiego aktu⁷⁰. *Vacatio legis* powinno być adekwatne do wagi regulacji, znaczenia aktu oraz czasu niezbędnego do przygotowania się do postanowień nowych przepisów. Ustawodawca nie może przy tym ograniczać się do standardowego *vacatio legis*, lecz powinien uwzględnić wszystkie aspekty konkretnego, nowo wprowadzanego aktu prawnego⁷¹. Podstawowe *vacatio legis* wynosi 14 dni⁷². Szczególna dbałość w tym zakresie jest wymagana, gdy wprowadzany akt reguluje materię danin publicznych. Zwiększenie obciążeń podatkowych przez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podatnicy mieli odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoim interesami. TK zauważa, że zmiany w zakresie regulacji podatku dochodowego powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego⁷³. Wydaje się jednak, że nie można przyjąć, iż w każdym przypadku wprowadzania przepisów prawa podatkowego (w zakresie podatków dochodowych) należy brać pod uwagę termin miesięczny. Zadaniem ustawodawcy jest każdorazowe określenie tego terminu, z uwzględnieniem treści i charakteru ogłaszanej ustawy oraz jej wpływu na sytuację podatników. Często bowiem okazuje się, że termin ten jest niewystarczający, aby odpowiednio przygotować się do zmiany zasad opodatkowania. Dłuższe *vacatio legis* powinno być zachowane np. w ustawach, których realizacja wymaga szczególnego przygotowania⁷⁴. Może to dotyczyć sytuacji, w której materia ustawodawcza zawiera *novum* legislacyjne w postaci regulacji dotychczas nieznaney prawu krajowemu.

Przepisy prawa dopuszczają zastosowanie krótszego niż czternastodniowy *vacatio legis*, a nawet wejście w życie aktu prawnego z dniem ogłoszenia. W tym drugim przypadku muszą być jednak spełnione dwie przesłanki: po pierwsze – wymaga tego ważny interes państwa, a po drugie – nie stoją na przeszkodzie zasady demokratycznego państwa prawnego⁷⁵. Zgodnie z orzecznictwem TK, za ważny interes państwa można uznać np. dążenie do przeciwstawiania się oszustwom i nadużyciom podatkowym, które prowadzą do uchylania się od opodatkowania⁷⁶.

Z zasadą zachowania odpowiedniego *vacatio legis* wiąże się zakaz dokonywania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego⁷⁷. Zasada ta dotyczy przede wszystkim podatków, których rozliczenie jest możliwe po zakoń-

70 D. Łukawska-Białogłowska, *Konstytucyjne...*, s. 69–70.

71 S. Wronkowska, *Zasady...*, s. 676.

72 Zgodnie z art. 88 ust. 2 *Konstytucji* w zw. z art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, t.j. DzU z 2016 r., poz. 296.

73 Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, LEX nr 52925.

74 C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 90.

75 Art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

76 Wyrok TK z 18 października 1994 r., K 2/94, LEX nr 25215.

77 P. Tuleja, Art. 2, [w:] *Konstytucja RP...*, s. 229.

czeniu okresu rozliczeniowego (obejmuje zatem tzw. podatki o otwartym stanie faktycznym). W tym przypadku należy wziąć pod uwagę głównie materię podatków dochodowych (co jest istotne z punktu widzenia tej rozprawy)⁷⁸. Przyjęcie stanowiska polegającego na wprowadzaniu zmian do podatków dochodowych w ciągu roku byłoby niedopuszczalne z uwagi na to, że prowadziłyby do dzielenia dochodów na różne okresy, w których obowiązywałyby odmienne zasady opodatkowania⁷⁹.

Zasada poszanowania praw nabytych sprowadza się do zakazu arbitralnego odbierania lub ograniczania praw podmiotowych. Prawa te mogą być nabyte w drodze skonkretyzowanego aktu władzy lub wprost na podstawie ustawy w związku ze spełnieniem wskazanych w niej przesłanek. Ochroną konstytucyjną na gruncie omawianej zasady nie jest objęta sytuacja prawna, w której państwo nakłada na podatnika nowe obciążenie publiczne. Oczekiwanie na nienakładanie dalszych danin nie stanowi prawa podmiotowego⁸⁰. W związku z tym wprowadzanie nowej regulacji podatkowej nie podlega ocenie z punktu widzenia ochrony prawa nabytych.

Podobne wnioski dotyczą przestrzegania obowiązku zabezpieczenia „interesów w toku”, który jest ściśle związany z zasadą ochrony praw nabytych. Sprowadza się on do poszanowania przedsięwzięć podjętych na gruncie przepisów, które obowiązywały w momencie decydowania o nich i trwających jeszcze wtedy, gdy prawodawca wprowadzał nowe, związane z nimi regulacje⁸¹. „Interesy w toku” mogą być zabezpieczone konstytucyjną ochroną w tych sytuacjach, w których ustawodawca wyznaczył pewien czas na realizowanie przedsięwzięć zgodnie z wcześniej ustalonymi regułami⁸². Nie można przy tym przyjąć, że na gruncie tej zasady należy zabezpieczyć przedsięwzięcia podatnika rozpoczęte przed wprowadzeniem nowego podatku. Zaakceptowanie tego stanowiska oznaczałoby w istocie, że ustawodawca nie jest uprawniony, mając na uwadze ochronę „interesów w toku”, do uchwalania żadnych nowych podatków. Interesy te mogą być natomiast zabezpieczone za pomocą zapewnienia odpowiedniego *vacatio legis* czy zakazu nieretroakcji, o którym mowa poniżej.

Zasada niedziałania prawa wstecz oznacza na gruncie prawa podatkowego zakaz obejmowania opodatkowaniem zdarzeń (bądź wprowadzania zmian w opodatkowaniu co do zdarzeń), które zaszły w przeszłości⁸³. Sprowadza się to także do zakazu stanowienia rozwiązań podatkowych, które należałoby stosować do zda-

78 L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 76.

79 H. Litwińczuk, *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2008, s. 62.

80 A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 132.

81 S. Wronkowska, *Zasady...*, s. 680.

82 A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 138.

83 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 187.

zeń, z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych⁸⁴. W literaturze podkreśla się, że normy retroaktywne uniemożliwiają jednostkom świadome zastosowanie się do ich dyspozycji, co prowadzi do sprzeniewierzenia się istocie prawa, które ma wywierać wpływ na zachowania społeczne⁸⁵. W niektórych przypadkach ustawodawca dopuszcza naruszenie zakazu retroakcji. Dotyczy to sytuacji, w której rozwiązanie retroaktywne byłoby oczekiwane przez zainteresowanych (przez wprowadzenie przepisów korzystnych dla adresatów) bądź jest to konieczne do realizacji innej wartości konstytucyjnej, której nie da się ochronić w inny sposób⁸⁶.

Tworząc regulację dotyczącą podatku od wyjścia, ustawodawca (podjąwszy decyzję o wprowadzeniu tej konstrukcji) będzie musiał wziąć pod uwagę wymogi płynące z art. 217 Konstytucji RP. Niewątpliwie materia dotycząca tego podatku będzie musiała zostać uregulowana w akcie rangi ustawowej, tj. w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. Ponadto trzeba pamiętać, że podatek od wyjścia nie stanowi nowej kategorii podatku, na co zwrócono uwagę w rozdziale pierwszym. Niemniej jednak na etapie wprowadzania tego uregulowania dochodzi do modyfikacji niektórych elementów konstrukcji podatków dochodowych. Wszystkie te modyfikacje, które przede wszystkim odnoszą się do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, powinny podlegać zasadzie wyłączności ustawowej. Konstatacja ta dotyczy także podstawy opodatkowania, która choć nie została wymieniona wprost w art. 217 Konstytucji RP, co podkreślono powyżej, również podlega unormowaniom ustawowym.

Ponadto musimy pamiętać, że wprowadzając podatek od wyjścia, należy czynić zadość zasadom prawidłowej legislacji, wywodzonym z zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Istotne jest bowiem zapewnienie najwyższego poziomu bezpieczeństwa prawnego podatnikom podejmującym decyzje o emigracji. W tym przypadku bezpieczeństwo prawne wiąże się z bezpieczeństwem ekonomicznym. Jednostka musi mieć zagwarantowaną możliwość podjęcia racjonalnej decyzji ekonomicznej mając na uwadze ewentualne, przyszłe zachowanie organów podatkowych⁸⁷.

Regulacja wprowadzająca podatek od wyjścia musi odpowiadać zasadzie określoności prawa. Oznacza to, że przepisy powinny być sformułowane na tyle precyzyjnie, by podatnik nie miał wątpliwości co do wysokości potencjalnego obciążenia podatkowego. Co więcej, nowo wprowadzane przepisy powinny być na tyle komunikatywne, by przeciętny ich adresat, bez posilkowania się pomocą profe-

84 R. Dowgier, *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach*, red. L. Etel, Warszawa 2006, s. 58.

85 Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6, <http://arch.prawo.ug.edu.pl/pdf/katedra1/Zasady%20prawa%20podatkowego%20%c5%81ukasz%20Karczy-%c5%84ski.pdf> (dostęp: 9.06.2016).

86 S. Wronkowska, *Zmiany w systemie prawnym (Z zagadnień techniki i polityki legislacyjnej)*, „Państwo i Prawo” 1991, z. 8, s. 9.

87 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 55–56.

sjonalistów, mógł zrozumieć ich treść⁸⁸. Bardzo istotne jest przy tym, by w toku procesu legislacyjnego nie wypaczyć celów i założeń regulacji podatku od wyjścia oraz nie zniekształcić treści aktu prawnego, co w rezultacie niweczyłoby postulat zrozumiałości i precyzji przepisów.

Ustawodawca, przyjmując przepisy o podatku od wyjścia, powinien zadbać o odpowiednio długie *vacatio legis*. Warto mieć na uwadze, że chociaż uregulowania te są częścią systemu podatków dochodowych, to w tym przypadku miesięczny okres od momentu ogłoszenia do wejścia w życie ustawy nowelizującej może okazać się niewystarczający. Trzeba bowiem uwzględnić szczególnie charakter podatku od wyjścia. Materia ta nie jest znana polskim podatnikom, podatek ów w żadnej formie dotychczas nie obowiązywał w rodzimym prawodawstwie. Ponadto należy pamiętać, że w polskim systemie podatkowym nie obowiązuje zasada opodatkowania niezrealizowanych zysków. Tego rodzaju opodatkowanie stanowi zatem *novum* dla podatników. Co więcej, wprowadzenie podatku od wyjścia może okazać się dotkliwym obciążeniem dla emigrujących podmiotów. Podatnicy powinni zatem mieć wystarczająco dużo czasu na zapoznanie się z nową regulacją podatkową. Będą oni mogli podjąć przemyślaną decyzję, czy decydują się na wyjście z państwa dotychczasowej rezydencji, uwzględniając konsekwencje podatkowe. Mając na uwadze powyższe, należy przyjąć, że *vacatio legis* w tym przypadku powinno być dłuższe aniżeli 30 dni i wynieść np. 60 dni.

Z całą stanowczością trzeba sprzeciwić się możliwości wprowadzenia podatku od wyjścia bez zachowania w ogóle *vacatio legis*. Jak zauważono powyżej, ustawodawca może zrezygnować z tego wymogu, gdy uchwalając nową regulację, dąży do przeciwdziałania nadużyciom i oszustwom podatkowym, jeżeli prowadzą one do uchylania się od opodatkowania. W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że z treści wyroku TK nie wynika jednoznacznie, czy wspomniana teza odnosi się wyłącznie do uchylania się od opodatkowania, czy także do unikania opodatkowania. Abstrahując jednak od tego problemu, wypada zauważyć, że celem regulacji podatku od wyjścia nie jest wyłącznie walka z nadużyciami podatkowymi (w tym przypadku w postaci unikania opodatkowania). Emigracja podatników bywa motywowana różnymi powodami, nie tylko podatkowymi. Nie zawsze zatem dochodzi do zjawiska tzw. sztucznej emigracji. Można przyjąć, że celem wprowadzania podatku od wyjścia jest raczej zapobieganie utracie wpływów budżetowych aniżeli walka z unikaniem opodatkowania, co zostanie szerzej omówione w następnych podrozdziałach. Z tego względu wykluczone jest powoływanie się na tego rodzaju ważny interes państwa celem implementacji przepisów o podatku od wyjścia bez *vacatio legis*.

Ustawodawca musi zapewnić podatnikom możliwość dostosowania się do nowej sytuacji prawnej i ewentualnej weryfikacji podejmowanych decyzji. Może to

88 Trzeba jednak pamiętać, że regulacja dotycząca podatku od wyjścia sama w sobie nie jest materia łatwą. Na trudności w zrozumieniu tego rodzaju przepisów może też wpływać obecna systematyka u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., o czym szerzej w podrozdziale 5.6.

się wiązać w tym przypadku z umożliwieniem rezygnacji z emigracji albo przyspieszeniem tego zdarzenia (do momentu wejścia w życie nowych przepisów). W tym celu należy, z jednej strony, w sposób właściwy określić *vacatio legis* (co podkreślono powyżej), a z drugiej, w sposób jednoznaczny wskazać od jakiego momentu zdarzenia powodujące opodatkowanie (tj. emigracja) skutkują powstaniem obowiązku podatkowego. Niedopuszczalna byłaby sytuacja, w której podatek od wyjścia obejmowałby przypadki zmiany rezydencji następujące przed wejściem w życie przepisów nowelizujących. Takie rozwiązanie gwarantuje w tym przypadku realizację zasady zakazu nieretroakcji (obowiązującej w tych warunkach bezwzględnie, bez żadnych odstępstw).

Dodatkowo – co w tym przypadku wydaje się truizmem, lecz dla porządku wywodu powinno być wskazane – zmiana w przepisach o podatkach dochodowych w zakresie wprowadzenia podatku od wyjścia powinna wejść w życie, poczynając od nowego roku (nie zaś w trakcie danego roku).

5.3. Cel wprowadzenia podatku od wyjścia

Jak podkreślono w rozdziale pierwszym rozprawy, podatek od wyjścia może służyć osiągnięciu trzech celów:

- zapobieganiu utracie wpływów budżetowych,
- zapobieganiu unikaniu opodatkowania,
- uzyskaniu dodatkowych wpływów budżetowych.

Rozważając wprowadzenie podatku od wyjścia, należy zastanowić się, które z tych celów mają przyświecać ustawodawcy projektującemu taką regulację. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że z całą pewnością celem podatku od wyjścia nie może być jedynie uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych. Przy założeniu tego rodzaju zamierzenia ustawodawcy, podatek od wyjścia byłby zwykłym obciążeniem podatkowym, nastawionym jedynie na realizację funkcji fiskalnych. W istocie stanowiłby sankcję dla podatników za podjęcie decyzji o emigracji. Podatek od wyjścia w takiej konstrukcji ogranicza prawo podatników do emigracji, zasadę wolności gospodarczej, które to ograniczenie nie znajduje usprawiedliwienia w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, oraz prawo własności. W takim przypadku bowiem pod pozorem regulacji podatkowej wprowadzany byłby instrument służący celom innym aniżeli fiskalne, tj. represyjnym (w związku z emigracją). Oznacza to, że przepisy wprowadzające podatek od wyjścia, ograniczające prawa i wolności konstytucyjne, mogłyby zostać uznane za nieproporcjonalne. Ponadto podatek od wyjścia wprowadzany jedynie w celach fiskalno-sankcyjnych naruszałby konstytucyjną zasadę równości. Jak podkreślono w poprzednich pod-

rozdziałach, funkcja czysto fiskalna nie może uzasadniać różnicowania sytuacji podatników. Poza tym interes, jakiemu ma służyć odmienne traktowanie podmiotów (rozumiany jako omawiany cel podatku od wyjścia), nie równoważy się z interesami, które mogą być w wyniku nierównego traktowania naruszone.

Co więcej, przyjęcie celu wprowadzenia podatku od wyjścia, sprowadzającego się do potrzeby uzyskania dodatkowych wpływów budżetowych, pozostaje w sprzeczności z orzecznictwem TSUE, co podkreślono w rozdziale trzecim. Orzecznictwo TSUE wyklucza także powoływanie się na potrzebę zapobiegania unikaniu opodatkowania jako okoliczność uzasadniającą ograniczenie fundamentalnych swobód. Nie można jednak wykluczyć, że ustawodawca, decydując się na wprowadzenie podatku od wyjścia, będzie się kierował także takim celem tej regulacji. W szczególności należy zwrócić uwagę, że prawodawca unijny, tworząc przepisy dyrektywy ATAD, wprost wskazał, że podatek od wyjścia jest szczególną klauzulą zapobiegającą unikaniu opodatkowania.

Walka z omawianym zjawiskiem w przypadku implementacji podatku od wyjścia w Polsce nie powinna umykać uwadze ustawodawcy. Trzeba bowiem wziąć pod uwagę, że często jedynym motywem zmiany rezydencji przez podatnika mogą być względy podatkowe. W takiej sytuacji dochodzi do zjawiska tzw. sztucznej emigracji. Wyjście podatnika ma na celu wyłącznie zbycie składników majątku w państwie, w którym obowiązują niższe stawki podatku od zbycia takich składników majątku, niejednokrotnie z wykorzystaniem w tym przypadku postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podatnik po przeprowadzeniu transakcji, w niedługim czasie wraca do państwa poprzedniej rezydencji. Jedynym celem emigracji jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W tym aspekcie podatek od wyjścia pozostawałby w zgodzie z szeroko rozumianą zasadą sprawiedliwości. Podatnik, który emigrowałby wyłącznie w celach podatkowych, nie byłby traktowany w sposób bardziej uprzywilejowany względem podatnika nieemigrującego (dzięki korzystniejszemu opodatkowaniu zysków ze zbycia składników majątku w innym państwie).

Warto mieć na uwadze, że przepisy o podatku od wyjścia, których celem ma być także zapobieganie unikaniu opodatkowania, mogą okazać się niezbędne w związku z wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Przed wejściem jej w życie obowiązywanie regulacji dotyczącej podatku od wyjścia nie było do końca celowe, ponieważ podatnicy mieli możliwość unikania opodatkowania w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku przy dokonywaniu określonych czynności prawnych. Oznacza to, że opodatkowania związanego z transakcjami zbycia składników majątku unikano w inny sposób aniżeli przez zmianę rezydencji podatkowej. W związku z tym zjawisko tzw. sztucznej emigracji, nakierowanej wyłącznie na korzyści podatkowe, może ujawnić się po wprowadzeniu klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Na marginesie należy wskazać, że potrzeba wprowadzenia podatku od wyjścia, przy wzięciu pod uwagę omawianego celu tego uregulowania, powinna zostać poprzedzona przeprowadzeniem badań ekonomicznych. Ich zadaniem byłoby ustalenie

skali zjawiska tzw. sztucznej emigracji. Dzięki temu można by częściowo choćby zbadać zasadność wprowadzania nowego obciążenia podatkowego.

W tym miejscu należy zastanowić się, czy celowe jest uchwalanie przepisów o podatku od wyjścia w przypadku, w którym do polskiego systemu prawnego wprowadzona została klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z nowo dodanym art. 119a § 1 o.p., czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Przepis ten wskazuje, że z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia, gdy czynność dokonana jest przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy, a sposób działania ma charakter sztuczny.

Mając na uwadze brzmienie przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, można by przyjąć, że podatnik, który emigruje jedynie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, podlega dyspozycji tych przepisów. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że czynność dokonywana jest w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, która jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy. W tym przypadku korzyść może polegać na niepowstaniu w państwie wejścia zobowiązania podatkowego lub zaniżeniu jego wysokości (mając na uwadze treść art. 119e pkt 1 o.p.). Warto jednak zastanowić się, jaka czynność może być zakwestionowana przez organy podatkowe – czy czynność zbycia składników majątku w państwie emigracji, czy też czynność polegająca na emigracji?

Pierwsza z nich nie może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe, ponieważ odbywa się ona poza jurysdykcją państwa emigracji. Poza tym wykazania wymagałoby, że sposób działania w tym przypadku jest sztuczny. Trzeba mieć jednak na uwadze, że transakcja np. zbycia składników majątku sama w sobie nie ma charakteru sztucznego. Intencją podatnika jest bowiem zbycie składników majątku. Jego cel biznesowy to dokonanie właśnie takiej transakcji, niezależnie od tego, na terytorium jakiego państwa się ona odbywa. Sztuczność można natomiast przypisać samej emigracji. Zmiana rezydencji podatkowej może bowiem stać się środkiem do osiągnięcia korzyści podatkowej. Transakcja zbycia składników majątku mogła być dokonana także na terytorium kraju. Niemniej jednak podatnik może posłużyć się sztucznym zabiegiem zmiany jurysdykcji podatkowej, której podlega, po to, by osiągnąć omawianą korzyść.

Warto wziąć jednak pod uwagę, że emigracja nie stanowi czynności, w szczególności czynności prawnej. Jest to pewien ciąg zdarzeń, pewien proces, zespół okoliczności faktycznych. Nie mamy tutaj do czynienia z jednorazową czynnością, np. w postaci wyjścia z państwa dotychczasowej rezydencji. Trzeba bowiem zauważyć, że zwykle nie da się znaleźć jednego konkretnego zdarzenia, które wskaże nam, że doszło do emigracji. Dla przykładu osoba fizyczna nie zmienia swojego ośrodka interesów życiowych w wyniku jednej czynności. Na zmianę tę będzie wpływać szereg okoliczności związanych z określeniem ściślejszych powiązań oso-

bistych i ekonomicznych. Podobnie w przypadku spółek trudno ustalić moment, w którym dochodzi do zmiany miejsca faktycznego zarządu.

Poza tym trzeba wskazać, że przepisy szczególne zawarte w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. określają, kiedy dany podatnik jest rezydentem Polski. W przypadku zaprzestania spełniania przesłanek określonych w tych przepisach, podatnik traci status rezydenta. Mając na uwadze obowiązywanie tych przepisów w polskim systemie prawnym, nie można na podstawie regulacji dotyczącej klauzuli ogólnej zakwestionować czynności zmiany rezydencji. To przepisy ustaw podatkowych wprost wskazują, kiedy dany podatnik jest polskim rezydentem. Ponadto należy mieć na uwadze, że – jak zauważono powyżej – kwestię zmiany rezydencji regulują także umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to w praktyce, że inne państwo może występować z roszczeniem podatkowym względem emigrującego podatnika. Uznanie czynności za bezskuteczną na gruncie klauzuli nie będzie oznaczało, że nie powstanie zjawisko podwójnego opodatkowania w sensie prawnym w związku z konfliktem zasad rezydencji.

Z powyższego wynika, że emigracja podatnika nie może być uznana za „czynność”, o której mowa w art. 119a § 1 o.p. Emigracja natomiast może zostać potraktowana jako sposób działania mający charakter sztuczny. Zgodnie z art. 119c § 1 o.p.

sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Emigracja zatem będzie miała charakter sztuczny, jeżeli nie nastąpiłaby, gdyby działanie podatnika nie było nastawione wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowej. Niemniej jednak, tak jak podkreślono powyżej, nawet pomimo identyfikowania w danym stanie faktycznym sztucznego sposobu działania (w tym przypadku tzw. sztucznej emigracji), organ nie będzie mógł zakwestionować transakcji zbycia składników majątku poza granicami państwa.

Zakładając hipotetycznie, że organy uznałyby taką transakcję za czynność mającą na celu unikanie opodatkowania, należy zastanowić się nad skutkami takiej kwalifikacji. Zgodnie z art. 119a § 2 o.p., w przypadku powstania zjawiska unikania opodatkowania skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. W myśl natomiast art. 119a § 5 o.p., jeżeli jednak okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie wykonano.

W rezultacie zatem skutkiem zastosowania klauzuli ogólnej jest przyjęcie takich skutków podatkowych, jakie wystąpiłyby w sytuacji dokonania czynności odpowiedniej (gdy czynność zrealizowana jest przede wszystkim w celu osiągnięcia ko-

rzyści podatkowej) lub uznanie danej czynności za nieskuteczną na gruncie prawa podatkowego (gdyby osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem wykonania czynności). Z kolei zgodnie z art. 119a § 3 o.p. za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Hipotetycznie przyjmując, że czynność zbycia składników majątku w innym państwie objęta jest zakresem klauzuli ogólnej, należałoby zastanowić się nad możliwym skutkiem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli organ uznałby, że wyłącznym celem transakcji podatnika jest osiągnięcie korzyści podatkowej, to skutki podatkowe określiłby na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano. W praktyce więc prowadziłoby to do uchylenia skuteczności w płaszczyźnie podatkowej czynności zbycia składników majątku (mimo zastrzeżeń poczynionych powyżej). W rezultacie należałoby przyjąć, że od strony podatkowej nie doszło do zbycia składników majątku, a zatem dla podatnika nie powstaje żadnego rodzaju przychód do opodatkowania. Oznacza to, że klauzula w tym ujęciu nie spełnia swojej funkcji, mającej na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Więcej komplikacji pojawia się w sytuacji, w której organy uznałyby, że czynność zbycia składników majątku dokonana jest przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W takim przypadku skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Wydaje się, że w tym przypadku odpowiednią czynnością byłaby taka sama transakcja – zbycia składników majątku, jednakże wykonana przez podatnika, będącego rezydentem polskim. W tym miejscu należy zaznaczyć, że tego rodzaju założenie jest błędne. Przepisy o klauzuli o unikaniu opodatkowania dają podstawy jedynie do odwołania się do czynności odpowiedniej, nie zaś do zmiany w sytuacji personalnej podatnika. Nie ma podstaw na gruncie tych przepisów do uchylenia zdarzenia powodującego zmianę rezydencji podatkowej. Przepis dotyczy jedynie „stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej”. Oznacza to, że możliwa jest tylko zmiana odnosząca się do danej czynności, nie zaś statusu podatnika, wyznaczanego przez zasadę nieograniczonego bądź ograniczonego obowiązku podatkowego. Z tego względu również w tym przypadku nie można byłoby zastosować klauzuli określonej w art. 119a o.p.

Jak podkreślono w rozdziale pierwszym, w przypadku zjawiska unikania opodatkowania polegającego na zmianie rezydencji podatkowej celem osiągnięcia w państwie imigracji korzyści podatkowej, należałoby stworzyć przepisy oparte na zobiektywizowanych przesłankach. Trudno bowiem na podstawie zasad ogólnych ustalić, jaki jest cel emigracji podatnika. Podatnicy emigrują z różnych przyczyn. Ustalenie ich motywacji może nastęrczać trudności praktyczne, biorąc choćby pod uwagę fakt, że centrum interesów danego podmiotu znajduje się za granicą. Pro-

blemy praktyczne może powodować jednoznaczne ustalenie, czy wyłącznym celem emigracji są korzyści podatkowe. Wyjście może wprawdzie wiązać się z tymi względami, lecz mogą mu towarzyszyć także inne okoliczności, np. natury osobistej w przypadku osób fizycznych czy ekonomicznej w przypadku spółek. Wydaje się, że ze sztuczną emigracją mamy do czynienia, gdy podatnik emigruje do innego państwa, tam przeprowadza transakcję zbycia składników majątku i następnie w krótkim czasie wraca do państwa poprzedniej rezydencji. Ustalenie jednak, czy ten krótki czas pobytu w innym państwie świadczy o emigracji o charakterze sztucznym wymagałoby zbadania szeregu okoliczności faktycznych.

Aby wyeliminować więc te wątpliwości, dobrym rozwiązaniem, przyjętym także w prawodawstwie wielu państw, w których obowiązuje podatek od wyjścia, stosujących system odroczenia płatności podatku, jest przyjęcie normatywnego okresu odroczenia. Jeżeli w tym przedziale czasowym nie nastąpiłoby jakieś zdarzenie powodujące wygaśnięcie odroczenia, to należałoby przyjąć, że emigracja nie miała charakteru sztucznego. Poza tym warto byłoby wprowadzić kolejny normatywny okres. Jeżeli nie nastąpiłoby w ciągu jego trwania zbycie składników majątku, a podatnik powróciłby do państwa poprzedniej rezydencji, wówczas obowiązek podatkowy podlegałby wygaśnięciu. Szczegółowe propozycje dotyczące podatku od wyjścia w prawodawstwie polskim w tym zakresie zostaną przedstawione w następnych podrozdziałach.

W tym miejscu należy podkreślić, że regulacja dotycząca podatku od wyjścia powinna przede wszystkim mieć na celu zapobieganie utracie wpływów budżetowych w odniesieniu do ukrytego roszczenia podatkowego, tj. wzrostu wartości majątku, jaki nastąpił przed emigracją. Cel ten zgodny jest z wypracowaną przez TSUE okolicznością uzasadniającą ograniczenie fundamentalnych swobód traktatowych, tj. odnoszącą się do rozdziału kompetencji podatkowych oraz zasady terytorialności. W praktyce oznacza to, że państwo emigracji jest upoważnione do opodatkowania zysków kapitałowych, które powstały na jego terytorium w okresie, gdy podatnik był rezydentem tego państwa. Niezrealizowane zyski są zatem opodatkowane w tym państwie, w którym powstały. Zyski ujawnione natomiast po przeniesieniu rezydencji podatkowej opodatkowane są w państwie imigracji. Podatnik ten w państwie emigracji płaci podatek jedynie od wzrostu wartości składnika majątku, jaki powstał w tym państwie.

Emigracja podatnika powoduje utratę, z jednej strony, ukrytych roszczeń podatkowych, a z drugiej przyszłych wpływów budżetowych. W pierwszym przypadku roszczenie podatkowe obejmuje sytuacje przenoszenia majątku za granicę i dotyczy powstałego potencjalnie dochodu, stanowiącego różnicę pomiędzy wartością rynkową składnika majątku a określonymi kosztami uzyskania przychodów. W drugim zaś emigrujący zabiera ze sobą zdolność do generowania przychodów w przyszłości. Regulacja odnosząca się do podatku od wyjścia powinna zapobiegać utracie ukrytego roszczenia podatkowego (może także pośrednio chronić przed utratą przyszłych wpływów budżetowych przez zniechęcenie podatnika do

emigracji, jednakże ten cel nie powinien przyświecać ustawodawcy⁸⁹). Takie rozumienie celu podatku zgodne jest z powyżej wskazaną okolicznością uzasadniającą ograniczenie swobód traktatowych. Państwo jest bowiem uprawnione do opodatkowania tego dochodu, który powstał w okresie, gdy podatnik był rezydentem tego państwa. Dochód ten w momencie powstania obowiązku podatkowego ma charakter hipotetyczny, co jednak nie oznacza, że państwo nie może przypisywać sobie roszczenia podatkowego. Dotkliwość tej regulacji, związana z faktem opodatkowania dochodu niezrealizowanego, może być złagodzona wprowadzeniem możliwości odroczenia płatności podatku.

Jak podkreślono w poprzednich podrozdziałach, takie ukształtowanie regulacji dotyczącej podatku od wyjścia w sposób najpełniejszy realizuje zasadę sprawiedliwości. Emigrujący podatnik w państwie wyjścia podlega opodatkowaniu od wzrostu wartości majątku, jaki powstał w tym państwie. Traktowany jest zatem w taki sam sposób jak podatnik, który nie decyduje się na emigrację, tzn. jest opodatkowany według tych samych zasad w odniesieniu do zysków ze zbycia składników majątku (należy mieć na uwadze, że w systemie odroczenia bezpośredniego podatnik emigrujący płaci podatek dopiero z chwilą zbycia składnika majątku lub wystąpienia innego zdarzenia zrównanego ze zbyciem). W związku ze zbyciem składników majątku w państwie przewidującym niższy poziom obciążeń podatkowych niż w państwie wyjścia podatnik emigrujący nie jest traktowany w sposób bardziej uprzywilejowany niż podatnik niezmienny rezydencji podatkowej.

Podatek od wyjścia nie powinien służyć jedynie zapobieganiu utracie przyszłych wpływów budżetowych. Można przyjąć, że cel ten osiągnąć jest pośrednio przez omawianą regulację. Podatnicy, mając na uwadze przepisy o podatku od wyjścia, mogą rezygnować ze swoich planów dotyczących emigracji. Niemniej jednak regulacja prawna zmierzająca jedynie do osiągnięcia tego celu ograniczałaby prawo podatników do emigracji oraz zasadę wolności gospodarczej (które to ograniczenia nie znalazłyby usprawiedliwienia w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Co więcej, TSUE odrzuca taką okoliczność jako usprawiedliwienie naruszenia swobód traktatowych.

Należy zaznaczyć, że podatek od wyjścia powinien w pierwszej kolejności zapobiegać utracie wpływów budżetowych (jeśli weźmiemy pod uwagę ukryte roszczenie podatkowe). Odpowiednie ukształtowanie tej regulacji pozwoli na najpełniejszą realizację zasady sprawiedliwości. Pomocniczo podatek od wyjścia powinien także stanowić szczególną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

89 Byłoby to nie do pogodzenia z orzecznictwem TSUE w zakresie okoliczności uzasadniających ograniczanie swobód traktatowych.

5.4. Regulacje dotyczące podatku od wyjęcia w polskich ustawach o podatkach dochodowych

5.4.1. Podatek od wyjęcia obciążający osoby fizyczne

W Polsce dla wyznaczenia zakresu roszczeń podatkowych w odniesieniu do podatników będących osobami fizycznymi stosuje się zasadę rezydencji oraz zasadę źródła. Oznacza to, że rezydenci polscy podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy)⁹⁰. Każda osoba fizyczna posiadająca zatem status rezydenta podlega w Polsce opodatkowaniu od wszystkich swoich dochodów⁹¹. Nierezydenci z kolei podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy)⁹².

Łącznikiem pomiędzy polską jurysdykcją a podatnikiem będącym osobą fizyczną jest miejsce zamieszkania⁹³. Zgodnie z przepisami prawa polskiego, tj. art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f., osobę fizyczną uważa się za mającą miejsce zamieszkania na terytorium RP, jeżeli:

- 1) posiada na terytorium RP centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) bądź
- 2) przebywa na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Oznacza to, że dla określenia rezydencji osoby fizycznej na terytorium Polski stosuje się dwa kryteria: ośrodek interesów życiowych lub pobyt przekraczający 183 dni.

Jak podkreśla się w doktrynie, utrata miejsca zamieszkania na terytorium RP dla celów podatkowych oznacza definitywne i całkowite zerwanie przez podatnika więzi osobistych i gospodarczych z Polską. Ponadto podatnik ten nie może przebywać na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Z reguły zatem utrata rezydencji podatkowej w Polsce będzie wiązać się z wyjazdem za granicę z zamiarem pobytu tam na stałe⁹⁴.

⁹⁰ Art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.

⁹¹ W. Nykiel, Z. Kukulski, *Art. 3*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015, s. 61.

⁹² Art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.

⁹³ W. Nykiel, Z. Kukulski, *Art. 3...*, s. 62; J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 20.

⁹⁴ *Ibidem*, s. 65.

Należy pamiętać, że przepisy określające zakres jurysdykcji podatkowej Polski w odniesieniu do osób fizycznych stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP⁹⁵. Oznacza to, że w przypadku spełnienia przez podatnika kryteriów rezydencji w co najmniej dwóch różnych państwach i powstania w związku z tym podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, decydujące znaczenie w rozwiązaniu tego problemu mają przepisy właściwych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska⁹⁶.

W polskim systemie podatkowym obowiązuje ograniczony model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku (co nie dotyczy zysków z prowadzonej działalności gospodarczej). Zyski kapitałowe opodatkowane są zgodnie z art. 30b u.p.d.o.f. (dochód z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, z odpłatnego zbycia udziałów lub akcji) oraz art. 30e u.p.d.o.f. (dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f.).

Krótkie wprowadzenie do systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce stanowi podbudowę do rozważań na temat potencjalnego kształtu regulacji podatku od wyjścia obciążającego osoby fizyczne. W tym miejscu należy zaznaczyć, że nie ulega wątpliwości, iż tego typu unormowanie (zakładając, że zostanie wprowadzone do polskiego systemu podatkowego) powinno znaleźć się w u.p.d.o.f. Jak wynika z powyższego, zyski ze zbycia składników majątku w Polsce traktowane są jako dochód. Nie ma zatem podstaw, by wyodrębnić zasady opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w odrębnym akcie prawnym.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się nad podmiotem opodatkowania podatkiem od wyjścia. Wydaje się, mając na uwadze regulacje innych państw w tym zakresie (np. Francji, Hiszpanii czy Niemiec), że opodatkowaniu powinni podlegać długoterminowi rezydenci. Ponadto, jak podkreślono w rozdziale pierwszym, podatkiem od wyjścia nie powinni być obejmowani tymczasowi rezydenci. Wynika to z faktu, że niesprawiedliwe jest opodatkowanie tego rodzaju podatników w przypadku, gdy po krótkotrwałym pobycie za granicą mają oni zamiar wrócić do państwa swojej macierzystej rezydencji. W związku z tym należy przyjąć, że zakresem podmiotowym podatku od wyjścia w Polsce objęci byłiby podatnicy, którzy mieli tu miejsce zamieszkania przez określoną liczbę lat przed momentem emigracji. Można uznać, że właściwym okresem zamieszkania w tym przypadku byłoby dziesięć lat. Należy jednak mieć na uwadze, że okresy rezydencji podatników mogą być przerywane ze względu na pobyty w innych państwach. Kierując się jednak rozwiązaniami innych państw, warto byłoby wprowadzić zasadę, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają podatnicy, którzy byli polskimi rezydentami

95 Zgodnie z art. 4a u.p.d.o.f.

96 W. Nykiel, Z. Kukulski, *Art. 3...*, s. 70; A. Bartosiewicz, *PIT*, Warszawa 2015, s. 45.

przez co najmniej dziesięć lat na przestrzeni określonego czasu, np. lat 15 (przyjmując rozwiązanie francuskie). W ten sposób obejmuje się opodatkowaniem tylko tych podatników, którzy w największym stopniu związani są z jurysdykcją państwa, a ponadto stanowi to zabezpieczenie przed obchodzeniem tych przepisów przez krótkotrwale przerywanie okresów rezydencji.

W następnym kroku należy określić przedmiot opodatkowania podatkiem od wyjścia. Trzeba tu zaznaczyć, co zauważono powyżej, że w Polsce obowiązuje ograniczony model opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku (nie dotyczy to takich zysków uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej). Konsekwencją tego rozwiązania byłoby wprowadzenie ograniczonego podatku od wyjścia. Opodatkowaniu powinno podlegać osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów lub akcji (trzeba przyjąć odpowiednią definicję tego terminu). Należałoby przyjąć, że w takim przypadku powstaje przychód z kapitałów pieniężnych. Wydaje się, że nie jest celowe rozciąganie przedmiotu opodatkowania na inne składniki majątku podatnika. Trzeba zaznaczyć, że pośród innych składników majątku podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (w ramach źródła kapitały pieniężne) udziały i akcje najczęściej wykorzystywane są w zakresie transakcji mających na celu unikanie opodatkowania. Ponadto udziały i akcje skupiają ogół praw i obowiązków udziałowców (akcjonariuszy) w spółkach kapitałowych, a ich wartość rynkowa stanowi wyraz aktualnej sytuacji finansowej spółki. Omawiane składniki majątku podlegają zatem istotnym zmianom w odniesieniu do ich wartości. Zmiany te z kolei, jeżeli następują w związku z posiadaniem statusu rezydenta danego państwa, mogą być opodatkowane w owym państwie.

Podatkiem od wyjścia powinny zostać opodatkowane udziały i akcje tylko w przypadku posiadania znaczącego ich pakietu. Nie jest zasadne nakładanie podatku na podatników, których udział w kapitale spółki bądź wartość posiadanych udziałów lub akcji są relatywnie niewielkie. Celem tej regulacji nie powinno być bowiem opodatkowywanie każdego przypadku hipotetycznego zbycia udziałów lub akcji. Taka konstrukcja powodowałaby nałożenie obowiązku podatkowego nawet w sytuacji, w której podatnik dysponowałby drobnym udziałem lub udziałami (akcjami) o niskiej wartości. Trzeba mieć także na względzie koszty ponoszone przez administrację podatkową, związane z nakładaniem podatku od wyjścia i monitorowaniem składników majątku po emigracji podatnika. Koszty te nie powinny przekraczać wysokości potencjalnego podatku od wyjścia.

W tym miejscu należy zastanowić się, jaką wartość powinien mieć „znaczący pakiet udziałów lub akcji”. Wydaje się, że można by przyjąć konstrukcję składającą się z dwóch alternatywnych warunków (alternatywa rozłączna). Po pierwsze, znaczący pakiet udziałów lub akcji oznaczałby określony procent w kapitale spółki. Po drugie, pakiet ten powstawałby, gdyby podatnik posiadał udziały lub akcje przekraczające określoną wartość. Ustalając pierwszy warunek, można by, wzorem holenderskim, wprowadzić próg pięcioprocentowy udziału w kapitale danej spółki.

Limit ten może już być reprezentatywny dla określenia posiadania udziałów lub akcji o istotnej wartości. Z drugiej strony można by przyjąć, celem zapewnienia spójności przepisów prawa podatkowego, że należy w tym zakresie odwołać się do przepisów dotyczących cen transferowych⁹⁷, niedostatecznej kapitalizacji i zagranicznych spółek kontrolowanych. Wówczas można by uznać, że ze znaczącym pakietem udziałów lub akcji mamy do czynienia, gdy dany podatnik posiada w kapitale danej spółki udział nie mniejszy niż 25%. Dzięki temu podatek od wyjścia nie obejmowałby tzw. inwestycji portfelowych, a dotyczyłby podatników mających realny wpływ na funkcjonowanie spółki. Wydaje się jednak, że taka konstrukcja podatku od wyjścia nie byłaby uzasadniona. Trzeba bowiem odróżnić cel przepisów dotyczących cen transferowych, niedostatecznej kapitalizacji i zagranicznych spółek kontrolowanych oraz podatku od wyjścia. Ta pierwsza grupa regulacji określa udział procentowy na poziomie 25% po to, by zidentyfikować rzeczywiste powiązania pomiędzy podmiotami oraz wpływ jednego podmiotu na funkcjonowanie drugiego. Podatek od wyjścia z kolei funkcjonuje w oderwaniu od powiązań podatnika ze spółką, której udziały lub akcje podlegają hipotetycznemu zbyciu. Istotne jest jedynie to, czy udział w kapitale spółki jest na tyle znaczący, że państwo emigracji powinno obciążać danego podatnika tym podatkiem. Wydaje się zatem, że próg pięcioprocentowy byłby rozsądnym kompromisem (co nie oznacza jednak, że w przypadku wdrażania podatku od wyjścia nie powinno się przeprowadzić badań ekonomicznych w tym zakresie).

W praktyce może się okazać, że podatnik posiada mniej niż pięć procent udziału w spółce, ale posiadane udziały lub akcje mają znaczącą wartość. W takim przypadku należałoby odnieść się do drugiego warunku powyżej wskazanego i przyjąć, że obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia powstaje (na zasadzie alternatywy rozłącznej) w przypadku, gdy wartość udziałów lub akcji przekracza określoną kwotę. Celem określenia wysokości tej kwoty należałoby przeprowadzić badania pozwalające na udzielenie odpowiedzi na pytanie, jaka wartość udziałów lub akcji jest na tyle wysoka, że uzasadnia nałożenie na podatników podatku od wyjścia. Trzeba byłoby przy tym uwzględnić koszty ponoszone przez administrację podatkową oraz próg, powyżej którego podatnicy powinni ponosić ciężar podatkowy w związku z emigracją. Jak podkreślono powyżej, podatek od wyjścia nie powinien być nakładany w przypadku posiadania przez podatników udziałów lub akcji o niskiej wartości. Nie jest bowiem celowe zarówno z punktu widzenia interesu budżetu państwa, jak i podatnika obciążanie podatkiem od wyjścia hipotetycznych zysków nawet w przypadku posiadania udziałów lub akcji o niewielkiej wartości, wykorzystywanych w ramach prywatnych, drobnych inwestycji.

Warto także zastanowić się, czy podatek od wyjścia powinien obciążać jedynie podatników mających udziały lub akcje w spółkach krajowych, czy także w spółkach zagranicznych. Rozwiązanie niemieckie przewiduje dla przykładu, że opodat-

97 Zgodnie z brzmieniem przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2017 r.

kowaniu powinny podlegać jedynie udziały lub akcje w spółkach krajowych. Taka konstrukcja zakłada bowiem ochronę roszczenia podatkowego odnoszącego się do hipotetycznego zysku w związku z udziałem w kapitale spółek macierzystych. Niemniej jednak wydaje się, że z punktu widzenia prawa polskiego spójnym rozwiązaniem (zgodnym z zasadami opodatkowania zysków ze zbycia udziałów lub akcji) byłoby przyjęcie opodatkowania podatkiem od wyjścia niezależnie od tego, jakiemu prawu podlega spółka, której udziały lub akcje są hipotetycznie zbywane. Ponadto trzeba mieć na uwadze cel regulacji podatku od wyjścia – opodatkowaniu powinien podlegać wzrost wartości udziału lub akcji, jaki nastąpił w państwie emigracji. Gdyby zatem przed wyjściem doszło do zbycia takich udziałów lub akcji, to podatek nałożony byłby w tym państwie, niezależnie od państwa rezydencji spółki, której udziały lub akcje są zbywane (nie dotyczy to przypadków, w których zastosowanie znalazłby przepis umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem rezydencji podatnika a państwem rezydencji spółki, której udziały lub akcje są zbywane, oparty np. na art. 13 ust. 5 KM ONZ⁹⁸).

Należy przyjąć, że podstawę opodatkowania w podatku od wyjścia będzie stanowić różnica pomiędzy wartością rynkową udziałów lub akcji z chwili powstania obowiązku podatkowego a kosztami uzyskania przychodów. Dla ustalenia wartości rynkowej powinno się odpowiednio stosować art. 19 ust. 3 u.p.d.o.f. (zgodnie z tym przepisem, wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia). Dla ustalenia podstawy kosztowej zastosowanie powinien znaleźć art. 30b ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.f. Według tego przepisu, dochodem z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) jest różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f oraz art. 23 ust. 1 pkt 38 i 38c. W ramach rozwiązania legislacyjnego można by przyjąć, że nie dochodzi do odpłatnego, lecz hipotetycznego zbycia udziałów lub akcji. Należałoby zatem kierować się zasadami ustalania kosztów uzyskania przychodów wskazanymi w tych przepisach. Takie rozwiązanie zapewniałoby spójność rozwiązań przyjętych w ramach ustawy. W taki sposób ustalony dochód podlegałby opodatkowaniu według zasad właściwych dla art. 30b u.p.d.o.f., według stawki 19%.

Zdarzeniem powodującym opodatkowanie w podatku od wyjścia powinna być emigracja rozumiana jako utrata przez podatnika statusu rezydenta polskiego na gruncie u.p.d.o.f. lub właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (w ramach rozwiązania legislacyjnego wystarczające byłoby powoływanie się na miejsce zamieszkania podatnika, ustalone według przepisów u.p.d.o.f., tj. art. 3 ust. 1a tej ustawy, ponieważ art. 4a u.p.d.o.f. wprost wskazuje, że pierwszy powo-

98 Szersze rozważania na temat art. 13 ust. 5 KM ONZ znajdują się w rozdziale 4 (podrozdział 4.4).

łany przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP).

Należałoby przy tym przyjąć, że obowiązek podatkowy (przychód) powstaje bezpośrednio przed momentem, w którym podatnik przestaje podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Zeznanie podatkowe powinno być przy tym złożone zgodnie z zasadami właściwymi dla kapitałów pieniężnych, określonych w art. 30b u.p.d.o.f., tj. do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym doszło do emigracji (w myśl art. 45 ust. 1a pkt 1 w zw. z art. 30b ust. 6 u.p.d.o.f.). Podatek powinien, co do zasady, podlegać obliczeniu i wpłacie w wyżej wskazanym terminie (mając na uwadze art. 45 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.f.). Mamy wówczas do czynienia z tzw. natychmiastową płatnością tego podatku.

W pewnych przypadkach należy przewidzieć możliwość odroczenia podatku od wyjścia⁹⁹. Można by przyjąć dwa tryby odroczenia: z urzędu i na wniosek. Odroczenie w pierwszym przypadku przysługiwałoby, jeśli weźmiemy pod uwagę orzecznictwo TSUE, w razie emigracji do państwa członkowskiego UE lub EOG, zakładając, że Polska ma z tym państwem zapewnioną skuteczną wymianę informacji oraz wzajemną pomoc w poborze podatków. Warunkiem przyznania tego odroczenia byłoby jedynie, co pozostaje w zgodności z tezami orzeczeń TSUE, złożenie deklaracji i wskazanie miejsca nowej rezydencji (obowiązki informacyjne). Z kolei odroczenie na wniosek mogłoby nastąpić w przypadku emigracji do innego państwa aniżeli powyżej wymienionego lub – przyjmując rozwiązanie francuskie – w przypadku wyjścia do państwa UE lub EOG (z zastrzeżeniem powyżej poczynionym), a następnie emigracji do innego państwa, o czym mowa poniżej. Warunkiem przyznania odroczenia na wniosek powinno być wywiązanie się, po pierwsze, z obowiązków informacyjnych, analogicznych jak w przypadku odroczenia z urzędu. Dzięki temu organy podatkowe uzyskują możliwość monitorowania składników majątku podatnika. Po drugie, podatnik powinien złożyć odpowiednie zabezpieczenie, na wypadek niemożności poboru ewentualnego podatku od wyjścia. Należy mieć na względzie, że w przypadku emigracji do państwa spoza UE lub EOG możliwe jest wprowadzenie dodatkowych, powyżej wskazanych wymogów odroczenia, gdyż w tym aspekcie nie ma ryzyka naruszenia prawa UE. Przyjęcie zaprezentowanej konstrukcji podatku od wyjścia ma na celu zabezpieczenie interesów państwa przed ryzykiem ewentualnych przyszłych trudności w ściągnięciu podatku, nie zaś zapewnienie w ramach odroczenia określonych wpływów do budżetu państwa, np. przez wprowadzenie systemu rozłożenia podatku na raty wraz z obowiązkiem zapłaty odsetek.

99 Odroczenie nie musi wiązać się ze wstępnym określeniem podatku przez organy podatkowe, tak jak w niektórych państwach, gdyż do podatku od wyjścia można w Polsce zastosować mechanizm samoobliczenia, co oznacza, że podatkiem należnym będzie podatek wynikający z deklaracji złożonej przez podatnika.

Jak podkreślono w podrozdziale 5.3.1, istotne jest wprowadzenie normatywnego okresu odroczenia (w ten sposób regulacja przybiera charakter szczególnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania i mamy do czynienia z odroczeniem bezpośrednim względny). Jeżeli w tym czasie nie wystąpiłyby przesłanki powodujące wygaśnięcie odroczenia lub podatnik ponownie stałby się rezydentem polskim, nastąpiłoby wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od wyjścia. Celem zapewnienia spójności systemu podatkowego można by przyjąć termin dziesięcioletni, licząc od końca roku, w którym nastąpiła emigracja (odpowiada on wyżej opisanemu okresowi potwierdzającemu status długoterminowego rezydenta). Warto w tym miejscu zastanowić się nad ewentualnymi okolicznościami powodującymi wygaśnięcie odroczenia, a co za tym idzie obowiązek zapłaty podatku od wyjścia.

Kierując się rozwiązaniami innych państw, można przyjąć następujący katalog przesłanek (dotyczący działań lub zaniechań podatnika oraz jego spadkobiercy):

1. Odpłatne zbycie udziałów lub akcji.
2. Umorzenie udziałów lub akcji.
3. Zbycie udziałów lub akcji w drodze spadku, darowizny bądź w inny nieodpłatny lub częściowo odpłatny sposób na rzecz nierezydenta polskiego.
4. Emigracja z państwa UE lub EOG, z którym Polska ma zapewnioną skuteczną wymianę informacji oraz wzajemną pomoc w poborze podatków.
5. Naruszenie obowiązków informacyjnych.

Zasadność wprowadzenia pierwszej przesłanki nie powinna budzić wątpliwości. Z chwilą odpłatnego zbycia udziałów lub akcji państwo wyjścia, co do zasady, traci możliwość opodatkowania powstałego zysku. Podobnie w przypadku umorzenia lub akcji prawo do opodatkowania (zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania) przyznane jest państwu nowej rezydencji oraz ewentualnie częściowo państwu źródła – siedziby spółki wypłacającej wynagrodzenie z tytułu umorzenia (mając na uwadze przepisy umów wzorowane na art. 10 KM OECD i KM ONZ). Należy też pamiętać, że spadkobranie, darowizna lub zbycie w inny nieodpłatny sposób na rzecz nierezydenta polskiego powoduje, że państwo wyjścia traci możliwość opodatkowania w przyszłości zysku z ewentualnego odpłatnego zbycia bądź umorzenia. Gdyby natomiast doszło do spadkobrania, darowizny lub innego nieodpłatnego zbycia na rzecz rezydenta polskiego, to nie byłoby utraty możliwości opodatkowania przyszłego zysku w Polsce.

Nie powinno budzić sporów, że okolicznością powodującą wygaśnięcie odroczenia może być emigracja z państwa UE lub EOG, z którym Polska ma zapewnioną skuteczną wymianę informacji oraz wzajemną pomoc w poborze podatków. W takiej sytuacji polskie organy podatkowe mogą mieć trudności z monitorowaniem składników majątku. Ostatnią okolicznością powodującą wygaśnięcie odroczenia jest zaniedbanie obowiązków informacyjnych. Uzasadnione jest to faktem, że w przypadku tego rodzaju przeoczenia (celowego bądź niecelowego) organy podatkowe nie są w stanie określić, czy doszło już do zdarzenia powodującego wygaśnięcie odroczenia.

Jak wskazano powyżej, jeżeli w ciągu dziesięciu lat od momentu emigracji lub innego zdarzenia zrównanego z emigracją nie nastąpi wygaśnięcie odroczenia lub podatnik ponownie stanie się rezydentem Polski, obowiązek podatkowy w podatku od wyjścia wygasa. Podatnicy, którzy nie byli objęci odroczeniem płatności podatku powinni w takiej sytuacji mieć możliwość wnioskowania o zwrot zapłaconego podatku od wyjścia. Natomiast w przypadku wygaśnięcia odroczenia podatnik powinien uiścić podatek w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym doszło do zdarzenia powodującego wygaśnięcie odroczenia.

W sytuacji wystąpienia jednej z przesłanek powodującej wygaśnięcie odroczenia należy dopuścić możliwość modyfikacji pierwotnej wysokości podatku od wyjścia. Dotyczy to zasad rozliczenia straty w wartości udziałów lub akcji powstałej po wyjściu. Jeśli więc rzeczywisty zysk ze zbycia udziałów lub akcji jest niższy niż hipotetyczna wartość zysku określona na moment wyjścia, należałoby, kierując się orzecznictwem TSUE, kalkulować podstawę opodatkowania według tej pierwszej wielkości (zakładając, że strata nie została rozliczona w państwie wejścia¹⁰⁰). Warto byłoby, wzorem niemieckim, nałożyć na podatnika obowiązek wykazania, że obniżenie wartości udziałów lub akcji nastąpiło w efekcie normalnych zdarzeń, w szczególności niezwiązanych z wykorzystaniem narzędzi wynikających z prawa handlowego. Powyższa reguła powinna odnosić się również do podatników, w stosunku do których nie nastąpiło odroczenie płatności podatku od wyjścia. Wówczas po zbyciu składników majątku mogliby się oni domagać zwrotu nadpłaty. Ponadto podatnicy powinni mieć możliwość rozliczenia straty rozumianej jako różnica pomiędzy ceną nabycia udziałów lub akcji a wartością rynkową z chwili emigracji (nie ma potrzeby wprowadzania szczególnego postanowienia do ustawy, gdyż brak w przepisach zakazu dotyczącego rozliczenia straty oznacza, że może być ona uwzględniona).

Na emigrujących podatników powinny być nałożone obowiązki informacyjne, co jest dopuszczalne w świetle orzecznictwa TSUE. Przede wszystkim, jak wskazano powyżej, trzeba wprowadzić wymóg złożenia deklaracji podatkowej w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym doszło do emigracji. Podatnik, w przypadku odroczenia płatności podatku, powinien być również zobowiązany do składania rocznych informacji podatkowych o posiadanych udziałach lub akcjach oraz aktualnym miejscu rezydencji podatkowej, np. w terminie do końca lutego, po upływie danego roku podatkowego, przez okres dziesięciu lat, licząc od końca roku, w którym nastąpiła emigracja. W tym zakresie należy opracować specjalny wzór informacji podatkowej, którą powinni składać podatnicy.

¹⁰⁰ W tym zakresie należy wprowadzić uregulowanie, zgodnie z którym na gruncie u.p.d.o.p. w przypadku przeniesienia rezydencji podatkowej do Polski w razie późniejszego zbycia udziałów lub akcji, koszt uzyskania przychodów będzie stanowić wartość rynkową przyjętą przez państwo wyjścia. Dzięki takiemu rozwiązaniu przepisy polskie będą zapobiegać powstaniu zjawiska podwójnego opodatkowania.

5.4.2. Podatek od wyjścia obciążający spółki

W Polsce, podobnie jak w przypadku opodatkowania dochodów osób fizycznych, dla określania zakresu podmiotowego podatku dochodowego od osób prawnych stosuje się zasadę rezydencji oraz zasadę źródła. Oznacza to, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p., że podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z kolei jeżeli podatnicy nie mają na terytorium RP siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium RP (ograniczony obowiązek podatkowy, art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.). Powyższe wskazuje, że dany podatnik jest rezydentem polskim i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jeżeli na terytorium Polski ma siedzibę lub zarząd¹⁰¹. W przypadku jednak, gdy siedziba i zarząd danego podmiotu znajduje się poza terytorium RP, zostaje on objęty, jako nierezydent, ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Zakresem podmiotowym u.p.d.o.p. objęte są, zgodnie z art. 1 u.p.d.o.p., osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyłączeniem spółek osobowych, co nie dotyczy:

- 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Jak podkreślono w rozdziale pierwszym, prezentowana rozprawa wskazuje zasady opodatkowania podatkiem od wyjścia odnoszące się jedynie do spółek prawa handlowego, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, z wyłączeniem innych podatników tego podatku. Nie jest bowiem celowe wprowadzanie tego typu rozwiązania względem innych podmiotów, gdyż ich ewentualna emigracja nie wiąże się z tak poważnymi konsekwencjami z punktu widzenia budżetu państwa, jak w przypadku emigracji spółek. Jeśli zaś chodzi o opodatkowanie podatkiem od wyjścia spółek osobowych (poza spółką komandytowo-akcyjną), należy mieć na względzie, że spółki te – jako transparentne podatkowo – nie mogą zmienić rezydencji podatkowej.

Kryteria oceny rezydencji podmiotów nie zostały zdefiniowane w u.p.d.o.p. Ustalając znaczenie miejsca siedziby, można pomocniczo odwołać się do przepisów prawa handlowego, regulujących konstrukcję prawną poszczególnych spółek. Siedzibę spółek będących podatnikami podatku dochodowego wskazują wła-

101 S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, R. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wrocław 2013, s. 51.

ściwe przepisy umowy (statutu) spółki, co znajduje odzwierciedlenie w danych ujawnionych w Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁰². Jeżeli informacje te okażą się jednak niewystarczające, można odwołać się do art. 41 k.c. Zgodnie z tym przepisem, jeśli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowią inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający. W tym przypadku należy brać pod uwagę siedzibę w sensie instytucjonalnym, tzn. miejsce, gdzie zarząd jako organ spółki działa, a nie gdzie znajduje się miejsce zamieszkania członków zarządu¹⁰³.

Miejscem zarządu jest z kolei miejsce, z którego odbywa się faktyczny zarząd i bieżące prowadzenie spraw spółki. Stamtąd płyną wskazówki co do sposobu administrowania, zarządzania i gospodarowania danym podmiotem¹⁰⁴.

W praktyce problem może powstać, gdy czynności zarządzające wykonywane są w różnych państwach. W takiej sytuacji w doktrynie zauważa się, że decydujące może okazać się ustalenie miejsca faktycznego zarządu, tj. miejsca, z którego podejmowane są kluczowe decyzje dotyczące spółki¹⁰⁵. Należy mieć przy tym na uwadze, że regulacje te stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że w przypadku powstania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, w związku ze spełnieniem kryteriów rezydencji przez podatnika w co najmniej dwóch państwach, problem ten zostanie rozstrzygnięty na gruncie przepisów właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest RP.

W Polsce dla określenia statutu personalnego spółek zaadaptowana została teoria siedziby. Znajduje to wyraz w art. 17 ust. 1 ustawy *Prawo prywatne międzynarodowe*¹⁰⁶, zgodnie z którym osoba prawna podlega prawu państwa, w którym ma siedzibę. W praktyce oznacza to więc, że przeniesienie siedziby spółki do innego państwa powoduje zmianę prawa dla niej właściwego. W rezultacie przed emigracją musi dojść do likwidacji takiej spółki. Przyjęcie takiej konstrukcji ma swoje potwierdzenie w k.s.h. Zgodnie z art. 270 pkt 2 i art. 459 pkt 2 k.s.h., przeniesienie siedziby spółki kapitałowej za granicę jest przyczyną rozwiązania takiej spółki.

Z powyższego wyraźnie wynika, że z punktu widzenia prawa polskiego nie jest możliwe przeniesienie siedziby do innego państwa bez likwidacji spółki i ponownego jej założenia w państwie docelowym. Nie dotyczy to jednak sytuacji przenie-

102 M. Wilk, Art. 3, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, Warszawa 2016, s. 45.

103 A. Obońska, Art. 3, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Warszawa 2016, s. 45.

104 Z. Kukulski, Art. 3, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015, s. 75.

105 M. Wilk, Art. 3..., s. 46.

106 Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. *Prawo prywatne międzynarodowe*, DzU z 2015 r., poz. 1792 ze zm.

sienia do innego państwa EOG siedziby rzeczywistej¹⁰⁷. W praktyce może zatem dojść, na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, do zmiany rezydencji podatkowej spółki (na podstawie przepisu wzorowanego na art. 4 ust. 3 KM OECD lub KM ONZ), przy czym spółka w świetle prawa prywatnego będzie w dalszym ciągu podlegać prawu polskiemu. W takim przypadku może więc powstać opodatkowanie podatkiem od wyjścia.

W tym miejscu należy zastanowić się, jaki kształt powinno przybrać uregulowanie dotyczące podatku od wyjścia obciążające spółki. Nie budzi wątpliwości, że tego rodzaju przepisy powinny znaleźć się w u.p.d.o.p. W tym przypadku mamy bowiem do czynienia z przychodem, powstającym w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą danego podmiotu. Trzeba mieć jednak na uwadze, że kształt regulacji podatku od wyjścia na gruncie u.p.d.o.p. będzie uzależniony od przepisów UE. Jak podkreślono bowiem w rozdziale trzecim, w 2016 r. została wydana dyrektywa ATAD. Przepisy tego aktu prawa wtórnego obejmują także podatek od wyjścia dotyczący podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym przepisy u.p.d.o.p. w zakresie podatku od wyjścia powinny stanowić implementację uregulowań dyrektywy. Z tego względu przedstawiony poniżej kształt omawianej regulacji będzie uwzględniał przepisy dyrektywy ATAD.

Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia powinny podlegać spółki, będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, podlegające w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Dyrektywa ATAD nie wskazuje wprawdzie, że podatnikami podatku od wyjścia mają być jedynie spółki. Z kształtu tego unormowania wynika natomiast, że jest ono adresowane do spółek. Taką konstrukcję trzeba także przyjąć na gruncie u.p.d.o.p.

Jako przedmiot opodatkowania należy wskazać osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia składników majątku. W tym przypadku podatnik uzyskiwałby przychód z hipotetycznego zbycia składników majątku. Przez zdarzenia powodujące powstanie opodatkowania, będące hipotetycznym zbyciem składników majątku, należy rozumieć:

- a) przeniesienie składników majątku z siedziby podatnika na terytorium RP do zagranicznego zakładu w innym państwie,
- b) przeniesienie składników majątku z zagranicznego zakładu podatnika na terytorium RP do siedziby lub drugiego zagranicznego zakładu w innym państwie,

107 M. Michalski, *Ustanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, [w:] *Prawo spółek kapitałowych. System Prawa Prywatnego*, t. 17A, red. S. Sołtysiński, Warszawa 2015, s. 600–601. Rozwiązanie to pozostaje w zgodzie z art. 19 ust. 1 zd. 3 ustawy *Prawo prywatne międzynarodowe*, zgodnie z którym przeniesienie siedziby w obrębie Europejskiego Obszaru Gospodarczego nie prowadzi do utraty osobowości prawnej, por. A. Wowerka, *Podmioty stosunków prywatnoprawnych*, [w:] *Prawo Prywatne Międzynarodowe. System Prawa Prywatnego*, t. 20A, red. M. Pazdan, Warszawa 2014, s. 670.

- c) przeniesienie składników majątku w związku z przeniesieniem rezydencji podatkowej z terytorium RP, z wyłączeniem składników majątku, które pozostają faktycznie powiązane z zagranicznym zakładem znajdującym się na terytorium RP,
- d) przeniesienie składników majątku w związku z przeniesieniem zagranicznego zakładu podatnika z terytorium RP.

Istotne jest także zdefiniowanie poszczególnych pojęć powyżej wskazanych.

W związku z tym trzeba przyjąć, iż:

- przeniesienie składników majątku oznacza zdarzenie, w wyniku którego prawo do opodatkowania przeniesionych składników majątku przechodzi na inne państwo, przy czym właścicielem rzeczywistym tych składników majątku pozostaje ten sam podatnik,
- przeniesienie rezydencji podatkowej oznacza zdarzenie, w wyniku którego podatnik przestaje podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium RP i zaczyna podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w innym państwie,
- przeniesienie zagranicznego zakładu oznacza zdarzenie, w wyniku którego podatnik przestaje mieć status zagranicznego zakładu podlegającego opodatkowaniu na terytorium RP i uzyskuje ten status w innym państwie, nie podlegając nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie.

Warto mieć na uwadze, że, zgodnie z przepisami dyrektywy ATAD, tymczasowe przeniesienie składników majątku może być wyłączone z opodatkowania¹⁰⁸.

Implementując regulację dotyczącą podatku od wyjścia jako podstawę opodatkowania należy przyjąć różnicę między wartością rynkową składników majątku z chwili powstania obowiązku podatkowego (przychodu) a kosztami uzyskania przychodów. W celu określenia wartości rynkowej trzeba odpowiednio stosować art. 14 ust. 2 u.p.d.o.p. (zgodnie z tym przepisem wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami bądź prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia)¹⁰⁹. Dla ustalenia z kolei podstawy kosztowej należy kierować

108 Dotyczy to sytuacji zwrotnego przeniesienia składników majątku w terminie 12 miesięcy, w odniesieniu do składników majątku przenoszonych w związku z finansowaniem dotyczącym papierów wartościowych, do składników majątku przekazywanych jako zabezpieczenie oraz w przypadku, gdy przeniesienie składników majątku jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością.

109 Dyrektywa ATAD zawiera własną definicję wartości rynkowej. Zgodnie z art. 5 ust. 6 dyrektywy ATAD na użytek ust. 1–5, „wartość rynkowa” oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby być wymieniony albo wzajemne zobowiązania uregulowane w drodze bezpośredniej transakcji zawieranej dobrowolnie pomiędzy kupującymi a sprzedającymi, którzy nie są ze sobą powiązani. Wydaje się jednak, że przepisy art. 14 u.p.d.o.p. odpowiadają celowi tej regulacji. Odwołanie do przepisów polskiej ustawy pozwoli na pełniejszą realizację zasady spójności przepisów prawa podatkowego.

się przepisami u.p.d.o.p. regulującymi tę kwestię w przypadku odpłatnego zbycia poszczególnych składników majątku. Takie rozwiązanie zapewniałoby spójność rozwiązań przyjętych w ramach ustawy. Uzyskany dochód podlegałby opodatkowaniu według ogólnej stawki właściwej dla u.p.d.o.p., tj. 19%.

Należałoby przyjąć, że obowiązek podatkowy powstaje bezpośrednio przed momentem, w którym nastąpiło jedno ze zdarzeń powodujących powstanie opodatkowania. Obliczony z tego tytułu podatek podlegałby wpłacie do końca trzeciego miesiąca następującego po roku podatkowym, w którym wystąpiłoby zdarzenie powodujące opodatkowanie (w tym terminie trzeba by także złożyć deklarację podatkową). Wiązałoby się to więc z natychmiastową płatnością podatku od wyjścia.

W pewnych przypadkach podatek mógłby podlegać odroczeniu. Dyrektywa ATAD wprowadza w tym zakresie model odroczenia pośredniego, przewidującego rozłożenie płatności na raty na okres co najmniej pięciu lat. Dotyczy to jednak jedynie następujących sytuacji:

- 1) przeniesienia składników majątku z siedziby podatnika do zagranicznego zakładu w innym państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG,
- 2) przeniesienia składników majątku z zagranicznego zakładu podatnika na terytorium RP do siedziby lub drugiego zagranicznego zakładu w innym państwie członkowskim UE bądź w innym państwie należącym do EOG,
- 3) przeniesienia rezydencji podatkowej podatnika do innego państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG,
- 4) przeniesienia zagranicznego zakładu podatnika do innego państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG.

Powyższe zasady mają zastosowanie do państw trzecich będących stronami porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z RP lub z UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE.

Przepisy dyrektywy ATAD dopuszczają możliwość naliczenia odsetek, w zakresie koniecznym do utrzymania wartości ustalonego zobowiązania podatkowego. Kierując się orzecznictwem TSUE możemy przyjąć, że w tym przypadku możliwe jest naliczanie odsetek w takiej wysokości, jaka wynika z ogólnych reguł prawa podatkowego (w tym przypadku wynikających z ordynacji podatkowej, dotyczącej opłaty prolongacyjnej). Dyrektywa ATAD, w ślad za orzecznictwem TSUE, przewiduje, że w przypadku, w którym istnieje uzasadnione i realne ryzyko nieodzyskania zobowiązania podatkowego, odroczenie płatności podatku może być uzależnione od złożenia odpowiedniego zabezpieczenia. Oznacza to więc, że projektując polskie przepisy o podatku od wyjścia należy uwzględnić także tego rodzaju wymóg. Dyrektywa ATAD stanowi, że warunku owego nie stosuje się, jeżeli przepisy obowiązujące w państwie członkowskim podatnika lub zakładu przewidują możliwość odzyskania zobowiązania podatkowego od innego po-

datnika wchodzącego w skład tej samej grupy i będącego rezydentem do celów podatkowych w danym państwie członkowskim. Polskie przepisy nie przewidują takiej możliwości, w związku z tym nie ma potrzeby wprowadzania tego elementu regulacji do polskiej u.p.d.o.p.

Należy przyjąć, idąc w ślad za przepisami dyrektywy ATAD, że odroczenie płatności podatku może wygasnąć (co wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku od wyjścia w pełnej wysokości, w zakresie nieobjętym uiszczonymi przez podatnika ratami) w przypadku:

- a) zbycia przeniesionych składników majątku,
- b) następczego przeniesienia składników majątku do państwa trzeciego,
- c) następczego przeniesienia rezydencji podatkowej lub zagranicznego zakładu podatnika do państwa trzeciego,
- d) upadłości lub likwidacji podatnika,
- e) zwłoki w wywiązywaniu się z obowiązku płatności rat, przekraczającej okres 12 miesięcy.

W przypadku wygaśnięcia odroczenia należnego podatku trzeba przyjąć regulację, zgodnie z którą podatnik ma obowiązek złożenia odpowiedniego zeznania oraz wpłaty należnego podatku od wyjścia w wysokości różnicy pomiędzy kwotą należnego podatku a sumą kwot uiszczonych rat, np. w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym doszło do wygaśnięcia odroczenia należnego podatku.

Dyrektywa ATAD nie przewiduje nałożenia na podatników obowiązków informacyjnych po emigracji, np. w postaci informowania o składnikach majątku spółki i miejscu rezydencji podatkowej. Z jednej strony mogłoby wydawać się, że tego rodzaju obowiązki stanowią dodatkowe obciążenia administracyjne dla podatników. Niemniej jednak w przypadku obowiązywania systemu odroczenia płatności podatku środki te pozwalają państwu emigracji na monitorowanie sytuacji podatnika. Niewątpliwie są to łagodniejsze instrumenty aniżeli te związane z wprowadzeniem natychmiastowej płatności podatku (ta forma płatności wiąże się z naruszeniem płynności finansowej podatnika). Obowiązki informacyjne nie stanowią *de facto* nadmiernego obciążenia dla podatnika (podatnicy u.p.d.o.p. i tak zobowiązani są każdego roku do przygotowywania sprawozdań finansowych). W związku z tym dla zapewnienia efektywnego poboru podatku od wyjścia zasadne jest nałożenie na podatników obowiązków informacyjnych¹¹⁰. Należy podkreślić przy tym, że TSUE nie wyklucza możliwości wprowadzania przez państwa członkowskie tego typu rozwiązań.

¹¹⁰ Nic nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu dodatkowych wymogów do prawa krajowego, jeżeli przysłużą się one do osiągnięcia celu dyrektywy, zgodnie z art. 3 dyrektywy ATAD.

5.5. Rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania

Jak podkreślono w rozdziale czwartym, nakładanie podatków od wyjścia wiąże się z problemem powstawania podwójnego opodatkowania. Eliminacja tego zjawiska powinna następować za pomocą zarówno środków unilateralnych, jak i bilateralnych.

Środki unilateralne będą miały zastosowanie wówczas, gdy pomiędzy państwami nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź gdy w ramach obowiązującej umowy tego rodzaju nie są przewidziane przepisy rozdzielające rozszczenia podatkowe w odniesieniu do opodatkowania składników majątku, objętych podatkiem od wyjścia. Polska w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. powinna przewidzieć dwojakiego rodzaju środki jednostronne.

Po pierwsze, trzeba wprowadzić odpowiedni mechanizm, który pozwoliłby na uniknięcie podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy Polska byłaby państwem imigracji. W tej sytuacji najlepszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie tzw. metody *step-up*¹¹¹. Oznaczałoby to, że w razie emigracji do Polski i późniejszego zbycia składnika majątku (bądź składników majątku) należałoby przyjąć jako koszt uzyskania przychodów wartość rynkową tego składnika bądź składników z momentu wyjścia, ustaloną przez państwo emigracji. W przypadku, w którym składniki majątku byłyby w Polsce wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej i podlegałyby amortyzacji, należałoby przyjąć wartość rynkową tych składników z momentu emigracji, ustaloną przez państwo wyjścia jako ich wartość początkową. Warto przy tym wskazać, że metoda *step-up* przysługuje pod warunkiem, że państwo wyjścia opodatkowało niezrealizowane zyski ze zbycia składników majątku.

Przyjęcie wartości rynkowej ustalonej przez państwo emigracji może prowadzić do manipulacji związanej z określeniem tej wartości przez podatnika (w sytuacji, w której podatek od wyjścia w państwie wyjścia jest niższy niż podatek ze zbycia składników majątku w państwie wejścia, podatnik może dążyć do zawyżenia wartości składnika majątku). Z drugiej jednak strony mechanizm ten pozwala na wyłączenie z podstawy opodatkowania tej części wartości składnika majątku, która efektywnie podlegała opodatkowaniu w państwie emigracji (przyjęcie zastrzeżenia, że metoda *step-up* przysługuje wyłącznie w przypadku uprzedniego opodatkowania podatkiem od wyjścia pozwala na uniknięcie ryzyka częściowego podwójnego nieopodatkowania).

Należy mieć na względzie, że dyrektywa ATAD przewiduje zastosowanie metody *step-up* tylko w przypadku przenoszenia składników majątku pomiędzy państwa-

¹¹¹ Metoda wyłączenia i zwykłego kredytu podatkowego nie powinna być wprowadzona z przyczyn wskazanych w rozdziale czwartym.

mi członkowskimi. Przyjęcie takiego rozwiązania pozwala na skuteczne potwierdzenie informacji od innego państwa członkowskiego co do wartości rynkowej danego składnika majątku. Pozostając zatem w zgodzie z przepisami dyrektywy, warto wprowadzić tego rodzaju zastrzeżenie. Oznaczałoby to, że Polska jako państwo imigracji przyjmuje wartość rynkową składnika majątku ustalonego przez państwo emigracji, ale tylko w przypadku wyjścia z państwa członkowskiego UE. Wydaje się jednak, że przepisy polskie powinny przewidywać także możliwość unikania podwójnego opodatkowania w razie emigracji z państwa spoza UE. W tym przypadku również należałoby przyjąć mechanizm *step-up* według zasad powyżej opisanych, z tym zastrzeżeniem jednak, że wartość rynkowa składnika majątku podlega ustaleniu według przepisów prawa polskiego (w ten sposób zapewniona zostaje możliwość uniknięcia podwójnego opodatkowania i eliminowane jest ryzyko trudności potwierdzenia informacji co do wartości rynkowej przyjętej w państwie wyjścia oraz możliwości manipulacji przez podatników w ustalaniu tej wartości w państwie emigracji).

Po drugie, warto byłoby wprowadzić do polskich przepisów metodę zwrotnego kredytu podatkowego. Polegałaby ona na przyznaniu odliczenia od podatku od wyjścia należnego w Polsce podatku następnie zapłaconego w państwie imigracji w związku ze zbyciem danego składnika majątku. Wydaje się, że racjonalne byłoby wprowadzenie tego środka, mając na uwadze fakt, że nie wszystkie państwa wprowadziły do swojego ustawodawstwa podatek od wyjścia oraz metodę unikania podwójnego opodatkowania odnoszącą się do tego podatku, która obowiązywałaby w tym państwie jako państwie imigracji. Polska decydując się zatem na wprowadzenie podatku od wyjścia powinna chronić swoich podatników przed ewentualnym późniejszym zjawiskiem podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak do przepisów należy wprowadzić zastrzeżenie, że zwrotny kredyt podatkowy przysługuje podatnikowi jedynie wówczas, gdy państwo wejścia nie zastosowało metody unikania podwójnego opodatkowania. W praktyce może się zdarzyć, że podatek od wyjścia płatny byłby natychmiastowo, natomiast odpłatne zbycie składników majątku następowałoby w państwie nowej rezydencji w kolejnych latach podatkowych. W związku z tym przepisy muszą przewidywać możliwość ewentualnego zwrotu nadpłaty dla podatników, w ramach mechanizmu zwrotnego kredytu podatkowego.

Omawiany środek jednostronny zapobiegający podwójnemu opodatkowaniu mógłby być wprowadzony jedynie do u.p.d.o.f., ponieważ przepisy dyrektywy ATAD zawierającej zasady, które miałyby być zaimplementowane do u.p.d.o.p. przewidują wyłącznie metodę *step-up*.

Jak podkreślono w rozdziale czwartym, najważniejszą rolę w eliminacji zjawiska unikania podwójnego opodatkowania powinny odegrać środki dwustronne. W przypadku wprowadzenia do polskiego prawodawstwa podatku od wyjścia i niedokonania zmian w obowiązujących umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania może bowiem dojść do zjawiska pominięcia traktatu. Nie będzie można powołać się na brzmienie przepisów umów wzorowanych na art. 13 ust. 5 KM OECD lub art. 13 ust. 6 KM ONZ, argumentując, że obowiązek podatkowy w po-

datku od wyjścia powstał jeszcze w okresie, gdy podatnik był rezydentem polskim. Wynika to z faktu, że państwa – strony umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w momencie podpisywania tych umów nie miały świadomości, że częścią polskiego systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych hipotetycznie może być podatek od wyjścia. W takiej sytuacji prawo do opodatkowania zysków ze zbycia składników majątku będzie przyznane, na gruncie umów, wyłącznie państwu nowej rezydencji podatnika.

Polska jest stroną 84 umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku, wzorowanych na KM OECD i KM ONZ¹¹². Tylko pięć z nich reguluje problematykę opodatkowania podatkiem od wyjścia. Dotyczy to umów z: Austrią, Danią, Holandią, Kanadą i Niemcami¹¹³. Umowy te przewidują różne mechanizmy dla zapobiegania zjawisku podwójnego opodatkowania w związku z nałożeniem podatku od wyjścia. Umowa z Austrią i Niemcami zawiera metodę *step-up*. W umowie z Kanadą podatnikowi emigrującemu pozostawia się wybór – może podlegać opodatkowaniu bez zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania lub być opodatkowany w państwie imigracji, jak gdyby bezpośrednio przed zmianą rezydencji sprzedał i ponownie nabył majątek za kwotę niższą od jego wartości rynkowej w tym czasie oraz jakby dochód z tego przeniesienia własności został zrealizowany przez tego podatnika w państwie wyjścia. Skorzystanie z tej drugiej możliwości oznacza *de facto*, że w państwie wejścia znajduje zastosowanie mechanizm *step-up*. Umowa z Danią przewiduje natomiast metodę wyłączenia, z Holandią zaś zawiera klauzulę odzyskania podatku. Trzeba jednak pamiętać, że powyżej opisane konstrukcje zostały wprowadzone pod wpływem państw, z którymi Polska podpisywała umowy. Przepisy te uwzględniają więc zapotrzebowanie i politykę partnerów umownych Polski.

Aby uniknąć zjawiska pominięcia traktatu, Polska, wprowadzając podatek od wyjścia, będzie zobowiązana do wprowadzenia stosownych zmian do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Warto byłoby zawrzeć z państwami – stronami umów odpowiednie protokoły. Mając jednak na uwadze, że proces renegocjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest długotrwały i nastrocza wielu trudności, w pierwszej kolejności można by spróbować zawrzeć tego rodzaju protokoły z państwami, do których potencjalnie mogą emigrować podatnicy celem uniknięcia opodatkowania w Polsce. Dotyczy to zatem państw, w których albo nie obowiązuje podatek od zysku ze zbycia określonych składników majątku, albo jest on niższy niż w Polsce.

Polska, wzorując się np. na rozwiązaniach niemieckich, powinna wypracować swoją praktykę traktatową w omawianym zakresie. W pierwszej kolejno-

112 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 234.

113 W umowach ze Szwecją i z Wielką Brytanią obowiązuje przepis dotyczący rozszerzonego obowiązku podatkowego.

ści należałoby wprowadzić modyfikację do odpowiedników umownych art. 13 KM OECD i KM ONZ przez dodanie ostatniego ustępu do tego przepisu. Można tu posłużyć się brzmieniem zaproponowanym w rozdziale 4 przedstawianej rozprawy¹¹⁴.

W kolejnym kroku należałoby wprowadzić do umów właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania. Trzeba przy tym pamiętać, że dyrektywa ATAD, co podkreślono powyżej, niejako narzuca mechanizm *step-up* do zaadaptowania przez państwa członkowskie jako środek unilateralny. Z tego względu, jak zaznaczono w rozdziale 4, do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy wprowadzić tę samą metodę. W praktyce mogłoby się jednak okazać, że niektóre umowy przewidują inne metody unikania podwójnego opodatkowania aniżeli *step-up* (jak jest obecnie). Gdyby ustawy podatkowe odnosiły się jedynie do metody *step-up*, należałoby w takiej sytuacji przyjąć, że choć przepisy umowy bilateralnej nie mają charakteru samowystarczalnego, to mają one pierwszeństwo w stosowaniu przed przepisami prawa wewnętrznego.

Mając na uwadze przytoczone spostrzeżenia, należałoby w odpowiedni sposób zmodyfikować powyżej zaproponowaną treść ostatniego ustępu do art. 13 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, tak aby uwzględniała ona metodę *step-up*.

Poprzednie postanowienia tego artykułu nie naruszają prawa żadnego z umawiających się państw do opodatkowania, zgodnie ze swoim prawem wewnętrznym, wzrostu wartości jakiegokolwiek majątku powstałego w okresie, gdy dana osoba miała miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie. W przypadku późniejszego opodatkowania zbycia tego majątku w drugim umawiającym się państwie, państwo to, ustalając podstawę opodatkowania, uwzględnia jako koszty nabycia majątku wartość rynkową tego majątku ustaloną zgodnie z przepisami wewnętrznymi drugiego umawiającego się państwa w momencie zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby.

Rozwiązanie to pozwala na przyjęcie wartości rynkowej majątku z momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od wyjścia. Z powyżej zaproponowanego brzmienia wynika, że ustalenie wartości rynkowej następuje na podstawie przepisów wewnętrznych państwa wejścia. W praktyce oznacza to więc, że przepisy wewnętrzne określają, czy należy kierować się wartością przyjętą przez państwo emigracji, czy imigracji (co pozostawałoby w zgodzie z przyjętymi rozwiązaniami na gruncie u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.).

114 T.j.: *Poprzednie postanowienia tego artykułu nie naruszają prawa żadnego z umawiających się państw do opodatkowania, zgodnie ze swoim prawem wewnętrznym, wzrostu wartości jakiegokolwiek majątku powstałego w okresie, gdy dana osoba miała miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie.*

5.6. Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że ponoszenie podatków jest obowiązkiem, mającym własną podstawę prawną w art. 84 ustawy zasadniczej. Przepis ten stanowi odrębną normę, która uprawnia do nakładania podatków. Nie oznacza to jednak, że działania ustawodawcy w sferze władztwa daninowego są nieograniczone. Przepisy prawa podatkowego muszą pozostawać w zgodzie z innymi dobrami i wartościami konstytucyjnie chronionymi.

Wprowadzenie podatku od wyjścia może godzić w prawo do emigracji i wolności działalności gospodarczej, prawo własności i zasadę sprawiedliwości. W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że podatnik zamierzający przenieść miejsce zamieszkania bądź siedzibę działalności gospodarczej może zrezygnować ze swoich planów, uwzględnivszy poziom obciążenia podatkiem od wyjścia. Na gruncie Konstytucji RP ograniczenie prawa do emigracji i wolności działalności gospodarczej może być dopuszczalne. Z jednej strony przepisy prawa daninowego nie podlegają bowiem ograniczeniom wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, a z drugiej naruszenie wolności konstytucyjnych w tym przypadku można uzasadnić ochroną ważnego interesu publicznego (podatki od wyjścia służą bowiem ochronie interesów budżetu państwa przez zapobieganie utracie wpływów budżetowych oraz walce z unikaniem opodatkowania).

Prima facie wydaje się, że wprowadzenie jakiegokolwiek podatku godzi w prawo własności. Niemniej jednak obowiązywanie regulacji o podatku od wyjścia nie będzie stanowić ograniczenia tego prawa pod warunkiem, że regulacja ta nie przyjmie cech instytucji konfiskaty mienia i nie będzie instrumentem służącym celom jedynie represyjnym. Z kolei regulacja dotycząca podatku od wyjścia, przewidująca natychmiastową płatność podatku, może godzić w zasadę równości, będącą jednym z elementów zasady sprawiedliwości. W tym przypadku następuje bowiem nieusprawiedliwione rozróżnienie na płaszczyźnie opodatkowania, odnoszące się do podatników emigrujących i pozostających w kraju (pierwsza kategoria podatników ma obowiązek zapłaty podatku od wyjścia mimo braku zbycia składników majątku, druga kategoria płaci podatek dochodowy dopiero w przypadku zrealizowania zysku). Gdy jednak ustawodawca przewidzi odroczenie bezpośrednie podatku, sytuacja tych dwóch kategorii podatników ulegnie zbliżeniu. Opodatkowaniu podlega bowiem w obu przypadkach zysk, który powstał w okresie rezydencji podatników w danym państwie. Co więcej, brak opodatkowania podatnika emigrującego mógłby stawiać go w sytuacji bardziej korzystnej względem podatnika pozostającego w kraju. Wynika to z faktu, że w państwie wejścia mogą obowiązywać łagodniejsze zasady opodatkowania zysku ze zbycia składników majątku niż w państwie wyjścia.

Regulacja dotycząca podatku od wyjścia może podlegać ocenie z perspektywy zasady proporcjonalności. Odnosi się to do unormowań obejmujących inne za-

gadnienia aniżeli te związane elementami konstrukcji podatku. Na gruncie tej zasady natychmiastowy pobór podatku od wyjścia może być uznany za nadmierny ciężar dla podatnika. Proporcjonalne mogą okazać się jednak rozwiązania przewidujące odroczenie podatku, pobór odsetek (w granicach wynikających z ogólnych przepisów prawa podatkowego), nałożenie obowiązku złożenia odpowiedniego zabezpieczenia (w określonych przypadkach), składania określonych zeznań podatkowych i uwzględnienia straty powstałej w państwie imigracji. Co więcej, podatek od wyjścia, by pozostawać w zgodzie z omawianą zasadą, powinien być opodatkowany taką samą stawką jak zyski ze zbycia określonych składników majątku.

Przepisy wprowadzające podatek od wyjścia winny czynić zadość zasadom konstytucyjnym, związanym ze sposobem nakładania podatków. Ustawodawca będzie musiał uwzględnić w tym zakresie wymogi płynące z art. 217 Konstytucji RP. Poza tym podatek od wyjścia powinien być wprowadzany z poszanowaniem zasad prawidłowej legislacji, tj. przede wszystkim należy uwzględnić zasadę określoności prawa oraz odpowiednio długie *vacatio legis*. Dzięki temu podatnicy będą mieć możliwość dostosowania się do nowej sytuacji prawnej i ewentualnej weryfikacji podejmowanych decyzji.

Głównym celem podatku od wyjścia powinno być zapobieganie utracie wpływów budżetowych oraz walka z unikaniem opodatkowania. W tym drugim przypadku wprowadzenie podatku od wyjścia może okazać się niezbędne w związku z przyjęciem w polskim ustawodawstwie przepisów dotyczących ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Klauzula ta bowiem nie znajdzie zastosowania do szczególnego rodzaju unikania opodatkowania, z wykorzystaniem możliwości zmiany rezydencji podatkowej. Podatek od wyjścia nie powinien być wprowadzony jedynie w celach fiskalnych. Taki charakter tej regulacji byłby nie do pogodzenia z wartościami konstytucyjnymi.

Przepisy dotyczące podatku od wyjścia powinny być wprowadzone zarówno do u.p.d.o.f., jak i do u.p.d.o.p. Nie ma potrzeby regulowania tego podatku osobnym aktem, gdyż w istocie mamy tutaj do czynienia z rodzajem podatku dochodowego. Podatek od wyjścia obciążający osoby fizyczne może być nakładany jedynie na długoterminowych rezydentów. Za przedmiot opodatkowania należy przyjąć osiągnięcie hipotetycznego zysku ze zbycia udziałów lub akcji. Zdarzeniem powodującym opodatkowanie powinna być emigracja. Mając na uwadze orzecznictwo TSUE oraz wymogi wynikające z konstytucyjnej zasady proporcjonalności, należy stwierdzić, że podatek w pewnych okolicznościach może podlegać odroczeniu.

Kształt regulacji dotyczącej podatku od wyjścia od spółek jest ograniczony brzmieniem dyrektywy ATAD. Przepisy te przewidują opodatkowanie w przypadku przeniesienia składników majątku spółki w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, a także w związku z innymi zdarzeniami, np. przeniesieniem zakładu do innego państwa. Dyrektywa przewiduje odroczenie podatku, polegające na jego rozłożeniu na raty, z możliwością poboru odsetek.

Przyjmując przepisy o podatku od wyjścia należy także wprowadzić środki unilateralne i bilateralne zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu. Dyrektywa ATAD przewiduje w tym pierwszym przypadku możliwość stosowania mechanizmu *step-up* w odniesieniu do podatników imigrujących. Jak się wydaje, dla zapewnienia spójności rozwiązań w systemie prawa podatkowego rozsądnym rozwiązaniem jest przyjęcie tej metody zarówno na gruncie u.p.d.o.p., jak i u.p.d.o.f. Dodatkowo do u.p.d.o.f. można wprowadzić zwrotny kredyt podatkowy, celem zabezpieczenia interesów emigrujących podatników. Konsekwencją przyjęcia mechanizmu *step-up* w prawie wewnętrznym powinno być jego zaimplementowanie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym zakresie Polska, w związku z brakiem podjętych działań na arenie międzynarodowej, powinna wypracować własną praktykę traktatową i dążyć do renegocjowania umów bilateralnych (celem uniknięcia zjawiska pominięcia traktatu).

Zakończenie

Podatek od wyjścia może być wprowadzany do systemu podatkowego w związku z chęcią osiągnięcia przede wszystkim dwóch celów – zapobiegania utracie wpływów budżetowych i walki z unikaniem opodatkowania. Badanie istoty podatku od wyjścia z różnych punktów widzenia wskazuje, że cele te powinny się uzupełniać. Rolę nadrzędną można przypisać zadaniu podatku od wyjścia, jakim jest zapobieganie utracie wpływów budżetowych w odniesieniu do „ukrytego” roszczenia podatkowego, ujawniającego się w związku ze zmianą rezydencji (nie zaś przyszłych roszczeń podatkowych).

Wniosek ten można wysnuć, po pierwsze, analizując konstrukcję tego uregulowania. Opodatkowanie dotyczy bowiem tej części zysku kapitałowego, jaki narósł, gdy podatnik był rezydentem państwa emigracji. Państwo to zachowuje zatem roszczenie podatkowe względem dochodu powstałego na jego terytorium. Tym samym nakładając podatek od wyjścia, chroni się przed utratą wpływu do budżetu w zakresie opodatkowania zysku ze zbycia składników majątku już w państwie imigracji.

Po drugie, warto mieć na uwadze, że omawiany cel wprowadzania podatku od wyjścia w pewnym zakresie akceptowany jest w świetle prawa UE. TSUE wskazuje bowiem, że uzasadnieniem dla naruszenia swobód traktatowych w związku z obowiązywaniem w danym systemie omawianego uregulowania może być rozdział kompetencji podatkowych w oparciu o zasadę terytorialności. Zasadę tę w odniesieniu do podatku od wyjścia rozpatruje się w związku z czynnikiem czasowym. Oznacza to, że niezrealizowane zyski opodatkowane są w tym państwie, w którym powstały, w okresie uzyskania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zyski powstałe po przeniesieniu rezydencji opodatkowane są natomiast w państwie wejścia. W ten sposób państwo wyjścia nie traci roszczenia podatkowego względem dochodu powstałego przed emigracją. Z kolei TSUE nie akceptuje jako uzasadnienia ograniczenia swobód traktatowych chęci walki z unikaniem opodatkowania, wskazując że nie zawsze celem emigracji podatnika jest zamiar nadużycia prawa podatkowego.

Po trzecie, praktyka państw – których ustawodawstwo w zakresie podatku od wyjścia zostało poddane badaniu – wskazuje, że regulacja ta współcześnie przestaje być jedynie instrumentem mającym na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania. Warto bowiem zwrócić uwagę na kształt tego unormowania w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych, obowiązującego w Niemczech i Holandii. W tym pierwszym państwie obowiązuje system odroczenia względnego – podatek od wyjścia rozkładany jest na raty przez okres nie dłuższy niż pięć lat. Tym samym podatek podlega zapłacie, niezależnie od tego, czy w danym, normalnym okresie doszło do zbycia składników majątku, co mogłoby sugerować, że mamy do czynienia ze sztuczną emigracją. Ponadto w Holandii (a także w pewnych przypadkach w Niemczech) obowiązuje system odroczenia bezpośredniego bezwzględno, co oznacza, że podatek od wyjścia jest należny, niezależnie od tego, kiedy nastąpiło rzeczywiste zbycie składników majątku. Tym samym bez znaczenia pozostaje, czy emigracja ma charakter stały (czyli jest rzeczywista), czy też tymczasowy (czyli ma przymiot sztuczności) i dochodzi do niej jedynie po to, by dokonać danej transakcji w korzystniejszym systemie podatkowym. Warto również zwrócić uwagę na fakt, że w przypadku opodatkowania spółek w analizowanych państwach występuje system odroczenia pośredniego bądź bezpośredniego bezwzględno. Państwa nie uzależniają zatem opodatkowania od tego, czy w danym okresie od emigracji dochodzi do rzeczywistego zbycia składników majątku, co mogłoby sugerować, że mamy do czynienia ze sztuczną emigracją. Co więcej, nawet dyrektywa ATAD przewiduje system odroczenia pośredniego. Konstrukcja tego uregulowania w dyrektywie wskazuje, że jego celem jest *de facto* zapobieganie utracie wpływów budżetowych przez opodatkowanie ratalne zysków, jakie powstały, gdy podatnik był rezydentem państwa wyjścia.

Powyższe argumenty przemawiają za przyjęciem tezy, że podatek od wyjścia służy przede wszystkim zapobieganiu utracie wpływów budżetowych, obejmujących niezrealizowane zyski, jakie powstały, gdy podatnik był rezydentem państwa wyjścia. Nie oznacza to jednak, że przepisy w tym zakresie nie pełnią także funkcji szczególnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. W tym przypadku bowiem konstrukcja podatku od wyjścia wskazuje, że podatnicy w związku z obowiązkiem zapłaty tego podatku mogą w sposób ogólny zrezygnować ze swoich planów dotyczących emigracji, umotywowanej względami podatkowymi. Zapobieganie unikaniu opodatkowania może przyświecać ustawodawcy na etapie wprowadzania podatku od wyjścia i być naturalną konsekwencją pierwszego z wymienionych celów tego uregulowania. Ponadto trzeba mieć na względzie, że dyrektywa ATAD przewiduje, iż podatek od wyjścia jest szczególnym instrumentem zapobiegającym unikaniu opodatkowania. Sama dyrektywa wskazuje zatem na cel wprowadzenia tego uregulowania do krajowych porządków prawnych. Co więcej, prawo krajowe badanych państw niekiedy również zakłada taką konstrukcję podatku od wyjścia, z której wynika, że mamy do czynienia ze szczególnym środkiem zapobiegania unikaniu opodatkowania – przez wprowadzenie systemu odroczenia bez-

pośredniego, tj. obowiązywanie normatywnego okresu, który wskazywałby, kiedy emigracja może mieć charakter sztuczny. Warto mieć także na względzie, że zapobieganie unikaniu opodatkowania w przypadku nakładania podatków od wyjścia przyczynia się do realizacji zasady sprawiedliwości, o czym jest mowa poniżej.

Z powyższego wynika zatem, że podatek od wyjścia służy zarówno zapobieganiu utracie wpływów budżetowych w odniesieniu do niezrealizowanych zysków, jak i walce z unikaniem opodatkowania. Tak zarysowane cele tego podatku wyznaczają jego miejsce w systemie prawa podatkowego. Podatek od wyjścia pełni przede wszystkim funkcje fiskalne (a przepisy odnoszące się do tego podatku mogą pełnić funkcję szczególnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania). Nie można natomiast uznać, że mamy w tym przypadku do czynienia z odrębnym podatkiem. Podatek od wyjścia jest bowiem szczególną konstrukcją wprowadzoną do systemu podatku dochodowego. Jego elementy konstrukcji nawiązują do elementów charakterystycznych dla podatków dochodowych (np. w zakresie ustalania podstawy opodatkowania). W szczególności nie możemy uznać, że mamy tu do czynienia z podatkiem majątkowym. Opodatkowaniu podatkiem od wyjścia podlega bowiem zysk, jaki powstał, gdy podatnik był rezydentem państwa wyjścia. Podatnik uzyskuje zatem dochód hipotetyczny. W sytuacji, w której państwo przewiduje system odroczenia podatku oraz uwzględnieniu podlega strata, jaka powstała po emigracji, podatek od wyjścia nabiera cech charakterystycznych dla podatku od zysków ze zbycia składników majątku, który zasadniczo stanowi podatek dochodowy.

Wprowadzenie podatku od wyjścia, niezależnie od jego charakteru i kształtu, może powodować konflikt przepisów dotyczących tego podatku z wartościami i zasadami konstytucyjnymi. Z jednej strony dochodzi do naruszenia prawa do emigracji i wolności działalności gospodarczej. Ograniczenia te mogą być jednak dopuszczalne, jako że z jednej strony przepisy prawa daninowego nie podlegają kontroli z punktu widzenia klauzuli limitacyjnej, określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, a z drugiej, naruszenie wskazanych wolności może być uzasadnione ochroną ważnego interesu publicznego. Warto mieć jednak na względzie, że przepisy o podatku od wyjścia mogą godzić w prawo własności. Niemniej jednak przyjęcie odpowiedniego celu i kształtu omawianego podatku spowoduje, że nie dojdzie do naruszenia tego prawa. W szczególności podatek od wyjścia nie może służyć jedynie uzyskaniu dodatkowych wpływów budżetowych, a stawka tego podatku nie może zasadniczo przewyższać stawki podatku od zbycia składników majątku.

Najistotniejsza jest jednak relacja przepisów o podatku od wyjścia do konstytucyjnej zasady równości czy, szerzej, zasady sprawiedliwości podatkowej. *Prima facie* można bowiem dostrzec, że obowiązywanie tego podatku powoduje nieuzasadnione rozróżnienie dwóch kategorii podatników – emigrujących i nieemigrujących, posiadających takie same składniki majątku. Podatnicy, którzy decydują się na wyjście są postawieni w gorszej sytuacji względem podatników pozostających w kraju. Muszą oni zapłacić podatek od niezrealizowanych zysków, podczas gdy

ci drudzy zapłacą podatek dopiero wówczas, gdy dojdzie do rzeczywistego zbycia składników majątku. Można dostrzec w tym przypadku naruszenie zasady zdolności płatniczej. Pierwsza kategoria podatników nie dysponuje bowiem środkami pieniężnymi uzyskanymi z transakcji zbycia składników majątku, z których mogłaby pokryć ewentualny podatek od wyjścia.

Wyżej wskazany tok myślenia będzie prawidłowy, jeżeli przyjmiemy taką konstrukcję podatku od wyjścia, która przewiduje jego natychmiastową płatność. Tezy te nie będą jednak aktualne, gdy w danym systemie prawnym obowiązuje odroczony system podatku od wyjścia, zwłaszcza w postaci odroczenia bezpośredniego (z możliwością uwzględnienia ewentualnej straty powstałej po emigracji). Wówczas podatnicy płacą bowiem podatek od wyjścia dopiero wtedy, gdy dojdzie do rzeczywistego zbycia składników majątku. Ich sytuacja zbliża się wobec tego do położenia podatników pozostających w kraju, którzy opodatkowaniu podlegają dopiero wówczas, gdy dojdzie do faktycznej realizacji zysków. Nie można w takim przypadku zarzucić, że dochodzi do naruszenia zasady zdolności płatniczej, gdyż podatnicy w związku z przeprowadzoną transakcją dysponują środkami do zapłaty należnego, odroczonego podatku od wyjścia.

W tym aspekcie wolno wysunąć dalej idący wniosek. Przepisy przewidujące opodatkowanie podatkiem od wyjścia z systemem odroczonej płatności bezpośredniej tego podatku w sposób pełniejszy realizują zasadę równości. Podatnicy emigrujący nie są bowiem stawiani w korzystniejszej sytuacji względem podatników nieemigrujących. Uprzywilejowanie mogłoby bowiem wynikać z faktu, że podatnicy po przeniesieniu rezydencji podatkowej w razie zbycia składników majątku mogliby podlegać łagodniejszemu opodatkowaniu aniżeli obowiązujące w państwie wyjścia (albo w ogóle byłiby nieopodatkowani). W tym aspekcie zasada równości łączy się z celem podatku od wyjścia, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania. Ponadto w tej sytuacji realizowana jest nie tylko zasada równości, ale również – patrząc szerzej – zasada sprawiedliwości. Podatnicy mają obowiązek ponoszenia ciężaru opodatkowania w odniesieniu do zysku, który powstał na terytorium państwa emigracji.

Z powyższego wynika, że względy konstytucyjne nie stoją na przeszkodzie, by wprowadzić podatek od wyjścia do polskiego systemu prawnego. Ustawodawca, decydując się na ten krok, powinien przewidzieć taki kształt tegoż podatku, który zapewniłby jego zgodność z powyżej opisanymi zasadami oraz zasadą proporcjonalności (co odnosi się przede wszystkim do obowiązków nakładanych na podatników w związku z wprowadzeniem omawianego podatku). Ponadto przepisy o podatku od wyjścia powinny być wprowadzone z poszanowaniem zasad prawidłowej legislacji. Co bardzo istotne, ustawodawca powinien w sposób przemyślany określić konstrukcję podatku od wyjścia, a na etapie prac legislacyjnych nie powinno dojść do wypaczenia pierwotnych jego założeń. Nie ulega także wątpliwości, że wprowadzając omawiany podatek, należy uwzględnić wytyczne płynące z prawa UE. Dotyczy to przede wszystkim orzecznictwa TSUE, może także wiązać

się z obowiązkiem implementacji dyrektywy ATAD. Warto przy tym także zwrócić uwagę na kształt podatku od wyjścia obowiązującego w innych państwach.

Powyższe rozważania prowadzą do następującego wniosku. Na wstępie pracy podkreślono, że jej celem nie jest jednoznaczne zajęcie stanowiska, czy podatek od wyjścia powinien być wprowadzony w Polsce. Decyzja musi zostać poprzedzona odpowiednimi badaniami i będzie uzależniona od przyjętej polityki podatkowej. Warto mieć jednak na uwadze, że uregulowania prawne, w szczególności konstytucyjne, nie stoją na przeszkodzie wprowadzeniu podatku od wyjścia w Polsce. Dodatkowo potrzebę przyjęcia tego uregulowania mogą wymusić działania harmonizacyjne na poziomie UE. Ponadto nie może zniknąć z pola widzenia, że wiele państw rozwiniętych, w trosce o ochronę swojej bazy podatkowej, zdecydowało się na zaadaptowanie podatku od wyjścia.

Należy przy tym zauważyć, że wprowadzenie podatku od wyjścia w Polsce wymagałoby również podjęcia pewnych działań mających na celu zapobieganie zjawisku podwójnego opodatkowania. By to osiągnąć trzeba przyjąć środki o charakterze unilateralnym i bilateralnym. W tym aspekcie można wzorować się na polityce traktatowej innych państw, np. Niemiec. Na problem ten można jednak spojrzeć szerzej. W związku z faktem, że w wielu państwach obowiązuje podatek od wyjścia, trzeba byłoby podjąć działania na płaszczyźnie międzynarodowej. Można by zatem postulować wprowadzenie pewnych zmian do obowiązujących wzorców umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dzięki temu zapewniony będzie odpowiedni podział roszczeń podatkowych pomiędzy państwa – strony umów, opartych na KM OECD i KM ONZ. W konsekwencji uwzględniona zostanie istota podatku od wyjścia, tj. opodatkowanie tego zysku, który powstał na danym terytorium, gdy podatnik był rezydentem określonego państwa. W przypadku, gdy nie osiągnie się konsensusu dotyczącego zmian powszechnie obowiązujących konwencji modelowych, należy postulować, by państwa zadbały o wprowadzanie odpowiednich modyfikacji do już obowiązujących umów.

Bibliografia

- Adamczyk Ł., *Fundamentalne swobody prawa WE i ich znaczenie dla podatków bezpośrednich*, [w:] *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009.
- Adamczyk Ł., *The Sources of EC Law Relevant for Direct Taxation*, [w:] *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008.
- Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm> (dostęp: 8.08.2014).
- Alvarrenga C.A., *Preventing Tax Avoidance: Is There Convergence in the Way Countries Counter Tax Avoidance?*, „Bulletin for International Taxation” 2013, No 6.
- Babiarz S., Błystak L., Dauter B., Gomułowicz R., Pęk R., Winiarski K., Wrześcińska-Nowacka A., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Wrocław 2013.
- Baggerman-Noudari K., *Netherlands – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 11.02.2016).
- Balcerzak M., Art. 52, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Barcz J., *Swoboda przedsiębiorczości*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006.
- Bartosiewicz A., *PIT*, Warszawa 2015.
- Bavila A., *Moving Away from Global Taxation: Dual Income Tax and Other Forms of Taxation*, „European Taxation” 2001, No 6.
- Benamran J., *France – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 22.02.2016).
- Betten R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, Amsterdam 1998.
- Betten R., *Netherlands*, [w:] *The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 87b), Rotterdam 2002.

- Biegalski A., Część I. Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Blokker N., *Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, [w:] *The Legal Status of the OECD Commentaries*, eds. S. Douma, F. Engelen, Amsterdam 2008.
- Boekhorst P. te, *Netherlands – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).
- Boruta I., *Swoboda przepływu osób (obywateli Unii)*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006.
- Borysiak W., Bosek L., Art. 32, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Boynes N. de, *France*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2009.
- Bracewell-Milnes B., Wisselink M.A., Huiskamp J.C.L., *International Tax Avoidance: a Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, vol. A: *General and Conceptual Material*, Deventer 1979.
- Broe L. de, *Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2009.
- Broe L. de, *General Report. The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 87b), Rotterdam 2002.
- Broe L. de, *Hard Times for Emigration Taxes in the EC*, [w:] *A Tax Globalist: the Search for the Borders of International Taxation: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, eds. H.P.A.M. Arendonk, F.A. van Engelen, S.J.J.M. Jansen, Amsterdam 2005.
- Broek H. van den, *The 2013 Netherlands Act on Deferral of Exit Taxation*, „European Taxation” 2013, No 4.
- Broek H. van den, Meussen G., *National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation*, „European Taxation” 2012, No 4.
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.
- Brzeziński B., *Dochody podatkowe jako przedmiot ochrony prawnej w kontekście zjawiska unikania opodatkowania*, [w:] *Nauki penalne wobec szybkich przemian socjokulturowych. Księga jubileuszowa Profesora Mariana Filara*, red. J. Brylewska, Toruń 2012.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Zasada niedyskryminacji w europejskim prawie podatkowych. Sprawa Gilly i aktualne kierunki orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *Europejskie prawo podatkowe. Wybór opracowań*, red. A. Olesińska, Łódź 2004.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Klauzula normatywna zapobiegająca unikaniu opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Carramaschi B.M., *Exit Taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and Double Taxation Issues*, „Tax Notes International” 2008, No 1.

- Cejie K., *Emigration Taxes – Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and Beyond*, „Intertax” 2012, No 6/7.
- Chand V., *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).
- Cordewener A., Dahlberg M., Pistone P., Reimer E., Romano C., *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S and the Way Ahead (Part Two)*, „European Taxation” 2004, No 5.
- Cross-Border Income Tax Issues Arising From Employee Stock-Option Plans*, OECD Committee on Fiscal Affairs, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33700277.pdf> (dostęp: 7.04.2016).
- Cueva González-Cotera Á. de la, Morlán Burgasé C., *Spain – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 24.02.2016).
- Cueva González-Cotera Á. de la, Morlán Burgasé C., *Spain – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).
- Cueva González-Cotera Á. de la, Morlán Burgasé C., *Spain – Private Investment Income, Topical Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 26.02.2016).
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dowgier R., *Stanowienie prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach*, red. L. Etel, Warszawa 2006.
- Dowgier R., *Zasady stanowienia prawa podatkowego – próba klasyfikacji*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
- Działocha K., „Rzeczpospolita”, artykuł 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003.
- Eerenstein M., *Netherlands – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.09.2014).
- Etel L. (red.), Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Exit Taxation. Publication of European Union Direct Taxes Centre of Excellence (EUDT CoE)*, „BDO” 2015, No 11, www.bdo.nl (dostęp: 24.08.2016).

- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja. Ustrój, System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Freedman J., *Treatment of Capital Gains and Losses*, [w:] *The Notion of Income from Capital*, eds. P. Esses, A. Rijkers, Amsterdam 2005.
- Frost C., *Transfer of Company's Seat – an Unfolding Story in Europe*, „Victoria University Wellington Law Review” 2005, No 36.
- Furusetth E., *Norway – Corporate Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.09.2014).
- Furusetth E., *Norway – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Garlacz B., *Podatki bezpośrednie w UE – pozorny brak harmonizacji na przykładzie orzecznictwa ETS w sprawach podatkowych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 8.
- Garlicki L., „Rzeczpospolita”, artykuł 21, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003.
- Garlicki L., „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 32, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003.
- Garlicki L., „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 64, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2014.
- Głodas J., *Difference Between Individuals and Corporations in Exit Tax Cases*, [w:] *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law. Open Issues and Recent Challenges*, eds. K. Dziurđ, Ch. Marchgraber, Wien 2015.
- Goldberg S.H. et al., *Taxation Caused by or After a Change in Residence (Part I)*, „Tax Notes International” 2000, No 6.
- Gomułowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Gouthière B., *New Exit Tax for Individuals*, „European Taxation” 2012, No 1.
- Grindvold C., *The Legality of Exit Taxes within the EU – and the EEA: Where Are We Now?*, <http://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/7165/thesis.pdf;jsessionid=CB-2F8502051DCB90483E2A6DFC1110B6?sequence=3> (dostęp: 23.02.2016).
- Gunn A., *Netherlands, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2010.

- Hamaekers H., *The Source Principle versus the Residence Principle*, „Revista dos Tribunais” 1993, No 3.
- Hamaekers H., Holmes K., Głuchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.
- Helminen M., *The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?*, „European Taxation” 2013, No 7.
- Henderson M., *France – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).
- Henze T., Petersen K., *Germany: Cases C-164/12 (DMC) and C-657/13 (Verder Lab Tec) – Balanced Allocation of Taxing Rights as Justification for (Deferred) Taxation of Hidden Reserves*, [w:] *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Wien 2015.
- Herrem A., Dæhli P.A., *Norway, Capital Directive in Europe. The Rules on Incorporation and Capital of Limited Liability Companies*, Cambridge 2014.
- Hinneken L., *Zakaz dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym: czy można pokolorować kameleona?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 1.
- HJI Panayi Ch., *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Holmes K., *The Concept of Income: A Multi-Disciplinary Analysis*, Amsterdam 2001.
- Holstad A., Hermundstad D.R., *Norway – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 13.02.2016).
- Huerta R., *Conflicts of Qualification and the Interpretation of Tax Treaty Law*, [w:] *Conflict of Qualification in Tax Treaty Law*, eds. E. Burgstaller, K. Haslinger, Wien 2007.
- Hurk H. van den, Korving J., *The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union*, „Bulletin For International Taxation” 2007, No 4.
- International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*, Paris 1987.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Kalinowski M., *Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Kalinowski M., Pakulska M., *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5.
- Karczyński Ł., *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6, <http://arch.prawo.ug.edu.pl/pdf/katedra1/Zasady%20prawa%20podatkowego%20%c5%81ukasz%20Karczy%c5%84ski.pdf>. (dostęp: 9.06.2016).
- Kardach T., *Avoidance of Double Non-Taxation In Poland*, [w:] *Avoidance of Double Non-Taxation*, ed. M. Lang, Wien 2003.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002.

- Kędzia Z., *Wolność przemieszczania się*, [w:] *Prawa człowieka. Model prawny*, red. R. Wieruszewski, Wrocław 1991.
- Kimura K., *The Commentary of the OECD Model Tax Convention as Two-Tier Soft Law. Rule of Conduct for Tax Authorities and Living Law for Taxpayers*, [w:] *International Tax Law*, ed. A. Amatucci, Alphen aan den Rijn 2012.
- Kocman M., *Conformity of the Exit Tax of Individuals with the Fundamental Freedoms*, [w:] *Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis*, Wien 2003.
- Kok R., *Compatibility of Exit Taxes and Community Law*, „EC Tax Review” 2011, No 2.
- Kok R., *Exit Taxes for Companies in the European Union after National Grid Indus*, „EC Tax Review” 2012, No 4.
- Kort J.W.J. de, *Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an Infringement of Article 13 of the OECD Model Convention*, „Intertax” 2003, No 3.
- Kosikowski C., *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Kowalik-Bańczyk K., *Artykuł 21*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, red. A. Wróbel, t. I, Warszawa 2012.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Kukulski Z., *Art. 3*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Kukulski Z., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. III, red. M. Sęk, Łódź 2014.
- Kukulski Z., *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, Warszawa 2006.
- Kulicki J., *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy BAS” 2010, nr 4.
- Kuźniacki B., *Krytyczna analiza poselskiego projektu polskich CFC rules*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Kuźniacki B., *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 2.
- Lang M., „Taxes Covered” – What Is a „Tax” According to Article 2 of the OECD Model?, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 2005, No 6.
- Łasiński-Sulecki K., *Komentarz do artykułu 3*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Li J., Avella F., *Article 13: Capital Gains*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, ed. R. Vann, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.07.2014).
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Litwińczuk H., *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2008.

- Łabno A., *Ograniczenie wolności i praw człowieka na podstawie art. 31 Konstytucji III RP*, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002.
- Łukawska-Białogłowska D., *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. I, red. M. Sęk, Łódź 2014.
- Man F. de, Albin T., *Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?*, „Intertax” 2011, No 12.
- Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Martinez Giner L.A., *Spain*, [w:] *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2009.
- Martini R., Weimar T., *Germany*, [w:] *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2013.
- Mastalski R., *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, t. III, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.
- Matsos G.I., *Greece*, [w:] *Double Non-Taxation* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a), Amersfoort 2004.
- Mączyński D., *Finansowe skutki regulacji podatkowych niezgodnych z Konstytucją RP i prawem wspólnotowym*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
- Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Mączyński D., Sowiński R., *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 12.
- Melezini A., *Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie jako element wychodzenia z kryzysu gospodarczego*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3.
- Merks P., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, „Intertax” 2006, No 5.
- Message N., *France*, [w:] *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2010.
- Metzler V.E., *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, [w:] *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008.
- Michalski M., *Ustanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, [w:] *Prawo spółek kapitałowych. System Prawa Prywatnego*, t. 17A, red. S. Sołtysiński, Warszawa 2015.
- Młynarska-Sobaczewska A., *Wolności i prawa człowieka i obywatela*, [w:] *Polskie prawo konstytucyjne*, red. D. Górecki, Warszawa 2008.
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, tłum. K. Bany, Warszawa 2011.

- Nauta K., *Netherlands*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 72a), Bruxelles 1987.
- Nestmann M., *Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms*, [w:] *Source versus Residence in International Tax Law*, eds. H.-J. Aigner, W. Laukots, Wien 2005.
- Nowak-Piechota A., *Współczesne systemy podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Nykiel W., Chróścielewski W., Koperkiewicz-Mordel K., Sęk M., Wilk M., *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013.
- Nykiel W., Kukulski Z., Art. 3, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2015.
- Nykiel W., Mariański A., Art. 217, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Obońska A., Art. 3, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2016.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Opalski A., *Swoboda osiedlania się spółek w świetle wyroku w sprawie Cartesio*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8.
- Opilowski M., *Artykuł 13. Zyski z przeniesienia własności majątku*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Oplustil K., *Łącznik siedziby spółki w nowym prawie prywatnym międzynarodowym. Uwagi na tle prawa europejskiego*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2011, z. 3.
- Overview of the French Tax System – Legislation in Force as of 31 July 2015*, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf (dostęp: 22.02.2016).
- Perdelwitz A., *Germany – Corporate Taxation, Country Analysis*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 25.02.2016).
- Perdelwitz A., *Germany – Individual Taxation, Country Analyses*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).
- Perdelwitz A., *Germany – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 1.09.2016).
- Portegás Sender M., *Cross-border Enforcement of Patent Rights*, Oxford 2002.
- Pinetz E., Schaffer E., *Exit Taxation in Third-Country Situations*, „European Taxation” 2014, No 10.
- Pouletty M., Smith N., *The Territoriality Principle as Applied in Denmark, France and Hong Kong*, „Tax Planning International Review” 2005, No 12.
- Prebble J., *Controlled Foreign Company Regimes and Double Taxation*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2006, No 1.

- Prejs E., *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 4.
- Prejs E., *Wartości konstytucyjne a prawo podatkowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Review of the Present-law Tax and Immigration Treatment of Relinquishment of Citizenship and Termination of Long-Term Residency*, Staff of Joint Committee on Taxation, 2003, <http://www.jct.gov/s-2-03.pdf> (dostęp: 1.08.2014).
- Rivier J.M., *General Report*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 72a), Bruxelles 1987.
- Runge B., *Germany*, [w:] *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 72a), Bruxelles 1987.
- Rust A., *Double Taxation*, [w:] *Double Taxation within the European Union*, ed. A. Rust, Alphen aan den Rijn 2011.
- Rust A., *Germany, Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2010.
- Sarnecki P., „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, artykuł 52, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Warszawa 2003.
- Sasseville J., *Definitional Issues Related to Article 13 (Capital Gains)*, [w:] *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2013.
- Scapa A., *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, „Intertax” 2005, No 7/8.
- Schellekens M., *Netherlands – Individual Taxation, Country Surveys*, IBFD Tax Research Platform, <http://online.ibfd.org/kbase/> (dostęp: 18.08.2016).
- Schneeweiss H., *Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, „Intertax” 2009, No 6/7.
- Simontacchi S., *Capital Gains (Article 13 OECD Model Convention)*, [w:] *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Alphen aan den Rijn 2008.
- Simontacchi S., *Immovable Property Companies as Defined in Article 13(4) of the OECD Model*, „Bulletin for International Taxation” 2006, No 1.
- Simontacchi S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention. With Special Regard to Immovable Property*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Şimşek E.E., *Conflict of Qualification and Exit Taxation*, [w:] *Conflict of Qualification in Tax Treaty Law*, eds. E. Burgstaller, K. Haslinger, Wien 2007.
- Słownik Języka Polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 31.07.2014).
- Sørensen P., *Dual Income Taxes: a Nordic Tax System*, revised version of paper originally presented at the conference on New Zealand Tax Reform – Where to Next? at the

- Victoria University of Wellington, 11–13 February 2009, <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/DUAL%20INCOME%20TAXES%20OUCBT.pdf> (dostęp: 29.07.2014).
- Storm-Nielsen T., Norwège, [w:] *The Fiscal Residence of Companies* (IFA Cahiers de droit fiscal international, t. 72a), Bruxelles 1987.
- Tamburini M., *Exit Taxation and the OECD Model Treaty: A View From the Netherlands and Italy*, „Tax Notes International” 2009, No 4.
- Tell M., *Exit Taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11)*, „European Taxation” 2014, No 2/3.
- Tello J.L., *El Nuevo Impuesto Español Tipo Exit Tax Sobre Acciones y Participaciones*, „Actualidad Jurídica Uría Menéndez” 2015, Nr 41.
- Terra B., Wattel P., *European Tax Law*, The Hague 2012.
- Tokarczyk R., *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008.
- Tuleja P., Art. 2, [w:] *Konstytucja RP*, t. I, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Uckmar V., *General Report*, [w:] *Tax Avoidance/Tax Evasion* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 63a), Deventer 1983.
- Uss M., *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. Zalasinski, Warszawa 2014.
- Uss M., *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, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014.
- Vanistendael F., *Does the ECJ Have the Power of Interpretation to Build a Tax System Compatible with the Fundamental Freedoms?*, „EC Tax Review” 2008, No 2.
- Világi R., *Exit Taxes on Various Types of Corporate Reorganizations in Light of EU Law*, „European Taxation” 2012, No 7.
- Vogel K., *Introduction*, [w:] *Double Taxation Conventions*, ed. K. Vogel, London 1999.
- Vogel K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Dordrecht 1997.
- Wathelet M., *Direct Taxation and EU Law: Integration or Disintegration?*, „EC Tax Review 2004”, No 1.
- Weber D., *Exit Taxes on the Transfer of Seat and the Applicability of the Freedom of Establishment after Überseering*, „European Taxation” 2003, No 10.
- Weeghel S. van, *General Report*, [w:] *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a), The Hague 2010.
- Weeghel S. van, *The Improper Use of Tax Treaties*, The Hague 1998.
- Weizman L., *Departure Taxation – Treaty Override? – Extraterritorial Tax Law?*, „European Taxation” 1994, No 3.
- Wheeler J., *Time in Tax Treaties*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, ed. R. Vann, <http://online.ibfd.org/kbase> (dostęp: 1.07.2014).

- Wilk M., Art. 3, [w:] A. Marjański, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Wiman B., *Chapter VI. Emigration Taxes*, [w:] *The Notion of Income from Capital*, eds. P. Essers, A. Rijkers, Amsterdam 2005.
- Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000.
- Wiśniewski L., Bieczyński M.M., *Swoboda przemieszczania się w prawie międzynarodowym, prawie Unii Europejskiej i polskim prawie krajowym. Przegląd zagadnień*, Poznań 2015.
- Wowerka A., *Podmioty stosunków prywatnoprawnych*, [w:] *Prawo Prywatne Międzynarodowe. System Prawa Prywatnego*, t. 20A, red. M. Pazdan, Warszawa 2014.
- Wronkowska S., *Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Wronkowska S., *Zmiany w systemie prawnym (Z zagadnień techniki i polityki legislacyjnej)*, „Państwo i Prawo” 1991, z. 8.
- Ying W., Yan S., *International Taxation*, Beijing 2014.
- Zalasiński A., *The Limits of the EC Concept of ‘Direct Tax Restriction on Free Movement Rights’, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity*, „Intertax” 2009, No 5.
- Zalasiński A., *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006.
- Zawidzka A., *Swoboda przepływu kapitału*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006.
- Zernova D., *Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market*, „Intertax” 2011, vol. 39, No 10.
- Zimmer F., *Exit Taxes in Norway*, „World Tax Journal” 2009, No 1.
- Zimmer F., *General Report*, [w:] *Form and Substance in Tax Law* (IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 87a), The Hague 2002.
- Zuijndendorp B., *The N Case: the European Court of Justice Sheds Further Light on the Admissibility of Exit Taxes But Still Leaves Some Questions Unanswered*, „EC Tax Review” 2007, No 1.
- Zweigert K., Kötz H., *An Introduction to Comparative Law*, Oxford 1998.

Wykaz orzeczeń

Postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU 2009, nr 1, poz. 23.

Postanowienie TSUE z 10 maja 2007 r., Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH prz. Finanzamt Emmendingen.

Wyrok TK z 24 maja 1994 r., K 1/94, LEX nr 25098.

Wyrok TK z 18 października 1994 r., K 2/94, LEX nr 25215.

Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 64.

Wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., K 8/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 70.

Wyrok TK z 24 lutego 1999 r., SK 4/98, OTK ZU 1999, nr 2, poz. 24.

Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 138, s. 690.

Wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, LEX nr 46003.

Wyrok TK z 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK 2001, nr 4, poz. 82.

Wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, LEX nr 52925.

Wyrok TK z 28 maja 2002 r., P 10/01, LEX nr 54069.

Wyrok TK z 15 października 2002 r., SK 6/02, LEX nr 56631.

Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, LEX nr 57092.

Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993.

Wyrok TK z 9 października 2007 r., SK 70/06, LEX nr 322147.

Wyrok TK z 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 127

Wyrok TK z 8 lipca 2008 r., K. 46/2007, Lexis.pl nr 1924166.

Wyrok TK z 6 stycznia 2009 r., SK 22/06, LEX nr 468958.

Wyrok TK z 23 marca 2010 r., SK 47/08, OTK ZU 2010, nr 3/A, poz. 25.

Wyrok TK z 18 października 2011 r., SK 2/10, LEX nr 1001129.

Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK ZU 2012, nr 6/A, poz. 65.

Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

Wyrok TK z 8 października 2013 r., SK 40/12, LEX nr 1385861.

Wyrok TK z 30 września 2015 r., K 3/13, LEX nr 1800226.

Wyrok TK z 4 listopada 2015 r., K 1/14, LEX nr 1866595.

Wyrok TSUE z 12 lutego 1974 r. Giovanni Maria Sotgiu prz. Deutsche Bundespost, 152/73.

- Wyrok TSUE z 3 grudnia 1974 r. Johannes Henricus Maria van Binsbergen prz. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, 33/74.
- Wyrok TSUE z 20 lutego 1979 r. Rewe-Zentral AG prz. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, sprawa „Cassis de Dijon”, 120/78.
- Wyrok TSUE z 28 stycznia 1986 r. Komisja Wspólnot Europejskich prz. Republice Francuskiej, 270/83.
- Wyrok TSUE z 27 września 1988 r. The Queen prz. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc., 81/87.
- Wyrok TSUE z 25 lipca 1991 r. Manfred Säger prz. Dennemeyer & Co. Ltd., C-76/90.
- Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r. Hanns-Martin Bachmann prz. państwu belgijskiemu, C-204/90.
- Wyrok TSUE z 28 stycznia 1992 r. Komisja prz. Belgia, C-300/90.
- Wyrok TSUE z 14 lutego 1995 r. Finanzamt Köln-Altstadt prz. Roland Schumacker, C-79/93.
- Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r. G.H.E.J. Wielockx prz. Inspecteur der directe belastingen, C-80/94.
- Wyrok TSUE z 30 listopada 1995 r. Reinhard Gebhard prz. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94.
- Wyrok TSUE z 27 czerwca 1996 r. P.H. Asscher prz. Staatssecretaris van Financiën, C-07/94.
- Wyrok TSUE z 15 maja 1997 r. Futura Participations SA i Singer prz. Administration des contributions, C-250/95.
- Wyrok TSUE z 12 maja 1998 r. Époux Robert Gilly prz. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, C-336/96, pkt 23.
- Wyrok TSUE z 16 lipca 1998 r. Imperial Chemical Industries plc (ICI) prz. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-264/96.
- Wyrok TSUE z 21 września 1999 r. Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland prz. Finanzamt Aachen-Innenstadt, C-307/97.
- Wyrok TSUE z 13 kwietnia 2000 r. C. Baars prz. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, C-251/98.
- Wyrok TSUE z 2000 r. 6 czerwca Staatssecretaris van Financiën prz. B.G.M. Verkooijen, C-35/98.
- Wyrok TSUE z 26 września 2000 r. Komisja Wspólnot Europejskich prz. Królestwu Belgii, C-478/98.
- Wyrok TSUE z 20 listopada 2001 r. Aldona Małgorzata Jany i inni prz. Staatssecretaris van Justitie, C-268/99.
- Wyrok TSUE z 5 listopada 2002 r. Überseering BV prz. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), C-208/00.
- Wyrok TSUE z 12 grudnia 2002 r. w sprawie Lankhorst-Hohorst GmbH prz. Finanzamt Steinfurt, C-324/00.
- Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r. Hughes de Lasteyrie du Saillant prz. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02.

- Wyrok TSUE z 13 grudnia 2005 r. Marks & Spencer plc prz. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03.
- Wyrok TSUE z 10 stycznia 2006 r. Ministero dell'Economia e delle Finanze prz. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato i Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, C-222/04.
- Wyrok TSUE z 23 lutego 2006 r. Spadkobiercy M.E.A. van Hilten–van der Heijden prz. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, C-13/03.
- Wyrok TSUE z 7 września 2006 r. N prz. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, C-470/04.
- Wyrok TSUE z 12 września 2006 r. Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd prz. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04.
- Wyrok TSUE z 11 października 2007 r. Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) prz. Directeur général des impôts oraz Ministère public, C-51/05.
- Wyrok TSUE z 16 grudnia 2008 r. Cartesio Oktató és Szolgáltató bt., C-210/06.
- Wyrok TSUE z 29 listopada 2011 r. National Grid Indus BV prz. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, C-371/10.
- Wyrok TSUE z 6 września 2012 r. Komisja prz. Portugalia, C-38/10.
- Wyrok TSUE z 13 listopada 2012 r. Test Claimants in the FII Group Litigation prz. Commissioners of Inland Revenue i The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-35/11.
- Wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r. Komisja prz. Holandia, C-301/11.
- Wyrok TSUE z 25 kwietnia 2013 r. Komisja prz. Hiszpania, C-64/11.
- Wyrok TSUE z 18 lipca 2013 r. Komisja prz. Dania, C-261/11.
- Wyrok TSUE z 23 stycznia 2014 r. DMC Beteiligungsgesellschaft mbH prz. Finanzamt Hamburg-Mitte, C-164/12.
- Wyrok TSUE z 16 kwietnia 2015 r. Komisja prz. Niemcy, C-591/13.
- Wyrok TSUE z 21 maja 2015 r. Verder LabTec GmbH & Co. KG prz. Finanzamt Hilden, C-657/13.
- Wyrok TSUE z 21 grudnia 2016 r. Komisja prz. Portugalia, C-503/14.
- Wyrok TSUE z 23 listopada 2017 r. A Oy, C-292/16.
- Wyrok z 25 października 2004 r., SK 33/03, OTK ZU 2004, nr 9/A, poz. 94.

Spis tabel

Tabela 1. Podatek od wyjścia obciążający osoby fizyczne – porównanie	80
Tabela 2. Podatek od wyjścia obciążający spółki – porównanie	96
Tabela 3. Opodatkowanie podatkiem od wyjścia oraz podatkiem od zysków ze zbycia składników majątku – podwójne opodatkowanie (nieopodatkowanie)	155
Tabela 4. Rozwiązanie problemu opodatkowania podatkiem od wyjścia w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wybranych państw.....	185

