



Minister Finansów

Warszawa, 10 lipca 2025 roku

Sprawa: Odpowiedź na interpelację nr 10191
Znak sprawy: DD11.054.5.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia

Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 10191 Pana Posła Dariusza Mateckiego z 23 czerwca 2025 r. w sprawie nadregulacyjnego rozszerzenia „exit tax” na osoby fizyczne w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprzejmie proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

Od 1 stycznia 2019 r. zostały wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ przepisy regulujące opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków. Dotyczą one podmiotów będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Przepisy te stanowiły implementację Dyrektywy ATAD².

Natomiast w tym samym czasie zostały wprowadzone w ustawie PIT przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, w odniesieniu do podmiotów będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. W

¹Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą CIT”.

²Dyrektywa Rady (UE) 2016 /1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. L 193/1 z 19.07.2016 r., z późn. zm.), zwana dalej „Dyrektywą ATAD”.

tym zakresie nie można mówić o implementacji do ustawy PIT³ jakiegokolwiek dyrektywy, w tym Dyrektywy ATAD. Wprowadzenie podatku „exit tax” również w ustawie PIT, w przypadku, gdy w związku z implementacją Dyrektywy ATAD został wprowadzony w ustawie CIT, wynikało m.in. z systematyki przepisów prawa dotyczących zasad opodatkowania podatkiem dochodowym, realizującej konstytucyjną równość podmiotów w prawie, która nakazuje stosowanie analogicznych rozwiązań dotyczących osób prawnych oraz fizycznych.

Dlatego też dla zachowania symetrii w prawie podatkowym, w ustawie PIT wprowadzono zmiany, które umożliwią także opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osiągniętych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nieprowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia składników majątku, w tym związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, lub zmianą rezydencji podatkowej.

Tak więc w przypadku objęcia osób fizycznych podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie można mówić o nadregulacji w implementowaniu do porządku krajowego przepisów Dyrektywy ATAD, gdyż wobec osób fizycznych regulacje takie zostały wprowadzone w ramach swobody kreowania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej przepisów dotyczących opodatkowania dochodów osób fizycznych (w stosunku do tego podatku nie ma harmonizacji na poziomie UE).

Podkreślić należy, że orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce również jednoznacznie stwierdza, że prawo unijne reguluje „exit tax” w podatku CIT, ale polskie przepisy dotyczące „exit tax” mogą obejmować również osoby fizyczne⁴.

³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.), zwana dalej „ustawa PIT”.

⁴ Np. NSA w orzeczeniu z 14 stycznia 2022 r. sygn. akt II FSK 12/21, stwierdził, że obciążenie osób fizycznych podatkiem „exit tax” nie jest harmonizowane na poziomie unijnym, a tym samym wprowadzanie unormowań takiego rodzaju należy do wyłącznej kompetencji krajów członkowskich. W związku z tym nie można mówić, że przepisy o podatku „exit tax” są niezgodne z dyrektywą ATAD, skoro nie dotyczy ona osób fizycznych. NSA zauważył, że w orzecznictwie TSUE dopuszcza się możliwość wprowadzenia przez kraje członkowskie Unii Europejskiej opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osiągniętych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nieprowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia składników majątku lub zmiany rezydencji podatkowej. Podobnie WSA w Poznaniu w wyroku z 12 maja 2023 r. sygn. akt ISA/Po 178/23 (wyrok nieprawomocny) uznał, że polskie przepisy o podatku „exit tax” dotyczące osób fizycznych nie są niezgodne z prawem unijnym, co uargumentował tym, że Dyrektywa ATAD, nie dotyczy osób fizycznych, lecz w swoim zakresie podmiotowym dotyczy wyłącznie podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, w co najmniej jednym państwie członkowskim. W związku z tym nałożenie podatku „exit tax” na osoby fizyczne należy uznać za suwerenną decyzję danego państwa nie wynikającą z Dyrektywy ATAD, a motyw 4 preambuły dyrektywy ATAD nie może być odczytywany jako negujący funkcjonowanie tych rozwiązań.

Jednocześnie pragnę zapewnić, że w Ministerstwie Finansów stale monitorowane jest orzecznictwo TSUE w zakresie norm dotyczących „exit tax” i podejmowane są wszelkie środki, żeby nie dopuścić do obowiązywania norm, które mogłyby zostać uznane za naruszające prawo unijne.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu