



Minister Finansów

Warszawa, 10 lipca 2025 roku

Sprawa: Odpowiedź na interpelację nr 10192
Znak sprawy: DD11.054.6.2025
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 10192 Pana Posła Dariusza Mateckiego z 23 czerwca 2025 r. w sprawie rozszerzenia „exit tax” na majątek osobisty osób fizycznych jako przejawu nadregulacji, 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.

W art. 1 Dyrektywy ATAD jednoznacznie został określony zakres podmiotowy jej stosowania, zgodnie z którym stosuje się ją do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim. Zgodnie z wnioskowaniem prawniczym *a contrario*, oznacza to, że przepisów tej dyrektywy nie stosuje się do podatników podlegających podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

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”.

Równocześnie ze zmianami w ustawie CIT wprowadzającymi przepisy dotyczące „exit tax”, zostały wprowadzone w ustawie PIT przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, w odniesieniu do podmiotów będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. Stosowanie norm „exit tax” w stosunku do osób fizycznych należy uznać za suwerenną decyzję danego państwa niewynikającą z Dyrektywy ATAD³. W tym zakresie nie można zatem mówić o implementacji do ustawy PIT⁴ 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 lub zmiany rezydencji podatkowej.

Objęcie osób fizycznych podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków, w innym zakresie niż podatników podatku dochodowego od osób prawnych, nie może być postrzegane jako nadregulacja.

Ustawodawca, wprowadzając podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków do ustawy PIT, kierował się zasadą proporcjonalności nałożonych obciążeń podatkowych do realizacji celu, jakim jest zachowanie integralności bazy podatkowej. Należy zauważyć, że w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych opodatkowane są wszystkie składniki majątku, w związku z których przeniesieniem lub zmianą rezydencji podatkowej podatnika Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Natomiast w ustawie PIT wprowadzone regulacje dotyczą tylko składników majątku związanych z pozarolniczą działalnością gospodarczą oraz określonej w art. 30da ust. 3 ustawy PIT grupy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą (określonych jako „majątek osobisty”). Jest to zatem regulacja obejmująca składniki majątku w innym zakresie niż określone w ustawie CIT, która obejmuje wszystkie składniki stanowiące aktywa takich podatników. Rozwiązanie dotyczące podatku „exit tax” dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych jest zatem węższe niż dla podatników podatku dochodowego od

³ Wyrok WSA w Poznaniu z 12 maja 2023 r., sygn. akt ISA/Po 178/23 (wyrok nieprawomocny).

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.).

osób prawnych. Ponadto w ustawie PIT wprowadzone zostały dodatkowe normy niewynikające z Dyrektywy ATAD oraz zawarte w ustawie CIT, zgodnie z którymi:

- 1) został określony limit wartości składników majątku 4 mln zł, powyżej którego przeniesie ich powoduje powstanie obowiązku podatkowego,
- 2) w przypadku składników majątku stanowiących majątek osobisty obowiązek podatkowy powstaje tylko u tych podatników, którzy mieszkali na terytorium Polski przez łącznie co najmniej 5 lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej,
- 3) prawo do zwrotu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków przypadającego na składniki majątku, które w przypadku odpłatnego zbycia ponownie podlegają opodatkowaniu w Polsce – jeżeli podatnik w okresie 5 lat ponownie przeniesie do Polski składnik majątku, albo zmieni ponownie rezydencję podatkową przenosząc ją do Polski.

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