

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 586607

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2024-05-21T09:13:43.646

Tytuł (teza): Skutki podatkowe przekazania akcji Spółki synowi będącemu nierezydentem i związanego z tym podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-05-14T10:37:57.854

Sygnatura: 0113-KDIPT2-3.4011.182.2020.8.JŚ

Słowa kluczowe:

- darowizna
- exit tax
- nierezydent

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30dh-ust. 3-pkt 1

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Podstawa obliczenia i wysokość podatku.-Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu

- stanowisko nieprawidłowe

Szanowny Panie:

- 1) ponownie rozpatruję sprawę Pana wniosku z 12 lutego 2020 r. o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 15 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Op 190/20 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 506/21; i
- 2) stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

14 lutego 2020 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych przekazania akcji Spółki synowi będącemu nierezydentem i związanego z tym podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca jest osobą fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym, w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2019 r., poz. 1387; dalej: u.p.d.o.f.), nieprowadzącą działalności gospodarczej (dalej: Wnioskodawca). Wnioskodawca posiada polskie oraz niemieckie obywatelstwo, a Jego stałym miejscem pobytu jest obecnie Polska.

W przyszłości Wnioskodawca rozważa dokonanie darowizny na rzecz syna, będącego polskim nierezydentem podatkowym, w rozumieniu w art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. Syn Wnioskodawcy posiada polskie oraz niemieckie obywatelstwo. Przedmiot darowizny stanowić będą posiadane przez Wnioskodawcę akcje spółki której siedziba znajduje się w Polsce. Akcje nie są notowane na giełdzie (dalej: Akcje). Łączna wartość rynkowa darowanych akcji będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł. Przedmiotowe akcje stanowią składnik majątku osobistego Wnioskodawcy. Darowizna zostanie dokonana na terytorium Polski w oparciu o umowę zawartą w zwykłej formie pisemnej. Na moment darowizny stałym miejscem pobytu Wnioskodawcy będzie Polska.

Pytanie

Czy darowizna Akcji posiadanych przez Wnioskodawcę, których łączna wartość rynkowa będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł, dokonana na rzecz syna Wnioskodawcy, będącego polskim nierezydentem podatkowym, będzie podlegać przepisom art. 30da ust. 2 pkt 1 w związku z art. 30dh ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy?

Pana stanowisko w sprawie

Zdaniem Wnioskodawcy, darowizna Akcji posiadanych przez Wnioskodawcę, których łączna wartość rynkowa będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł, dokonana na rzecz syna Wnioskodawcy, będącego polskim nierezydentem podatkowym, nie będzie w ogóle podlegać przepisom art. 30da ust. 2 pkt 1 w związku z art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2019 r., poz. 1813; dalej: u.p.s.d.): „Podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej „podatkiem”, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem: (...)

2) darowizny, polecenia darczyńcy”.

Ponadto, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.s.d., podatkowi nie podlega „nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W ocenie Wnioskodawcy, jako że w zdarzeniu przyszłym darowizna Akcji dokonana na rzecz syna Wnioskodawcy będzie stanowić nabycie przez osobę fizyczną (syna Wnioskodawcy) własności praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (akcji polskiej spółki) tytułem darowizny będzie ona podlegać

podatkowi od spadków i darowizn na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. Tym samym, rozważana darowizna nie będzie wyłączona z opodatkowania na podstawie art. 3 ust. 1 u.p.s.d., bowiem, jak wskazano w zdarzeniu przyszłym, zarówno darczyńca (Wnioskodawca), jak i obdarowany (syn Wnioskodawcy) są obywatelami polskimi. Co więcej, miejsce stałego pobytu Wnioskodawcy w dniu przekazania darowizny, będzie znajdować się w Polsce.

Mając na uwadze powyższe, należy podkreślić, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., przepisów u.p.d.o.f. nie stosuje się do: „przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn”. Skoro więc, darowizna Akcji na rzecz syna Wnioskodawcy będzie podlegać przepisom u.p.s.d., nie będzie ona jednocześnie podlegać przepisom u.p.d.o.f.

Prawidłowość podejścia, zgodnie z którym nabycie własności rzeczy znajdujących się na terytorium Polski lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Polski tytułem darowizny nie podlega przepisom o podatku dochodowym od osób fizycznych, została potwierdzona przykładowo przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w orzeczeniu z dnia 9 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 526/16, w której Sąd wskazał, że: „(...) Wynika to z wykładni systemowej wewnętrznej art. 20 ust. 3 w powiązaniu z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., który wyłącza generalnie spod zakresu działania u.p.d.o.f. przychody podlegające przepisom o podatku od spadków i darowizn. Oznacza to, że tego rodzaju przychody znajdują się całkowicie poza regulacją przepisów u.p.d.o.f. (...) Darowizny w ogóle zatem nie podlegają przepisom u.p.d.o.f.”

Podobna argumentacja została zaprezentowana przez skład sędziowski NSA w orzeczeniu z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 327/16, w którym sąd orzekł, że: „(...) Normatywną podstawę do takiej wypowiedzi stanowi nie tylko art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ale także art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Jak słusznie podniósł WSA w Poznaniu (...), skoro organ przyjął, że skarżący zgromadził kwotę z otrzymanych od rodziców darowizn, to winien uznać, że jest to przychód wolny od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

Oba cytowane wyroki dotyczą co prawda art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który został uchylony, niemniej jednak wnioski płynące z uzasadnienia wyroków odnośnie stosowania przepisów u.p.d.o.f. w odniesieniu do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn pozostają aktualne.

Tym samym, w ocenie Wnioskodawcy, skoro nabycie przez osobę fizyczną własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Polski tytułem darowizny podlega przepisom u.p.s.d., to do czynności tej, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., nie mają zastosowania przepisy u.p.d.o.f.

W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, opisana w zdarzeniu przyszłym darowizna akcji, których łączna wartość rynkowa będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł, dokonana na rzecz syna Wnioskodawcy, będącego polskim nierezydentem podatkowym, nie będzie w ogóle podlegać przepisom u.p.d.o.f.

Skoro darowizna Akcji na rzecz syna Wnioskodawcy podlega wyłącznie pod przepisy u.p.s.d., przepisy u.p.d.o.f., w tym w szczególności o podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, w ogóle nie mają zastosowania w odniesieniu do opisanej w zdarzeniu przyszłym sytuacji.

Niemniej jednak, w przypadku uznania przez organy podatkowe – z czym Wnioskodawca absolutnie się nie zgadza – że przedmiotowa darowizna będzie podlegać przepisom u.p.d.o.f., to i tak przedmiotowa darowizna nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30 da ust. 2 u.p.d.o.f.

W myśl wskazanego przepisu: „Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa”.

W ocenie Wnioskodawcy, w odniesieniu do opisanego zdarzenia przyszłego, dokonanie darowizny Akcji na rzecz syna, będącego polskim nierezydentem podatkowym, niewątpliwie stanowi przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niemniej jednak w wyniku dokonanej darowizny, przedmiotowe akcje nie pozostaną własnością tego samego podmiotu. W wyniku dokonanej darowizny prawo własności do Akcji przejdzie bowiem na syna Wnioskodawcy. W konsekwencji brak jest możliwości zastosowania w omawianym przypadku art. 30da ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.

Do opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego nie znajdzie również zastosowania art. 30da ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f., jako iż w analizowanej sytuacji nie dojdzie do zmiany statusu rezydencji podatkowej Wnioskodawcy.

Niezależnie od powyższego, zgodnie z brzmieniem art. 30dh ust. 3 u.p.d.o.f.: „Przepisy ust. 1 i 2, art. 30da-30dg oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di stosuje się odpowiednio do:

- 1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku,

- 2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia

– jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku”.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca wskazuje, że na mocy powołanego powyżej art. 30dh ust. 3 u.p.d.o.f., przepisy o opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stosuje się odpowiednio w sytuacji, gdy spełnione są łącznie poniższe przesłanki:

- 1) podatnik przekazał nieodpłatnie innemu podmiotowi położony na terytorium Polski składnik majątku lub wniósł składnik majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – przy czym ten ostatni przypadek w analizowanym zdarzeniu przyszłym nie ma miejsca i tym samym nie podlega dalszej analizie oraz

- 2) w związku z powyższym Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Uwzględniając powyższe, Wnioskodawca wskazuje, że dokonanie darowizny Akcji na rzecz syna, będącego polskim nierezydentem podatkowym, stanowi nieodpłatne przekazanie innemu podmiotowi położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku. Tym samym należałoby dojść do wniosku, że pierwszy ze wskazanych powyżej warunków należy uznać za spełniony. Niemniej jednak, drugi warunek, o którym mowa powyżej w pkt 2 nigdy nie zostanie spełniony w omawianym przypadku, bowiem zdaniem Wnioskodawcy, w wyniku darowizny Polska (w takiej sytuacji jak została opisana w zdarzeniu przyszłym) nigdy nie utraci prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Należy bowiem wskazać, że darowizna jest formą zbycia składnika majątku. Jednocześnie, przekazanie darowizny, opisane w zdarzeniu przyszłym, podlega

przepisom u.p.s.d. i nie podlega wyłączeniu z opodatkowania na podstawie art. 3 u.p.s.d. Tym samym, zbycie Akcji (w formie darowizny) będzie podlegało przepisom u.p.s.d., a Polska będzie miała prawo to zbycie opodatkować (podatkiem od spadków i darowizn).

W ocenie Wnioskodawcy, bez znaczenia pozostaje fakt, że zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez zstępnych (w przypadku Wnioskodawcy – nabycie Akcji, których łączna wartość rynkowa będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł, przez syna Wnioskodawcy) będzie mogło korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, pod warunkiem, że obdarowany zgłosi nabycie akcji tytułem darowizny właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Powyższe nie zmienia bowiem faktu, że darowizna wciąż podlegać będzie przepisom u.p.s.d., a Polska będzie miała prawo do jej opodatkowania. Ponadto, należy także zaznaczyć, że w razie niespełnienia warunków formalnych zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d., syn Wnioskodawcy będzie zobowiązany do zapłaty podatku od spadków i darowizn w związku z otrzymaną darowizną akcji polskiej spółki.

Należy również zwrócić uwagę na uzasadnienie projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2018 r., poz. 2193), tj. ustawy wprowadzającej do polskiego porządku prawnego m.in. przepisy o podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Jak wynika z uzasadnienia przedmiotowego projektu, podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków „ze swej istoty nie dotyczy (...) każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem”.

W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, pomimo że w sytuacji opisanej w zdarzeniu przyszłym, w wyniku dokonania darowizny, dojdzie do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku, to jednak, jak zostało wykazane powyżej, Polska w wyniku dokonania tej czynności nie utraci prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku (zbycie w formie darowizny). Tym samym, przesłanki zawarte w art. 30dh ust. 3 u.p.d.o.f. nie zostaną spełnione łącznie, a więc, w ocenie Wnioskodawcy, przekazanie akcji tytułem darowizny nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków na podstawie przepisów u.p.d.o.f.

Zdaniem Wnioskodawcy, odmienne podejście mogłoby prowadzić do sytuacji rażąco godzącej w zasadę sprawiedliwości podatkowej, mającej źródło w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (dalej: Konstytucja), wywodzonej z przedstawionej w art. 2 Konstytucji zasady sprawiedliwości społecznej. Ten sam dochód (tj. akcje nabyte tytułem darowizny) podlegałyby opodatkowaniu jednocześnie dwóm podatkom – podatкови od spadków i darowizn na podstawie przepisów u.p.s.d., do którego zapłaty zobowiązany byłby obdarowany (w przypadku niespełnienia warunków zwolnienia określonych w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) oraz podatкови od dochodów z niezrealizowanych zysków na podstawie przepisów u.p.d.o.f., do którego zapłaty zobowiązany byłby Wnioskodawca.

Tymczasem, należy zwrócić uwagę na treść Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193 z dnia 19 lipca 2016 r.), w oparciu o które zostały zaimplementowane polskie przepisy o podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków: „Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie”.

Podsumowując, w ocenie Wnioskodawcy, darowizna Akcji posiadanych przez Wnioskodawcę, których łączna wartość rynkowa będzie przekraczać kwotę 4 000 000 zł,

dokonana na rzecz syna Wnioskodawcy, będącego polskim nierezydentem podatkowym, nie będzie w ogóle podlegać przepisom art. 30da ust. 2 pkt 1 w związku z art. 30dh ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Pana wniosek – 7 maja 2020 r. wydałem interpretację indywidualną nr 0113-KDIPT2-3.4011.182.2020.1.JŚ, w której uznałem Pana stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Panu 7 maja 2020 r.

Skarga na interpretację indywidualną

8 czerwca 2020 r. wniósł Pan skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu. Skarga wpłynęła do mnie 10 czerwca 2020 r.

Wniósł Pan o uchylenie zaskarżonej interpretacji przepisów prawa podatkowego i zasądzenie na swoją rzecz kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu uchylił skarżoną interpretację – wyrokiem z 15 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Op 190/20.

Wniósłem skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny – wyrokiem z 16 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 506/21 oddalił skargę kasacyjną.

Wyrok, który uchylił interpretację indywidualną stał się prawomocny od 16 stycznia 2024 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny oraz Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyrokach;
- ponownie rozpatruję Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Na wstępie należy wskazać, że niniejszą interpretację oparto na przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dacie wydania pierwotnej interpretacji, bowiem niniejsza interpretacja stanowi ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy w wyniku orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 15 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Op 190/20.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.):

Przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Wskazane wyłączenie spod regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zastosowanie do sytuacji, w której łącznie spełnione są następujące warunki:

- podatnik uzyskał przychód;
- przychód ten podlega przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2019 r., poz. 1813 ze zm.):

Podatkowi temu podlega m.in. nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem darowizny, polecenia darczyńcy.

Na mocy art. 2 ww. ustawy:

Nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Stosownie natomiast do art. 5 tej ustawy:

Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych.

W przypadku darowizn „przychodem” który może podlegać przepisom o podatku od spadków i darowizn jest przysporzenie majątkowe uzyskane przez obdarowanego w wyniku nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Jeżeli nabycie to jest dokonane w warunkach określonych w art. 1 lub 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, podlega przepisom o podatku od spadków i darowizn. Aby nie doszło do podwójnego opodatkowania takiego przychodu po stronie obdarowanego, tj. zarówno podatkiem od spadków i darowizn jako darowizny, jak i podatkiem dochodowym od osób fizycznych – jako nieodpłatnego nabycia rzeczy lub prawa (art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), ustawodawca wprowadził do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulację art. 2 ust. 1 pkt 3, zgodnie z którym do przychodu tego nie stosuje się przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W opisanym zdarzeniu przysłym zauważyć należy, że nie występuje Pan w roli obdarowanego, ale w roli darczyńcy. W związku z powyższym, w wyniku przekazania darowizny synowi nie uzyskał Pan „przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn”. Nie ma zatem podstaw do wyłączenia stosowania do analizowanej Pana sytuacji przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodano przepisy art. 30da-art. 30di dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax).

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, istotą przepisów o exit tax jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu lub ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa.

Przepisy te stanowią transpozycję do przepisów krajowych dyrektywy Rady (UE) 2016 /1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 193/1 z 19.7.2016).

I tak, zgodnie z art. 30da ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

Stosownie do art. 30da ust. 7 ww. ustawy:

Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową (art. 30da ust. 7) .

Stosownie do art. 30da ust. 12 zdanie pierwsze omawianej ustawy, podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi natomiast suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku.

Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;
- 2) 3% podstawy opodatkowania – gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku (art. 30da ust. 1 ustawy).

Na mocy art. 30db ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przepisów art. 30da nie stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł.

Zgodnie natomiast z art. 30da ust. 14 ww. ustawy:

Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

Aby ocenić, czy opisane przez Pana zdarzenie przyszłe spowoduje powstanie po Pana stronie obowiązku podatkowego z tytułu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, należy szczegółowo przeanalizować przesłanki stosowania przepisów o tzw. exit tax.

I tak, art. 30da ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje jako sytuację która może powodować postawnie obowiązku podatkowego w zakresie tzw. exit tax „przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”, które jednocześnie:

- skutkuje utratą przez Polskę w całości albo w części prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku i
- nie wiąże się ze zmianą własności tego składnika majątku (składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu).

W przedmiotowej sprawie zauważyć należy, że pojęcia „składnika majątku” i „majątku osobistego” mają swoje normatywne znaczenie wynikające z definicji legalnych. W pierwszym przypadku definicja legalna dotyczy całego aktu prawnego, jakim jest ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i wynika z art. 5a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w drugim dotyczy unormowania dotyczącego podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków umieszczonego w art. 30da do art. 30dh ww. ustawy.

Zgodnie z art. 5a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ilekcroć w ustawie jest mowa o składnikach majątkowych - oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 22g ust. 3.

Należy wobec tego przyjąć, że definicja „składników majątkowych” przyjęta na użytek Ustawy PIT odnosi się wyłącznie do składników związanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Z art. 30da ust. 3 Ustawy PIT wynika zaś, że synonimem „składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą”, które to składniki zostały enumeratywnie w tym przepisie wymienione, jest „majątek osobisty”.

Zarówno zatem z definicji legalnej z art. 5a pkt 2 Ustawy PIT, jak i z definicji „majątku osobistego” odnoszącej się do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, ustawodawca posługuje się pojęciami, które odnoszą się do składników mienia osoby fizycznej, które są związane bądź niezwiązane z działalnością gospodarczą. Przy czym określenie „składnik majątku” odnosi wyłącznie do mienia, które jest związane z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Kluczowym dla prawidłowego stosowania tego przepisu jest również wyjaśnienie pojęcia „przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

Zgodnie z językowym znaczeniem pojęcia „przenieść – przenosić” to m.in.: „zabrać coś lub kogoś i niosąc, umieścić gdzie indziej”, „stać się przyczyną pojawienia się czegoś w innym miejscu niż poprzednio”, „umieścić coś lub kogoś w innym miejscu, w innym czasie, w innych warunkach niż poprzednio”, „przerysować, przepisać itp. coś z jednego egzemplarza na inny”, a „przenieść się – przenosić się” to m.in.: „zmienić miejsce chwilowego lub stałego pobytu”, „zmienić miejsce, czas, warunki, w których się pracuje, uczy itp.”, „zostać umieszczonym w innym miejscu, w innym czasie, w innych warunkach niż poprzednio”. Omawiane pojęcie w znaczeniu przyjętym w języku powszechnym odnosi się głównie do sytuacji zmiany fizycznego miejsca położenia/usytuowania czegoś.

Uznanie, że „przeniesienie” składnika majątku jest jego fizycznym przeniesieniem w inne miejsce (w znaczeniu geograficznym) – tj. poza terytorium Polski, prowadziłoby do ograniczenia stosowania przepisów o exit tax wyłącznie do składników majątku w postaci ruchomości. Takie rozumienie omawianego pojęcia, jak również związanego z nim pojęcia „położenia na terytorium Polski” byłoby nieadekwatne do składników majątku o charakterze niematerialnym (udziały/akcje w spółce, ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, pochodne instrumenty finansowe). Pozostawałoby również w sprzeczności z celem omawianych przepisów.

Na gruncie języka prawniczego, pojęcie „przeniesienie” funkcjonuje jako określenie czynności polegającej na zmianie „przypisania” praw do określonego podmiotu. „Przeniesienie” składnika majątku powoduje zmianę podmiotu, do którego przypisane są uprawnienia związane z tym składnikiem majątku (np. przeniesienie prawa własności). W tym kontekście „przeniesienie składnika majątku poza terytorium Polski” należałoby rozumieć jako przypisanie tego składnika majątku do podmiotu funkcjonującego poza terytorium Polski.

Dalsza analiza podniesionego problemu wymaga uwzględnienia treści art. 30da ust. 4 i ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W pierwszym z tych przepisów ustawodawca wskazał przykładowe zdarzenia, które mieszczą się w pojęciu „przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”, o którym mowa w ust. 2 pkt 1. Obejmuje ono w szczególności sytuację, w której:

- 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
- 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

Należy przy tym podkreślić, że zgodnie z ugruntowanym poglądem, dla oceny, czy składnik majątku podatnika jest związany z jego zagranicznym zakładem istotne znaczenie ma funkcjonalny związek tego składnika majątku z zakładem.

Na mocy art. 30da ust. 6 omawianej ustawy, dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.

Treść art. 30da ust. 6 ww. ustawy, wprost przemawia za uznaniem, że „przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” to zakończenie „przypisania” tego składnika majątku do działalności prowadzonej przez podatnika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym (w przypadku podatników o ograniczonym obowiązku podatkowym) działalności prowadzonej poprzez zagraniczny zakład.

Takie rozumienie omawianego pojęcia jest zgodne z celami powoływanej dyrektywy Rady (UE) 2016/1164. Przepisy art. 5 dyrektywy, dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu, posługują się pojęciem „przeniesienia aktywów”. Zgodnie z definicją z art. 2 pkt 6 dyrektywy oznacza ono operację, w wyniku której państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów, przy czym aktywa te pozostają własnością prawną lub ekonomiczną tego samego podatnika.

Wobec powyższych argumentów należy przyjąć, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów z niezrealizowanych zysków na podstawie art. 30da ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podlega – nie wiążące się ze zmianą własności składnika majątku – zakończenie przypisania składnika majątku do działalności prowadzonej na terytorium Polski, w wyniku którego Polska w całości albo w części traci prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Wobec tego, składniki majątkowe o charakterze niematerialnym, takie jak np.: udziały /akcje w spółkach, obligacje, pochodne instrumenty finansowe przypisane do działalności podatnika prowadzonej na terytorium Polski będą składnikiem majątku „położonym na terytorium Polski”. Nie będą tu miały znaczenia takie okoliczności, jak np. miejsce siedziby spółki, której udziały/akcje posiada podatnik, miejsce siedziby emitenta obligacji, czy podmiotu który jest zobowiązany z pochodnych instrumentów finansowych.

Niemniej jednak, ponieważ w opisanym zdarzeniu przyszłym dojdzie do przeniesienia własności akcji na Pana syna, opisana sytuacja nie mieści się w zakresie zastosowania omawianego art. 30da ust. 2 pkt 1 ustawy.

Kolejną sytuację która może powodować powstanie obowiązku podatkowego w zakresie tzw. exit tax określa powoływany już art. 30da ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest nią zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

Stosownie do art. 30da ust. 3 ww. ustawy:

W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, zwane dalej „majątkiem osobistym”, jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

Zgodnie z art. 30da ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy natomiast składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

W analizowanym zdarzeniu przyszłym posiada Pan akcje w spółce mieszczące się w pojęciu „majątku osobistego” z art. 30da ust. 3 ustawy. Niemniej jednak, nie zmieni Pan swojej rezydencji podatkowej. Dokona Pan innej czynności, która spowoduje, że Polska utraci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku – przeniesie własność akcji w drodze darowizny na syna, który nie ma nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce. Sytuacja ta nie mieści się w zakresie zastosowania art. 30da ust. 2 pkt 2 ustawy.

Na mocy art. 30dh ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przepisy o opodatkowaniu tzw. exit tax stosuje się odpowiednio do wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – jeżeli w związku z tym wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Opisane we wniosku zdarzenie przyszłe nie podlega normom art. 30dh ust. 3 pkt 2 ustawy, ponieważ nie dojdzie w nim do wniesienia akcji tytułem wkładu do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia.

Zgodnie natomiast z art. 30dh ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przepisy art. 30da-30dg oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di stosuje się odpowiednio do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku – jeżeli w związku z tym przekazaniem Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

W analizowanym zdarzeniu przyszłym dojdzie do nieodpłatnego przekazania (darowizna) innemu podmiotowi (Pana synowi niebędącemu polskim rezydentem podatkowym) składnika majątku położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (akcji w spółce przypisanych do terytorium Polski poprzez osobę ich właściciela – podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce) i w związku z tym przekazaniem Polska utraci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Jednocześnie, wartość rynkowa przedmiotowych akcji będzie przekraczała kwotę 4 000 000 zł (art. 30db ust. 1 w zw. z art. 30dh ust. 3 pkt 1 ustawy).

Wobec powyższego, wbrew Pana stanowisku, zaistnienie opisanego zdarzenia przyszłego będzie skutkowało powstaniem po Pana stronie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, stosownie do art. 30dh ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dniu wniesienia wniosku.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

· Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

· Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

· Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”.

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej.