

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania zawarta w dyrektywie ATAD: ustalenia na podstawie literatury włoskiej

Francesco Cannas*

Celem niniejszego opracowania jest usystematyzowane zaprezentowanie czytelnikom z całego świata niektórych głównych punktów włoskiej debaty w sprawie GAAR. Artykuł zawiera przede wszystkim ogólny zarys „włoskiego spojrzenia” na GAAR, którą w Europie wdrożono dyrektywą w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (ATAD). Włochy wprowadziły już własną GAAR w 2015 r., w związku z czym uznano, iż nie ma konieczności zmieniania jej w świetle przepisów ATAD, co sprowokowało burzliwą dyskusję na temat kompatybilności tych dwóch przyjętych norm.

Słowa kluczowe: ATAD, GAAR, szczególne przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania (SAAR), nadużycie prawa, unikanie opodatkowania, debata, Karta Praw Podatnika, transpozycja do prawa krajowego

JEL Classification: K34

* Badacz ze stopniem podoktorskim na Uniwersytecie w Hasselt (Belgia) oraz adiunkt ds. prawa podatkowego na Uniwersytecie Wschodniego Piemontu (Włochy) • ✉ francesco.cannas@uhasselt.be • ORCID: 0000-0002-1496-8560

Wprowadzenie

Zwyczajowo różnorodne podejścia do unikania opodatkowania w ramach różnych systemów podatkowych były zawsze w znacznym stopniu zależne od tradycji prawnych, z których się wywodzą. Przykładem tego są z jednej strony doktryny przemawiające za przewagą treści nad formą opracowane przez sądy w krajach, w których obowiązuje prawo zwyczajowe, a z drugiej strony ustawowe klauzule antyabuzywne stosowane w systemach prawa cywilnego¹.

¹ Zob. m.in. Trotter (1989); Arnold, 1995; Aw (2009); Colgate-Stone (2011–2012).

Doktryna nadużycia prawa omawiana była w szczególności w odniesieniu do obszaru, który w Europie kontynentalnej określa się mianem „prawa prywatnego” i bazuje na koncepcji, iż niedozwolone jest korzystanie z danego prawa w sposób sprzeczny z funkcją, jaką mu przypisano. Zakres tej doktryny, której podstawą logiczną jest ochrona praw innych osób, był z czasem rozszerzany na inne obszary prawa, w tym na opodatkowanie².

² Według Rosenblatt (2014): „Koncepcja nadużycia prawa jest rozpowszechniona w krajach, gdzie obowiązuje system prawa cywilnego, w których niejednokrotnie

Niemniej jednak – w sposób nieunikniony w tym wzajemnie połączonym świecie – różne rozwiązania wywodzące się z odmiennych kultur prawnych stopniowo upodobiły się do siebie i w niektórych obszarach powstały rozwiązania hybrydowe. Stało się tak w przypadku prób skodyfikowania klauzul ogólnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (GAAR) podejmowanych w niektórych krajach, gdzie obowiązuje prawo zwyczajowe oraz, porównywalnie, w przypadku prób wypracowania pewnego rodzaju doktryny przewagi treści nad formą przez sądy prawa cywilnego, która obowiązywałaby w ich jurysdykcjach³.

Propagowanie GAAR w jednej z dyrektyw Unii Europejskiej w celu przeciwdziałania zjawisku erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków, która to dyrektywa nakłada na każde państwo członkowskie obowiązek wdrożenia takiej klauzuli do swojego systemu podatkowego, to kluczowy krok w procesie konsolidacji różnych tradycji prawnych.

To nie przypadek, że obowiązek wprowadzenia GAAR lub dostosowania istniejącej klauzuli stał się przyczynkiem do ożywionej debaty akademickiej nad charakterem tych zasad oraz dalszymi działaniami. Włochy nie są w tym zakresie wyjątkiem, jednakże w wyniku dokonania wyboru legislacyjnego, by nie podejmować działań, debata skupiła się na spójności istniejącej GAAR z klauzulą przewidzianą w dyrektywie w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Niektórzy włoscy uczeni, a wśród nich na przykład Stevanato (2019a), zastanawiali się, czy norma wprowadzona za pomocą krajowej GAAR, bazująca na „uzyskaniu nienależnej korzyści podat-

uznaje się ją za doktrynę ustawową. Początkowo została zapożyczona do prawa podatkowego z prawa prywatnego poprzez rozstrzygnięcia sądowe, a następnie skodyfikowana. W ujęciu ogólnym oznacza to, że działanie wykracza poza ramy tego, co racjonalne, przeważnie gdy osobą, która je podejmuje, kierują niewłaściwe motywy lub cele. Istnieją dwa główne rodzaje nadużycia: społeczne – gdy działanie podejmowane jest celowo z zamiarem obejścia prawa w celu uzyskania efektu niezamierzonego przez ustawodawcę – oraz umyślne nadużycie z zamiarem zaszkodzenia osobie trzeciej”.

³ Na ten temat m.in. Mazzoni (2019).

kowej”, faktycznie odpowiada normie przyjętej w ramach ATAD, szczególnie w zakresie „nierzezywistych uzgodnień”.

Celem bieżącego opracowania jest usystematyzowane zaprezentowanie czytelnikom z całego świata niektórych głównych punktów włoskiej debaty, aby przedstawić ogólny zarys „włoskiego spojrzenia” na tę kwestię.

Na wstępie pokrótce omówiono analizowane ramy prawne. Obejmują one „europejską GAAR” propagowaną przez UE oraz „włoską GAAR” zawartą w Karcie Praw Podatnika. Następnie przedstawiono główne punkty debaty na temat kompatybilności tych dwóch klauzul. Artykuł zamyka podsumowanie ogólnych rozważań na temat tego, dlaczego GAAR jest potrzebna, pomimo poziomu niepewności, której jest źródłem.

Istotne ramy prawne: „europejska” i włoska GAAR

Dyrektywy ATAD

Dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania stanowią jedną z najważniejszych odpowiedzi Unii Europejskiej na Plan działania w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS) Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Zostały opracowane w celu przeciwstawiania się działaniom z zakresu BEPS poprzez ustanowienie minimalnych norm w państwach członkowskich i wezwanie ich do wprowadzenia odpowiednich zmian w ich prawie podatkowym⁴.

Obowiązują dwie dyrektywy ATAD, a mianowicie dyrektywa UE 2016/1164⁵, znana także jako ATAD I (dalej: ATAD) oraz dyrektywa UE 2017/952⁶,

⁴ Podsumowanie najważniejszych punktów, np. de la Feria (2017), Bizioli (2017).

⁵ Dyrektywa 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.

⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbież-

potocznie nazywana ATAD II. Dyrektywy te stanowią część pakietu środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania wdrożonego w 2016 r., na który składa się szeroka gama propozycji i rekomendacji, mających za zadanie – zgodnie z założeniem komisji – propagować bardziej sprawiedliwe, prostsze i skuteczniejsze opodatkowanie osób prawnych w UE⁷.

ATAD ingeruje w znaczące obszary opodatkowania i zawiera zalecenia w zakresie: zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC), rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, odliczania odsetek, wprowadzenia klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania (GAAR), a także podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych⁸.

Rada przyjęła tę dyrektywę 12 lipca 2016 r., a jej następczynią była ATAD II, którą wdrożono rok później w celu znowelizowania i zintegrowania ATAD I w taki sposób, by swoim zakresem objęła także rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczące państw trzecich⁹.

Włochy dokonały transpozycji obu dyrektyw, przyjmując Dekret legislacyjny nr 148/2018¹⁰, który nowelizuje przepisy zawarte w kodeksie podatkowym dotyczące odsetek biernych, CFC, opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca za-

ności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich.

⁷ Ocena pakietu, np. Dourado (2016).

⁸ Warto mieć na uwadze fakt, że dwa ostatnie zagadnienia nie wchodzą w zakres Planu BEPS, a zatem w tym względzie wspomniane dwie dyrektywy unijne idą o krok dalej.

⁹ Więcej szczegółów m.in. w Fibbe, Stevens (2017).

¹⁰ Dekret legislacyjny nr 148 z dnia 29 listopada 2018 r. w sprawie wdrożenia dyrektywy ATAD (*Attuazione della direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e come modificata dalla direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi*).

mieszkania do celów podatkowych oraz opodatkowania dywidend i zysków kapitałowych¹¹.

W niniejszym opracowaniu podkreśla się, że art. 6 ATAD zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia GAAR. Jego treść jest następująca: „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności (...)”.

Ponadto ustęp 2 tego artykułu, który treścią przypomina klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania wprowadzoną dyrektywą UE z 2015 r. w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych¹², wskazuje, że „jednostkowe lub se-

¹¹ Aby przekazać czytelnikom pełen obraz sytuacji, należy wspomnieć, że Włochy nie posiadają usystematyzowanego i jednolitego kodeksu podatkowego. Włoscy uczeni, którzy piszą w języku angielskim, często jako „Kodeks podatkowy” wskazują najważniejszy akt prawny w zakresie opodatkowania bezpośredniego, tzn. Dekret prezydencki (DPR) nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r. (*Testo unico delle imposte sui redditi*, znany także jako „Tuir”).

¹² Dyrektywa Rady 2011/96/EU z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. Klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania wprowadza Dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. Zawarta jest ona w artykule 1, którego ustępy 2, 3 i 4 posiadają obecnie następujące brzmienie: „Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste (...). Do celów ust. 2 uznaje się, że jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą”.

ryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną¹³.

Zakres „europejskiej” GAAR jest obszerny, ponieważ obejmuje wszelkie osoby prawne podlegające opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych oraz potencjalnie każdą transakcję – nie tylko te wewnątrz UE¹⁴. Ponadto preambuła ATAD wyraźnie wskazuje, że w świetle art. 6 GAAR stanowi klauzulę ogólną, to znaczy, że jej zadaniem jest zamknięcie wszelkich luk w złożonych systemach podatkowych państw członkowskich bez zawężania zakresu stosowania szczególnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania czy też wywierania innego wpływu na ten zakres¹⁵.

Artykuł 10-bis Karty Praw Podatnika: włoska klauzula GAAR

Włochy uznały jakąkolwiek ingerencję w tym zakresie za niepotrzebną z uwagi na fakt, że w 2015 r. dokonano radykalnego „przeredagowania” przepisów antyabuzyjnych. A dokładniej w tym czasie Włochy posiadały już GAAR wdrożoną Dekre-

¹³ Między innymi zob. też Weber (2016).

¹⁴ W odniesieniu do szerokiego zakresu stosowalności w motywie nr 11 preambuły wskazano, że: „Ważne jest również zapewnienie jednolitego stosowania przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w obrębie Unii i w relacjach z państwami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych”.

¹⁵ W szczególności w motywie nr 11 wskazano także, że: „Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczególnych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. W Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”.

tem legislacyjnym nr 128 z dnia 5 sierpnia 2015 r., która obecnie zawarta jest w art. 10-bis Karty Praw Podatnika¹⁶. Ta GAAR bazuje na koncepcji „nadużycia prawa” i stosowana jest, gdy podatnik dokonał pewnych ustaleń, które z formalnego punktu widzenia są zgodne z przepisami prawa, ale nie są odpowiednie dla *ratio legis* tych przepisów.

W języku włoskim sformułowania „unikanie opodatkowania” (*elusione fiscale*) i „nadużycie prawa” (*abuso del diritto*) są stosowane zamiennie i legislator również przyjął to nie całkiem rzetelne podejście. Jak już wspomniano, artykułowi 10-bis nadano tytuł „nadużycie prawa lub unikanie opodatkowania” (*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*), co pozostawia nierozstrzygniętą kwestię, czy „lub” użyto w znaczeniu spójnika rozłącznego, oznaczającego, że „są to dwa odmienne zjawiska”, czy też jako spójnika łącznego, oznaczającego, że „jest to tożsame pojęcie o różnych nazwach”.

Memorandum wyjaśniające do tego Dekretu legislacyjnego¹⁷ wskazuje, że: „To stanowisko [tzn. w Karcie Praw Podatnika] uzasadnione jest potrzebą wprowadzenia klauzuli, która (...) spaja koncepcje unikania opodatkowania oraz nadużycia prawa w celu wypracowania takiej klauzuli, która ma charakter ogólny i obejmuje wszystkie podatki, zarówno te zharmonizowane, w przypadku których pojęcie nadużycia wywodzi się z prawa UE, oraz te niezharmonizowane, w przypadku których unikanie rozważane jest przez Sąd Najwyższy w świetle konstytucyjnej zasady zdolności płatniczej”¹⁸.

¹⁶ Ustawa nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r., Karta Praw Podatnika (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*).

¹⁷ *Relazione illustrativa allo schema di Decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente – Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 163-bis della XVII Legislatura*.

¹⁸ Jest to wolny przekład poniższego fragmentu, dokonany przez autora niniejszego tekstu: „*Questa collocazione muove dall'esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei princi-*

Choć nie ma wątpliwości, że zakres tych dwóch pojęć przeplata się w dużym stopniu, a nadużycie prawa stanowi jeden ze sposobów unikania opodatkowania przez podatników, wspomniane memorandum wyjaśnia, że w ramach włoskiego systemu podatkowego pojęcia te zostały ze sobą zespolone (Falsitta, 2018). Efekt jest taki, że z czysto włoskiego punktu widzenia, oba te pojęcia mogą być stosowane wymiennie.

Pojęcie nadużycia prawa zostało pokrótce opisane w ustępie 1 art. 10-bis: „Za nadużycie prawa uznaje się transakcję pozbawioną charakteru ekonomicznego lub kilka tego rodzaju transakcji, które, pomimo spełniania formalnych wymogów prawa, w istocie prowadzą do uzyskania nienależnej korzyści podatkowej. Administracja podatkowa może nie uznać tego typu transakcji oraz wynikającej z niej korzyści podatkowej i przeszacować podatek, który należy uiścić, na podstawie pominiętych przepisów, jak również kwotę podatku już opłaconą przez podatnika”¹⁹.

Ustęp 2 precyzuje między innymi, że „brak charakteru ekonomicznego” oznacza przede wszystkim: (1) brak spójności pomiędzy pojedynczymi transakcjami a *ratio legis* transakcji jako całości lub (2) wykorzystanie instrumentów prawnych, które przeczą logice obowiązującej w normalnych warunkach na rynku.

Ustęp 3 uściśla, że ustalenia, które mają wyrażone uzasadnienie niepodatkowe, nie będą uważane za naruszenie.

Ponadto ustęp 4 jednoznacznie chroni prawo podatnika do wybierania różnych transakcji, któ-

pi dell'ordinamento dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali (...) il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva”.

¹⁹ Jest to wolny przekład poniższego fragmentu, dokonany przez autora niniejszego tekstu: „*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”.*

re prowadzą do powstania odmiennych obciążeń podatkowych.

W wyniku obowiązywania tej klauzuli do nadużycia prawa (podatkowego) dochodzi w momencie, gdy: (1) jedna transakcja lub kilka transakcji prowadzi do uzyskania korzyści podatkowej; (2) transakcje te nie posiadają charakteru ekonomicznego; a (3) korzyść podatkowa uzyskana w ten sposób stanowi główny efekt dokonanych transakcji.

Jak już wspomniano, w procesie transpozycji do prawa krajowego legislator włoski uznał już obowiązującą GAAR za w pełni dostosowaną do brzmienia przepisów zawartych w ATAD i w związku z tym pozostawił własne ustawodawstwo w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania niezmienione.

Czy te dwie normy w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania są porównywalne? – debata włoska

„Nierzeczywiste” uzgodnienia, z którymi rozprawia się dyrektywa ATAD

Oprócz tego, że włoska GAAR stanowiła ostatni krok w długotrwałym procesie opracowania przez sądy, klauzulę tę zaprojektowano także, biorąc pod uwagę²⁰ zalecenia UE w sprawie agresywnego planowania podatkowego²¹, które propagowały następującą GAAR: „Nie uwzględnia się sztuczne uzgodnienia lub wielu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”²².

²⁰ Kwestię tę podkreśla się w raporcie dołączonym do Dekretu legislacyjnego nr 128/2015.

²¹ Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/EU).

²² Ibidem, punkt 4.2.

Jednocześnie terminologia zastosowana w art. 6 ATAD odbiega od tej w zaleceniu. Podczas gdy zalecenie odnosi się do ustaleń, które „nie posiadają istoty ekonomicznej”, ATAD stosuje w to miejsce sformułowanie „nierzeczywiste”.

Aby zweryfikować, czy włoska GAAR jest spójna z art. 6 ATAD, konieczne jest przeanalizowanie charakteru testów, które w ich świetle służą ustaleniu, czy doszło do uniknięcia opodatkowania.

W myśl ATAD, przeciwdziałający BEPS test bazuje na normie, która w znacznym stopniu koncentruje się na subiektywnym elemencie, czyli na „głównym celu [jakim jest uzyskanie korzyści podatkowej]”. Relacja pomiędzy elementem subiektywnym i obiektywnym testu znajduje się w centrum ożywionej debaty naukowej.

Ogólnie rzecz biorąc, panuje zgodne przekonanie, że GAAR zawarta w ATAD jest całkowicie zgodna z praktyką sądową TSUE²³. Uznaje się w szczególności, że na art. 6 wpływ miały wyroki w sprawach Halifax²⁴ i Cadbury Schweppes²⁵, w których subiektywny test dotyczący zamiaru uzyskania korzyści omawia się łącznie z testem obiektywnym, mającym na celu ustalić, czy nie doszło do naruszenia *ratio legis* przepisu prawnego, na którym opiera się nierzeczywiste uzgodnienie.

Z tej perspektywy koncepcja nadużycia z art. 6 ATAD opiera się na współwystępowaniu dwóch elementów: (1) „nierzeczywistego uzgodnienia”, o którym mowa w sprawie Cadbury Schweppes, oraz (2) korzyści podatkowej stanowiącej główny cel – co wykrywane jest za pomocą subiektywnego testu – czego wynikiem jest przyjęcie uzgodnienia, które stoi w sprzeczności z *ratio legis* przepisu prawnego, a to z kolei wykrywa test obiektywny, jak opisano w sprawie Halifax²⁶.

W przypadku drugiego elementu nie wystarczy, by doszło do naruszenia zasady ogólnej. Należy

wskazać konkretne przepisy, których *ratio legis* zostało z „obiektywnego” punktu widzenia naruszone. Zatem podstawą testu obiektywnego byłby „zamiar ustawodawcy”.

Jednocześnie wysunięto teorię, jakoby norma „głównego celu” była subiektywna *per se*, jednak istotny jest „obiektywny element” w postaci istnienia samej korzyści.

Bazuje to na fakcie, że zgodnie z prawem podatkowym wola podatnika jest w znacznym stopniu nieistotna i niemal wszystkie konsekwencje muszą być uregulowane prawnie²⁷. Na tej podstawie sformułowanie „głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej” należy rozumieć jako obiektywny element instrumentów prawnych wykorzystanych przez podatnika bez względu na rzeczywiste zamiary (Stevanato, 2019b).

Najważniejszą praktyczną korzyścią, wynikającą z tej drugiej teorii, jest fakt, że administracja podatkowa nie musiałaby przeprowadzać trudnego dochodzenia w celu ustalenia zamiaru podatnika. W rzeczy samej można by zignorować korzyść podatkową bez względu na wynik oceny subiektywnego elementu konkretnego ustalenia.

Gdy analizą obejmujemy ustęp 2 art. 6 ATAD, konieczne staje się uwzględnienie normy „zasadnionych celów ekonomicznych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą”.

Niepewność rodzi kwestia sposobu, w jaki obecność uzasadnionego celu ekonomicznego powinna oddziaływać na normę, zgodnie z którą „głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej”, jako że może pojawić się pomiędzy nimi rozbieżność.

Ustalenie może bowiem mieć dwa główne cele – jednym z nich będzie uzyskanie korzyści podatkowej, a drugi będzie miał charakter ekonomiczny. Teoretycznie wydaje się, iż tego typu uzgodnienie może być uważane za „nierzeczywiste”, jeżeli korzyść podatkowa jest niezgodna z *ratio legis* przepisu, choć może to stać w sprzeczności z ustępem 2, który przewiduje, że transakcja jest „nierzeczywista”, jeśli dokonano jej bez uzasadnionego celu gospodarczego.

²³ Zob. m.in. Beckers (2017).

²⁴ Wielka Brytania: TSUE, sprawa C-255/02, Halifax i in., ECLI:EU:C:2006:121, ust. 86.

²⁵ Wielka Brytania: TSUE, sprawa C-196/04, Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544, ust. 64.

²⁶ Zob. Pistone (2007); Salvini (2006); Poggioli (2006); Basilavecchia (2006).

²⁷ Na ten temat zob. też Russo (2016).

Ogólnie przyjętym rozwiązaniem, który pozwala uniknąć tej sprzeczności pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami artykułu, jest uznawanie ustaleń za „nierzeczywiste”, jeżeli płynąca z nich korzyść podatkowa jest dominującym celem, a cel ekonomiczny jest drugorzędny.

„Nienależne korzyści podatkowe” zgodnie z włoską GAAR oraz jej podstawy w Konstytucji

Włoska GAAR przewidziana w art. 10-bis bazuje na obiektywnej normie „nienależnej korzyści podatkowej”²⁸. Element subiektywny można wyodrębnić na podstawie ustępu 3 tego artykułu, zgodnie z którym obowiązek umotywowania, iż istnieje także istotny cel niepodatkowy, niemający charakteru drugoplanowego (*non marginali*), ciąży na podatniku, który ma uzasadnić dane uzgodnienie.

Jednak nawet uznanie istnienia takiego subiektywnego elementu, który stanowi autonomiczny krok w procesie ustalania, czy doszło do uniknięcia opodatkowania, nie ma wpływu na zasadniczo obiektywną naturę testu przewidzianego w art. 10-bis.

Brzmienie tego artykułu stanowi kulminację długotrwałego procesu opracowywania jej głównie, choć nie tylko, przez sądy włoskie, a którego najważniejszym efektem było wypracowanie ścisłego związku pomiędzy przepisami przeciwdziałającymi unikaniu opodatkowania a najistotniejszymi zasadami konstytucyjnymi.

We Włoszech istnieje tradycja szczególnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania, spośród których najważniejszy zawarty był w art. 37-bis Dekretu prezydenckiego nr 600/73²⁹

²⁸ Zob. też Zizzo (2016).

²⁹ Włochy: Dekret prezydencki nr 600/1973, art. 37-bis, którego ustęp 1 wskazywał, że: „Administracja podatkowa nie uzna transakcji, zdarzeń ani czynności prawnych, również powiązanych ze sobą, które pozbawione są celu biznesowego, mają natomiast na celu wyłączenie obowiązków lub zakazów przewidzianych prawem podatkowym, a ich efektem jest uzyskanie ulg podatkowych lub zwrotów, które w przeciwnym razie nie przysługują”.

i został uchylony tym samym aktem prawnym, jaki wdrożył art. 10-bis. Warto wspomnieć, iż na długo przed wprowadzeniem GAAR włoskie sądy w znacznym stopniu przyczyniły się do opracowania ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania, a proces ten osiągnął punkt kulminacyjny w trzech wyrokach ogłoszonych przez Sąd Najwyższy w 2008 r.³⁰

Wyroki te dotyczą prania dywidend (ang. *dividend washing* i *dividend stripping*) i przedstawiają argumentację prawną wyrażoną w pięciu głównych punktach. Po pierwsze i zapewne najważniejsze sędziowie wskazują, że „zasada ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania” wywodzi się „bezpośrednio” z art. 53 konstytucji, który stoi na straży zasady zdolności płatniczej (*principio della capacità contributiva*).

Po drugie utrzymuje się, że z artykułu 53 konstytucji wywodzi się także zasada, zgodnie z którą „niedozwolone jest uzyskiwanie korzyści podatkowych poprzez niewłaściwe wykorzystanie instrumentów prawnych, pomimo spełniania wymogów formalnych, przy braku uzasadnionych celów ekonomicznych innych niż uzyskanie samej korzyści podatkowej”³¹.

Po trzecie sędziowie wskazują, że ta powszechna zasada nie stoi w sprzeczności z istniejącymi szczególnymi przepisami zapobiegającymi unikaniu opodatkowania, które będą wręcz stanowiły manifestację zasady ogólnej, ani też z zasadą legalizmu zawartą w art. 23 konstytucji, ponieważ nie nakłada dodatkowych obowiązków, lecz dostarcza narzędzi wspomagających egzekwowanie tych już istniejących.

Po czwarte sędziowie zaznaczają, że istnienie jednego lub kilku szczególnych przepisów zapo-

³⁰ Włochy: Włoski Sąd Najwyższy (*Suprema Corte di Cassazione*), wyroki nr 30055, 30056 i 30057 z dnia 23 grudnia 2008 r.

³¹ Jest to wolny przekład poniższego fragmentu, dokonany przez autora niniejszego tekstu: „*non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*”.

biegających unikaniu opodatkowania, które rozprawiają się ze szczególnymi aspektami uzgodnień, nie zawęża możliwości administracji podatkowej w zakresie nieuznawania pozostałych aspektów, które nie są wyraźnie wskazane.

Na koniec, po piąte, w odniesieniu do kwestii proceduralnej wskazano, że sąd ma prawo z urzędu stwierdzić nieważność dla celów podatkowych kontraktu, który posłużył do uniknięcia opodatkowania. W takim ujęciu zdolność płatnicza stanowi nie tylko maksymalny próg poboru podatku, ale także minimalny (Tesouro, 2009).

Choć niektórzy uczeni skrytykowali ustalenia Sądu Najwyższego, od momentu ich wydania są powszechnie uwzględniane. Na przykład Lovisolo (2009) stanął na stanowisku, że istnienie szczególnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania to nic innego jak przejaw zamiaru ustawodawcy, by zawęzić zakres stosowania przepisów i odnieść się do „szczególnych uzgodnień”. Ponadto stwierdzono, że art. 53 konstytucji ma zbyt ogólny charakter, by wyraźnie wskazać prawo, które zostało naruszone za pomocą uzgodnienia pozwalającego uniknąć opodatkowania.

Ciekawy jest także fakt, że w kontekście debaty, którą podjęto po ogłoszeniu tych wyroków, niektórzy uczeni (Russo, 2016) twierdzili, że bardziej odpowiednią podstawą dla ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania byłby art. 41 konstytucji, który stoi na straży pewnych ogólnych zasad, jakimi muszą rządzić się „stosunki ekonomiczne”. Z jednej strony artykuł ten gwarantuje wolność inicjatywy gospodarczej i w pełni wynosi ją do rangi jednostkowego prawa, a z drugiej strony, ogranicza ją, stwierdzając, że nie może być realizowana ze szkodą dla dobra ogółu społeczeństwa.

Z tej perspektywy podatki uważa się za niezbędne władzom publicznym do realizowania ich obowiązków, a w konsekwencji unikanie ich płacenia szkodzi dobru publicznemu chronionemu konstytucją.

Ostateczny kształt terminologii artykułu również stanowił przedmiot ożywionej debaty naukowej, ponieważ mimo iż zasadniczy, obiektywny charakter przepisu nigdy nie był kwestiono-

wany, jego niejednoznaczność była postrzegana jako potencjalne źródło niepewności i niespójności w momencie, gdy byłby stosowany w praktyce.

Największy problem stanowi treść ustępu 2 oraz sposób, w jaki precyzuje znaczenie normy „brak charakteru ekonomicznego”, która stanowi podstawę ustępu 1. Zarzuty dotyczyły w szczególności faktu, że zastosowanie instrumentu prawnego wykorzystywanego w celu uniknięcia podatku nie tylko bardzo często jest zdecydowanie spójne z logiką rynkową, ale także tego, że udowodnienie w praktyce, iż transakcja dokonana w kontekście biznesowym „nie posiada charakteru ekonomicznego” może okazać się niezmiernie trudne.

Taka zawیłość jest źródłem znacznej niepewności prawa, która może doprowadzić do nieskuteczności stosowania klauzuli lub, co bardziej prawdopodobne, do istnienia klauzuli, której charakter jest tak ogólny, że potencjalnie może mieć zastosowanie do dowolnej transakcji, której wynik ekonomiczny mógł zostać uzyskany „również za pomocą innego uzgodnienia”. W efekcie, mimo iż jest to test obiektywny, a zamiar podatnika nieistotny, stosowanie GAAR może być skrajnie trudne dla administracji podatkowej i/lub bardzo obciążać podatnika, gdy przyjdzie mu wyjaśniać i uzasadniać poszczególne ustalenia.

Obszerna interpretacja przemawiająca za dążeniem do kompatybilności pomiędzy dwiema przedmiotowymi normami

Dotychczasowe omówienie pokazało, że testy proponowane we włoskiej GAAR oraz w ATAD nie są identyczne. Bez wskazania solidnych podstaw prawnych, które pozwalają stwierdzić, że włoska GAAR całkowicie pokrywa się zakresem stosowania z ATAD, można uznać, że Włochy nie dokonały satysfakcjonującej transpozycji dyrektywy.

Jak wynika z analizy, obie klauzule powołują się na odmienne koncepcje „braku charakteru ekonomicznego”. Podczas gdy włoska GAAR bazuje na „niewłaściwym wykorzystaniu ustaleń prawnych w celu uzyskania nienależnych korzyści podatko-

wych”, art. 6 ATAD opiera się na „braku uzasadnionych celów ekonomicznych odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą”.

Istnieje zatem uzasadniona obawa, że te dwa kryteria nie przystają do siebie. Wymogi testu „głównego celu” w świetle ATAD mogą zostać spełnione nawet w przypadku zaistnienia uzasadnionych celów ekonomicznych. Co więcej uzasadnione cele ekonomiczne mogą bez przeszkód współistnieć z głównym celem, jakim jest uzyskanie korzyści podatkowej, stojącej w sprzeczności z przedmiotem albo celem obowiązującego prawa podatkowego. W takim ujęciu, ponieważ wymagany jest „brak charakteru ekonomicznego”, a przyjęte ustalenia uznawane są za nieadekwatne dla osiągnięcia innych skutków gospodarczych niż uzyskanie korzyści podatkowej, włoska GAAR wymagałaby normy o wyższym standardzie i nie stanowi satysfakcjonującej transpozycji normy zawartej w dyrektywie.

Debata tocząca się wśród włoskich uczonych³² dotarła obecnie do punktu, w którym wysunięto wnioski, że przedmiotowe klauzule zapobiegające unikaniu opodatkowania można uznać za zgodne, wyłącznie wówczas, gdy zakres koncepcji „odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej” zostanie rozszerzony do tego stopnia, że obejmie „wykorzystanie niewspółmiernych lub nietypowych uzgodnień”. W rzeczy samej w większości przypadków, jeśli nie zgoła we wszystkich, uzgodnienia prawne wykorzystywane w celu uniknięcia opodatkowania są o wiele bardziej złożone niż te, które w normalnych okolicznościach posłużyłyby do osiągnięcia porównywalnych efektów ekonomicznych, nie prowadząc jednocześnie do powstania „nienależnych” korzyści podatkowych.

Tego typu rozszerzenie jest możliwe, jeśli ustępy 1 i 3 zostaną potraktowane łącznie, w wyniku czego, uzgodnień uzasadnionych celami, które nie posiadają charakteru drugorzędny (*non marginali*), nie uznaje się za nadużycie. Nawet jeśli nie jest to wyraźnie zapisane, zamiar podatnika będzie odgrywał ważną rolę w procesie podejmowania decyzji oraz oceny, jakie są główne cele

³² Stevanato (2019a). Na ten temat zob. też Liprino (2008).

uzgodnienia, a jakie mają charakter drugorzędny. W związku z tym, nawet jeśli włoska GAAR bazuje na teście obiektywnym, to byłby on w rzeczywistości porównywalny do bardziej subiektywnego testu, wynikającego z art. 6 ATAD.

Jest to także spójne z myślą, stanowiącą podstawę koncepcji nadużycia prawa w obszarze prawa prywatnego, a która przeciwdziała „nadużyciu” autonomii prywatnej, realizowanej w celu uzyskania korzyści ekonomicznych, jakie można by osiągnąć za pomocą bardziej odpowiednich uzgodnień³³.

Zgodnie z tym obszernym objaśnieniem koncepcja „braku charakteru ekonomicznego” w świetle obowiązującej obecnie włoskiej GAAR obejmowałaby zarówno w pełni fikcyjne uzgodnienia oraz przypadki, w których doszło do „nadużycia” prawa, ponieważ można było zastosować bardziej od-

³³ Inne stanowisko w debacie w zakresie tej kwestii, np. Cordeiro Guerra, Mastellone (2009, sec. 2.2): „Początkowo ISC [włoski Sąd Najwyższy] uznawał niektóre transakcje za zasadne, pod warunkiem że przepisy prawa nie wskazywały wyraźnie, iż stanowią akt unikania opodatkowania z uwagi na fakt, że swoboda zawierania umów przez strony może być ograniczana wyłącznie przez przepisy szczegółowe. W przypadku braku przepisów szczegółowych takie transakcje podpadałyby jedynie pod «klukę» w ustawodawstwie podatkowym. Według tej interpretacji podatnikom przysługiwała absolutna swoboda w zakresie stosowania struktur generujących oszczędności podatkowe – takich jak transakcje «prania dywidend» [*dividend washing*] – oraz czerpania korzyści z obniżonego ciężaru podatkowego, o ile nie istniał wyraźny zakaz, na który mogły powołać się organy podatkowe” oraz Maisto (1991), który stwierdza, że: „Orzecznictwo oraz przeważająca część literatury przedmiotowej wykluczały stosowanie zasady *fraude à la loi*, ustanowionej przez art. 1344 Kodeksu Cywilnego, w prawie podatkowym, powołując się na okoliczność, że zobowiązanie powstaje w efekcie ustalenia jego wymiaru przez urząd podatkowy (tzn. w drodze aktu administracyjnego). W rezultacie dowolne oszustwo popełnione przez podatnika nie kwalifikowałoby się jako oszustwo wobec prawa, lecz wobec fiskusa. Ponadto art. 1344 Kodeksu Cywilnego odnosi się do obchodzenia przepisów prawnych, które zabraniają podejmowania pewnych działań. Z kolei przepis prawa podatkowego ustala jedynie reżim podatkowy, obowiązujący w danym stanie faktycznym. A zatem przepis podatkowy nie zawiera żadnego zakazu”.

powiednie uzgodnienia. Dzięki temu możliwe byłoby zsynchronizowanie tego przepisu prawnego z art. 6 ATAD, zgodnie z którym nierzeczywiste ustalenia to takie, których nie poczyniono w uzasadnionym celu ekonomicznym; pomimo że dosłowna interpretacja prowadziła do użycia słowa „brak”, co umożliwiałoby uwzględnienie wyłączenie w pełni fikcyjnych ustaleń.

Zwięzłe podsumowanie wniosków: dlaczego GAAR jest źródłem niepewności i dlaczego potrzebujemy jednej klauzuli oraz jakie jest tego uzasadnienie

W 1983 r. Uckmar, ważny włoski uczyony, zdefiniował unikanie opodatkowania jako wykorzystanie obszarów, które legislator zamierzał uwzględnić, lecz nie zrobił tego z takiego czy innego powodu (Uckmar, 1983). Niemal cztery dekady po powstaniu tej definicji właściwie nic się nie zmieniło. Niepewność, towarzysząca koncepcji „unikania opodatkowania”, uwidacznia się za każdym razem, gdy są podejmowane działania w celu rozprawienia się ze schematami unikania opodatkowania, a wprowadzenie GAAR na poziomie europejskim było jedynie przyczynkiem do tego, by na nowo rozgorzała wieloletnia dyskusja, choć tym razem w nowym świetle.

Ostatecznym powodem możliwego niedopasowania lub wątpliwości, czy takie niedopasowanie istnieje, jest fakt, że granica pomiędzy unikaniem opodatkowania a uzasadnionymi korzyściami podatkowymi pozostaje rozmyta. Pomiędzy tymi dwoma kategoriami znajduje się wiele odcieni szarości, a przypisanie konkretnego uzgodnienia do jednej z nich zawsze będzie odbywać się z pewną dozą uznaniowości ze strony administracji podatkowej bądź też sądziego, jeżeli sprawa trafi do sądu administracyjnego.

Ewidentnie uwidacznia się to w momencie uznania, iż nawet jedno i to samo ustalenie może podpadać pod zakres obu tych kategorii zależnie od ogólnego kontekstu, w jakim je podjęto. Potencjalnie dowolny fakt lub dowolna okoliczność, czy to występujące po lub przed podjęciem ustale-

nia i pozostające z nim w ścisłym związku czy też nie, a także ramy czasowe – wszystko to może zostać uwzględnione w procesie analizy.

Avi-Yonah, Sartori i Marian (2011) jeszcze w 2011 r. wyjaśniali, że nie obowiązują powszechnie akceptowane definicje koncepcji uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i legalnego planowania podatkowego (ani pojęcia, do którego odnosi się niniejsze opracowanie, tzn. zasadnej korzyści podatkowej). Jednakże, podczas gdy w przypadku uchylania się od opodatkowania możliwe wydaje się stwierdzenie, że zjawisko to polega na naruszeniu litery prawa, a w większości jurysdykcji istnieją solidne podstawy pozwalające to zjawisko zidentyfikować, nie jest tak w przypadku unikania opodatkowania.

Jest to także ostateczny powód, dla którego zgodnie z włoską GAAR administracja podatkowa jest zobligowana konsultować się z podatnikiem i uwzględniać indywidualną argumentację przed poinformowaniem go o ustalonym wymiarze podatku. Choć ogólna zasada, w myśl której wymaga się, by administracja podatkowa konsultowała się z podatnikiem przed ustaleniem wymiaru podatku, nie jest ugruntowana we włoskim systemie podatkowym, art. 10-bis, ustęp 6, wymaga wystosowania formalnego żądania udzielenia wyjaśnień do podatnika, gdy zastosowanie znajduje GAAR (Tesauro, 2009, s. 170).

Te cechy charakterystyczne unikania opodatkowania sprawiają, że w każdym zaawansowanym systemie podatkowym powinna funkcjonować GAAR. Jak już wspomniano, doktryna nadużycia prawa została opracowana w kontekście prawa prywatnego, ponieważ swobody zawierania umów oraz dysponowania własnymi środkami, które leżą u podstaw systemu prawnego, zapewniają wiele możliwości uzyskania podobnych skutków gospodarczych za pomocą odmiennych uzgodnień. Ze względu na fakt, że większość ustaleń prowadzących do uniknięcia opodatkowania opiera się na koncepcjach wywodzących się z prawa prywatnego, aby zagwarantować skuteczność systemu podatkowego, konieczne jest rozszerzenie stosowalności doktryn funkcjonujących w obszarze prawa prywatnego. Zasięg swobody za-

wierania umów jest tak szeroki, że nawet bardzo obszerny zestaw szczegółowych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania nigdy nie zdołałby objąć wszystkich możliwych uzgodnień prowadzących do uniknięcia podatku (Beghin, 2012).

Argumenty przemawiające za stosowaniem GAAR nie mają wyłącznie charakteru praktycznego. Uczeni (Zimmer, 2019) utrzymują także, że ważne jest zwalczanie unikania opodatkowania, gdyż narusza równość pomiędzy podatnikami oraz zaburza efektywność na rynku, ponieważ podmioty unikające opodatkowania mogą prowadzić działalność przy niższych kosztach podatkowych niż inni.

W trakcie debaty naukowej, która poprzedziła ustanowienie włoskiej GAAR, przyznano (Beghin, 2009), że taka klauzula zawsze będzie powodować pewne tarcia z zasadą pewności prawa. Z tego właśnie względu musi opierać się na ogólnej, konstytucyjnej wartości, jaką jest „sprawiedliwość”. W porównaniu do szczegółowych przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (SAAR) szeroki zakres stosowania GAAR, który potencjalnie obejmuje wszelkie podatki i ustalenia, ma dużą szansę zwiększyć poziom równości, niwelując różnice w sposobie traktowania różnych podatników, jednakże zawsze będzie źródłem pewnego poziomu niepewności. Koniec końców ad-

ministracja podatkowa decyduje, które ustalenia stanowią nadużycie i kiedy zastosować klauzulę, co rodzi bardzo obciążające podatnika zobowiązanie udowodnienia, że do nadużycia nie doszło, prowadzące nawet do sporów sądowych.

GAAR jest powszechnie uważana za jedno z najlepszych narzędzi gwarantowania równości pomiędzy podatnikami, jednakże bez szczegółowych i jasno sformułowanych przepisów podatkowych może także stać się istotną przeszkodą w uzyskiwaniu legalnych korzyści podatkowych.

Ponadto, tak jak we wspomnianych wyrokach Sądu Najwyższego z 2008 r., w ramach debaty naukowej także wystosowano wnioski, że klauzule GAAR są formalnie zgodne z zasadą legalizmu, ponieważ ich *ratio legis* rzeczywiście ma na celu powstrzymać poważne naruszenie właśnie tej zasady legalizmu (Beghin, 2009).

Na koniec, w zakresie formy GAAR, zaproponowano, że najlepszym rozwiązaniem będzie ustanowienie przepisu ustawowego, ponieważ w większym stopniu odpowiada to konstytucyjnym zasadom legalizmu i rozdziału władz. Istotnie, choć GAAR z natury prowadzi do korzystania z szeroko zakrojonej uznaniowej władzy, ponieważ musi być zapisana jako zasada ogólna, jednocześnie zmniejsza ryzyko, że administracja podatkowa czy też sądy mogłyby przejąć inicjatywę i tworzyć własne zasady (Zimmer, 2019).

Abstract

The General Anti-Avoidance Rule Contained in the ATAD: Findings from the Italian Literature

The purpose of this contribution is to present systematically some of the main points of the Italian domestic debate on the GAAR to the international public. In particular, it provides an overview of the 'Italian perspective' on the GAAR introduced at the European level by the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD). Italy already introduced its GAAR in 2015 and, consequently, it has been considered unnecessary to amend it in light of the ATAD, thus, sparking a fervid debate on the compatibility of the two standards adopted.

Keywords: ATAD, GAAR, SAAR, abuse of law, tax avoidance, debate, Bill of Rights, transposition, Italian

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Arnold, B.J. (1995). The Canadian General Anti-Avoidance Rule, *BIT*, 6, 541.
- Avi-Yonah, R.S., Sartori, N., Marian, O. (2011). *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Aw, I. (2009). Revisiting the General Anti-Avoidance Rule in Singapore, *Sing. J. Legal Stud.*, 2, 545.
- Basilavecchia, M. (2006). Norma antielusione e “relatività” delle operazioni imponibili, *Corr. trib.*, 1466.
- Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law, *EC Tax Rev.*, 26, 3, s. 133.
- Beghin, M. (2009). L’abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente, *Corr. trib.*, 11, 823.
- Beghin, M. (2012). L’abuso e l’elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto, *Corr. trib.*, 17, 1298.
- Bizoli, G. (2017). Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, *EC Tax Rev.*, 26, 3, 167.
- Colegate-Stone, G. (2011–2012). *Is a UK Viable General Anti-Avoidance Rule Possible*, *Int’l Tax Rev.*, 22, 8, 16.
- Cordeiro Guerra, R., Mastellone, P. (2009). The Judicial Creation of a General Anti-Avoidance Rule Rooted in the Constitution, *Eur. Taxn.*, 49, 11, sec. 2.2.
- de la Feria, R. (2017). Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules, *EC Tax Rev.*, 26, 3, 110.
- Dourado, A.P. (2016). The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?, *Intertax*, vol. 44, issue 6/7, 440.
- Falsitta, G. (2018). Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell’ordinamento interno e nel sistema comunitario, *Riv. dir. trib.*, 28, 4, I, 344.
- Fibbe, G.K., Stevens, A.J.A. (2017). Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II, *EC Tax Rev.*, 26, 3, s. 153.
- Liprino, V. (2008). Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service, *Riv. dir. trib.*, II, 113.
- Lovisolò, A. (2009). L’art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle «valide ragioni economiche» tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali, *GT – Riv. giur. trib.*, 3, 216.
- Maisto, G. (1991). The abuse of rights under Italian tax law: an outline, *Intertax*, vol. 19, issue 2, s. 94.
- Mazzoni, G. (2019). A Comparison of the US Economic Substance Doctrine with Italy’s New Abuse of Law Rules: Gravitation towards Similar Outcomes?, *BIT*, 73, 5, 235.
- Pistone, P. (2007). L’elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di IVA, *Riv. dir. trib.*, IV, 17.
- Poggioli, M. (2006). La Corte di giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, *Riv. dir. trib.*, III, 107.
- Rosenblatt, P. (2014). General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries, *Series on International Taxation*, vol. 49, s. 82.
- Russo, P. (2016). Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, *Dir. prat. trib.*, I, 10001.
- Salvini, L. (2006). L’elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, *Corr. trib.*, 39, 3097.
- Stevanato, D. (2019a). La norma antielusiva è conforme alla Direttiva ATAD?, *Corr. trib.*, 7, 623.
- Stevanato, D. (2019b). The New Italian GAAR in Light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164), *Eur. Taxn.*, 59, 9, 430.
- Tesauro, F. (2009). *Istituzioni di diritto tributario – Vol. I: Parte generale* (Utet Giuridica 2017), *Rass. trib.*, 487.
- Trotter, P.D. (1989). Canada’s General Anti-Avoidance Rule, *Intertax*, vol. 17, issue 5, 180.
- Uckmar, V. (1983). General Report. W: *Tax Avoidance/Tax Evasion*, International Fiscal Association (IFA), *Cahiers de droit fiscal international*, tom 68a, 3., Tax avoidance, 23, Kluwer L. Intl.
- Weber, D. (2016). The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, *Intertax*, vol. 44, issue 2, 114.
- Zimmer, F. (2019). In Defence of General Anti-Avoidance Rules, *BIT*, 73, 4, 218.
- Zizzo, G. (2016). La nozione di abuso nell’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. W: *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, eds. E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Giappichelli.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl