

Walka z uchylaniem się od opodatkowania w Republice Czeskiej po wdrożeniu ATAD

Ladislav Hrabčák*, Michal Radvan**

Temat uchylania się od opodatkowania jest szeroko omawiany w środowisku akademickim. Biorąc pod uwagę kontekst postępującej globalizacji oraz rozwój handlu międzynarodowego, można stwierdzić, że ten problem nabrał charakteru globalnego. W związku z tym różne państwa członkowskie UE podejmują rozmaite działania, by zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania bądź całkowicie je wyeliminować. Jedną z inicjatyw podjętych przez Unię Europejską jest 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. W artykule omówiono kwestię wdrożenia tej dyrektywy w Republice Czeskiej. Dokonano oceny skuteczności walki z uchylaniem się od opodatkowania w Czechach po wdrożeniu ATAD, a jednocześnie zweryfikowano następujące hipotezy: 1) Czechy adekwatnie zharmonizowały swój porządek prawny zgodnie z literą odpowiednich dyrektyw, 2) walka z uchylaniem się od opodatkowania w Republice Czeskiej jest obecnie bardziej efektywna.

Słowa kluczowe: podatek, prawo podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, ATAD

JEL Classification: K34

* Stacjonarny doktorant na Wydziale Prawa Uniwersytetu Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach, zaoczny doktorant na Wydziale Prawa Uniwersytetu Masaryka (Republika Czeska) • ✉ ladislav.hrabcak@student.upjs.sk • ORCID: 0000-0002-4670-3399

** Doktor prawa, adiunkt, Uniwersytet Masaryka (Republika Czeska) • ✉ michal.radvan@muni.cz • ORCID: 0000-0002-9858-4555

Wprowadzenie

Podatki stanowią nieodzowny element naszego życia. Z historycznego punktu widzenia początki podatków sięgają starożytnej Grecji i starożytnego Rzymu (Babčák, 2019, s. 18–19). Kształtowanie się i istnienie obowiązku podatkowego wiążą się także z jednostkowymi wysiłkami nakierowanymi na płacenie tak niskich podatków, jak to tylko możliwe. Naszym zdaniem każdy posiada fundamen-

talne prawo, by płacić podatki wyłącznie w wymiarze zgodnym z przepisami prawa materialnego i formalnego. Niektórzy autorzy uważają to za przejaw prawa naturalnego (Čollák, 2016, s. 39–58), natomiast inni za naturalny instynkt jednostkowy (Gomułowicz, Małecki, 2008, s. 273).

Jednocześnie pomiędzy zachowaniem zgodnym z obowiązującym prawem a takim, które już poza nie wykracza, przebiega cienka granica, za którą znajduje się nadużycie prawa. Bezspornie może

mieć miejsce sytuacja, w której dana czynność jest uznawana przez organy podatkowe za nadużycie prawa bez względu na rzeczywisty zamiar podatnika. Nasuwa się tu refleksja, że, mimo iż systemy prawne państw regulują instytucje, które pozwalają na uzyskanie optymalnego poziomu zobowiązań podatkowych, doświadczenie pokazuje brak przełożenia tego w praktyce, co odbywa się ze szkodą dla osobistych i majątkowych interesów obywateli.

Uchylanie się od opodatkowania nie jest zjawiskiem rzadkim, a można nawet stwierdzić, że raczej częstym. Wraz z rozwojem handlu międzynarodowego wzrasta także liczba przypadków uchylania się od opodatkowania na całym świecie. A to – w połączeniu z rozwojem technologicznym – przyczynia się do coraz większego skomplikowania praktyk unikania opodatkowania¹, co znacznie utrudnia ich wykrywanie.

Kwestia ta nie uszła uwadze zarówno ustawodawcom krajowym, którzy próbują reagować, jak i organizacjom międzynarodowym, takim jak Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Unia Europejska (UE). Pracują one nad wypracowaniem wspólnego, skoordynowanego planu działań, które państwa członkowskie mają podjąć, by rozwiązać problem uchylania się od opodatkowania.

Obecnie można wyróżnić trzy poziomy inicjatyw ukierunkowanych na zwalczanie uchylania się od opodatkowania, a mianowicie poziom OECD, UE oraz poszczególnych państw członkowskich. Działania OECD niewątpliwie stanowią także podstawę działań UE w danym obszarze, które – w przeciwieństwie do dokumentacji OECD – są wiążące. Niemniej niektóre państwa członkowskie autonomicznie korzystają także z własnych narzędzi przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Przedmiot niniejszego opracowania jest zatem bezsprzecznie głęboko osadzony zarówno w kontekście europejskim, jak i międzynarodowym. Celem jest dokonanie oceny skuteczności walki z uchylaniem się od opodatkowania w Czechach po wdrożeniu ATAD, a jednocześnie zweryfikowanie hipotez:

1. Czechy adekwatnie zharmonizowały swój krajowy porządek prawny zgodnie z literą odpowiednich dyrektyw.
2. Walka z uchylaniem się od opodatkowania w Republice Czeskiej jest obecnie bardziej efektywna.

Aby zrealizować wskazany cel, wykorzystano kilka metod sporządzania opracowań naukowych, a mianowicie:

- analizę, co wynika z konieczności badania poszczególnych elementów rozważanych instrumentów,
- syntezę, która pozwala na sformułowanie wniosków i opinii *de lege ferenda*,
- metodę historyczną w celu przedstawienia tła historycznego wybranych instytucji prawnych,
- analizę porównawczą, umożliwiającą porównanie brzmienia przepisów ATAD z krajową wersją wdrożonej instytucji prawnej.

Biorąc pod uwagę fakt, że upłynęło stosunkowo niewiele czasu od momentu wdrożenia dyrektyw europejskich, których celem jest zwalczanie uchylania się od opodatkowania, brak jest kompleksowych prac naukowych na ten temat. Z tego także powodu zdecydowana większość z nich bazuje na obowiązującym ustawodawstwie i wybranych pozycjach literatury przedmiotowej.

Inicjatywy UE przeciwdziałające praktykom unikania opodatkowania

Jak już wspomniano, zwalczanie uchylania się od opodatkowania nie umknęło uwadze UE. Unia w dużej mierze opierała się na planie działań OECD w zakresie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (znanym jako Plan Działania BEPS)². UE jest organizacją międzynarodową

¹ W niniejszym opracowaniu terminy unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania są stosowane zamiennie.

² Choć Plan Działania BEPS stanowił radykalny zwrot w walce z praktykami unikania opodatkowania, już teraz okazuje się, że jest nieco spóźniony w stosunku do go-

o charakterze regionalnym (Mazák, Jánošíková, 2009, s. 740), jednakże poszukiwanie konsensusu w zakresie środków zwalczania uchylania się od opodatkowania na poziomie unijnym jest więcej niż pożądane. Związane jest to z faktem istnienia jednolitego rynku wewnętrznego, który należy rozumieć jako „(...) obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów” (Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 26). Wprowadzenie różnorodnych jednostronnych środków mogłoby stać się źródłem przeszkód w realizacji swobód gwarantowanych przez prawo pierwotne UE, a także przyczynić się do powstawania innych dysproporcji na rynku wewnętrznym.

Polityka podatkowa UE dzieli się na trzy obszary: opodatkowanie pośrednie, opodatkowanie bezpośrednie i wreszcie administracja podatkowa, wsparcie oraz współpraca pomiędzy państwami członkowskimi na poziomie międzynarodowym. W zakresie opodatkowania pośredniego można stwierdzić, że uzyskano pełną harmonizację zarówno VAT, ogólnego opodatkowania pośredniego, jak i cel. W przypadku innych obszarów państwa członkowskie są bardziej powściągliwe i zachowują suwerenność podatkową. Z uwagi na fakt, że obowiązuje wiele aktów prawnych, których jeśli nie głównym, to przynajmniej jednym z głównych celów jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania, naszym zdaniem formuje się czwarty obszar polityki podatkowej UE, a mianowicie klauzule przeciwdziałające unikaniu opodatkowania³. Niektórzy badacze (Bujňáková, 2017, s. 78) utrzymują, że jedną z najważniejszych i kluczowych kwestii w zakresie polityki podatkowej jest walka z uchylaniem się od opodatkowania, co tylko potwierdza nasze twierdzenia.

Zapisów legislacyjnych dotyczących poszczególnych środków zapobiegających uchylaniu się od

spodarki cyfrowej oraz zjawisk, których jest ona źródłem (OECD, 2019).

³ Jest to jedynie opinia o charakterze teoretycznym, wobec której można mieć uzasadnione zastrzeżenia, jako że wiele aktów prawnych kwalifikuje się także do zaliczenia do innych ugruntowanych już obszarów.

opodatkowania lub ograniczających to zjawisko należy doszukiwać się w prawodawstwie wtórnym, ponieważ prawo pierwotne tworzy jedynie ramy prawne i formułuje podstawowe koncepcje, które następnie są precyzowane za pomocą wtórnych aktów prawnych⁴. Kolejna część tego opracowania koncentruje się wokół 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 (ATAD).

Dyrektywa ATAD

Dyrektywa ATAD to obecnie najważniejszy przejaw dążeń UE do rozwiązania problemu uchylania się od opodatkowania, które wynikają z faktu, że podatki stanowią najistotniejszy dochód budżetów państw członkowskich (Hrabčák, 2019, s. 163–175). Nasuwa się jednak pytanie, czy jej wdrożenie nie miało jedynie za zadanie ukryć celu ustawodawstwa, które ma stworzyć grunt pod harmonizację podatku od osób prawnych i wdrożyć propozycję znaną także jako *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych* (CCCTB). Wspomniano już, że państwa członkowskie z jednej strony z niechęcią podchodzą do pełnej harmonizacji podatków bezpośrednich, jednak z drugiej strony są zainteresowane zwalczaniem praktyk unikania opodatkowania. Zatem może to być zaawansowany krok UE w stronę wprowadzenia CCCTB⁵.

Ponadto ATAD wdrożono w ramach pakietu środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania zaprezentowanego przez Komisję Europejską 28 stycznia 2016 r. (Hrabčák, 2019, s. 236–248). Oprócz tego wdrożono także Dyrektywę Rady (UE)

⁴ Zgodnie z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej prawo wtórne stanowione jest poprzez rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, rekomendacje oraz opinie. Z punktu widzenia prawa podatkowego oraz przeciwdziałania intensyfikacji uchylania się od opodatkowania szczególnie istotne będą rozporządzenia oraz dyrektywy.

⁵ Podobnego zdania jest, na przykład, F. Bonk, który stwierdza, że jest to ważny etap harmonizacji podatków od osób prawnych (Bonk, 2017, s. 880).

2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (ATAD II). Jednakże ATAD II dotyczy wyłącznie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, a inne kwestie pozostawia bez zmian⁶. Te akty prawne UE mają na celu wprowadzenie minimalnych norm ochrony interesów fiskalnych państw członkowskich, lecz w państwach tych mogą obowiązywać także bardziej restrykcyjne przepisy.

Jeśli chodzi o datę wdrożenia dyrektywy, wyznaczono ją na 31 grudnia 2018 r., a obowiązywać zaczęła od 1 stycznia 2019 r. Istnieją dwa wyjątki od tej klauzuli, a mianowicie podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych, w przypadku którego datę wdrożenia przesunięto na 31 grudnia 2019 r. (a dzień wejścia w życie przypadł na 1 stycznia 2020 r.), oraz klauzule przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych, których datę wdrożenia ustalono na 31 grudnia 2021 r., a wejść w życie mają 1 stycznia 2022 r.

W prawie podatkowym wyróżnia się dwie grupy klauzul, tzn. klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania (GAAR) oraz szczególne przepisy w zakresie przeciwdziałania nadużyciom (SAAR), które dotyczą (Radvan, 2016, s. 57):

- ograniczenia możliwości odliczania odsetek,
- podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych,
- klauzul dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych,
- klauzul przeciwdziałających rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych.

W pewnej mierze ta inicjatywa UE jest inspirowana Planem Działań BEPS opracowanym przez OECD, ale z pewnymi wyjątkami, na przykład w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych (zobacz dalej). Poszczególne rozwiązania można analizować na trzech poziomach, mianowicie:

⁶ Dyrektywa rozszerza zakres stosowalności środków związanych z rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych na relacje pomiędzy państwami członkowskimi UE a krajami trzecimi (Boháč, Hrdlička, 2018).

- na poziomie europejskim – brzmienie legislacyjne poszczególnych rozwiązań zawartych w ATAD oraz ATAD II,
- na poziomie krajowym – metody i formy⁷ wdrażania w różnych państwach członkowskich są odmienne, co może okazać się źródłem przeróżnych problemów w zakresie stosowania i interpretacji przepisów (zobacz dalej),
- praktyki sądowej – w przypadku niektórych instrumentów powstało dość bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, który również w pewnym stopniu je ukształtował.

W niniejszym tekście, który koncentruje się na poszczególnych środkach, skupiamy się na poziomie krajowym i wskazujemy formę tych środków w porządku prawnym Republiki Czeskiej. Ze względu na zakres zmian, jakie należało wdrożyć, rząd Republiki Czeskiej wprowadził „pakiet” zmian legislacyjnych do prawa podatkowego, odzwierciedlających obowiązki wynikające z ATAD. W ramach tego opracowania w uporządkowany sposób omawiamy różne narzędzia ATAD, jednakże to uporządkowanie nie zostało dokonane na podstawie znaczenia tych narzędzi.

Narzędzia przeciwdziałające uchylaniu się od opodatkowania zawarte w ATAD oraz ich wdrażanie w Republice Czeskiej

Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

Pierwsza z klauzul dotyczy ograniczenia możliwości odliczania odsetek w myśl art. 4 ATAD⁸. Transpozycji tej klauzuli dokonano ustawą

⁷ Z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jasno wynika, że o formie i metodach wdrażania dyrektyw państwa członkowskie decydują swobodnie; istotne jest osiągnięcie celu dyrektywy.

⁸ Należy dodać, że w związku z tą klauzulą powstało także obszerne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE (Štrkolec, Bonk, 2019, s. 51–59).

nr 80/2019 Sb., nowelizującą ustawę Czeskiej Rady Narodowej nr 586/1992 Sb. – ustawę o podatkach dochodowych, ze zmianami (zwaną dalej ustawą o podatkach dochodowych), która obowiązuje od 1 kwietnia 2019 r. W ramach nowelizacji ustawy o podatkach dochodowych wprowadzono art. 23e, który dotyczy ograniczenia możliwości odpisywania odsetek, a wraz z nim art. 23f, zawierający wyjątki od tej klauzuli.

Istotę tego instrumentu stanowi zasada, że nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego⁹ podlegają opodatkowaniu wyłącznie do ustawowego pułapu, który oblicza się dla celów podatkowych na podstawie wyniku finansowego przed uwzględnieniem opodatkowania, odsetek, deprecjacji i amortyzacji. Wobec tego zastosowanie tego instrumentu powoduje podwyższenie wyniku finansowego w zakresie, w jakim został przekroczony limit ustawowy.

Nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie obejmują jedynie odsetek, ale także inne koszty finansowania zewnętrznego oraz opłaty, różnice kursowe związane z kosztami pożyczkowymi, odsetki wliczone w odpłatę za wycofanie aktywów przeznaczonych na wynagrodzenia oraz inne koszty (Pejčlová, 2020). W przeciwieństwie do testu niedostatecznej kapitalizacji, wydatki te obejmują odsetki wliczane do wyceny aktywów, bez względu na to, czy koszty takie ponosi podmiot zależny czy niezależny.

Limity ustalone w ustawie o podatkach dochodowych wyznacza wyższa z następujących kwot:

- 30% wyniku finansowego przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania i deprecjacji¹⁰ lub
- 80 000 000 CZK¹¹.

Limit 80 000 000 CZK jest stosowany we wszystkich przypadkach, o ile 30% EBITDA nie przekra-

⁹ W myśl regulacji podatkowej nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego stanowi różnicę pomiędzy kwalifikującymi się do odpisania kosztami finansowania zewnętrznego a podlegającymi opodatkowaniu przychodami z odsetek.

¹⁰ W tym kontekście stosuje się termin EBITDA, z uwzględnieniem ATAD.

¹¹ Obecnie kurs 1 EUR wynosi 27 CZK.

cza tego progu. Oczywiście ograniczenie to nie ma zastosowania w przypadkach, gdy koszty takie nie przekraczają lub wynoszą 80 000 000 CZK. Kwota powyżej limitu ustawowego powiększy podstawę opodatkowania podatnika.

Niemniej jednak ustawodawca uszanował zasadę sprawiedliwości podatkowej. Wyraża ją ust. 23e(6) ustawy o podatkach dochodowych. Jeżeli różnica pomiędzy dochodem a wydatkami została powiększona z uwagi na ograniczenie możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, kwota, o którą powiększono tę różnicę, może posłużyć do zmniejszenia różnicy pomiędzy dochodem a wydatkami w kolejnych okresach rozliczeniowych lub okresach, w których podatnik składa zeznanie podatkowe. Jest to możliwe do wysokości dodatniej różnicy pomiędzy dochodem a limitem kwalifikującym nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego w danym okresie rozliczeniowym lub okresie, w którym podatnik składa zeznanie podatkowe. Jednakże prawo to nie przechodzi na następcę prawnego.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych weryfikują dwa limity uprawniające do odliczenia odsetek i kosztów powiązanych. Najpierw muszą zweryfikować poziom kapitalizacji pożyczek i kredytów hipotecznych pomiędzy podmiotami zależnymi, a następnie ustalić nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego i porównać ją z limitem ustawowym.

ATAD zawiera przepisy szczegółowe dotyczące grup, które nie zostały wdrożone ustawą o podatkach dochodowych, co oceniamy pozytywnie z uwagi na fakt, że konsolidacja opodatkowania nie jest w Czechach dozwolona. Ustawodawstwo Czech nie zawiera także przepisów wprowadzających zwolnienie z podatku przewidziane przez ATAD, które umożliwia zwolnienie z opodatkowania odsetek od pożyczek udzielonych w celu finansowania długoterminowych projektów w zakresie infrastruktury publicznej; to samo tyczy się pożyczek udzielonych przed 17 czerwca 2016 r.

Artykuł 23f ustawy o podatkach dochodowych reguluje wyłącznie podmioty, które nie podlegają powyższym ograniczeniom. Podmioty takie obejmują np. banki, firmy ubezpieczeniowe i re-

asekuracyjne, domy maklerskie. Biorąc pod uwagę powyższy opis, nie ulega wątpliwości, że ustawodawca wdrożył wspomnianą klauzulę na poziomie *de minimis*.

Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych

Przepisy w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych są zawarte w art. 23g i 38zg ustawy o podatkach dochodowych¹². Ustęp 23g(1) ustawy o podatkach dochodowych opisuje charakter podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych. W myśl tego przepisu jest to „transfer tego typu aktywów w ramach wynagrodzenia własnego za cenę wynegocjowaną przez niezależne strony w normalnych relacjach biznesowych w jednakowych lub podobnych okolicznościach” (Ustawa Czeskiej Rady Narodowej nr 586/1992 Sb. o podatku dochodowym, ze zmianami Sec. 23g(1)). Innymi słowy mamy do czynienia z fikcją sprzedaży „aktywów” samemu sobie, przy jednoczesnym respektowaniu zasad panujących na niezależnym rynku.

Podstawą opodatkowania w podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych będzie wartość rynkowa aktywów (odpowiadająca cenie, po jakiej niezależne podmioty dokonałyby transferu podobnych aktywów zgodnie z ust. 23(7) ustawy o podatku dochodowym), która ulega pomniejszeniu o odpowiedni koszt podatkowy zgodnie z art. 24 ustawy o podatku dochodowym. Wobec tego, aby uniknąć podwójnego opodatkowania, podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych będzie uznawany za nową wartość podatkową aktywów w momencie kolejnego transferu do innego państwa. Stosując stawkę podatkową na poziomie 19% podstawy opodatkowania, uzyskujemy zobowiązanie podatkowe podatnika, który dokonuje transferu aktywów za granicę.

Jeśli chodzi o zakres stosowania, ustawodawca czeski postanowił, że podatek od niezrealizo-

wanych zysków kapitałowych będzie nakładany w przypadku:

- transferu majątku podatnika podatku od osób prawnych, który jest rezydentem podatkowym Republiki Czeskiej do zakładu stałego,
- transferu majątku podatnika podatku od osób prawnych, który nie jest rezydentem podatkowym Republiki Czeskiej z zakładu stałego zlokalizowanego w Republice Czeskiej za granicę, jeśli w rezultacie transferu obowiązek podatkowy w Republice Czeskiej nie będzie obejmował dochodu wynikającego z następnego transferu w celu przekazania wynagrodzenia,
- transferu majątku związanego z transferem rezydencji podatnika podatku od osób prawnych z Republiki Czeskiej za granicę; w rezultacie transferu obowiązek podatkowy w Republice Czeskiej nie będzie obejmował dochodu uzyskanego w wyniku następnego transferu takich aktywów przeznaczonych na wynagrodzenie.

Ważnym warunkiem podkreślanym przez ustawodawcę jest to, że państwo, z którego terytorium są transferowane aktywa, musi utracić prawo do poboru podatku, co jest efektem takiego transferu (Kapoun, 2019). Utrata prawa do nałożenia podatku ma miejsce w państwach, z którymi została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, a preferowaną metodą uniknięcia tego zjawiska jest zwolnienie z podatku. W tym przypadku, choć państwo formalnie nie traci prawa do opodatkowania dochodu, zastosowanie metody zwolnienia z podatku przynosi taki rezultat.

W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o podatkach dochodowych, wprowadzającej podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych, wyjaśniono także, z jakich powodów transfer aktywów i działalności gospodarczej za granicę zostały pominięte w ramach zakresu obowiązywania podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych. Autor nowelizacji ustawy o podatkach dochodowych stwierdził, że transfer aktywów został ujęty w ramach transferu majątku podatnika. Jednak-

¹² Nowelizacja wymagana przez ATAD w związku z wprowadzeniem podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych weszła w życie 1 stycznia 2020 r.

że naszym zdaniem nie jest to w pełni prawidłowe podejście, ponieważ nie podkreśla się, że nawet przeniesienie części majątku – aktywów, powoduje nałożenie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych. Jeśli chodzi o brak kolejnych okoliczności – transferu działalności gospodarczej – argumentuje się, że podlegają one pod transfer majątku z zakładu stałego zlokalizowanego w Czechach za granicę, ponieważ transfer działalności gospodarczej z zakładu stałego prowadzi do zlikwidowania tego zakładu. W tym przypadku również nie możemy zgodzić się z tym podejściem, ponieważ zakład stały może realizować różne zadania. Jednakże, jeżeli nastąpi transfer części działalności gospodarczej, w myśl obowiązujących przepisów nie będzie możliwe opodatkowanie takiego transferu.

Fikcja sprzedaży samego siebie przez podmiot nie dotyczy podatnika, który zgodnie z oczekiwaniami może powrócić na terytorium Republiki Czeskiej w ciągu dwunastu miesięcy kalendarzowych, a transfer za granicę był powiązany z finansowaniem papierów wartościowych, aktywów stanowiących zabezpieczenie finansowe lub został dokonany w celu spełnienia odpowiednich wymogów kapitałowych narzuconych prawnie albo w ramach również przewidzianego przez prawo zarządzania ryzykiem utraty płynności¹³. Jeżeli aktywa nie powrócą do Czech, fikcja znajdzie zastosowanie w ostatnim okresie rozliczeniowym lub w okresie, za który podatnik składa zeznanie podatkowe, w którym spełniony zostanie ten warunek. Przypadki te prowadzą *de facto* do odroczenia płatności również w sytuacjach, gdy niespełnione są warunki odroczenia płatności podatkowej.

Ustawodawca czeski zezwolił także na rozłożenie płatności podatku na równe raty¹⁴. Wskazano to w art. 38zg ustawy o podatku dochodowym, zgodnie z którym na żądanie podatnika, administracja podatkowa zezwala na odroczenie części płatności podatku od niezrealizowanych zysków

¹³ Wspomniany przepis ustawy o podatkach dochodowych całkowicie odpowiada zapisowi z art. 5, ust. 7 ATAD, który przewiduje takie wyłączenie.

¹⁴ Zasadniczo wiąże się to z korektą odroczonego podatku płatnego w ratach zgodnie z art. 5 ust. 2 ATAD.

kapitałowych, który musi zostać opłacony w ciągu maksymalnie pięciu lat od terminu wymagalności podatku. Jednakże innym warunkiem koniecznym do spełnienia jest dokonanie transferu „aktywów” do innego państwa członkowskiego UE lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego¹⁵, które zawarło z Czechami lub Unią Europejską umowę o wzajemnej pomocy w odzyskiwaniu długów podatkowych, odpowiadającej zapisom Dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń.

Oczywiście rozkładanie płatności podatku na raty nie stanowi nowości w porządku prawnym Republiki Czeskiej. Artykuły 156 i 157 ustawy nr 280/2009 Sb., Kodeks Postępowania Podatkowego, ze zmianami (zwanej dalej Kodeksem Postępowania Podatkowego) regulują już taką możliwość w sensie ogólnym. Zatem rozłożenie płatności podatkowej na raty stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnych przepisów zawartych w Kodeksie Postępowania Podatkowego¹⁶. Jeśli chodzi o odsetki od odroczonej płatności podatku, prawdą jest, że nawet jeśli administracja podatkowa ma prawo żądać od podatnika ich zapłaty, istnieje też możliwość zastosowania przepisów umorzenia takich odsetek zgodnie z art. 259b i n. Kodeksu Postępowania Podatkowego.

Ogólne regulacje zawarte w Kodeksie Postępowania Podatkowego zawierają pewne różnice. Jedną polega na tym, że jeśli w ramach specjalnego porządku zostaną spełnione odpowiednie warunki, podatnik jest uprawniony do rozłożenia płatności podatkowej na raty. Inna różnica dotyczy możliwości odroczenia jedynie części niezapłaconego podatku, a nie całości. Ustawodawca wdro-

¹⁵ Typowym przykładem kraju nienależącego do UE, będącego jednocześnie stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, jest Szwajcaria, z którą Czechy łączą zażyłe stosunki handlowe.

¹⁶ W zakresie odsetek od odroczonej części podatku, mimo że organowi podatkowemu przysługuje prawo żądania ich zapłaty od podatnika, istnieje też możliwość zastosowania przepisów mówiących o ich umorzeniu zgodnie z § 259b i in. Kodeksu Postępowania Podatkowego.

żył także art. 5, ust. 4(e) ATAD, zgodnie z którym całkowite zadłużenie staje się wymagalne w przypadku nieopłacenia którejkolwiek z rat¹⁷.

W przypadku zatem niewywiązania się z obowiązków związanych z ratalną płatnością podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, decyzja w tej sprawie staje się nieskuteczna. Ponadto decyzja także staje się nieskuteczna, w przypadku gdy podatnik dokonał przeniesienia praw własności do przetransferowanego majątku oraz jeśli majątek został przetransferowany bez przeniesienia praw własności do państwa innego niż państwo członkowskie UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Celem tego przepisu jest zapobieganie nadużyciom ustanowionego w ten sposób mechanizmu. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że postanowienia ATAD nie zostały wprowadzone, gdyż dyrektywa uznaje możliwość przejścia podatnika w stan likwidacji lub ogłoszenia niewypłacalności za powód odzyskania zadłużenia podatkowego. Wynika to jednak z ogólnych przepisów zawartych w ust. 157(5), drugie zdanie, Kodeksu Postępowania Podatkowego, a w związku z tym obowiązują bez względu na brak szczególnego i wyraźnego wskazania takiej opcji.

Interesujący jest także fakt, że nowelizacja ustawy o podatkach dochodowych zakłada, że przepisy w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych zostaną wcielone do tej ustawy w systematycznym porządku (art. 23g i 23h), jednakże rzeczywista forma jest nieco inna, co naszym zdaniem nie przyczynia się do przejrzystości przepisów podatkowych, a wobec tego lepiej by było, gdyby ustawodawca zrealizował oryginalne założenie.

W zakresie spornego zakresu stosowania tego środka, który został wybrany przez ustawodawcę czeskiego, my również mamy uzasadnione wątpliwości, czy zrealizowano cel postawiony przez przepisy Unii. Jednocześnie doceniamy fakt, że wyraźnie odniesiono się do istniejących instytucji prawa podatkowego.

¹⁷ Zdecydowanie podkreśla się dyscyplinę podatkową, a ustawodawca nie przewidział żadnej możliwości wyrównania szkody w dodatkowym okresie. Jest to oczywiście zgodne z art. 3 ATAD – stanowi poszanowanie minimalnego standardu ochrony.

GAAR

Wypracowywanie GAAR w Czechach przebiegało podobnie jak w większości państw członkowskich UE, a mianowicie ustawodawstwo podatkowe przez bardzo długi czas nie zawierało ustawowej GAAR (Landgráf, 2018). Oczywiście nie wpływało to na fakt, że koncepcja zakazu nadużywania prawa w obszarze prawa podatkowego była już szeroko omawiana w orzecznictwie czeskich sądów¹⁸. Podobnie zasada przewagi treści nad formą (tzw. zasada nieformalna), która uznaje fikcyjne czynności za karalne, była także stosowana w przypadkach nadużycia prawa.

Czechy były przykładem kraju, w którym Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego pozostało bez echa w ustawodawstwie krajowym. Sytuacja uległa zmianie wraz z wprowadzeniem ATAD, ponieważ, jak już wspomniano, państwa członkowskie musiały wprowadzić ustawową GAAR.

Jako że termin transpozycji ustalono na koniec 2018 r., rząd Republiki Czeskiej przedstawił „pakiet” zmian legislacyjnych w prawie podatkowym, uwzględniających ustawową GAAR. Weszła w życie 1 stycznia 2019 r., kiedy to stała się częścią ust. 8(4) Kodeksu Postępowania Podatkowego, w następującym brzmieniu: „Administracja podatkowa nie bierze pod uwagę czynności prawnych i innych faktów o decydującym dla niej znaczeniu, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej niezgodnej z zamyśłem i celem ustawodawstwa podatkowego (Ustawa nr 280/2009 Sb., Kodeks Postępowania Podatkowego, ze zmianami, ust. 8(4))”.

W uzasadnieniu do nowelizacji Kodeksu Postępowania Podatkowego wskazano także, że jest to jedynie wyraźne ugruntowanie zakazu nadużywania prawa, które w praktyce podatkowej już istniało w orzecznictwie. Zaznaczono też, że stano-

¹⁸ Można wskazać działania decyzyjotwórcze Naczelnego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej, sprawa nr 9 Afs 57/2015 – 120), które opierają się na doktrynie nadużycia prawa Knappa oraz na orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE (Radvan, 2016, s. 57).

wi odpowiedź na prawodawstwo europejskie oraz wzrostową tendencję państw europejskich do wprowadzania ustawowych GAAR do swoich systemów prawnych.

W odniesieniu do przetransponowanego przepisu należy wskazać, że ustawodawca czeski, jak i kilka innych państw członkowskich (np. Republika Słowacka), wykroczył poza wymagania stawiane przez ATAD. Odzwierciedla to w szczególności fakt, że art. 6 ATAD dotyczy jedynie podatku dochodowego, a ustawowa czeska GAAR odnosi się do wszelkiego rodzaju podatków.

Ponadto wyrażenie „główny cel” oznacza, że klauzula ta ma zastosowanie także w przypadku, gdy transakcja ma również inny cel. Komplikuje to sytuację podatnika, który w trakcie postępowania podatkowego musi wykazać, że jeżeli transakcja realizuje kilka celów, przeważa jej cel ekonomiczny i nie wystarczy, by był on tylko jednym z celów. Należy zaznaczyć, że brzmienie czeskiej GAAR jest mimo wszystko korzystniejsze dla podatnika w porównaniu do słowackiej ustawowej GAAR¹⁹.

Klauzule CFC

Celem klauzuli dotyczącej kontrolowanych spółek zagranicznych (zwanej dalej klauzulą CFC) jest zapobieganie sytuacjom, w których spółka dominująca z siedzibą w Czechach ustanowiłaby spółkę zależną w jurysdykcji stosującej niskie lub zerowe stawki podatku, do której następnie dokonywałaby transferu zysków. Efektem tego działania byłoby uniknięcie opodatkowania w Czechach, co odbywałoby się z korzyścią dla opodatkowania wewnątrzgrupowego. Do momentu wprowadzenia tej klauzuli w Czechach opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegały jedynie udziały w zyskach wypłacane przez podatnika niebędącego rezydentem – czeskiemu rezydentowi podatkowemu, z wyjątkiem dochodu zwolnionego z po-

¹⁹ Słowacka GAAR znajduje zastosowanie, nawet jeśli jednym (i niekoniecznie głównym czy dominującym) z celów transakcji jest nadużycie prawa, i w takim przypadku transakcja nie będzie brana pod uwagę dla celów podatkowych.

datku zgodnie z ust. 19(1)(zi) ustawy o podatkach dochodowych.

Zasadniczo funkcjonuje fikcja, zgodnie z którą wyniki zagranicznej spółki kontrolowanej, w tym jej dochody, są traktowane jakby były generowane na terytorium Czech przez spółkę kontrolującą, pod warunkiem że podmiot kontrolowany nie prowadzi znaczącej działalności gospodarczej (zobacz dalej).

Klauzula CFC, o której mowa w art. 7 i 8 ATAD, została wdrożona przepisem zawartym w § 38fa ustawy o podatkach dochodowych. W kontekście implementacji, konieczne było wdrożenie do systemu prawnego koncepcji spółki kontrolowanej, podmiotu kontrolującego oraz podmiotu zależnego.

Jednostka kontrolująca jest zatem podatnikiem podatku od osób prawnych oraz rezydentem podatkowym Republiki Czeskiej, a jednocześnie spełnia warunek, że bezpośrednio lub pośrednio uczestniczy w ponad 50% kapitału zakładowego lub prawie głosu zagranicznej spółki kontrolowanej albo posiada prawo do ponad 50% jej zysków. Rezydent podatkowy Czech, posiadający zakład stały w kraju, z którym Republika Czeska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdzie metodą uniknięcia tego zjawiska jest zwolnienie z podatku, także będzie uznawany za spółkę kontrolującą (Kapoun, 2019).

Inną nowością w ustawie o podatkach dochodowych jest koncepcja podmiotów kontrolowanych. Podmioty kontrolowane to podatnicy niebędący rezydentami lub zakłady stałe, które posiadają podmiot kontrolujący w Republice Czeskiej. Zasady CFC znajdą zastosowanie do tych podmiotów, pod warunkiem że nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej²⁰, a podatek od ich dochodu w państwie ich rezydencji podatkowej musi być niższy niż połowa podatku, jaki zostałby nałożony na taki dochód rezydenta czeskiego.

²⁰ ATAD zezwala także państwom członkowskim na zastosowanie bardziej restrykcyjnych kryteriów wobec państw trzecich, które nie są stronami Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym. W Czechach nie skorzystano z tej możliwości i w stosunku do tych krajów przyjmuje się takie samo podejście.

Jak już wspomniano, zasada ta koncentruje się przede wszystkim na rajach podatkowych, znajdujących się poza UE. Jednakże należy zauważyć, że niektóre państwa członkowskie UE (np. Cypr, Malta i inne) również uważa się za raje podatkowe. Należy kompleksowo ocenić, czy w bieżącym przypadku jest to raj podatkowy, czy też nie. Oznacza to, że decydująca będzie tu nie tylko stawka podatku, ale także inne korzyści, jakich państwo udziela w różnych formach (np. wakacje czy ulgi podatkowe) (Brychta, 2019). Zakład stały może być uznawany za podmiot kontrolowany dla wskazanych celów²¹.

Katalog terminologiczny ustawy o podatkach dochodowych został rozszerzony także o podmioty zależne. Podmioty zależne to jednostki powiązane kapitałowo²² lub takie, w których jedna osoba jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu. Podmioty zależne mogą być osobami prawnymi lub fizycznymi i nie ma znaczenia, czy są rezydentami podatkowymi Czech, czy nie.

Widzimy zatem, że ustawodawca trzymał się brzmienia ATAD w zakresie ustanawiania minimalnych limitów kontroli nad jednostką kontrolowaną i nie wdrożył bardziej restrykcyjnych zasad w tym zakresie.

W ten sposób stworzono możliwość włączenia działalności zagranicznej spółki kontrolowanej w podstawę opodatkowania spółki kontrolującej, która jest rezydentem podatkowym Czech, i opodatkowania różnicy wynikającej z zastosowania różnych stawek podatkowych także w Republice Czeskiej. Ustawodawca, respektując ATAD, zapewnił, że chodzi o odsetki, opłaty licencyjne, dywidendy oraz dochód ze sprzedaży towarów i usług pomiędzy podmiotami zależnymi przy niewielkiej lub zerowej wartości dodanej. Jest to pozaksięgowa korekta zysku lub straty podmiotu kontrolują-

²¹ Zakład stały także musi spełniać wymóg nieprowadzenia znaczącej działalności gospodarczej, lecz w praktyce będzie to wyjątkowe zjawisko, ponieważ zakład stały nie powstałby, gdyby nie prowadził znaczącej działalności gospodarczej i funkcjonował jedynie jako pusty podmiot.

²² Podmioty, w których osoba uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w co najmniej 25% kapitału lub prawa głosu.

cego w odniesieniu do dochodu biernego²³ podmiotów kontrolowanych (Kapoun, 2019). Należy dodać, że ATAD zapewnia możliwość wyboru spośród dwóch korekt, ścisłej kalkulacji przychodu dla celów podatkowych lub zasady ogólnej – przychód z transakcji stanowiących nadużycie prawa. Z powyższego jasno wynika, że wybrano pierwszy wariant. Takie rozwiązanie oceniamy bardzo pozytywnie, zważywszy na fakt, że gdyby wybrano drugą opcję, mogłaby być nadużywana przez władze podatkowe w postępowaniach podatkowych. Krok ten zwiększa poziom pewności prawa z punktu widzenia podatnika, ponieważ eliminuje potencjalne problemy w zakresie interpretacji i stosowania.

Naszym zdaniem instrument ten przyczyni się do zredukowania liczby firm wykorzystujących „puste” podmioty, nieprowadzące działalności gospodarczej, w celu zminimalizowania swoich zobowiązań podatkowych. W związku z tym doceniamy także fakt, że zakres dochodu, który zostanie włączony do podstawy opodatkowania spółki dominującej, nie będzie obejmował innych dochodów, ponieważ prowadziłyby to do powstania wewnętrznych niespójności z wymogiem, że podmiot zależny nie może prowadzić znaczącej działalności gospodarczej, która mogłaby generować taki dochód.

Dyrektywa ATAD zezwala także państwom członkowskim UE na wprowadzenie wyjątków od stosowania klauzuli CFC, ale ustawodawca czeski nie skorzystał z tej możliwości. Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w tej części artykułu, pragniemy zauważyć, że Republika Czeska wprowadziła jedynie minimalny standard wymagany przez prawo europejskie.

Zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych

Oryginalne brzmienie art. 9 ATAD nie było wystarczające, dlatego wdrożono ATAD II, która do-

²³ Oprócz dochodu biernego obejmuje to także dochód z różnorodnych transakcji fikcyjnych.

dała klauzulę przeciwdziałającą rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych w art. 9a i 9b. Przed nowelizacją klauzula przeciwdziałająca rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych obejmowała jedynie kwestię podwójnego odliczenia, tzn. przypadki, w których pewne odliczenie (zwykle w formie wydatku) za tę samą okoliczność było wykorzystywane jednocześnie w dwóch państwach (Kouba, 2017).

Warto rozważyć i przedyskutować charakter rzeczony klauzuli. W opinii naszej, jak i innych ekspertów (Kouba, 2017) nie jest to przepis merytoryczny, a raczej kolizyjny. Stanowisko to może uzasadniać fakt, że celem tej klauzuli jest pogodzenie kolizyjnych sytuacji w zakresie odliczeń podatkowych.

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych mogą pojawić się w wyniku zastosowania zasad obowiązujących w poszczególnych systemach podatkowych, odmiennej kwalifikacji prawnej, zastosowania instrumentów finansowych lub obecności zakładu stałego. Kolizja odmiennego ustawodawstwa oraz zawartych w nim zasad może prowadzić do powstania korzyści podatkowej w różnych formach (np. podwójne obniżenie podstawy opodatkowania tym samym wydatkiem).

Klauzula jest stosowana w relacjach pomiędzy podmiotami zależnymi, które dla celów klauzuli CFC będą rozumiane jako podmioty zależne pod warunkiem uczestnictwa w co najmniej 50% kapitału zakładowego, praw głosu lub zysku, a także pomiędzy innymi podmiotami powiązаныmi i podmiotem prawnym oraz jego zakładem stałym.

Mogą zaistnieć trzy sytuacje, w których konieczne jest zwiększenie wyniku ekonomicznego lub różnicy pomiędzy przychodami a wydatkami przez wzgląd na odmienną kwalifikację prawną²⁴:

- podwójne odliczenie – jest to sytuacja, w której jakaś okoliczność obniża podstawę opodatkowania podmiotów zależnych kil-

kukrotnie, a podstawa opodatkowania tych osób odpowiednio się nie zwiększa,

- odliczenie bez ujęcia w dochodzie – gdy płatność przekazana przez jeden podmiot zależny drugiemu powoduje obniżenie podstawy opodatkowania, a jednocześnie podstawa opodatkowania drugiego podatnika nie zwiększa się,
- importowane rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych – oznaczają sytuację, w której okoliczność, która obniża zysk lub stratę albo różnica pomiędzy dochodem a wydatkami podmiotu zależnego stanowi źródło innej okoliczności, która obniża podstawę opodatkowania innego podmiotu zależnego w powyższych przypadkach.

Niektóre przypadki opisano w ustawie o podatkach dochodowych jeszcze przed nowelizacją wymaganą w związku z wdrożeniem ATAD i ATAD II. Możemy wskazać ust. 19(1)(zi) ustawy o podatkach dochodowych, który nie zezwala spółce dominującej na skorzystanie ze zwolnienia w przypadku posiadanego udziału w spółce zależnej w wybranych krajach (o czym była mowa wcześniej).

Ponieważ należało dokonać transpozycji ATAD w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych do 31 grudnia 2019 r., a w zakresie rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych do 31 grudnia 2021 r., można stwierdzić, że ustawodawca czeski z wyprzedzeniem spełnił te wymagania i wprowadził minimalny standard w tym zakresie.

Wnioski

Dyrektywa w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania została już wdrożona w Republice Czeskiej. W związku z tym w niniejszym artykule opisano stan po wdrożeniu ATAD. Podjęto w nim także próbę kompleksowego zaprezentowania problemu środków zwalczania uchylania się od opodatkowania, a celem było dokonanie oceny skuteczności walki z uchylaniem się od opo-

²⁴ Konkretnie przypadki będą zależały głównie od różnic w ustawodawstwie obowiązującym w Republice Czeskiej i w innych krajach.

datkowania w Republice Czeskiej po wdrożeniu ATAD oraz zweryfikowanie postawionych hipotez. W odniesieniu do hipotez wyciągnięto następujące wnioski:

1. Czechy adekwatnie zharmonizowały swój porządek prawny zgodnie z literą odpowiednich dyrektyw

Synteza wiedzy, jaką zdobyliśmy dzięki analizie poszczególnych instrumentów, pozwoliła nam wyciągnąć wnioski, że ustawodawca czeski przeważnie dostosowywał przepisy dotyczące wielkości wspomnianych rozwiązań w zakresie *de minimis*. Jednakże nie jest tak w przypadku GAAR, ponieważ w tym zakresie ustawodawca wprowadził bardziej restrykcyjną klauzulę, mającą na celu zapobieganie nadużyciom prawa. Jednocześnie w przypadku podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych mieliśmy uzasadnione wątpliwości, czy wprowadzono choć minimalny standard ochrony zgodnie z art. 3 ATAD.

2. Walka z uchylaniem się od opodatkowania w Republice Czeskiej jest obecnie bardziej efektywna

W zakresie skuteczności omawianych instrumentów należy wskazać, że za mało czasu upłynęło od ich wdrożenia, by można było przedstawić znaczące stanowisko w tym względzie. Jednakże musimy też pokrótce wspomnieć, że klauzule te z pewnością posiadają potencjał i nie stanowią jedynie wyrazu ambicji, by ograniczyć zjawisko uchylania się od opodatkowania. Mimo to możemy bez wahania stwierdzić, że uchylanie się od opodatkowania nigdy nie zostanie w pełni wyeliminowane, nawet dzięki tym środkom.

Podziękowania

Artykuł ten stanowi częściowy efekt realizacji projektu MUNI/A/1471/2019.

Abstract

Post-ATAD Fight against Tax Evasion in the Czech Republic

The topic of tax evasion is a much-debated issue in the scientific community. In the context of the process of globalisation and the development of international trade, it can be stated that this problem has taken on a global dimension. For this reason, different Member States take different measures to prevent or eliminate tax evasion. The European Union is also such a case in the field. One of these initiatives is the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. This Directive is intended to contribute to this ambitious goal. The paper discusses its implementation in the Czech Republic. The aim of this paper is to evaluate the effectiveness of post-ATAD fight against tax evasion in the Czech Republic, while verifying the hypotheses: a) the Czech Republic has adequately harmonised its national legal order under the relevant Directives; b) the fight against tax evasion is currently more effective in the Czech Republic.

Keywords: tax, tax law, tax avoidance, tax evasion, ATAD

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Babčák, V. (2019). *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: Epos.
- Boháč, R., Hrdlička, L. (2018). *Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky*, www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=242158 (dostęp: 20.03.2020).
- Bonk, F. (2017). *Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnosťami a nevyhnutnosť jej implementácie* (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v EÚ)?, *Justičná Revue*, 69, č. 6–7, s. 868–880.
- Bujňáková, M. (2017). *Daňové úniky – Môžeme im predchádzať alebo ich akceptovať?* (s. 77–85), w: *Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnosťami*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Brychta, I. (2019). *Nová pravidla proti vyhýbaní se daňovým povinnosťami*, www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=260907&rez=0&q=ivan%20brychta (dostęp: 20.03.2020).

- Čollák, J. (2016). Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu (s. 39–58), w: *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2008). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Hrabčák, L. (2019). Iniciatívy EÚ pri eliminácii daňových únikov (s. 236–248), w: *Olomoucké právnické dny 2019. Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense.
- Hrabčák, L. (2019). Reforma systému DPH v Európskej únii – „revolúcia“ alebo len „evolúcia“ (s. 163–175), w: *III. SLOVENSKO – ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Kapoun, V. (2019). *Změny ve zdaňování v návaznosti na implementaci ATAD – exit tax a CFC pravidla*, www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=263286 (dostup: 20.03.2020).
- Kouba, S. (2017). *Směrnice o zamezení vyhýbaní se daňovým povinnostem*, www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=236764&rez=0&q=Ing.%20Mgr.%20Stanislav%20Kouba (dostup: 20.03.2020).
- Landgráf, R. (2018). Obecné pravidlo proti zneužívaniu daňového režimu: jak jej chápat, aplikovat a co přinese nového?, *e-Bulletin Komory daňových poradců*, roč. 7, č. 8.
- Mazák, J., Janošíková, M. (2009). *Základy práva Európskej únie*. Bratislava: IURA EDITION.
- OECD. (2019). „Tax and Digitalisation“, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation.pdf (dostup: 20.03.2020).
- Pejčlová, M. (2020). *Další omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů*, www.bnt.eu/cs/zpravy/pravni-novinky/2909-another-limited-deductibility-of-exceeding-borrowing-costs-in-czechia?layout=bnt:news%20 (dostup: 20.03.2020).
- Radvan, M. et al. (2016). *Důchodkové daně*. Brno: Masarykova Univerzita.
- Štrkolec, M., Bonk, F. (2016). Thin Capitalization Rules in the Current Slovak Income Tax Law, s. 51–59, w: *Publiční je financy i nalogovoje pravo: ežegodnik: Anti-tax Avoidance Rules in the Countries of the Central and Eastern Europe*, Voronež.



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