

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych – wdrożenie w Republice Czeskiej

Jiří Kappel*

W artykule przedstawiono ogólny zarys zasad opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych, wprowadzonego do czeskiego prawa podatkowego w wyniku wdrożenia dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, oraz omówiono związane z tym aspekty teoretyczne i praktyczne. Autor postawił wstępną hipotezę, zgodnie z którą czeskie zasady opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych mogą skutecznie przeciwdziałać zawieraniu niektórych transakcji, w wyniku których dochodzi do uniknięcia opodatkowania, a mimo to pozostają proporcjonalne.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych, dyrektywa w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

JEL Classification: K34

* Mgr inż., doktorant • Uniwersytet Masaryka (Republika Czeska);
współnik zarządzający w kancelarii prawa międzynarodowego •
✉ kappel@mail.muni.cz • ORCID: 0000-0003-1619-1692

Wprowadzenie

Koncepcja opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych, tj. opodatkowanie przeniesienia aktywów za granicę bez zmian w strukturze własności, została wprowadzona do czeskiego prawa podatkowego dopiero niedawno w wyniku transpozycji dyrektywy w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania¹ (dalej

¹ Dyrektywa Rady (UE) z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (nr 2016/1164 ze zm.).

zwanej ATAD). W przeszłości w Republice Czeskiej nie obowiązywała żadna zasada opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych ani inne podobne rozwiązania, nawet transponowana zasada dotycząca takiego opodatkowania – z uwagi na przepisy przejściowe – mogła zostać wykorzystana dopiero niedawno. Dlatego też nie istnieje praktyka stosowania podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, który został już upubliczniony, i niewiele jest pozycji literatury krajowej omawiających temat ten.

W związku z tym w niniejszym artykule przedstawiono wstępny opis wdrożenia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w Re-

publice Czeskiej oraz omówiono związane z tym zagadnienia teoretyczne i praktyczne. Do celów niniejszego artykułu postawiono wstępną hipotezę, zgodnie z którą czeskie zasady opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych stanowią skuteczne narzędzie przeciwdziałania zawieraniu niektórych transakcji, w wyniku których dochodzi do uniknięcia opodatkowania, a mimo to pozostają proporcjonalne.

W artykule wykorzystano metody naukowe opisu czeskiej transpozycji oraz analizy krytycznej w celu określenia konsekwencji stosowania rzeczonych przepisów, a także syntezy, która ma posłużyć do sformułowania wniosków w zakresie ich skuteczności i proporcjonalności.

Wdrożenie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w Czechach

Zgodnie z art. 5 ATAD, ustawa o podatkach dochodowych² – w par. 23g i 38zg – wprowadza opodatkowanie przeniesienia aktywów bez zmian w strukturze własności, tj. podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych. Celem zastosowania tego rozwiązania jest zapobieganie unikaniu opodatkowania poprzez przeniesienie aktywów w ramach jednego podmiotu lub przez jeden podmiot z Republiki Czeskiej do innej jurysdykcji nakładającej mniejsze obciążenia podatkowe, w której zyski kapitałowe mogą potencjalnie zostać zrealizowane. W takim wypadku Republika Czeska straciłaby prawo do opodatkowania realizacji takich zysków.

Porównując art. 5 dyrektywy ATAD oraz odpowiednie przepisy upd można uznać, że transpozycja została ograniczona do minimum, w związku z czym wydaje się, że nie powinna być skomplikowana. Jednakże poniższa dogłębniejsza analiza prowadzi do odmiennych wniosków.

² Ustawa nr 589/1992 Coll. o podatkach dochodowych, ze zmianami (dalej upd).

W przeciwieństwie do większości przepisów wprowadzonych na podstawie ATAD zasady opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych znajdują zastosowanie do okresów podatkowych rozpoczynających się 1 stycznia 2020 r. i później³. W związku z tym ich potencjalne skutki zostaną odzwierciedlone dopiero w zeznaniach podatkowych przedłożonych władzom podatkowym 1 marca lub 1 lipca 2021 r., a póki co zainteresowane strony mają minimalne doświadczenia praktyczne w zakresie jej stosowania. Jednakże na początku 2021 r. organy podatkowe wydały niewiążącą interpretację w zakresie środków stosowanych na gruncie ATAD, w tym również opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych⁴.

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych i zdarzenia je inicjujące

Zgodnie z par. 23g ust. 1 upd opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych stosuje się wyłącznie dla celów podatku dochodowego od osób prawnych i może znaleźć zastosowanie w przypadku przeniesienia aktywów w ramach trzech alternatywnych zdarzeń podatkowych, które omówiono poniżej. Ponadto należy podkreślić, że jeśli wystąpi jedno z tych zdarzeń, przeniesienie aktywów zostanie uznane za sprzedaż składnika aktywów sobie samemu za cenę, którą ustaliłyby niepowiązane podmioty w ramach zwykłego obrotu handlowego w takich samych lub podobnych warunkach.

Pierwszym z tych zdarzeń zdefiniowanych w par. 23g ust. 2 lit. a upd jest przeniesienie akty-

³ Zgodnie z aktem transponującym nr 80/2019 Coll. przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania obowiązują w odniesieniu do okresów podatkowych rozpoczynających się 1 kwietnia 2019 r. lub później, z dwoma wyjątkami, tj. przepisami w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych oraz rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

⁴ Informacje Dyrekcji generalnej ds. finansowych z dnia 19 stycznia 2021 r. (nr 54816/20/7100-40113-207118).

wów z siedziby głównej czeskiego podatnika podatku od osób prawnych do jego zakładu stałego zlokalizowanego za granicą, jeżeli zastosowanie znajduje metoda zwolnienia w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodów uzyskanych z późniejszego przeniesienia tego składnika aktywów.

Porównując powyższe przepisy z art. 5 ust. 1 lit. (a) ATAD, wydaje się oczywiste, że transpozycja czeska stosuje podobny warunek oparty na metodzie zwolnienia, natomiast ATAD wykorzystuje utratę prawa do opodatkowania. Można jednak zasadnie twierdzić, że nawet w przypadku zastosowania metody zwolnienia Republika Czeska, tj. państwo siedziby głównej, nie traci formalnie prawa do nałożenia opodatkowania, a jedynie jest zobowiązana odpowiednią umową o unikaniu podwójnego opodatkowania do odstąpienia od tego prawa (Pelc, 2021). W związku z tym nasuwają się pytania raczej natury teoretycznej, czy ta część czeskiej transpozycji nie narusza w niezasadny sposób międzynarodowego zobowiązania Republiki Czeskiej do stosowania metody zwolnienia, który nakładają na nią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Boháč, Hrdlička, 2018), oraz w jaki sposób konflikt ten zostanie rozstrzygnięty w praktyce i na drodze sądowej.

Ponadto, jeżeli nie została zawarta umowa o podwójnym opodatkowaniu z państwem, w którym znajduje się wspomniany zakład stały, dochód z późniejszego przeniesienia aktywów z zagranicznego zakładu stałego zostanie uwzględniony w standardowej podstawie opodatkowania siedziby, a zatem podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie będzie miał zastosowania. Niezależnie od tego można zasadnie założyć, że ta część transpozycji podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinna wzbudzać wątpliwości, ponieważ przeniesienie aktywów do zagranicznych zakładów stałych z czeskiej siedziby głównej jest stosunkowo rzadkie, a Republika Czeska zawarła jedynie nieznaczną liczbę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przy użyciu metody zwolnienia, np. z Włochami, Niemcami, Grecją, Hiszpanią, Szwecją i Zjednoczonym Królestwem (Bureš, 2019).

Drugie zdarzenie podlegające opodatkowaniu stanowi przeniesienie aktywów z czeskiego zagranicznego zakładu stałego do innego zakładu stałego lub do siedziby głównej, jeżeli późniejsze przeniesienie aktywów nie podlegałoby opodatkowaniu w Republice Czeskiej. Podczas gdy par. 23g ust. 2 lit. b upd wydaje się niemal dosłowną transpozycją art. 5 ust. 1 lit. (b) ATAD, należy podkreślić, że zgodnie z czeskim prawem handlowym, przedsiębiorstwa są uważane za aktywa zbiorcze, a zatem przepis ten pośrednio dokonuje transpozycji również art. 5 ust. 1 lit. (d) ATAD⁵.

Wreszcie trzecim zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu jest przeniesienie aktywów związane z transferem miejsca zamieszkania czeskiego podatnika za granicę, jeżeli późniejsze przeniesienie aktywów nie podlegałoby opodatkowaniu w Republice Czeskiej. W tym aspekcie odpowiedni przepis zawarty w par. 23g ust. 2 lit. c upd w praktyce stanowi dosłowną transpozycją art. 5 ust. 1 lit. (c) ATAD. Należy jednak zauważyć, że sytuacja może być dość skomplikowana, jeśli zakład stały pozostaje w Republice Czeskiej. W tym przypadku konieczne byłoby przeanalizowanie profilu działalności oraz profilu ryzyka zakładu, a także dokonanie oceny, czy aktywa zostały przeniesione za granicę w sposób potwierdzony administracyjnie, np. do celów księgowych, oraz czy *de facto* to nastąpiło, czy zakład pozostał w Republice Czeskiej.

Należy podkreślić, że pojęcie aktywów jest interpretowane szeroko i obejmuje także pozycje nieujęte w rachunkach księgowych lub na kontach pozabilansowych zgodnie z czeskimi standardami rachunkowości, np. niektóre wartości niematerialne. Ponadto wspomniane niewiążące wytyczne interpretacyjne organów podatkowych dotyczące ATAD stanowią, że nawet transfery dokonywane w ramach wkładu lub konwersji transgranicznej podlegają opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku braku zmian w strukturze własności.

⁵ Zob. komentarz do ust. 501 i 502 Kodeksu cywilnego w Lavický (2014).

Odstąpienia od opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych

Zgodnie z art. 5 ust. 7 ATAD w ust. 3 i 4 par. 23g upd przewidziano wyjątki od opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych. Odnoszą się one do przypadku przeniesienia aktywów w związku z finansowaniem dotyczącym papierów wartościowych, a także aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie oraz w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością w myśl przepisów prawa. W takich przypadkach nie nakłada się podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, jeżeli można zasadnie założyć, że aktywa zostaną przeniesione z powrotem do Republiki Czeskiej w ciągu 12 miesięcy. Ponadto przepisy transponujące wyraźnie stwierdzają, że jeżeli nie dojdzie do przeniesienia aktywów z powrotem do Republiki Czeskiej, uznaje się, że zdarzenie podlegające opodatkowaniu zaistniało w ostatnim okresie podatkowym, w którym warunek przeniesienia z powrotem mógłby zostać spełniony. Wyjaśnienie to ogranicza niepewność prawną co do tego, czy podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinien zostać nałożony w okresie podatkowym, w którym doszło do faktycznego przeniesienia z Republiki Czeskiej.

Wartość przeniesionych aktywów do celów podatkowych

Podczas gdy art. 5 ust. 5 ATAD stanowi, że wartość ustalona do celów opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych przez państwo członkowskie, z którego przeniesiono aktywa, zostanie wykorzystana jako wartość początkowa aktywów do celów podatkowych w docelowym państwie członkowskim, chyba że wartość ta nie odzwierciedla wartości rynkowej; przepisy transponujące paragrafu 23g ust. 5 upd pozornie upraszczają tę kwestię, wykorzystując wartość

rynkową od razu. Jednakże dwa państwa członkowskie mogą prezentować dalece odmienne stanowisko w zakresie ustalenia godziwej wartości rynkowej, a zatem przepis ten może prowadzić do zwiększonej liczby potencjalnych sporów, zamiast im zapobiegać. Ponadto ta prawdopodobnie uzasadniona zmiana może odwrócić sytuację dotyczącą ciężaru dowodu. Standardowo w ramach ATAD przyjęta wartość początkowa byłaby *prima facie* wystarczająca, chyba że zostanie zakwestionowana przez organ podatkowy z uzasadnionych przesłanek. Natomiast w myśl czeskich przepisów transponujących, ciężar dowodu mógłby spoczywać bezpośrednio na podatniku, który byłby przede wszystkim zobowiązany do udowodnienia, że cena początkowa jest zgodna z wartością rynkową składnika aktywów.

Należy też podkreślić, że przepis ten będzie miał zastosowanie tylko wtedy, gdy przeniesienie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych w państwie członkowskim, z którego następuje transfer. Oznacza to, że nawet gdyby przeniesienie podlegało opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych w państwie trzecim, cena początkowa byłaby ustalana zgodnie ze standardowymi zasadami upd w zakresie określenia wartości początkowej (Kapoun, 2019). W tym przypadku odpowiednie odpisy amortyzacyjne, rezerwy itp. stosowane w transferującym państwie trzecim byłyby brane pod uwagę w Republice Czeskiej, co mogłoby prowadzić do nierównomiernego traktowania.

W związku z tym czeski mechanizm przyspieszający okazuje się jeszcze bardziej problematyczny niż niekompletne rozwiązanie zaproponowane w ATAD. Ponadto nierówne traktowanie państw trzecich może budzić wątpliwości co do zgodności czeskich przepisów odnoszących się do opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych z zasadą zdolności do płacenia oraz co do tego, czy przepisy te nie naruszają pierwotnego prawa UE, w szczególności zasady swobody przepływu kapitału (Haslehner i in., 2020; Pinetz, Schaffer, 2014).

Odroczenia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych

Zgodnie z art. 5 ust. 2, 3 i 4 ATAD, w par. 38zg upd przewidziano alternatywę dla opłacenia podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych od razu przy rozliczaniu standardowej deklaracji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, tj. wystąpienie z wnioskiem o rozłożenie na raty płatności zobowiązania podatkowego w części odpowiadającej obciążeniu podatkiem od niezrealizowanych zysków kapitałowych na okres maksymalnie pięciu lat. W tym podejściu najwyraźniej nie rozróżnia się ustanowienia wymiaru podatku od jego odzyskania. W związku z tym nie jest możliwe odroczenie opodatkowania do momentu rzeczywistej realizacji, co przewiduje orzecznictwo dotyczące National Grid Indus (Letizia, 2020).

Należy zauważyć, że to alternatywne rozwiązanie dostępne jest jedynie w przypadku przeniesienia aktywów do innych państw członkowskich lub do innego państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które zawarło z Republiką Czeską lub Unią Europejską porozumienie w sprawie wzajemnej pomocy w odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych. W związku z tym odroczenie płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie jest możliwe w odniesieniu do przeniesienia aktywów do innych państw trzecich, niezależnie od tego, czy zawarto odpowiednie porozumienie w sprawie wzajemnej pomocy. Można zasadnie twierdzić, że tego typu podejście zdecydowanie wykracza poza to, co można uznać za proporcjonalne z punktu widzenia swobodnego przepływu kapitału, niezależnie od tego, czy jest zgodne z ATAD (Peeters, 2017). Teoretycznie takie rygorystyczne podejście mogłoby zostać w pewnym stopniu złagodzone, jeżeli organy podatkowe byłyby skłonne do przyznawania w takich sytuacjach standardowych odroczeń podatkowych, które zostały skodyfikowane w Kodeksie postępowania podatkowego. Należy jednak zauważyć, że w przeciwieństwie do odroczeń w zakresie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych,

które są ściśle regulowane, nie ma obowiązku przyznawania takich standardowych odroczeń, a organy podatkowe mogą wedle uznania określić warunki, jakie należy spełnić, by je uzyskać.

Ponadto organy podatkowe mogą uzależnić odroczenie płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych od zapewnienia zabezpieczenia w odpowiedniej formie, jeżeli uznają, że zachodzi ryzyko, że ta część podatku nie zostanie zapłacona. Można pokusić się o stwierdzenie, że w tym względzie swoboda administracyjna jest być może zbyt duża (Spindler-Simander, Wohrer, 2018; Potgens i in., 2016), co stoi w sprzeczności zarówno z krajową, jak i unijną zasadą pewności prawa (o czym traktuje pkt 90 Wyroku ETS z dnia 12 lipca 2001 r., C-157/99, *Smits en Peerbooms*), a zatem należy ten przepis interpretować w myśl zapisu ATAD o brzmieniu „dające się wykazać i realne ryzyko nieodzyskania należności” oraz odpowiedniego prawa pierwotnego, aby dzięki temu uniknąć nakładania nadmiernych wymagań w zakresie udzielania gwarancji. Można założyć, że jeżeli podatnik nie spełnia wymogów przyznania odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, standardowe odroczenie, jeżeli w ogóle zostanie przyznane, będzie niemal na pewno obłożone warunkiem udzielenia zabezpieczenia. Ponadto czeskie przepisy wdrażające opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wprowadzają możliwość naliczenia odsetek od kwoty odroczonego podatku w wysokości odpowiadającej połowie standardowej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 8% + dwutygodniowa stopa repo Czeskiego Banku Narodowego.

Zgodnie z art. 5 ust. 4 ATAD odroczenie zostanie cofnięte, a podatek staje się natychmiast wymagalny, jeżeli składnik aktywów zostanie zbyty lub przeniesiony do innego państwa zgodnie z par. 38zg ust. 4 upd. Ponadto odroczenie zostanie również cofnięte w przypadku likwidacji i upadłości, zgodnie ze standardowymi zasadami dotyczącymi odroczeń zapisanymi w par. 157 Kodeksu postępowania podatkowego. Jednak par. 38zg ust. 3 lit. a upd odbiega od ATAD, stwierdzając, że odroczenie zostanie cofnięte, jeżeli podatnik nie dotrzyma terminu płatności którejkolwiek z rat. Cho-

ciaż przepis ten pozostaje w zgodzie z krajową praktyką w zakresie odroczeń, jest on niewątpliwie bardziej surowy niż zasada zawarta w ATAD, która pozwala naprawić sytuację w rozsądnym terminie nieprzekraczającym 12 miesięcy. Podczas gdy krajowi ustawodawcy, a raczej Ministerstwo Finansów, które opracowało akt transponujący, uzasadniały, że zgodnie z art. 3 ATAD przewiduje się wprowadzenie jedynie minimalnych środków ochrony i możliwe byłoby przyjęcie bardziej rygorystycznych przepisów, można zasadnie twierdzić, że natychmiastowe cofnięcie wykracza poza środki, które można uznać za proporcjonalne, a zatem stoi w sprzeczności z prawem pierwotnym (Haslehner i in., 2020; Kananoja, 2020).

Wnioski, skuteczność i proporcjonalność wdrożonych rozwiązań

W odniesieniu do skuteczności transpozycji przepisów o opodatkowaniu niezrealizowanych zysków kapitałowych należy zauważyć, że brak jest dostępnych danych dotyczących skali transferów aktywów bez zmiany struktury własności w celu uniknięcia opodatkowania w Republice Czeskiej. W perspektywie krótkoterminowej wzrost znaczenia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych może być spowodowany obecną popandemiczną sytuacją i związanym z tym wzrostem przypadków niewypłacalności w wyniku stopniowego wycofywania przez rządy środków pomocowych, które miały na celu ustabilizować gospodarkę. Dalsza intensyfikacja konsolidacji światowej i wewnętrznej, której można niebezzasadnie oczekiwać, może skłonić grupy zagraniczne do wycofywania się z rynków lokalnych i poszukiwania najbardziej efektywnych pod względem podatkowym metod realizacji takich zamiarów. Ponieważ Republika Czeska stosuje metodę zaliczenia w niemal wszystkich swoich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, można założyć, że przeniesienie aktywów z czeskiej siedziby głównej do zagranicznego zakładu stałego raczej w rzadkich przypadkach spowoduje naliczenie podatku od niezrealizowa-

nych zysków kapitałowych. Natomiast przeniesienie aktywów z czeskiego stałego zakładu za granicę nie przebiega na podobnych warunkach, a tego typu zakłady są praktycznie normą w niektórych branżach, np. w sektorze bankowym. W związku z tym można zasadnie stwierdzić, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych byłoby stosowane częściej w stosunku do tego zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, gdyby podmioty działające w niektórych sektorach wycofywały się z Republiki Czeskiej.

Można oczekiwać, że również liczba transferów miejsca zamieszkania, wykorzystywanych w ramach globalnych działań restrukturyzacyjnych, zwiększyłaby się w wyniku wzrostu liczby przypadków niewypłacalności. W związku z tym, że opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych obejmuje również tego typu zdarzenia, podatnikom odmawia się możliwości zminimalizowania swoich zobowiązań podatkowych poprzez zawieranie tego rodzaju transakcji, a wobec tego większość będzie prawdopodobnie decydować się na jedną z bardziej tradycyjnych metod, a mianowicie przeniesienie ze zmianą struktury własności.

Podsumowując, zdaniem autora, transpozycja przepisów dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych uzupełnia inne przepisy w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i pomaga zapobiegać zawieraniu nieuzasadnionych transakcji, które mogłyby zostać wykorzystane w niedalekiej przyszłości.

Nasuwa się jednak pytanie, czy opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wdrożone w takiej formie jest proporcjonalne, czy też rzezone przepisy wykraczają poza to, co jest konieczne dla celów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. W niniejszym artykule sygnalizowano, że niektóre przepisy transponujące rzeczywiście mogą być nieproporcjonalne, szczególnie te dotyczące państw trzecich. W takich przypadkach można zasadnie twierdzić, że odmowa przyznania odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, nawet w przypadku istnienia porozumienia w sprawie wzajemnej pomocy oraz możliwości udzielenia zabezpieczenia,

może naruszać prawo pierwotne, w szczególności zasadę swobodnego przepływu kapitału. Wskazane byłoby, aby organy podatkowe przyznawały w tych przypadkach standardowe odroczenia zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania podatkowego. Ponadto natychmiastowe cofnięcie odroczeń w przypadku nieznacznego przekroczenia terminu spłaty raty podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych idzie o krok da-

lej niż postanowienia ATAD i może zostać uznane za rozwiązanie wykraczające poza to, co jest konieczne, a w efekcie może zostać zakwestionowane zarówno w sądzie krajowym, jak i przed Trybunałem Sprawiedliwości UE. W związku z powyższym wstępna hipoteza została jedynie częściowo potwierdzona, a prawodawcy powinni zdecydowanie rozważyć wprowadzenie rozwiązań, które mogłyby rozstrzygnąć problemy opisane powyżej.

Abstract

Implementation of Exit Taxation in the Czech Republic

This article provides an overview of the exit taxation rule introduced to the Czech tax law as a result of the implementation of the Anti-Tax Avoidance Directive and discusses its related theoretical and practical aspects. For the purpose of this article, a preliminary hypothesis is proposed that the Czech exit taxation rule can effectively counteract certain tax avoidance transactions and yet remains proportionate.

Keywords: tax law, exit tax, anti-tax avoidance directive

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Boháč, R., Hrdlička, L. (2018). *Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky*. Praga: Wolters Kluwer.
- Bureš, M. (2019). *Zdanění při odchodu („exit tax“) aneb Jak to může dopadnout, když Evropská unie poslouchá Francii*, DAUC.cz. Praga: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa Rady (UE) z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (nr 2016/1164 ze zm).
- Haslehner, W., Pantazatou, K., Kofler, G., Rust, A. (Eds.). (2020). *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*. Edward Elgar Publishing.
- Informacje Dyrekcji generalnej ds. finansowych z dnia 19 stycznia 2021 r. (no. 54816/20/7100-40113-207118).
- Kananoja, V. (2020). Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) Exit Tax Measures in Finland, *European Taxation*, 2/3.
- Kapoun, V. (2019). Změny ve zdaňování v návaznosti na implementaci ATAD – exit tax a CFC pravidla, *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2.
- Lavický, P. i in. (2014). *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654)*. Praga: C.H. Beck.
- Letizia, G. (2020). The Recent Restrictive ECJ Approach to Exit Tax and the ATAD Implementation, *EC Tax Review*, 1.
- Peeters, S. (2017). Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool, *EC Tax Review*, 3.
- Pelc, V. (2021). *Daně z příjmů: zákon s poznámkami a judikaturou*. Praga: C.H. Beck.
- Pinetz, E., Schaffer, E. (2014). Exit Taxation in Third-Country Situations, *European Taxation*, 10.
- Potgens, F.P.G. i in. (2016). The Compatibility of Exit Tax Legislation Applicable to Corporate Taxpayers in France, Germany, Italy, The Netherlands, Portugal, Spain and The United Kingdom with the EU Freedom of Establishment, *Intertax*, 3.
- Spindler-Simander, K., Wohrer, V. (2018). Implementation of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) in Austria, *European Taxation*, 7.
- Ustawa nr 589/1992 Coll. o podatkach dochodowych, ze zm.
- Ustawa nr 80/2019 Coll. ze zm.



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 · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

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