

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania w orzecznictwie czeskim

Damian Czudek*

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania jest powszechnie stosowana przez administracje podatkowe na całym świecie i ma pełnić rolę hamulca bezpieczeństwa w razie podejmowania przez podatnika działań, które formalnie są spójne z literą prawa, lecz pozostają sprzeczne z jego celem. Artykuł 6 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, z późniejszymi zmianami, nakłada na państwa członkowskie Unii Europejskiej obowiązek wprowadzenia w życie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednakże każdy kraj spełnia ten obowiązek inaczej. Celem niniejszego artykułu jest nie tylko zapoznanie czytelnika z podejściem prezentowanym przez prawodawcę czeskiego, ale także nakreślenie zmian w stosowaniu tej zasady w czeskim prawie podatkowym.

Słowa kluczowe: klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania, korzyść podatkowa, cel przepisu, zachowanie, podatnik, administrator podatkowy

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Dr Mgr., adiunkt • Wydział Prawa Finansowego i Ekonomii Narodowej, Wydział Prawa, Uniwersytet Masaryka, Brno, Republika Czeska •
✉ damian@czudek.cz • ORCID: 0000-0002-8169-2023

Wprowadzenie

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania jest powszechnie stosowana przez administracje podatkowe na całym świecie i ma pełnić rolę hamulca bezpieczeństwa w razie podejmowania przez podatnika działań, które formalnie są spójne z literą prawa, lecz pozostają sprzeczne z jego celem. Artykuł 6. 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 ryn-

ku wewnętrznego, z późniejszymi zmianami (zwanej dalej „dyrektywą ATAD”), nakłada na państwa członkowskie Unii Europejskiej obowiązek wprowadzenia w życie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednakże każdy kraj spełnia ten obowiązek inaczej.

Niewątpliwie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wywiera znaczący wpływ na stosowanie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania, jako że decyzje Trybunału ukształtowały podstawowe zasady stosowania tej klauzuli i określiły kryteria, któ-

re administrator podatkowy musi zweryfikować, aby móc wiarygodnie ocenić, czy ma do czynienia z nadużyciem prawa, tj. czy podjęto działania nieaprobowane i niechronione przez prawo. Różnica między działaniami zgodnymi z prawem i adekwatnymi do jego celu a takimi, które nie spełniają tych wymogów, w praktyce może być łatwa do przeoczenia. Zasadniczo podstawowym celem regulacji podatkowych jest zapewnienie płatności podatku, czyli zmniejszenie dochodu ekonomicznego podatnika. Podatnicy, przeciwnie, dążą do maksymalizacji zysku, zwłaszcza ci, którzy prowadzą działalność gospodarczą. Naturalnym elementem takich dążeń będą oczywiście starania zmierzające do zminimalizowania obciążeń podatkowych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na fakt, że klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania, jak sama nazwa wskazuje, ma zastosowanie ogólne, tzn. jej zakres podmiotowy niekoniecznie ogranicza się do podmiotów gospodarczych. Ustawodawcy krajów UE – a w związku z dążeniami do harmonizacji również na poziomie samej Unii Europejskiej – muszą się z tym faktem mierzyć. Oprócz funkcji redystrybucyjnej przepisy podatkowe pełnią także funkcję regulacyjną. To dlatego, że są one narzędziem realizacji polityki fiskalnej. Prawo podatkowe reguluje np. różne korzyści podatkowe, których celem jest wspieranie określonych działań podatników. Jednakże naturalnym jest to, że podatnicy korzystają z tych przywilejów również w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych. Wobec tego zadaniem administracji podatkowej jest ich kontrolowanie. Niemniej jednak teoretycznie każdy przepis prawa podatkowego może posłużyć do uniknięcia opodatkowania i należy zauważyć, że niekiedy podatnicy w ramach planowania podatkowego tworzą niezwykle złożone struktury, aby wykorzystać zasady z korzyścią dla siebie i obniżyć zobowiązania podatkowe do minimum. Administracji podatkowej powierza się zatem skomplikowane zadanie polegające na sprawdzeniu, czy metody zastosowane przez podatnika są zgodne z odpowiednimi przepisami prawnymi.

Artykuł ten ma na celu nie tylko zapoznanie czytelnika z podejściem prezentowanym przez cze-

skiego prawodawcę względem wdrażania klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w myśl dyrektywy ATAD, ale także nakreślenie zmian w stosowaniu tej zasady w czeskim prawie podatkowym. W tym kontekście weryfikacji poddano następujące hipotezy:

- Aby stosować klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania zgodnie z dyrektywą ATAD, nie było konieczne przyjęcie żadnej regulacji prawnej, ponieważ zakaz taki już wcześniej funkcjonował jako reguła prawna.
- Nowelizacja ustawy nr 280/2009 Coll. – Kodeks postępowania podatkowego – z późniejszymi zmianami (zwana dalej „Kodeksem postępowania podatkowego”), w ramach której wdrożono dyrektywę ATAD, nie wywarła znaczącego wpływu na stosowanie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w czeskim środowisku podatkowym.

Do opracowania niniejszej publikacji na podstawie założonych hipotez posłużyła głównie metoda analizy systemowej. Polega ona na rozłożeniu przedmiotu badań na czynniki pierwsze i poddaniu analizie ich cech szczególnych oraz obustronnych zależności pomiędzy nimi w celu zrozumienia badanego zagadnienia (Molnár, 2012; Široký, 2010). Podstawowy zbiór orzecznictwa będący przedmiotem analizy obejmuje orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego Republiki Czeskiej (zwanego dalej „Naczelnym Sądem Administracyjnym”), które merytorycznie odnoszą się do klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Lista analizowanych decyzji znajduje się w bibliografii umieszczonej na końcu niniejszej publikacji. Są to orzeczenia wydane od 2005 r., kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny po raz pierwszy zdefiniował pojęcie obchodzenia przepisów prawa podatkowego, aż do chwili obecnej, tj. już po wejściu w życie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego, które wprowadziły w życie klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania, zgodnie z dyrektywą ATAD. Na podstawie analizy

orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego zidentyfikowano i szczegółowo opisano w niniejszej publikacji poszczególne elementy klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Zwłaszcza dotyczy to treści i charakteru klauzuli, a także warunków jej stosowania, w tym specyfiki proceduralnej, która polega na przeniesieniu ciężaru dowodowego z podatnika na administrację podatkową.

Nadużycie prawa

Istotą nadużycia prawa jest stworzenie sztucznych warunków pozwalających na uzyskanie korzyści podatkowej. Podatnik działa wbrew sensowi i celowi ustawy, ale zgodnie z jej literą, by stworzyć sytuację, która jest dopuszczalna. Jeśli w ramach swojej działalności (gospodarczej) podatnik może wybrać pomiędzy różnymi alternatywami, naturalnie postawi na tę bardziej korzystną finansowo. Oznacza to, że podatnik standardowo sięgnie po opcję korzystniejszą podatkowo. Jest to działanie uzasadnione, oczekiwane i aprobowane przez prawo podatkowe. Należy jednak odróżnić taką sytuację od przypadków, w których podatnik podejmuje konkretne kroki w jedynym celu uzyskania bezprawnej korzyści podatkowej, tj. takiej, której ustawodawca nie zamierzał mu udostępnić. Takie przypadki stanowią nadużycie prawa (Rozeňnal, 2019).

Podstaw do stosowania instytucji nadużycia prawa podatkowego dostarczył Naczelny Sąd Administracyjny, gdy opierając się na teorii Viktora Knappa (1995), zdefiniował nadużycie prawa jako „sytuację, w której dany podmiot realizuje swoje subiektywne prawo do wyrządzenia nieuzasadnionej krzywdy innemu podmiotowi lub społeczeństwu; takie postępowanie, którego efektem jest załamanie prawa, jest dozwolone jedynie z pozoru. Postępowanie to jest pozornie dozwolone wyłącznie dlatego, że obiektywne prawo nie uznaje zachowania, które jest jednocześnie dozwolone i zabronione, a wobec tego, ponieważ z zasady *lex specialis derogat legi generali* wynika, że zakaz nadużywania prawa jest ważniejszy niż zgoda udzielona przez prawo, takie zachowanie

nie jest skorzystaniem z przysługującego prawa, lecz działaniem nielegalnym. Dlatego też sąd nie będzie chronił korzystania z prawa, które stanowi jego nadużycie”¹. Viktor Knapp (1995) zwraca uwagę na pozorny paradoks. Zgadza się, że pewne zachowanie jest dopuszczalne, ponieważ stanowi skorzystanie z prawa, a jednocześnie nielegalne, gdyż prawo tego zabrania. Stosując zasadę *lex specialis derogat legi generali*, należy uznać, że norma prawna, która dopuszcza określone zachowanie *a priori*, stanowi *lex generalis* w stosunku do normy prawnej, która zakazuje nadużycia przyzwolenia na dane zachowanie udzielonego wcześniej przez prawo. Zatem zakaz nadużywania prawa stanowi *lex specialis*. W tym kontekście Viktor Knapp (1995) stwierdza, że zachowanie prowadzące do nadużycia prawa nie jest realizacją przysługującego prawa, ale czynem bezprawnym. Nadużycie prawa należy odróżnić od postępowania, które jest upozorowane – nie jest podejmowane, ponieważ skrywa inne prawdziwe zachowanie².

Charakter klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania

Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania „pełni funkcję «hamulca bezpieczeństwa» w sytuacji, gdy zastosowanie przepisów prawnych w znaczeniu dosłownym w konkretnym przypadku doprowadza do kolizji z przedmiotowym wymiarem sprawiedliwości, ponieważ odbywa się to sprzecznie z sensem i celem danej regulacji prawnej” bądź też służy jako „korekta przedmiotowa formalnej koncepcji prawa, która wprowadza do porządku prawnego aspekt słuszności (sprawiedliwości)”³.

¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2005 r., 1 Afs 107/2004-48.

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2007 r., 1 Afs 73/2004-89.

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2016 r., 8 Afs 87/2016-60.

Wyraźny zapis klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania istnieje w systemie prawnym Republiki Czeskiej i zaczął obowiązywać od dnia 1 kwietnia 2019 r. w formie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego, który brzmi następująco: „Administracja podatkowa nie uwzględnia żadnych czynności prawnych ani innych faktów istotnych z punktu widzenia administracji podatkowej, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego”, a także przepisów zawartych w art. 92 ust. 5 lit. f) Kodeksu postępowania podatkowego, z którego wynika, że administracja podatkowa udowadnia „fakty istotne dla oceny, w jakim celu dokonano czynności prawnej, oraz inne fakty istotne dla administracji podatkowej, których nadrzędnym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego”.

Artykuł 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego przyjęto w systemie prawnym Republiki Czeskiej jako jedną z podstawowych zasad administracji podatkowej. Jest on zawarty w pierwszej części Kodeksu postępowania podatkowego, która reguluje przepisy wprowadzające, a także w drugim rozdziale zatytułowanym „Podstawowe zasady administracji podatkowej”. Ze sprawozdania objaśniającego wynika, że przepis ten ma na celu „uwzględnienie tych przypadków agresywnego planowania podatkowego, które nie są objęte innymi przepisami regulującymi szczególne zasady przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Służy on zatem wypełnieniu luk w prawie, które są wykorzystywane do osiągnięcia niezamierzonych korzyści, a które mogą istnieć w prawodawstwie podatkowym i są trudne do wyeliminowania wyłącznie za pomocą szczególnych przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania”⁴.

Przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego wdrażają przepisy artykułu 6 dyrektywy ATAD, który reguluje klauzulę ogólną

⁴ Sprawozdanie wyjaśniające do rządowego projektu ustawy zmieniającej szczególnie ustawy w dziedzinie opodatkowania, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0> (dostęp: 1.10. 2023).

przeciwko nadużywaniu systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. W przeciwieństwie jednak do dyrektywy ATAD przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego mają zastosowanie do wszystkich „podatków” rozumianych w myśl art. 2 ust. 3 Kodeksu postępowania podatkowego: „Na potrzeby niniejszej ustawy podatek oznacza: a) świadczenia pieniężne określone przez prawo jako podatek, cło lub opłata, b) inne świadczenia pieniężne, jeśli prawo stanowi, że procedury określone w niniejszej ustawie mają zastosowanie do administrowania nimi, c) świadczenia pieniężne podlegające administracji podzielonej”. Zatem klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania ma zastosowanie nie tylko do podatków bezpośrednich i pośrednich, jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego, ale teoretycznie może być również stosowana do opłat lokalnych, administracyjnych i sądowych oraz innych świadczeń, które według definicji zawartej w art. 2 ust. 3 Kodeksu postępowania podatkowego można uznać za podatek.

Chociaż zakres klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania ustanowionej przepisami art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego jest znacznie szerszy niż zakładała to dyrektywa ATAD, nie oznacza to, że jest to automatycznie nadmiernie rygorystyczne wdrażanie przepisów prawa UE (tzw. *gold-plating*)⁵. Analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdza stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego odzwierciedlają przede wszystkim ugruntowaną praktykę orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz późniejszą praktykę administracji podatkowej, co jest zgodne z wymogiem pewności prawa. Do czasu wejścia w życie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego oraz art. 92 ust. 5 lit. f) Kodeksu postępowania podatkowego klau-

⁵ Sprawozdanie objaśniające do rządowego projektu ustawy zmieniającej szczególnie ustawy w dziedzinie opodatkowania, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0> (dostęp: 1.10.2023.).

zula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania miała status niepisanej zasady. Jednocześnie w orzecznictwie sformułowano argumenty za nią przemawiające (Rozehnal, 2019). Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania była stosowana jako reguła prawna, podobnie do zakazu działania sprzecznie z dobrymi obyczajami, nakazu ochrony działania w dobrej wierze czy uczciwej konkurencji albo zakazu obchodzenia prawa⁶. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zdefiniował klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania w taki sam sposób jak powszechnie uznawaną normę prawną (niezależnie od konkretnej dziedziny)⁷.

Zachowanie podatnika, którego jedynym celem jest uzyskanie bezprawnej korzyści podatkowej, nie może być uznawane za dozwolone przez prawo, a zatem nie powinno być chronione prawnie (sądowo)⁸. Załóżmy, że dochodzi do nadużycia prawa. W takim przypadku administracja podatkowa powinna wyciągnąć odpowiednie konsekwencje prawne w związku z zaistniałą sytuacją, nawet jeśli konkretne ustawy nie regulują nadużycia prawa w sposób jednoznaczny⁹. Przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego mają zastosowanie do działań podatnika dopiero od momentu ich wejścia w życie, tj. po dniu 1 kwietnia 2019 r. Najwyższy Sąd Administracyjny stwierdza: „Mimo że Kodeks postępowania podatkowego stanowi prawo procesowe, przytoczone przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego zdejmują ochronę z czynności prawnych. Dlatego też należy zastosować przepisy in-

tertemporalne w związku ze zmianą prawa materialnego, a nie procesowego. O ile w przypadku zmiany prawa procesowego stosuje się nową zasadę do wszystkich toczących się postępowań (chyba że przepis przejściowy stanowi inaczej), o tyle w przypadku zmiany prawa materialnego nowej zasady nie można stosować w odniesieniu do czynności, które całościowo miały miejsce w przeszłości, jeszcze przed wejściem w życie nowej reguły (chyba że przepis przejściowy stanowi inaczej). Ponieważ ustawa nr 80/2019 Coll. nie zawierała żadnych przepisów przejściowych w zakresie zmiany Kodeksu postępowania podatkowego, do nowego brzmienia art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego mają zastosowanie tradycyjne reguły dotyczące zmiany przepisów prawa materialnego. W związku z tym nawet postępowania sądowe sprzed 1 kwietnia 2019 r. dotyczą nadużycia prawa jako niepisanej ogólnej zasady prawnej”¹⁰.

Warunki stosowania klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania

Prawa, z którego skorzystano, można danemu podmiotowi odmówić jedynie w przypadku, gdy podjęcie pewnych środków nie ma żadnego innego obiektywnego wyjaśnienia niż nabycie jakiegoś roszczenia, tj. nie istnieją konkretne przyczyny ekonomiczne dla zastosowania tych środków, a przyznanie tego prawa byłoby sprzeczne z sensem i celem obowiązujących przepisów prawnych, a tym samym jedynym powodem wykorzystania takich szczególnych środków jest uzyskanie niezgodnej z prawem korzyści podatkowej¹¹.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2015 r., 8 Afs 34/2015-71.

⁷ Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 grudnia 2000 r., sprawa C-110/99 Sprawa Emsland-Stärke.

⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2005 r., 1 Afs 107/2004-48. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r., 1 Afs 35/2007-108. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2016 r., 4 Afs 137/2016-43. Decyzja Sądu Rejonowego w Pradze z dnia 22 lutego 2021 r., 10 Af 29/2019-123.

⁹ Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 sierpnia 2008 r., II. ÚS 2714/07.

¹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022 r., 10 Afs 289/2021-42.

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r., 1 Afs 35/2007-108. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2023 r., 5 Afs 45/2022. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2006 r., 2 Afs 178/2005-64. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2008 r., 7 Afs 54/2006-155. Wyrok Naczelnego Sądu Admi-

Do klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania można się odwołać tylko wtedy, gdy nie ma możliwości zastosowania konkretnego przepisu prawnego, np. art. 8 ust. 3 Kodeksu postępowania podatkowego, który reguluje zjawisko zafalszowania. Przepis ten stanowi, że „administracja podatkowa podejmuje działania na podstawie rzeczywistej treści czynności prawnej lub innego faktu o decydującym znaczeniu dla administracji podatkowej”. Rozehnal (2019) dodaje, że administracja podatkowa „jest zobowiązana do oceny, czy zachowanie podatnika wykazuje oznaki bezwzględnie lub względnie fałszerstwa. Bezwzględne fałszerstwo ma miejsce w sytuacji, w której uczestnicy udają, że dokonują czynności prawnej, nawet jeśli nie chcą jej dokonać (np. twierdzą, że towar został nabyty, ale tak nie jest). W przypadku fałszerstwa względnego zaangażowane podmioty udają, że podejmują jakieś działanie, by ukryć inną czynność prawną. W przypadku fałszerstwa względnego administracja podatkowa jest zobowiązana do ujawnienia rzeczywistej, niesfałszowanej czynności prawnej, czyli do jej «odfalszowania» (wyrok NSS 11 Afs 2010)”.

Zgodnie z modelem Naczelnego Sądu Administracyjnego w przypadku podejrzenia nadużycia prawa administracja podatkowa stosuje dwuetapowy test, który został wprowadzony przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, kiedy ten rozpatrywał sprawę Emsland-Stärke¹², i rozbudowany przy okazji sprawy Halifax¹³, a następnie potwierdzony między innymi w ramach decyzji w sprawie T Danmark i Y Denmark Aps¹⁴. W pierwszym etapie ocenia się, czy daną regulację podatkową zastosowano zgodnie z jej sensem

nistracyjnego z dnia 27 listopada 2008 r., 5 Afs 61/2008-80. Decyzja Sądu Rejonowego w Pradze z dnia 22 lutego 2021 r., 10 Af 29/2019-123.

¹² Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 grudnia 2000 r., sprawa C-110/99 Emsland-Stärke.

¹³ Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r., sprawa C-255/02 Halifax.

¹⁴ Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2019 r., sprawa C-116/16 i C-117/16, T Danmark i Y Denmark Aps.

i celem (element obiektywny). W drugim etapie dokonuje się oceny, czy zastosowaniu tej regulacji towarzyszył zamiar uzyskania korzyści podatkowej poprzez stworzenie jakichś sztucznych warunków. Aby stwierdzić nadużycie prawa, musi wystąpić zarówno element obiektywny, jak i subiektywny¹⁵. Aby ocenić kryterium obiektywne, należy najpierw określić cel prawodawstwa, a następnie administracja podatkowa sprawdza, czy analizowane działania były z tym celem zbieżne. Oceniając kryterium subiektywne, należy przyrzec się zamiarom kryjącym się za postępowaniem podatnika, tj. zweryfikować, czy z ekonomicznego punktu widzenia zastosowanie danych środków było uzasadnione¹⁶. Administracja podatkowa musi stwierdzić, czy dla podjęcia przez podatnika konkretnych środków istnieje inne wyjaśnienie niż próba uzyskania nieuprawnionej korzyści podatkowej i ewentualnie wskazać sztucznie stworzone warunki, które posłużyły do jej uzyskania¹⁷.

Wyroki wydane po wejściu w życie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego nie zmieniają aktualnej interpretacji klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Na przestrzeni lat Naczelny Sąd Administracyjny wdrażał metody stosowania tego przepisu przez administrację podatkową i sądy administracyjne, choć początkowo odbywało się to w formie reguły prawnej. Obecnie działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego koncentruje się bardziej na sprawdzaniu, czy metody te są stosowane w praktyce. Na podstawie przeanalizowanych decyzji możliwe jest wskazanie dwóch problematycznych kwestii. Pierwszą z nich można scharakteryzować jako indywidualne przewinienie sądu

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 sierpnia 2022 r., 7 Afs 49/2022-27. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2022 r., 7 Afs 167/2022-23. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 sierpnia 2023 r., 8 Afs 53/2022-59.

¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 sierpnia 2023 r., 2 Afs 167/2022-52.

¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022 r., 10 Afs 289/2021-42. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 sierpnia 2023 r., 2 Afs 167/2022-52.

administracyjnego. Chociaż sąd administracyjny stwierdził, że nawet jeśli podatek został zapłacony za granicą, mogło dojść do nadużycia prawa czeskiego, sąd zauważył również, że fakty, które zaistniały za granicą, także mogą być istotne dla oceny, czy zostały spełnione przesłanki nadużycia prawa czeskiego. Nie podał jednakże uzasadnienia tych wniosków¹⁸. W drugim przypadku można zaobserwować specyficzne uogólnienie powyższej problematycznej kwestii.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę na fakt, że w praktyce administracja podatkowa i sądy administracyjne myślą ze sobą obiektywne i subiektywne elementy nadużycia prawa¹⁹. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że konieczne jest konsekwentne odróżnianie obu tych elementów (obiektywnego i subiektywnego) podczas argumentowania i uzasadniania wydanej decyzji, mimo że różnica między nimi zdecydowanie się zacierza, zwłaszcza w przypadku podatków bezpośrednich. Obiektywne okoliczności związane z zachowaniem podatnika, które pozwalają administracji podatkowej stwierdzić, że dane postępowanie nie było poparte potrzebami ekonomicznymi, lecz próbą uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej, są oceniane w subiektywnym świetle. Z drugiej strony istotą elementu obiektywnego jest ocena, czy zachowanie podatnika odpowiada sensowi i celowi danych przepisów prawa²⁰. Podczas przeprowadzania testu należy wziąć pod uwagę nie tylko transakcje, ale też tło sprawy i towarzyszące jej okoliczności występujące w obopólnym kontekście oraz ocenić ich racjonalność ekonomiczną²¹.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2023 r., 8 Afs 105/2021-91.

¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022 r., 10 Afs 289/2021-42.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022 r., 10 Afs 289/2021-42.

²¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 listopada 2019 r., 6 Afs 376/2018-46. Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2020 r., I. ÚS 264/20. Decyzja Sądu Rejonowego w Pradze z dnia 22 lutego 2021 r., 10 Af 29/2019-123.

Ciężar dowodu przy stosowaniu klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania

Przepisy art. 92 ust. 5 lit. f) Kodeksu postępowania podatkowego, a także ugruntowane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego²² przewidują, że udowodnienie „faktów ważnych dla oceny celu czynności prawnej oraz innych faktów istotnych dla administracji podatkowej, których nadzrędnym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego” leży po stronie administracji podatkowej. Zasada ta wywodzi się z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie Halifax²³ i wynika z natury nadużycia prawa. W ten sam sposób administracja podatkowa udowadnia „fakty decydujące przy ocenie rzeczywistej treści czynności prawnej lub innych faktów”²⁴ oraz „fakty decydujące przy wyciąganiu konsekwencji z naruszenia danego obowiązku w ramach administracji podatkowej”²⁵.

W związku z odwróceniem ciężaru dowodu Naczelny Sąd Administracyjny przypomina, że nawet w tych przypadkach, w których kwestia dostarczenia dowodów leży przede wszystkim po stronie administracji podatkowej, konieczne jest zapewnienie podatnikowi wystarczających możliwości obrony, tj. sposobności do wyjaśnienia faktów i przedstawienia odpowiednich dowodów. Jeżeli podatnik życzy sobie obalić wnioski administracji podatkowej, musi on podjąć czynności procesowe

²² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2019 r., 6 Afs 44/2018-31. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2019 r., 7 Afs 114/2019-33. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 sierpnia 2022 r., 7 Afs 49/2022-27. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94.

²³ Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r., sprawa C-255/02 Halifax.

²⁴ Przepisy zawarte w art. 92, ust. 5, lit. d) Kodeksu postępowania podatkowego.

²⁵ Przepisy zawarte w art. 92, ust. 5, lit. e) Kodeksu postępowania podatkowego.

i przedstawić administracji podatkowej swoje stanowisko, w tym dowody na jego potwierdzenie²⁶.

Wnioski

Na podstawie analizy orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, który rozpatrywał sprawy dotyczące stosowania klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania od 2005 r., zidentyfikowano i szczegółowo opisano poszczególne jej elementy. Zwłaszcza dotyczy to treści i charakteru klauzuli, a także warunków jej stosowania, w tym specyfiki proceduralnej, która polega na przeniesieniu ciężaru dowodowego z podatnika na administrację podatkową. Istotą nadużycia prawa jest stworzenie sztucznych warunków pozwalających na uzyskanie korzyści podatkowej. Podatnik działa wbrew sensowi i celowi ustawy, ale zgodnie z jej literą, by stworzyć sytuację, która jest dopuszczalna. Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania istnieje w systemie prawnym Republiki Czeskiej i zaczęła obowiązywać od dnia 1 kwietnia 2019 r. w formie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego, które brzmią następująco: „Administracja podatkowa nie uwzględnia żadnych czynności prawnych ani innych faktów istotnych z punktu widzenia administracji podatkowej, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego”, a także przepisów zawartych w art. 92 ust. 5 lit. f) Kodeksu postępowania podatkowego, z którego wynika, że administracja podatkowa udowadnia „fakty istotne dla oceny, w jakim celu dokonano czynności prawnej, oraz inne fakty ważne dla administracji podatkowej, których nadrzędnym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego”. Ten artykuł wdraża przepisy art. 6 dyrektywy ATAD, które regulują klauzulę ogólną przeciwko nadużywaniu systemu opodatkowa-

²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 sierpnia 2022 r., 7 Afs 49/2022-27. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2019 r., 7 Afs 114/2019-33.

nia podatkiem dochodowym od osób prawnych. W przeciwieństwie jednak do dyrektywy ATAD przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego mają zastosowanie do wszystkich „podatków” rozumianych w myśl art. 2 ust. 3 Kodeksu postępowania podatkowego (np. opłat lokalnych, administracyjnych i sądowych). Analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz przepisów zawartych w art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego uwidacznia praktykę orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz późniejszą praktykę administracji podatkowej, a zatem omawianych przepisów nie można uznać za nadmiernie rygorystyczne wdrażanie prawa UE.

Hipotezy ustalone na początku prac zostały potwierdzone. Aby stosować klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania zgodnie z dyrektywą ATAD, nie było konieczne przyjęcie żadnej regulacji prawnej, ponieważ zakaz tego typu już wcześniej funkcjonował jako reguła prawna. Analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdza stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym przepisy art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego odzwierciedlają przede wszystkim ugruntowaną praktykę orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz późniejszą praktykę administracji podatkowej, co jest zgodne z wymogiem pewności prawa. Do czasu wejścia w życie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego oraz przepisów art. 92 ust. 5 lit. f) Kodeksu postępowania podatkowego klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania miała status niepisanej zasady. Jednocześnie w orzecznictwie formułowano argumenty za nią przemawiające. Klauzula ogólna przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania była stosowana jako reguła prawna, podobnie do zakazu działania sprzecznie z dobrymi obyczajami, nakazu ochrony działania w dobrej wierze czy uczciwej konkurencji albo zakazu obchodzenia prawa. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zdefiniował klauzulę ogólną przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania w podobny sposób.

Nowelizacja Kodeksu postępowania podatkowego nie wywarła znaczącego wpływu na stoso-

wanie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w czeskim środowisku podatkowym. Wyroki wydane po wejściu w życie przepisów art. 8 ust. 4 Kodeksu postępowania podatkowego nie zmieniają aktualnej interpretacji klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Zasadniczo Naczelny Sąd Administracyjny na przestrzeni lat wdrażał metody stosowania tych przepisów przez administrację

podatkową i sądy administracyjne, choć początkowo odbywało się to w formie reguły prawnej. Obecnie działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego koncentruje się bardziej na sprawdzaniu, czy metody te są stosowane w praktyce. W efekcie tych działań Naczelny Sąd Administracyjny zauważył przede wszystkim, że element obiektywny i subiektywny nadużycia prawa są w praktyce mylone.

Bibliografia

- Decyzja Sądu Rejonowego w Pradze z dnia 22 lutego 2021 r., 10 Af 29/2019-123.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2020 r., I. ÚS 264/20.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 września 2023 r., II ÚS 2340/23.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 sierpnia 2008 r., II. ÚS 2714/07.
- Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 grudnia 2000 r., sprawa C-110/99 Emsland-Stärke.
- Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2006 r., Sprawa C-255/02 Halifax.
- Decyzja Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 lutego 2019 r., Sprawa C-116/16 i C-117/16, T Danmark i Y Denmark Aps.
- Knapp, V. (1995). *Teorie práva. Právnícké učebnice*. Praha: C.H. Beck.
- Molnár, Z. (2012). *Pokročilé vědecké metody*. Praha: Profess Consulting, s.r.o.
- Rozehnal, T. (2019). *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer.
- Šíroký, J. (2010) *Publikování a presentace výsledků vědy a výzkumu*. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, o. p. s.
- Sprawozdanie wyjaśniające do rządowego projektu ustawy zmieniającej szczególne ustawy w dziedzinie opodatkowania, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0> (dostęp: 1.10.2023).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2005 r., 1 Afs 107/2004-48.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2020 r., 5 Afs 114/2019-28
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 listopada 2019 r., 6 Afs 376/2018-46,
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2023 r., 8 Afs 105/2021-91.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 sierpnia 2023 r., 5 Afs 110/2022-33.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 sierpnia 2023 r., 5 Afs 111/2022-32.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2008 r., 7 Afs 54/2006-155.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 sierpnia 2022 r., 7 Afs 49/2022-27.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r., 1 Afs 35/2007-108.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 września 2023 r., 8 Afs 53/2022-59.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2006 r., 2 Afs 178/2005-64.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 sierpnia 2022 r., 7 Afs 167/2022-23.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022 r., 10 Afs 289/2021-42.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2016 r., 8 Afs 87/2016-60.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2008 r., 5 Afs 61/2008-80.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2023 r., 5 Afs 45/2022.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2019 r., 7 Afs 114/2019-33.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 kwietnia 2007 r., 1 Afs 73/2004-89.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2016 r., 4 Afs 137/2016-43.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2019 r., 6 Afs 44/2018-31.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2015 r., 8 Afs 34/2015-71.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2023 r., 10 Afs 272/2021-85.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 sierpnia 2023 r., 2 Afs 167/2022-52.

Abstract

The General Anti-Avoidance Rule in Czech case law

The General Anti-Avoidance Rule is a globally widespread principle applied in the tax administration framework, which is supposed to act as a safety brake against the taxpayer's conduct, which, although formally fulfills the letter of the law, is contrary to its purpose. The provisions of Article 6 of 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, as amended (hereafter "ATAD directive"), establishes the obligation of the Member States of the European Union to implement the general anti-avoidance rule against abuse of the tax regime of corporate income tax. However, each country implements it differently.

Keywords: the general anti-avoidance rule, tax benefit, the purpose of the law, conduct, taxpayer, tax administrator

JEL Classification: K34

Otrzymany: 23 października 2023 r.
Zaakceptowany: 6 listopada 2023 r.
Opublikowany: 31 grudnia 2023 r.



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 GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

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