

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky
nekonferenčný zborník vedeckých prác
I. diel

Vladimír Babčák
Anna Románová
Ivana Vojníková
(eds.)

Košice 2015

**PAVOL JOZEF ŠAFÁRIK UNIVERSITY IN KOŠICE
FACULTY OF LAW**



Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion
non-conference proceedings of scientific papers
vol. I

Vladimír Babčák
Anna Románová
Ivana Vojníková
(eds.)

Košice 2015

Tento nekonferenčný zborník vedeckých prác vznikol ako čiastkový výstup z riešenia grantovej úlohy projektu VEGA č. 1/0375/15 „**Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)**“.

The Proceedings has been published as a partial outcome of the implementation of the project VEGA No. 1/0375/15 „**Tax evasion and tax frauds and possibilities of their prevention (by means of tax law, commercial law and criminal law)**“.

Zostavovatelia/

Editors: prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
JUDr. Anna Románová, PhD.
JUDr. Ivana Vojníková, PhD.

Recenzenti/

Reviewers: prof. JUDr. Hana Marková, CSc.
Univerzita Karlova v Praze
prof. zw. dr hab. Stanislaw Sagan
Uniwersytet Rzeszowski
prof. JUDr. Jozef Suchoža, DrSc.
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

© Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015

© Pavol Jozef Šafárik University in Košice 2015

Všetky práva vyhradené. Toto dielo ani žiadnu jeho časť nemožno reprodukovať, ukladať do informačných systémov alebo inak rozširovať bez súhlasu majiteľov práv.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system or transmitted in any form without the permission of the owners of the rights.

Za odbornú a jazykovú stránku tejto publikácie zodpovedajú autori. Rukopis neprešiel redakčnou ani jazykovou úpravou.

The authors are responsible for the professional and linguistic aspects of the publication. No editorial or linguistic revision has been made.

ISBN 978-80-8152-303-8

OBSAH

Vladimír Babčák

PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIE A BOJ PROTI PODVODOM V OBLASTI DPH.....9

Radim Boháč

TEORETICKÉ A PRAKTICKÉ OTÁZKY ČESKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA Z
HLEDISKA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ A PODVODŮ.....37

František Bonk

LIMITATION-ON-BENEFITS CLAUSES AND ITS RELEVANCE IN TAX
FRAUDS AND TAX EVASIONS PREVENTION.....47

Mária Bujňáková

NIEKOĽKO POZNÁMOK K TÉME DAŇOVÝCH PODVODOV59

Jolanta Ciak - Bożena Kołosowska

THE CHANGES IN THE PENSION SYSTEM IN POLAND IN THE CONTEXT OF
THE BUDGET DEFICIT AND PUBLIC DEBT IN THE YEARS 1999 – 2014.....69

Bożena Ciupek

PREMISES OF THE PHENOMENON OF INCOME TAX EVASION.....81

Irena Czaja-Hliniak

SELECTED ASPECTS OF TAX EVASION, TAX FRAUDS, TAX AVOIDANCE
AND TAX HAVENS.....95

Damian Czudek

PREVENTION OF TAX EVASION AND TAX FRAUDS IN THE TAX
ADMINISTRATION COMPARISON OF TAX CONTROL IN THE CZECH
REPUBLIC AND POLAND.....105

Karolína Červená - Regina Hučková

NÁČRT PRÍČIN (AKO VÝCHODÍSK PRE KREOVANIE OPATRENÍ)
V KONTEXTE ELIMINÁCIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV115

Šárka Faltová

DAŇOVÝ ÚNIK.....129

Teresa Famulska

KONSTRUKCJA VAT A UCIECZKA OD PODATKU – WYBRANE PROBLEMY
.....139

Jan Gluchowski

PATRIOTISM AND FISCAL PRACTICE. TAX EVASION, AVOIDANCE, TAX
HEAVENS151

<i>Andrzej Gorgol</i> INTERPRETATION OF POLISH TAX LAW PROVISIONS AS AN INSTRUMENT OF LEGAL TAX AVOIDANCE.....	163
<i>Tomáš Hulkó</i> ČO JE VLASTNE CISÁROVO?	173
<i>Elena Chernikova - Maxim Prokoshin - Julia Gorosh</i> SOME ISSUES OF TAX EVASION IN THE RUSSIAN FEDERATION.....	185
<i>Ewa Janik</i> PENAL AND FISCAL LIABILITY FOR PUBLIC AND LEGAL DUES EXPOSURE TO CURTAILMENT BY TAX DECLARATION FRAUD	195
<i>Michal Janovec</i> DAŇOVÉ ÚNIKY JAKO NELEGÁLNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE.....	207
<i>Petra Jánošíková</i> ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ, JEHO VÝZNAM A ÚLOHA VE SPRÁVĚ DANÍ	217
<i>Едвард Юхневич - Малгожата Ствол</i> НОВЫЕ ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В ПОЛЬШЕ.....	225
<i>Anna Jurkowska-Zeidler</i> COMMON SYSTEM OF FINANCIAL TRANSACTION TAX AS A COMPLEMENT TO THE EU SINGLE FINANCIAL MARKET REGULATION	237
<i>Marie Karfíková - Zdeněk Karfík</i> PŘEDCHÁZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM V ČR.....	253
<i>Paweł Klimek</i> ABUSE OF TAX LAW	261
<i>Michael Kohajda</i> VÝVOJ ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉ JUDIKATUŘE ČESKÉ REPUBLIKY	273
<i>Aleksander Kostiukov</i> TAX SECURITY OF THE STATE: LEGAL ASPECTS.....	283
<i>Rafał Kowalczyk</i> NON-FISCAL FUNCTIONS OF LOCAL GOVERNMENT FEES	289
<i>Jana Kranecová</i> TRANSFER PRINCING AND TAX AVOIDANCE	307

Andrei Krasiukov

NEW WAYS OF IDENTIFYING THE TAXPAYER AS A WAY TO PREVENT TAX
EVASION AND TAX FRAUD IN RUSSIA.....313

Soňa Kubincová

DAŇOVÉ ÚNIKY VERZUS PRÁVNÁ ISTOTA321

Roman Landgráf

UPLATŇOVÁNÍ EXTRALEGÁLNÍCH ARGUMENTU V DAŇOVÉM PRÁVU
(PRÁVNÍ MORALISMUS VERS. LEGALISMUS V DAŇOVÉM PRÁVU).....335

Yvona Legierská - Otakar Schlossberger

TAX EVASION IN THE CZECH REPUBLIC345

Michal Liška

ODSTÍNY ŠEDI DAŇOVÉHO PRÁVA TRESTNÍHO359

Ewa Lotko - Urszula K. Zawadzka-Pąk

DIMINUTION OF VAT GAP AS INSTRUMENT OF BUDGETARY DEFICIT AND
PUBLIC DEBT IN POLAND369

PRÁVO EURÓPSKEJ ÚNIE A BOJ PROTI PODVODOM V OBLASTI DPH¹

Vladimír Babčák

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok je zameraný na jeden z kľúčových problémov, s ktorým zápasí Európska únia najmä od okamihu harmonizácie nepriameho zdaňovania v rámci členských štátov. Týmto problémom je boj proti daňovým podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Daňové podvody sa prirodzene nevyhýbajú ani iným daniam, napríklad veľké daňové úniky možno zaznamenať nielen v oblasti spotrebných daní, ale najmä dane z príjmov. Najviac podvodov z hľadiska rozsahu negatívnych dôsledkov pre ekonomiku jednotlivých členských štátov však možno zaznamenať práve v oblasti DPH. Daňové podvody na DPH, s rozširujúcim sa ekonomickým potenciálom EÚ a jej členských štátov, rozvojom vnútorného trhu EÚ, postupujúcou globalizáciou svetovej ekonomiky a medzinárodného obchodu sa najmä v ostatných desiatich rokoch stali natolko sofistikovanými, že úsilie jednotlivých členských štátov zamerané na ich predchádzanie, odhaľovanie a elimináciu je len veľmi málo efektívne. Preto EÚ a jej jednotlivé inštitúcie sa v súčasnosti oveľa vážnejšie zaoberajú bojom s daňovými podvodmi všeobecne a osobitne v oblasti DPH, než tomu bolo v počiatkoch ekonomickej integrácie. Boj proti daňovým podvodom pri DPH však nemôže byť úspešný, ak nebude prioritou úsilia každého členského štátu. Napríklad podvody karuselového typu, ktoré sa týkajú minimálne dvoch členských štátov, nemôže úspešne odhaliť daňová správa konkrétneho členského štátu bez účinnej a efektívnej medzinárodnej spolupráce s daňovou správou ostatných členských štátov. Preto EÚ prijala celý rad konkrétnych legislatívnych i nelegislatívnych aktov zameraných práve na boj proti daňovým podvodom a vytvorila pomerne široký inštitucionálny rámec tohto boja. Príspevok sa zaoberá práve týmito aspektmi vzťahu „právo EÚ a boj proti podvodom“ s osobitným zameraním na sféru DPH. V príspevku autor podáva stručný prierez doterajšieho vývoja v oblasti boja proti podvodom pri DPH a na záver formuluje aj niektoré odporúčania, ktoré by mohli prispieť k posilneniu daňovej disciplíny v tejto oblasti.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

právo EÚ, daňové právo, daňové podvody

Abstract in English language

The article is aimed towards one of the key issue which European Union is fighting with mainly from the moment of harmonisation of indirect taxation in member states. This problem is represented by tax frauds combat in the field of value added tax. Tax frauds are naturally connected with the other taxes as well, for example a massive tax evasions could be noticed in the field of consumption taxes, as well as within income

¹ Príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č.1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)“.

taxes. The most frauds from the point of the scope of negative consequences for economy of a particular member state may be however observed in the field of VAT. Tax frauds on VAT with expanding economic potential of the EU and its member states, development of EU single market, progressing globalisation of the world's economy and international trade have become mostly in the period of last ten years a very sophisticated and the effort of particular member states within its prevention, detection and elimination is no more effective. Therefore EU with its institutions currently seriously deals with tax frauds in general and specifically in the field of VAT, other than it was at the beginning of the economic integration. Tax frauds combat in the field of VAT can not be however successful without being a priority of every single member state's effort. For instance „VAT carousel frauds“ which are connected at least with two member states can not be successfully detected by tax administration of the particular state without the effective international cooperation with tax administration of the other member states. Therefore EU has adopted a number of particular legislative and non-legislative acts with focus on tax frauds combat and has already created rather broad institutional framework for this combat. The article deals exactly with some aspects of the relation „EU law and tax frauds combat“ with its special focus on the field of VAT. Author presents a brief development of the situation in the field of VAT frauds combat in this article and at the end the author comes up with some recommendations which may contribute to strengthening of tax discipline in this field.

Key words in English language

EU law, tax law, tax frauds

ÚVOD

Svetová ekonomika a v skutočnosti všetky aspekty života na Zemi sú poznamenané globalizáciou, s ktorou sa jednotlivci, bežné obchodné firmy, ale i veľké nadnárodné spoločnosti v každodennom pôsobení stretávajú. Globalizácia preniká nielen do ekonomických vzťahov a väzieb, osobitne do svetového obchodu, ale ovplyvňuje aj sociálny život, kultúru, náboženstvo, šport, cestovanie, životný štýl, terorizmus atď. Globalizácii sa nevyhli ani daňové podvody a boj proti nim. Nie je to však iba preto, že už dávno opustili a prekročili hranice jednotlivých štátov, čím vlastne nadobudli viac než nadnárodný charakter. Daňové podvody so svojim personálnym zázemím, sofistikovanými formami, rozsiahlymi štruktúrami atď. sú vždy akoby o krok pred úsilím jednotlivých štátov o ich odhalenie a eliminovanie. Predvídateľnosť ich ďalších foriem a časového a priestorového objavenia sa je obrovskou slabinou aj tých ekonomicky najsilnejších štátov sveta. Otázka je, do akej miery je to spôsobené ich neschopnosťou tento problém riešiť a do akej miery im to vlastne vyhovuje, pretože ruka v ruke s bojom proti daňovým podvodom sa rozvíja i daňová konkurencia medzi štátmi; nezáleží ani na tom, či ju nazveme škodlivou alebo nie. Globálne sú nielen ekonomiky a sociálno-kultúrny život na Zemi, ale aj záujmy (politické, ekonomické i finančné), a za tými v konečnom dôsledku stoja konkrétni jednotlivci bez ohľadu na ich politické postoje, rasu, náboženstvo či presvedčenie.

Daňové podvody a boj proti nim predstavujú skutočnú globálnu výzvu nielen pre EÚ a jej členské štáty, ale vlastne pre celý svet. Daňové podvody znamenajú zložitý a rôznorodý problém, ktorý si vyžaduje koordinovanú a viacstrannú odozvu, pretože mu žiadny členský štát EÚ nedokáže čeliť sám.

EÚ bola nútená zaujať voči tomuto negatívne trendu adekvátny postoj a začať presadzovať oveľa razantnejšie kroky v smere prehĺbenia boja proti daňovým podvodom než tomu bolo v minulosti. Opatrenia EÚ sa v tomto zmysle prejavili v dvoch relatívne samostatných postupoch, ktoré sa však vzájomne ovplyvňujú a sú závislé na sebe:

1. politické postoje, zámery a návrhy jednotlivých členských štátov i EÚ týkajúce sa boja proti daňovým podvodom,
2. premietnutie týchto postojov, zámerov a návrhov do práva EÚ.

Tieto dva aspekty sú jednoznačným vyjadrením obojstranného ovplyvňovania politiky a práva s tým dodatkom, že príslušné právne akty vykazujú vysokú závislosť na politických rozhodnutiach jednotlivých inštitúcií EÚ.

Oblasť boja proti daňovým únikom z pohľadu práva EÚ, je bezpochyby veľmi aktuálnou a súčasne aj veľmi zložitou a citlivou témou. Nech by sme si zvolili akýkoľvek prístup k hodnoteniu boja proti daňovým únikom na teritóriu EÚ, stále dospejeme najmä k týmto záverom:

- a) daňové podvody nemožno v praktickom slova zmysle oddeľovať od daňových únikov,
- b) daňové podvody týkajúce sa nepriameho zdaňovania ovplyvňujú aj výšku daňových príjmov štátneho rozpočtu z titulu dane z príjmov,
- c) v ekonomicko-politickom zoskupení typu EÚ nemožno posudzovať úsilie EÚ v boji proti daňovým podvodom izolovane od úsilia členských štátov v tejto oblasti,
- d) záujmy členských štátov EÚ týkajúce sa daňových podvodov sa často rozchádzajú so záujmami EÚ, čo sa prejavuje v zložitosti postupu pre dosiahnutie jednoznačného súhlasu pri prijímaní právnych aktov EÚ zameraných na túto oblasť.

V ďalšom texte sa sústredíme iba na tie podvody, ktoré sa týkajú dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), a to aj napriek obave, že sa tým do istej miery skreslí celkový obraz o doterajšom úsilí EÚ bojovať proti daňovým podvodom. DPH má totižto v daňových systémoch všetkých členských štátov výsadné miesto z hľadiska výšky príjmov, ktoré zabezpečuje nielen pre štátne rozpočty jednotlivých krajín, ale popritom aj pre rozpočet EÚ. Pritom sú známe údaje o predpokladaných výpadkoch na tejto dani v jednotlivých rokoch. Napríklad členské štáty vyberajú len približne polovicu príjmov z DPH, ktoré majú k dispozícii² a podľa materiálu, ktorý zverejnila Komisia v Bruseli dňa 23. októbra 2014 „Dane: Štúdia potvrdzuje miliardové straty spôsobené výpadkami príjmov z DPH“³ činil v roku 2011 odhad výpadku príjmov z DPH 16% (v číselnom vyjadrení 171, 167 mld. EUR) a v roku 2012 tiež 16% (v číselnom vyjadrení 177,220 mld. EUR).

1. POLITIKA EÚ V OBLASTI ZDAŇOVANIA A BOJ PROTI DAŇOVÝM PODVODOM

Možno povedať, že základy súčasnej stratégie daňovej politiky EÚ boli bližšie sformulované v oznámení Komisie s názvom *Daňová politika v Európskej únii*:

² Boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, s. 9.
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sk.pdf.

³ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1187_sk.htm.

priority pre nadchádzajúce roky⁴. Podstata tejto stratégie spočíva v tom, že za podmienky, že členské štáty dodržiavajú pravidlá EÚ, si môže každý z nich slobodne zvoliť daňový systém, ktorý považuje za najvhodnejší. V tomto zmysle sa základnými prioritami daňovej politiky EÚ stali: odstránenie daňových prekážok pre cezhraničné obchodné transakcie, boj proti škodlivej daňovej konkurencii a podpora väčšej spolupráce medzi daňovými správami členských štátov pri zabezpečovaní kontroly a boji proti daňovým podvodom. Väčšia koordinácia daňovej politiky by v uvedenom rámci mala zabezpečiť, aby daňové politiky členských štátov podporovali širšie ciele politiky EÚ, ako sú najnovšie zakotvené v dokumente „Európa 2020 – stratégia rastu EÚ“.

Daňové podvody v oblasti DPH úzko súvisia s vytvorením jednotného vnútorného trhu. EÚ nemohla resignovať na ideu vytvorenia jednotného vnútorného trhu, pokiaľ by nemala záujem súčasne sa transformovať z ekonomicko-politického integračného zoskupenia v silnú a celosvetovo uznávanú medzinárodnú inštitúciu, v perspektíve ústiacu do akéhosi federálneho zoskupenia svojich členov, čím by sa stala na európskom kontinente protipólom/protiváhou USA. Od jej súčasného postavenia a charakteristiky to už nie je ďaleko k formovaniu a presadzovaniu štátnosti, trebárs aj federálnej. Doterajší vývoj toto smerovanie iba potvrdzuje. Proti sebe sa takto chtiac-nechtiac dostávajú záujmy silných členských štátov proti záujmom ešte zatiaľ menej silnej EÚ, resp. časti členských štátov. Z tohto dôvodu by vytvorenie jednotného vnútorného trhu nebolo možné bez prijatia niektorých zásadných opatrení v daňovej oblasti, v prvom rade týkajúcich sa harmonizácie nepriamych daní. Preto bolo nutné vyžadovať od každého členského štátu ústretovosť v tejto oblasti.

Vytvorený jednotný vnútorný trh však okrem pozitívnych aspektov začal postupne spôsobovať problémy v oblasti daňových únikov, z ktorých väčšinu mali „na svedomí“ daňové podvody⁵. Treba otvorene priznať, že pri neexistencii jednotného vnútorného trhu bolo ekonomické prostredie jednotlivých členských štátov menej otvorené daňovým podvodom. Bez otvorenia sa národných ekonomík ekonomickým a tým aj politickým záujmom EÚ by však EÚ ako celok stagnovala vo svojom vývoji. V prípade, že by sa na území EÚ nezaviedla DPH na základe jednotných pravidiel platných a uplatňovaných vo všetkých členských štátoch, potom by síce nedochádzalo k masívnemu nárastu daňových podvodov, ako sme svedkami v ostatných rokoch, avšak na strane druhej je bez akýchkoľvek pochybností, že jednotné pravidlá pre DPH bolo nutné prijať v záujme rozvoja vnútorného trhu. Fenomén daňových podvodov pri DPH je však podľa nášho názoru predovšetkým dôsledkom neúčinných kontrolných mechanizmov zo strany EÚ a ešte stále nedostatočného stupňa rozvoja medzinárodnej spolupráce členských štátov pri správe daní, osobitne u DPH. Samotný fakt otvorenia sa národných ekonomík členských štátov pôsobeniu vnútorného trhu je iba sprievodným javom daňových podvodov. Aj napriek týmto slovám, daňové podvody sú prekážkou náležitého fungovania vnútorného trhu, pretože narúšajú hospodársku súťaž medzi daňovými subjektmi.

⁴ COM(2001) 0260 final.

⁵ Daňový podvod je formou úmyselného vyhýbania sa daňovej povinnosti, ktoré je postihnutelné podľa trestného práva. Tento pojem zahŕňa situácie, v ktorých sa úmyselne predkladajú nepravdivé vyhlásenia alebo falošné dokumenty. Pozri: Oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám, s.1. COM (2012) 351 final.

Boj proti daňovým podvodom nie je v primárnom práve EÚ osobitne ustanovený. Treba ho chápať ako súčasť tých ustanovení Zmluvy o EÚ, ktoré sa týkajú boja proti podvodom vo všeobecnom rámci.

Zmluva o EÚ v kapitole 6 „Boj proti podvodom“ v čl.325⁶ hovorí o boji proti podvodom. Uvedená kapitola je súčasťou Hlavy II. „Finančné ustanovenia“, z čoho jednoznačne vyplýva, že boj proti podvodom sa týka všetkých foriem a prejavov podvodného konania, ktoré poškodzujú finančné záujmy EÚ. Daňové podvody bez akýchkoľvek pochybností poškodzujú finančné záujmy EÚ. Predmetný článok ustanovuje povinnosť členských štátov prijať rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy. Vychádza pritom z toho, že členské štáty majú koordinovať svoju činnosť zameranú na ochranu finančných záujmov Únie proti podvodom. Zmluva v ďalšom zvyrazňuje nielen následný boj proti už vzniknutým a odhaleným podvodom, ale aj nutnosť prevencie ich vzniku. Za tým účelom Európsky parlament a Rada v súlade s riadnym legislatívnym postupom a po porade s Dvorom audítorov majú prijať nevyhnutné opatrenia v oblastiach prevencie a boja proti podvodom poškodzujúcim finančné záujmy Únie.

2. INŠTITUCIONÁLNY RÁMEC BOJA PROTI DAŇOVÝM PODVODOM V EÚ

Hovoriť na tému inštitucionálneho rámca boja proti daňovým podvodom si predovšetkým vyžaduje odpovedať na otázku, ktoré subjekty a akým spôsobom a formami vedú zápas o elimináciu daňových podvodov. Daňové podvody však netreba iba potláčať, resp. eliminovať, to znamená konať ex post, ale rovnako dôležité, keď nie dôležitejšie, je aj im predchádzať.

Subjekty patriace pod inštitucionálny rámec boja s daňovými podvodmi pôsobia v tomto smere rôznymi spôsobmi i formami, priamo aj sprostredkovane, organizačne, riadiaco aj kontrolne zasahujú do predmetného boja. Samotnú diferenciaciu ich úsilia determinuje aj charakter, resp. povaha konkrétnych daní, u ktorých dochádza k daňovým podvodom. Navyše každý z týchto subjektov má jemu vlastné kompetencie, ktoré mu priznávajú konkrétne právne akty EÚ. Aj napriek tomu sa v bežnej praxi nedá zabrániť tomu, aby sa kompetencie týchto subjektov v niektorých prípadoch nestretávali, príp. aj nepôsobili kontraproduktívne v konečnom ciele.

V tom najvšeobecnejšom postoji, abstrahujúc pritom od čl.13 Zmluvy o EÚ, v ktorom je uvedený inštitucionálny rámec Únie, možno vyčleniť inštitúcie, orgány a iné subjekty, do pôsobnosti ktorých patrí boj proti podvodom *všeobecne* (týkajúci sa hlavne ochrany finančných záujmov EÚ) a boj proti daňovým podvodom *osobitne*, s ďalšou možnou diferenciaciou na boj proti podvodom v oblasti DPH, spotrebných daní, priamych daní a pri správe daní.

S istou dávkou vnútorného znepokojenia, prameniaceho z toho, že odborná literatúra nevenuje týmto otázkam takmer žiadnu pozornosť, možno podľa nášho názoru vymedziť nasledovné inštitúcie a orgány, ktoré v rôznej miere a intenzite majú vo svojom predmete činnosti aj boj proti daňovým podvodom (bez ohľadu na to, či sa zameriavajú na podvody v oblasti DPH alebo v iných daňových oblastiach alebo komplexne na boj proti podvodom):

1. *Komisia*,

⁶ Bývalý článok 280 Zmluvy o Európskom spoločenstve.

2. **Európsky hospodársky a sociálny výbor.** Podľa Zmluvy o fungovaní EÚ výbor patrí medzi **poradné orgány Únie**, čo vyplýva z názvu kapitoly 3 Zmluvy o fungovaní EÚ. Najpregnantnejšie je vyjadrený význam uvedeného výboru v čl.113 Zmluvy o fungovaní EÚ, podľa ktorého Rada po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijíma pravidlá týkajúce sa harmonizácie nepriamych daní, čím sa zabezpečuje vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a súčasne zabraňuje narušovaniu hospodárskej súťaže. Daňové podvody sú jednoznačne tým fenoménom, ktorý je schopný a spôsobilý narušovať hospodársku súťaž.
- Podľa Zmluvy o fungovaní EÚ môže výbor vydať stanovisko z vlastného podnetu vždy, keď to uzná za vhodné. Príkladom takéhoto stanoviska môže byť napríklad Stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru na tému **Daňové a finančné raje: hrozba pre vnútorný trh EÚ (stanovisko z vlastnej iniciatívy)**⁷ z 24.mája 2012;
3. **poradné orgány Komisie.** K nim v súčasnosti patria napríklad:
- **Výbor pre DPH**⁸, ktorý bol ustanovený čl.398 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH⁹,
 - **Výbor pre spotrebné dane**, ktorý bol zriadený článkom 43 ods.1 smernice 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní¹⁰, pričom jeho existenciu deklaruje aj čl.35 nariadenia č.389/2012/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní¹¹,
 - **Výbor pre administratívnu spoluprácu v oblasti daní** (upravený v čl.26 smernice 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní¹²,
 - **Výbor pre vymáhanie**¹³, ktorý je upravený v čl.25 smernice 2010/24/EÚ o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení¹⁴,
 - **Výbor pre program Fiscalis 2020**¹⁵;
4. **rôzne fóra a expertné skupiny.** Ide napríklad o:
- **Fórum EÚ pre DPH**¹⁶;

⁷ (2012/C 229/02).

⁸ Výbor pre DPH a Výbor pre spotrebné dane sú výbormi v zmysle nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.182/2011 zo 16.februára 2011, ktorým sa ustanovujú pravidlá a všeobecné zásady mechanizmu, na základe ktorého členské štáty kontrolujú vykonávanie vykonávacích právomocí Komisie.

⁹ Smernica Rady 2006/112/ES z 28.novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

¹⁰ Smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS.

¹¹ Nariadenie Rady (EÚ) č.389/2012 z 2.mája 2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní a zrušení nariadenia (ES) č.2073/2004.

¹² Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15.februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS.

¹³ Pôvodne bol pomenovaný ako Výbor pre refundáciu (pozri čl.20 už zrušenej smernice Rady 76/308/EHS z 15.marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách).

¹⁴ Smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16.marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení.

¹⁵ Pozri čl.15 nariadenia č.1286/2013/EÚ, ktorým sa stanovuje akčný program na zlepšenie fungovania daňových systémov v Európskej únii na obdobie rokov 2014 – 2020 (Fiscalis 2020).

¹⁶ Pozri rozhodnutie Komisie 2012/C 198/05 z 3.júla 2012 o zriadení fóra EÚ pre DPH.

- expertnú skupinu Komisie *Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie*¹⁷;
- expertnú skupinu *Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie*¹⁸;
- príležitostnú skupinu odborníkov, pod názvom *Platforma na dialóg daňových orgánov*¹⁹;
- *skupinu pre kódex správania* (zdaňovanie podnikov);
- *pracovnú skupinu pre daňové otázky*. Ide o prípravný orgán Rady;
- *pracovnú skupinu pre boj proti podvodom*²⁰. Ide o prípravný orgán Rady. V rôznych dokumentoch Komisie sa uvádza pod pomenovaním *expertná skupina pre stratégiu boja proti daňovým podvodom (ATFS)*;

5. Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF)²¹ a Europol.

Prírodzene, že Európsky parlament a Rada sú inštitúciami, ktoré nemožno vyčleniť z tohto úsilia. Chápeme ich však predovšetkým ako inštitúcie, ktoré v zmysle čl.14 ods.1 Zmluvy o EÚ vykonávajú legislatívne a rozpočtové funkcie; v tomto príspevku sa však nezameriavame na obsah základných legislatívnych aktov, ktorých cieľom je boj proti daňovým podvodom a ktoré sú prijímané Európskym parlamentom a Radou alebo jednou či druhou inštitúciou. Naším cieľom je skôr ukázať, čo všetko sa na pôde EÚ urobilo v ostatných rokoch, aby sa problém daňových podvodov pri DPH podarilo riešiť. Náš záujem sa v ďalšom sústreďuje najmä na činnosť Komisie, pretože je neodškriepiteľným faktom jej snáď najvýraznejší podiel na boji proti daňovým podvodom.

V zmysle čl.17 ods.2 Zmluvy o EÚ legislatívne akty Únie môžu byť prijaté len na základe návrhu Komisie, pokiaľ Zmluva o EÚ alebo Zmluva o fungovaní EÚ neustanovujú inak. Iné akty sa prijímajú na základe návrhu Komisie, ak tak ustanovujú tieto zmluvy. Primárny podiel Komisie na boji proti podvodom v oblasti DPH vyviera práve z toho, že návrhy legislatívnych aktov sú dielom Komisie.

Komisia ako inštitúcia EÚ predkladá návrhy nariadení, smerníc alebo rozhodnutí na schválenie Európskemu parlamentu a Rade. Jej činnosť sa však neobmedzuje iba na prípravu týchto aktov. Okrem toho aj v oblasti daní vydáva nariadenia, príp. aj smernice alebo rozhodnutia, ale je mimoriadne aktívna aj pokiaľ ide o predkladanie rôznych oznámení, odporúčaní a pod. vzťahujúcich sa na oblasť podvodov pri DPH. Tieto sa následne stávajú vo väčšine prípadov základom pre prijatie legislatívnych aktov.

V zmysle čl.290 Zmluvy o fungovaní EÚ Európsky parlament a Rada môžu na Komisiu delegovať právomoc prijímať všeobecne záväzné nelegislatívne akty, ktorými sa dopĺňajú alebo menia určité nepodstatné prvky legislatívneho aktu. V rámci tejto právomoci môže Komisia napríklad harmonizovať určité nepodstatné prvky legislatívneho aktu s najnovšími vedeckými poznatkami alebo s vývojom na trhu. Tieto

¹⁷ Pozri rozhodnutie Komisie z 23.apríla 2013 o zriadení expertnej skupiny Komisie, ktorá bude nazvaná Platforma pre dobrú správu daní, agresívne daňové plánovanie a dvojité zdanenie (2013/C 120/07).

¹⁸ Rozhodnutie Komisie z 26.januára 2015, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“ (2015/C 28/05). Nahrádza rozhodnutie Komisie 2011/C 24/03 z 25.januára 2011, ktorým sa zriaďuje skupina expertov s názvom „Spoločné fórum EÚ pre transferové oceňovanie“ (Ú. v. EÚ C 24, 26.1.2011, s. 3).

¹⁹ Tax authorities dialogue platform – TADP. Dohodli sa na nej členské štáty 23.februára 2011.

²⁰ http://www.nbusr.sk/ipublisher/files/nbusr.sk/pravne_predpisy/st05581-sk13.pdf.

²¹ Bol zriadený rozhodnutím Komisie č.1999/352/ES, ESUO,EURATOM z 28.apríla 1999, ktorým sa zriaďuje Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF). Oznámené pod číslom dokumentu SEC(1999) 802).

delegované akty podliehajú kontrole zo strany Európskeho parlamentu a Rady. V oblasti daní však zatiaľ nebol vydaný žiadny delegovaný akt.

Podľa čl.291 ods.2 Zmluvy o fungovaní EÚ, ak sú potrebné jednotné podmienky na vykonávanie právne záväzných aktov Únie, tieto akty zveria vykonávacie právomoci Komisii alebo Rade²². Keď Komisia prijíma opatrenia, ktorými zabezpečuje jednotné uplatňovanie právnych aktov EÚ v celej únii, tieto sa označujú ako **vykonávacie akty**. Na uvedené účely vykonávacie akty podliehajú podľa čl.291 ods.3 Zmluvy o fungovaní EÚ kontrole krajín EÚ prostredníctvom systému, ktorý sa označuje ako *komitológia* alebo známejší je výraz „postup vo výboroch“, podľa ktorého Komisia vykonáva svoje exekutívne právomoci. Európsky parlament a Rada pritom prostredníctvom nariadení vopred upravujú pravidlá a všeobecné zásady tohto kontrolného mechanizmu. Príkladom takéhoto aktu je nariadenie č.182/2011/EÚ²³.

Z vykonávacích aktov vydaných Komisiou, ale aj Radou²⁴, ktoré sa týkajú oblasti zdaňovania možno spomenúť napríklad vykonávacie nariadenie Komisie č.79/2012/EÚ, vykonávacie nariadenie Komisie č.815/2012/EÚ²⁵ a pod.

Nechceme sa zaoberať obsahom jednotlivých legislatívnych aktov, ktoré pripravila Komisia a schválil Európsky parlament a Rada s cieľom boja proti podvodom v oblasti DPH. Skôr sa sústreďujeme na otázky, ktoré tomu predchádzali, to znamená na rôzne iniciatívy najmä v podobe oznámení, správ a pod.

3. EÚ A BOJ PROTI DAŇOVÝM PODVODOM

Ako to ukáže aj ďalší text, ostatné roky sú svedectvom oveľa väčšej pozornosti EÚ zacielenej na daňové podvody, osobitne vo vzťahu k DPH, než tomu bolo v minulosti. Tento záujem sa postupne prehľboval, kryštalizoval a zintenzívňoval pod vplyvom rozličných objektívnych i subjektívnych okolností, ku ktorým dochádzalo vo vnútornom priestore Únie i v rámci medzinárodných obchodných a politických vzťahov a dopadov z toho vyplývajúcich. Išlo napríklad o rozširovanie sa počtu členských štátov EÚ, globalizáciu svetovej ekonomiky, rozvoj medzinárodného obchodu, vytvorenie jednotného vnútorného trhu, zavedenie jednotnej meny, negatívne dôsledky svetovej hospodárskej a finančnej krízy, ale aj o sofistikovanejšie daňové podvody, napríklad podvody karuselového typu a pod. Istý historický exkurz v uvedenom smere má dokumentovať odhodlanie Únie vytvoriť bariéry pre daňové podvody v oblasti DPH.

Prvé signály o pozornosti EÚ týkajúcej sa boja proti daňovým podvodom však spadajú ešte do roku 1975, keď Rada dňa 10.februára 1975 prijala rezolúciu o opatreniach, ktoré je potrebné podniknúť s cieľom boja proti medzinárodným daňovým

²² V osobitných, náležite odôvodnených prípadoch a v prípadoch ustanovených v čl.24 a 26 Zmluvy o EÚ.

²³ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č.182/2011 zo 16.februára 2011, ktorým sa ustanovujú pravidlá a všeobecné zásady mechanizmu, na základe ktorého členské štáty kontrolujú vykonávanie vykonávacích právomocí Komisie.

²⁴ Napríklad vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č.282/2011 z 15.marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) alebo vykonávacie rozhodnutie Rady zo 7.novembra 2014, ktorým sa Estónskej republike povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 26 ods. 1 písm. a) a článkov 168 a 168a smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (2014/797/EÚ) a pod.

²⁵ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.815/2012 z 13.septembra 2012, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám.

únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní. Išlo o rezolúciu zameranú predovšetkým na oblasť priamych daní a na problémy spojené s daňovými únikmi v medzinárodnom meradle. Daňové podvody sa preto ani nestali predmetom tejto rezolúcie.

Následne, v roku 1977 bola prijatá smernica č.77/799/EHS²⁶. Išlo o prvý právny akt EÚ dotýkajúci sa medzinárodnej spolupráce v daňovej oblasti, ktorú však zužoval iba na vzájomnú pomoc príslušných úradov členských štátov vtedajšieho Spoločenstva vo forme výmeny informácií. V roku 2011 bola táto smernica nahradená smernicou 2011/16/EÚ.

Smernica 2011/16/EÚ vo svojej preambule poukázala na to, že smernica z roku 1977 neustanovuje primerané opatrenia, ktoré by reagovali na globalizáciu ekonomiky a z toho vyplývajúce negatívne dôsledky pre rozvoj vnútorného trhu a na vzrastajúci počet cezhraničných transakcií. Na tieto nedostatky upozornila aj pracovná skupina Rady na vysokej úrovni pre boj proti daňovým podvodom vo svojej správe z 22.mája 2000 a neskôr aj Komisia v niektorých svojich oznámeniach.

Legislatívne akty EÚ, ktorých predmetom úpravy je predchádzanie a boj s daňovými podvodmi sú z hľadiska svojej pôsobnosti takpovediac širokospektrálne. Nie sú to iba tie akty, ktorých povaha je vyslovene daňová, ale týka sa to aj ďalších aktov. V tejto súvislosti možno legislatívne akty zamerané na boj proti podvodom a osobitne daňovým podvodom tematicky rozčleniť na:

- akty vytvárajúce **inštitucionálny rámec** pre boj s daňovými a inými podvodmi. Ide o tie akty, ktoré sa týkajú zriadenia a činnosti OLAF²⁷, zriaďovania poradných orgánov Komisie, prípravných orgánov Rady a pod.;
- akty týkajúce sa boja proti daňovým podvodom **v oblasti daní**. Sem patrí napríklad:
 1. smernica Rady 2011/16/EÚ,
 2. smernica Rady 2014/107/EÚ (týka sa povinnej automatickej výmeny informácií v oblasti daní)²⁸;
- akty týkajúce sa boja proti daňovým podvodom **v oblasti DPH**. Sem patria najmä:
 1. nariadenie č.904/2010/EÚ o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH²⁹,
 2. vykonávacie nariadenie č.79/2012/EÚ, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia č.904/2010/EÚ³⁰,
 3. vykonávacie nariadenie č.17/2014/EÚ (týka sa štandardizovaného formulára v prípade podvodov v oblasti DPH)³¹,

²⁶ Smernica Rady č.77/799/EHS z 19.decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie. Pôvodne sa vzťahovala iba na oblasť priamych daní, ktoré boli v smernici aj vymenované.

²⁷ Rozhodnutie č.1999/352/ES, ESUO, EURATOM.

²⁸ Smernica Rady 2014/107/EÚ z 9.decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní. Dňa 18.marca 2015 však Rada predložila návrh smernice, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní [k tomu pozri COM (2015) 135 final].

²⁹ Nariadenie Rady (EÚ) č.904/2010 zo 7.októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie).

³⁰ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.79/2012 z 31.januára 2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie).

4. rozhodnutie 98/527/ES, EURATOM o účtovaní daňových podvodov v oblasti DPH na účely národného účtovníctva³²,
 5. smernica 2008/117/ES (týka sa boja proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva)³³,
 6. smernica 2009/69/ES (týka sa daňových únikov súvisiacich s dovozom)³⁴,
 7. smernica 2010/23/EÚ (týka sa voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu)³⁵,
 8. smernica 2013/42/EÚ (týka sa mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH)³⁶,
 9. smernica 2013/43/EÚ³⁷ (týka sa voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod);
- akty týkajúce sa boja proti daňovým podvodom **v oblasti spotrebných daní**, napríklad už spomínané nariadenie č.389/2012/EÚ, vykonávacie nariadenie č.612/2013/EÚ (týkajúce sa najmä fungovania registra hospodárskych subjektov a daňových skladov)³⁸;
 - akty **všeobecnej povahy** zamerané na boj proti praniu špinavých peňazí³⁹ a ochranu finančných záujmov EÚ. V tejto súvislosti možno spomenúť predovšetkým:

³¹ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.17/2014 z 10.januára 2014, ktorým sa stanovuje štandardizovaný formulár na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

³² Rozhodnutie Komisie 98/527/ES, EURATOM z 24.júla 1998 o účtovaní daňových podvodov v oblasti DPH na účely národného účtovníctva (nezrovnalosti medzi teoretickými príjmami z DPH a skutočnými príjmami z DPH) [oznámené ako dokument číslo C(1998) 2202] (Text na úrovni platnosti EHP).

³³ Smernica Rady 2008/117/ES zo 16. decembra 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s cieľom bojovať proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Spoločenstva.

³⁴ Smernica Rady 2009/69/ES z 25.júna 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o daňové úniky súvisiace s dovozom.

³⁵ Smernica Rady 2010/23/EÚ zo 16.marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu.

³⁶ Smernica Rady 2013/42/EÚ z 22.júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH.

³⁷ Smernica Rady 2013/43/EÚ z 22.júla 2013, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s dodaním určitého tovaru a poskytovaním určitých služieb, ktoré sú náchylné na podvod.

³⁸ Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.612/2013 z 25.júna 2013 o fungovaní registra hospodárskych subjektov a daňových skladov, súvisiacich štatistikách a podávaní správ podľa nariadenia Rady (EÚ) č.389/2012 o administratívnej spolupráci v oblasti spotrebných daní.

³⁹ V širšom chápaní možno do tejto skupiny právnych aktov zaradiť aj Dohovor Rady Európy o praní špinavých peňazí, vyhľadávaní, zaistení a konfiškácii ziskov z trestnej činnosti a o financovaní terorizmu, ktorý bol prijatý vo Varšave dňa 16. mája 2005. Oznámenie o jeho prijatí publikovalo Ministerstvo zahraničných vecí SR pod č. 91/2009 Z. z. V mene SR bol dohovor podpísaný 12. novembra 2007, pričom Národná rada SR s dohovorom vyslovila súhlas svojím uznesením č.862 z 21. mája 2008. Dohovor nadobudol platnosť 1.mája 2008 v súlade s článkom 49 ods.3 a pre SR nadobudol platnosť 1.januára 2009 v súlade s článkom 49 ods.4.

1. nariadenie č.2988/95/ES, EURATOM z 18. decembra 1995 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev,
2. nariadenie č.2185/96/EURATOM, ES z 11. novembra 1996 o kontrolách a inšpekciách na mieste, vykonávaných Komisiou s cieľom ochrany finančných záujmov Európskych spoločenstiev pred spreneverou a inými podvodmi.

Uvedený prehľad dokumentuje, že nemožno umelo oddeľovať činnosti príslušných orgánov od pôsobnosti jednotlivých legislatívnych aktov v boji proti podvodom.

4. KOMISIA A BOJ PROTI PODVODOM PRI DPH

V ďalšom chceme pripomenúť viaceré aktivity Komisie vo veci predchádzania a boja proti podvodom pri DPH. Napriek nepriaznivým číselným údajom o výpadkoch príjmov na tejto dani, o ktorých sa v texte hovorí, by bolo zavádzajúce konštatovanie, že Komisia pripravila oznámenia alebo odporúčania, ktorým chýba prvok predvídanej efektívnosti, príp. že ich počet bol na úkor kvality týchto návrhov. Všetky tieto návrhy podliehajú totiž schvaľovaciemu procesu na úrovni legislatívnych orgánov EÚ i súhlasnej vôli členských štátov realizovať ich vo svojej daňovej praxi.

Celkovo Komisia adresovala Európskemu parlamentu, Rade, ale v niektorých prípadoch aj Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru viaceré právne nezáväznú nelegislatívne akty najmä v podobe *oznámení*, týkajúcich sa boja proti daňovým podvodom. Príkladom oznámení priamo alebo nepriamo sa vzťahujúcich na podvody pri DPH za ostatných viac ako desať rokov členstva SR v EÚ sú najmä tieto (usporiadané v chronologickom poradí):

1. *O využívaní mechanizmov administratívnej spolupráce v boji proti podvodom v oblasti DPH* zo 16. apríla 2004 [COM(2004) 260 final],
2. *Prínos daňových a colných politík pre Lisabonskú stratégiu* z 25. októbra 2005 [KOM (2005) 532 v konečnom znení],
3. *O potrebe rozvinúť koordinovanú stratégiu s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom* z 31. mája 2006 [KOM (2006) 254 v konečnom znení],
4. *O určitých kľúčových prvkoch, ktoré prispievajú k vybudovaniu stratégie boja proti podvodom s DPH v EÚ* z 23. novembra 2007 [KOM(2007) 758 v konečnom znení],
5. *O opatreniach zameraných na zmenu systému DPH s cieľom boja proti podvodom* z 22. februára 2008 [KOM(2008) 109 v konečnom znení],
6. *O koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii* z 1. decembra 2008 [KOM(2008) 807 v konečnom znení],
7. *Technologický vývoj v oblasti elektronickej fakturácie a opatrenia zamerané na ďalšie zjednodušenie, modernizáciu a harmonizáciu predpisov v oblasti fakturácie DPH* z 28. januára 2009 [KOM(2009) 20 v konečnom znení],
8. *O budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôbenému jednotnému trhu* zo 6. decembra 2011 [KOM(2011) 851 v konečnom znení],
9. *Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom* zo 6. decembra 2012 [COM(2012) 722 final],
10. *Posilnenie boja proti pašovaniu cigariet a iným formám nezákonného obchodu s tabakovými výrobkami – Komplexná stratégia EÚ* zo 6. júna 2013 [COM (2013) 324 final],

11. *O daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam* z 18.marca 2015 [COM(2015) 136 final].

Berúc do úvahy možný rozsah príspevku a jeho charakter, nebudeme sa v ňom podrobne týmito oznámeniami zaoberať. Pokúsime sa však zhrnúť ich podstatu a prípadne aj, ako sa navrhované opatrenia premietli do legislatívnych aktov:

1. Zlepšenie (skvalitnenie) administratívnej spolupráce:

Tento zámer je jadrom takmer všetkých oznámení Komisie, bez ohľadu na to, akej dane, resp. akých daní sa uvedená požiadavka týka. Napríklad Komisia vo svojej správe z 28.januára 2000 o administratívnej spolupráci a kontrole DPH konštatovala, že podmienky administratívnej spolupráce ešte neboli naplnené. Správa dospela k záveru, že je možné účinne bojovať proti podvodom len za predpokladu ďalšieho zlepšenia administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi a vyššej účinnosti vnútroštátnych kontrolných systémov.

V záujme zlepšenia, resp. skvalitnenia administratívnej spolupráce Komisia zdôrazňovala najmä tieto požiadavky:

- a) *absolútnu prioritu boja proti podvodom pri DPH*, pričom *efektívnosť tohto boja na vnútornom trhu si vyžaduje spoločný prístup* členských štátov (oznámenie z 1.decembra 2008 a oznámenie zo 6.decembra 2012);
- b) *zapojenie sa členských štátov do intenzívnej výmeny informácií a podpora noriem automatickej výmeny informácií, ako aj IT nástrojov* EÚ na medzinárodných fórach, najmä v záujme toho, aby sa zabráňovalo nežiaducim duplicitám pri ich uplatňovaní (oznámenie zo 6.decembra 2012). V tomto smere možno spomenúť napríklad prijatie smernice Rady 2014/107/EÚ;
- c) *posilnenie spolupráce s inými orgánmi presadzovania práva*, predovšetkým s Europolom (oznámenie zo 6.decembra 2012);
- d) *podpora simultánneho vykonávania kontrol a prítomnosti zahraničných úradníkov pri audítoch* na základe analýzy vykonanej v rámci mechanizmu Eurofisc (oznámenie zo 6.decembra 2012);
- e) *vypracovanie metodiky pre spoločné audity od určených tímov špeciálne vyškolených audítorov a vypracovanie jednotného právneho aktu na administratívnu spoluprácu pri všetkých druhoch daní* namiesto štyroch rôznych nástrojov, t.j. smernice 2010/24/EÚ, nariadenia 904/2010/EÚ, smernice 2011/16/EÚ a nariadenia 389/2012/EÚ (oznámenie zo 6.decembra 2012);
- f) *zavedenie a používanie „Daňového identifikačné číslo (DIČ) na portáli EUROPA“*⁴⁰. Využívanie DIČ je podľa názoru Komisie najlepším prostriedkom na identifikáciu daňovníkov v rámci automatickej výmeny informácií. Aplikácia obsahuje vzory oficiálnych dokladov totožnosti, ktoré obsahujú národné DIČ. Toto umožňuje rýchlo, ľahko a správne identifikovať a zaznamenať DIČ v cezhraničných vzťahoch. Okrem toho online kontrolný systém podobný systému VIES⁴¹ umožňuje skontrolovať, či je správna štruktúra alebo algoritmus

⁴⁰ https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html?locale=sk.

⁴¹ Aby sa zabránilo možným podvodom v súvislosti s neexistenciou kontroly na hraniciach, je v rámci EÚ vybudovaný elektronický systém pre výmenu informácií v oblasti DPH známy ako VIES (VAT Information Exchange System).

Systém VIES vychádza z toho, že pokiaľ chce podnikateľ dodávať tovar alebo služby do iného členského štátu EÚ za cenu bez DPH, mal by sa uistiť, že osoba, ktorej chce tovar alebo služby dodávať, je registrovaná pre DPH v inom členskom štáte. Na overenie toho slúži systém VIES, ktorý

daného DIČ. Komisia však poukázala na to, že národné DIČ sú vytvorené na základe rozdielnych vnútroštátnych pravidiel. Preto by najlepšie riešenie na prekonanie ťažkostí s daňovými podvodmi predstavovalo vytvorenie DIČ EÚ (oznámenie zo 6.decembra 2012);

- g) **problém karuselových (kolotočových) podvodov.** Podstata týchto podvodov súvisí s tým, že dodávky tovarov medzi zdaniteľnými osobami v rámci úniových transakcií (pôvodne označované ako intrakomunitárne transakcie) sú oslobodené od DPH v členskom štáte pôvodu a ku zdaneniu dochádza v členskom štáte určenia, čo vedie k tomu, že tovar sa reálne môže pohybovať bez toho, aby došlo k jeho zdaneniu. V nadväznosti na to Komisia zdôraznila nutnosť efektívneho využívania nástrojov administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi (oznámenie zo 16.apríla 2004).

2. Vytvorenie efektívnejších spôsobov výmeny informácií:

V tomto smere ide o:

- a) **presadenie častejšej a podrobnejšej automatizovanej výmeny informácií** medzi členskými štátmi, ako aj o **priamy prístup k národným databázam**. Na to nadväzuje aj požiadavka presadiť rozvinutejšiu spoluprácu s tretími krajinami. Koordinácia postupu a multidisciplinárny prístup v činnosti vyšetrovacích a súdnych orgánov, spolu s automatickou výmenou informácií treba vnímať ako základ pre efektívny spôsob výmeny informácií (oznámenie z 31.mája 2006);
- b) **rýchly prístup k informáciám a údajom zozbieraným v iných členských štátoch** o istých podvodných operáciách alebo osobách zapojených do podvodu. Komisia sa pritom odvoláva na mechanizmus, ktorý vypracovala belgická daňová správa a na ktorom sa s pozitívnym ohlasom zúčastňujú viaceré členské štáty (oznámenie z 23.novembra 2007);
- c) **rýchly prístup k informáciám o možných rizikách**, najmä ak daňový subjekt už pôsobiaci v iných členských štátoch, rozbieha činnosť na ich území. Rýchly prístup k informáciám je rozhodujúcim faktorom boja proti podvodom (oznámenie z 31.mája 2006);
- d) **zvýšenie významu aktualizovaných informácií o právnom statuse daňových subjektov vo vzťahu k DPH**. Je potrebný spoločný prístup, čo sa týka registrácie a zrušenia registrácie daňových subjektov (oznámenie z 23.novembra 2007);
- e) **potrebu zvýšiť kapacitu daňových úradov týkajúcu sa vymáhania príjmov z DPH v prípadoch podvodu a zlepšiť a posilniť administratívnu spoluprácu v oblasti vymáhania daní** (oznámenie z 23.novembra 2007);

umožňuje prenos informácií týkajúcich sa registrácie k DPH v rámci EÚ (tzv. overovanie platnosti DIČ k DPH). Platné DIČ pre účely DPH musí byť uvádzané na faktúre a tiež v súhrnnom výkaze.

Systém VIES poskytuje dve hlavné služby:

- umožňuje firmám získať rýchlo potvrdenie o platnosti registrácie DPH ich súčasných, resp. potenciálnych obchodných partnerov a
- umožňuje zamestnancom daňovej správy monitorovať a kontrolovať toky zdaniteľných transakcií v úniom priestore s cieľom odhaliť možné podvody.

Tento systém umožňuje teda kontrolu uplatňovania nároku na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného štátu EÚ. Systém umožňuje správcovi dane v štátoch EÚ overiť, či predávajúci mal právo oslobodiť zdaniteľný obchod, a naopak v krajine určenia skontrolovať, či kupujúci nadobudnutý tovar riadne priznal a zdanil. Systém VIES teda slúži na zabezpečenie výmeny informácií o skutočnom a pravdivom dodaní tovaru do iného členského štátu a identifikačných údajov o osobách registrovaných pre DPH v rámci EÚ.

f) **zavedenie štandardných formulárov na výmenu informácií v oblasti zdaňovania.** Vzory týchto štandardných formulárov na podklade smernice 2011/16/EÚ sú upravené v prílohe I až IV. vykonávacieho nariadenia 1156/2012/EÚ a pre elektronický formulár v prílohe V. vykonávacieho nariadenia č.1353/2014/EÚ⁴². Komisia pre tieto štandardné formuláre vypracovala aj počítačovú aplikáciu vo všetkých jazykoch EÚ, ktorá je k dispozícii členským štátom od 1.januára 2013 (oznámenie zo 6.decembra 2012).

3. Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti:

Úloha zaviesť **mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti** bola formulovaná v záveroch Rady ECOFIN z 5.júna 2007, ktorá požiadala Komisiu preskúmať zavedenie možnosti uplatňovať paušálne prenesenie daňovej povinnosti (všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti). Následne sa touto otázkou Komisia zaoberala vo svojom oznámení z 22.februára 2008, a to v súvislosti so správou o situácii v rámci expertnej skupiny pre stratégiu boja proti daňovým podvodom (ATFS), ale ja v oznámení zo 6.decembra 2012 (o realizácii tohto mechanizmu v praxi sa píše v ďalšom texte).

4. Rýchla reakcia na podvody:

Mechanizmus rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH bol predmetom oznámenia zo 6.decembra 2012 Komisia ešte 31.júla 2012 predložila návrh tohto mechanizmu. Výsledkom bolo prijatie už spomínanej smernice 2013/42/EÚ. Komisii to umožnilo povoliť členským štátom, aby prijímali odchylné opatrenia dočasnej povahy s cieľom riešiť prípady náhlych a rozsiahlych podvodov s veľkým finančným dosahom. Do tohto rámca však treba zaradiť aj prijatie už spomínaného vykonávacieho nariadenia č.17/2014/EÚ, ktoré sa týka štandardizovaného formulára na oznámenie osobitného opatrenia v rámci mechanizmu rýchlej reakcie proti podvodom v oblasti DPH, čím by sa mala zvýšiť účinnosť a efektívnosť výmeny informácií.

5. Vytvorenie a pôsobenie siete Eurofisc:

Myšlienka vytvoriť **sieť pre rýchlu výmenu cielených informácií medzi členskými štátmi (Eurofisc)**⁴³ rezonovala prvýkrát v oznámení z 23.novembra 2007, ktoré sa venovalo výlučne podvodom v oblasti DPH. V oznámení Komisia vyzvala Radu, aby poskytla potrebné politické usmernenie pre prácu expertnej skupiny pre stratégiu boja proti daňovým podvodom (ATFS).

Na zasadnutí Rady 4.decembra 2007 táto skupina predložila návrh vytvoriť mechanizmus nazvaný **Eurofisc**, ktorého cieľom je reálne posilniť administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi. Prijatiu Eurofisc predchádzalo zasadnutie Rady (pracovnej skupiny pre daňové otázky) dňa 22. júla 2008, na ktorom sa pre mechanizmus Eurofisc dohodli viaceré usmernenia, medzi iným to, že Eurofisc by mal dodržiavať štyri všeobecné zásady: zásadu **slobodného rozhodnutia každého členského štátu** zúčastňovať sa na plnení jednotlivých úloh siete, zásadu **aktívnej účasti na výmene informácií**, zásadu **zachovávaní dôvernosti** vymenených informácií a zásadu **nezvyšovania zat'azenia** podnikateľských subjektov.

⁴² Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.1353/2014 z 15.decembra 2014, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č.1156/2012, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní.

⁴³ Vytvorenie európskej siete Eurofisc privítali aj zástupcovia vlád členských štátov. Pozri: Vyhlásenie zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady k Eurofisc-u vytvorenému podľa kapitoly X nariadenia Rady o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (2010/C 275/06).

Vytvorením siete Eurofisc sa zaoberalo aj oznámenie z 1.decembra 2008 a závery Rady zo 7.októbra 2008 o hospodárskych a finančných záležitostiach.

Vytvorenie multilaterálneho mechanizmu rýchleho varovania v oblasti boja proti podvodom s DPH vyúsťuje do systému spoločného posudzovania rizika pri transakciách v rámci Únie a týka sa koordinácie výmeny informácií a koordinácie činností zúčastnených členských štátov, ktoré budú vyplývať z jednotlivých varovných signálov. V tomto zmysle pôsobí obdobne ako je tomu v rámci siete **Eurocanet**, ktorú vytvorila belgická daňová správa a ktorú podporuje Komisia a OLAF.

6. Zlepšenie daňovej disciplíny:

Problematikou zlepšenia daňovej disciplíny sa zaoberala Komisia vo svojom oznámení zo 6.decembra 2012. S týmto zámerom súvisí najmä vypracovanie **Európskeho kódexu daňovníka**, v ktorom bude zabezpečená väčšia transparentnosť, pokiaľ ide o práva a povinnosti daňovníkov, a na podporenie prístupu orientovaného na služby a dôvera v daňovú správu. Okrem toho zlepšenie daňovej disciplíny Komisia spája aj s požiadavkami na:

- a) **vytvorenie prístupu jednotného kontaktného miesta vo všetkých členských štátoch.** Tento prístup by mal poskytovať všetky druhy informácií, čím sa uľahčia cezhraničné operácie a odstránia daňové prekážky. S účinnosťou od 1.januára 2015 začali byť účinné ustanovenia týkajúce sa pravidiel pre podniky, ktoré sa prihlásili k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta (MOSS), ktoré vydala Komisia⁴⁴;
- b) **vytvorenie webového daňového portálu**, rozšírením existujúceho portálu „Tax of Europa“, ktorý by sa v prvom rade týkal DPH. Má obsahovať pravidlá fakturácie uplatniteľné v členských štátoch;
- c) **zosúladenie administratívnych a trestných sankcií.** Táto požiadavka súvisí so zásadami stanovenými v oznámení Komisie **Smerom k politike EÚ v oblasti trestného práva: Zaistenie účinného vykonávania politík EÚ prostredníctvom trestného práva**“ z 20. septembra 2011⁴⁵;
- d) **vypracovanie štandardného kontrolného súboru EÚ na daňové účely (SAF-T)**⁴⁶. Používaním tohto súboru by sa uľahčilo dobrovoľné dodržiavanie pravidiel zdaniteľnými osobami a zjednodušili by sa daňové audity. Pilotný projekt sa vyvíja v špecifickom kontexte minimálneho režimu jednotných kontaktných miest pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania a elektronické služby. Súbor bol prijatý v roku 2008 Portugalskom a od tej doby sa rozšíril i do ďalších európskych krajín, napríklad do Luxemburska, Rakúska, Nemecka a Francúzska;

⁴⁴ Pozri: Informácie pre podniky, ktoré sa prihlásili k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta (MOSS).

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014/2014.11.04_kontroly_MOSS.pdf.

⁴⁵ KOM(2011) 573 v konečnom znení.

⁴⁶ SAF-T (Standard Audit File for Tax) (Štandardný auditorský súbor pre dane) je medzinárodný štandard pre elektronickú výmenu spoľahlivých účtovných dát. Štandard je definovaný OECD. V apríli 2010 FORUM ON TAX ADMINISTRATION (Fórum o daňovej správe) pri OECD zverejnilo Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0 (Pokyn pre štandardný auditorský súbor - Dane verzia 2.0). <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>.

e) *zjednodušenie, modernizácia a harmonizácia predpisov týkajúcich sa fakturácie*. Cieľom tohto zámeru je podpora opatrení na boj proti podvodom (oznámenie z 28.januára 2009).

Z doterajšieho prehľadu, najmä vo vzťahu k obsahu jednotlivých oznámení, je zreteľné, že najviac pozornosti boju proti daňovým podvodom venovala Komisia vo svojom oznámení zo 6.decembra 2012. Je známe pod názvom *Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom*. Osobitnú pozornosť vo väzbe na podvody pri DPH si však iste zaslúži aj *ZELENÁ KNIHA o budúcnosti DPH* s podtitulom *Smerom k jednoduchšiemu, odolnejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH* z 1.decembra 2010⁴⁷ a na ňu nadväzujúce oznámenie *O budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôbenému jednotnému trhu* zo 6.decembra 2011.

V ZELENEJ KNIHE, bez toho, aby sa upozorňovalo na podiel daňových podvodov, sa konštatuje, že v „členských štátoch EÚ, ktoré sú takisto členmi OECD, predstavujú skutočné príjmy z DPH iba v priemere 55% príjmov, ktoré by sa teoreticky vybrali, keby sa konečná spotreba zdaňovala štandardnou sadzbou. Iné krajiny OECD ako Japonsko, Južná Kórea alebo Švajčiarsko majú efektívnejší systém DPH s približne 73%“⁴⁸.

Boj proti podvodom v oblasti DPH zo strany Komisie je zrejmý aj z iných dokumentov, než sú iba oznámenia. Vidieť to aj z niektorých správ Komisie, medzi ktorými významné miesto zaujíma *Správa o uplatňovaní nariadenia Rady (EÚ) č.904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty*⁴⁹ a *Správa Záverečné hodnotenie programu Fiscalis 2013*⁵⁰.

Okrem toho Komisia zverejnila dňa 23.októbra 2014 aj významnú štúdiu: *Dane: Štúdia potvrdzuje miliardové straty spôsobené výpadkami príjmov z DPH*. Štúdia poukázala na to, že v dôsledku nedodržania predpisov alebo nezabezpečenia výberu DPH došlo v roku 2012 k stratám na príjmoch z DPH odhadom vo výške 177 mld. eur. V roku 2012 boli *najnižšie výpadky* príjmov z DPH zaznamenané v Holandsku (5 % očakávaných príjmov), vo Fínsku (5 %) a v Luxembursku (6 %). *Najväčšie výpadky* príjmov na DPH zaznamenalo Rumunsko (44 % očakávaných príjmov z DPH), Slovensko (39 %), Litva (36 %) a Grécko (33%). Pozitívne však bol hodnotený mechanizmus rýchlej reakcie, ktorý umožňuje členským štátom reagovať oveľa rýchlejšie a účinnejšie v prípade náhlych a rozsiahlych podvodov v oblasti DPH.

Správa o uplatňovaní nariadenia č.904/2010/EÚ zdôrazňuje, že na základe štúdie zameranej na vyčíslenie a analýzu výpadkov na DPH, ktoré zverejnila Komisia 19.septembra 2013 dosiahli tieto výpadky v prípade 26 členských štátov v roku 2011 približne 193 miliárd EUR, čo predstavuje zhruba 18 % teoreticky splatnej DPH alebo 1,5% HDP týchto členských štátov. Správa síce zdôrazňuje, že tieto výpadky by sa nemali automaticky spájať s daňovými podvodmi a daňovými únikmi, pretože údaj zahŕňa aj vplyv bežných chýb (štatistických alebo v predložených správach, napr. v štatistikách národných účtov), a tiež platobnú neschopnosť a problémy s platbami. Aj napriek tomu podvody v oblasti DPH predstavujú naďalej vážny problém pre členské štáty.

⁴⁷ KOM(2010) 695 v konečnom znení. {SEK(2010) 1455 konečné rozhodnutie}.

⁴⁸ KOM (2010) 695 v konečnom znení, s.5.

⁴⁹ {SWD(2014) 39 final}, Brusel, 12.februára 2014, COM(2014) 71 final.

⁵⁰ COM(2014) 745 final, 18.december 2014.

Správa zapadá do širšieho kontextu koordinovanej stratégie na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH, ktorú stanovilo oznámenie Komisie *O koordinovanej stratégii na zefektívnenie boja proti podvodom v oblasti DPH v Európskej únii* z roku 2008, ako aj oznámenie Komisie *o budúcnosti DPH. Smerom k jednoduchšiemu, spoľahlivejšiemu a efektívnejšiemu systému DPH prispôsobenému jednotnému trhu* z roku 2011.

Ako už samotný názov správy napovedá, Komisia sa v nej zaoberala zisteniami o uplatňovaní nariadenia č.904/2010/EÚ. V tejto súvislosti sa zistenia, v súlade s príslušnými ustanoveniami jednotlivých článkov nariadenia, členili na viaceré oblasti:

- **Výmena informácií na žiadosť** (články 7 až 12 nariadenia): Vzhľadom na to, že boli vypracované a zavedené elektronické formuláre na výmenu informácií, očakáva sa, že pomôžu daňovým správam zrýchliť vybavovanie žiadostí. Podľa Komisie však členské štáty musia prijať naliehavé opatrenia na zabezpečenie toho, aby boli v rámci ich vnútroštátnych postupov *zaručené včasné odpovede na žiadosti* o informácie;
- **Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti** (články 13 až 15): Niektoré členské štáty sa naďalej vyhýbajú výmene týchto informácií, najmä preto, že zoznam údajov, na ktoré sa výmena informácií vzťahuje, bol značne zredukovaný;
- **Spätné informovanie** (článok 16): Spätná informácia je dôležitá na zlepšenie účinnosti výmeny informácií. Z tohto dôvodu musia členské štáty zvýšiť využívanie tohto mechanizmu a zabezpečiť, aby takéto spätné informovanie bolo poskytnuté vždy, keď je oň požiadané, a aby bolo poskytované dokonca aj v prípadoch, keď oň nie je požiadané, ale bolo by užitočné pre ostatné členské štáty;
- **Uchovávanie a výmena informácií o transakciách v rámci EÚ** (články 17 až 24): Komisia odporúča, aby všetky členské štáty prijali opatrenia na zabezpečenie aktualizácie databázy systému VIES na internete;
- **Prítomnosť úradníkov v úradných priestoroch správnych orgánov a účasť na administratívnych vyšetrovaniach v inom členskom štáte** (článok 28). Praktické používanie tohto nástroja je obmedzené (prekážkou je napríklad aj úroveň jazykových znalostí). Značný počet členských štátov ho ešte stále bežne nepoužíva;
- **Súčasne vykonávané kontroly – viacstranné kontroly** (články 29 až 30): Belgicko zaviedlo pilotný projekt na zabezpečenie tímu pre rýchlu analýzu na európskej úrovni s cieľom reagovať na včasné varovania a zrekonštruovať globálny podvodný reťazec transakcií. To by mohlo byť užitočným zdrojom informácií pre viacstranné kontroly. Členské štáty by mali zabezpečiť, aby buď takéto viacstranné kontroly začali vykonávať, alebo sa ich aktívne zúčastňovali;
- **Informovanie zdaniteľných osôb** (články 31 a 32): Podnikateľské subjekty môžu s cieľom zvýšenia právnej istoty získať v niektorých členských štátoch potvrdenie o platnosti identifikačného čísla pre DPH za predpokladu, že poskytnú svoje identifikačné číslo pre DPH. V súčasnosti používajú systém VIES všetky členské štáty s výnimkou jedného, a to na potvrdenie platnosti identifikačného čísla pre DPH, ako aj názvu a adresy podnikateľského subjektu. Tento jeden štát namiesto toho vyžaduje, aby zdaniteľné osoby, ktoré hľadajú tieto informácie, získali potvrdenie o potrebných údajoch prostredníctvom

vnútroštátneho ústredného kontaktného úradu. Pokiaľ ide o poskytovanie údajov zdaniteľným osobám na potvrdenie identifikačných čísel pre DPH ich klientov, všetky členské štáty majú takýto systém zavedený;

- **Eurofisc** (články 33 až 37): Prvé správy o svojej činnosti zverejnila sieť Eurofisc v marci 2012 a apríli 2013. Viaceré členské štáty sa domnievajú, že by bolo možné použiť spoločnú analýzu rizík na úrovni siete Eurofisc na krížovú analýzu údajov vo všetkých pracovných oblastiach a chceli by vytvoriť pilotný projekt na vykonanie tejto spoločnej analýzy. Jej výsledkom by boli ciele informácie, ktoré sa budú oznamovať všetkým zainteresovaným členským štátom. V tejto súvislosti existujú názorové rozpory medzi jednotlivými štátmi, pretože niektoré z nich sú proti tomu, aby sa sieť Eurofisc mala zaoberať možnosťou spoločnej analýzy rizík, a domnievajú sa, že jej činnosť by mala byť obmedzená na ciele zlepšenie súčasných pracovných postupov. Komisia sa domnieva, že kľúčovými oblasťami, kde by mohlo dôjsť k zlepšeniu s cieľom zvýšiť účinnosť siete Eurofisc, sú *analýza rizík a spätné informovanie*. Získané informácie by mali byť cielenejšie, pretože veľký objem informácií, ktoré sú niekedy zaslané, je ťažké posúdiť. Niektoré členské štáty preto navrhujú, aby všetky členské štáty mali zavedený účinný nástroj vnútroštátnej analýzy rizík, ktorý umožní lepšie filtrovať tieto údaje a ktorým sa zabezpečí, aby boli odovzdávané len podozrivé prípady. V rámci siete je potrebný *mechanizmus rýchlej a jasnej spätnej väzby*. Mechanizmus spätnej väzby používaný v súčasnosti v rámci siete Eurofisc pomáha členským štátom overovať kvalitu varovaní vydávaných v súvislosti s určitými obchodnými spoločnosťami, pretože členský štát, ktorý bol upozornený, môže spätne informovať o výsledkoch štát, ktorý dané varovanie vydal;
- **Vzťahy s tretími krajinami** (článok 36). Nie všetky členské štáty majú uzatvorené daňové dohovory zahŕňajúce problematiku DPH, a preto nemôžu odovzdávať ostatným štátom informácie získané z tretích krajín. Členské štáty *nemajú jednotný prístup k výmene informácií* s tretími krajinami. Na základe údajov poskytnutých členskými štátmi možno dospieť len k záveru, že existuje malý objem celkových skúseností, pokiaľ ide o výmenu informácií o DPH s tretími krajinami. Komisia je preto presvedčená, že ďalšia cesta k dohodám s tretími krajinami o administratívnej spolupráci v oblasti DPH vedie cez koordinovaný prístup na úrovni EÚ.

Osobitnou témou správy sa stala otázka **zjednodušeného režimu jedného kontaktného miesta**. Od 1. januára 2015 sa totiž zaviedol voliteľný zjednodušený režim jedného kontaktného miesta ako zjednodušujúce opatrenie pre určité obchodné subjekty. Tento režim umožní dodávateľovi zaregistrovať sa, priznať a zaplatiť DPH na dodávky telekomunikácií, vysielania a elektronických služieb v iných členských štátoch prostredníctvom jednotného webového portálu v jednom členskom štáte – t. j. v členskom štáte identifikácie – namiesto registrácie na účely DPH v každom členskom štáte, v ktorom má odberateľ.

Zjednodušený režim jedného kontaktného miesta bude mať vplyv aj na administratívu spoluprácu medzi členskými štátmi v oblasti daňovej kontroly.

Komisia pre nové pravidlá platné od 1. januára 2015 vydala doplňujúce usmernenia – vykonávanie auditu v rámci MOSS⁵¹.

⁵¹ https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_usmernenia/Nepriame_dane/2014/2014.11.04_kontroly_MOSS.pdf.

Správa poukázala aj na oblasti, v ktorých môže byť administratívna spolupráca ďalej posilnená lepším využívaním možností, ktoré ponúka nariadenie č.904/2010/EÚ. Z toho rezonujú nasledovné východiská:

1. zrýchlenie odpovedí na žiadosti o informácie,
2. nutnosť účasti na automatickej výmene informácií o neusadených zdaniteľných osobách a nových dopravných prostriedkoch (niektoré členské štáty sa tomu vyhýbajú, aj keď samotné informácie považujú za veľmi užitočné),
3. podpora spätného informovania (spontánneho alebo na žiadosť),
4. nutnosť podpory účasti na administratívnych vyšetrovaniach využitím príslušných ustanovení nariadenia, pretože je veľmi nízka miera ich využitia,
5. väčšie zapojenie členských štátov do viacstranných kontrol,
6. ďalšie rozvíjanie spoločných auditov prostredníctvom projektovej skupiny Fiscalis na základe skúseností získaných v rámci pilotného projektu zriadeného v Holandsku a vo V. Británii,
7. spoločná analýza rizík a účinný mechanizmus spätného informovania v rámci siete Eurofisc,
8. koordinovaný prístup na úrovni EÚ s cieľom nadviazať administratívnu spoluprácu s tretími krajinami v oblasti DPH.

Správa Komisie *Záverečné hodnotenie programu Fiscalis 2013*, pokiaľ ide o oblasť podvodov pri DPH poukázala najmä na význam informačných systémov v daňovej oblasti, ktoré umožňujú rýchlu výmenu bezpečných informácií medzi daňovými správami, a tým umožniť účinný boj proti podvodom. K tomuto cieľu prispievajú najmä dva kľúčové informačné systémy:

- **Systém výmeny informácií o DPH (VIES)**. Systém VIES umožňuje výmenu informácií o dodávkach v rámci EÚ, ktorá sa má uskutočňovať na účely kontroly DPH medzi daňovými správami členských štátov. Systém VIES-on-the-web umožňuje rýchlu identifikáciu čísla DPH obchodného partnera⁵².
- **Kontrolný systém pohybu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani (EMCS)**⁵³ s informáciami, ktoré pochádzajú z databázy systému výmeny údajov o spotrebnej dani (*SEED*). EMCS je povinný integrovaný počítačový systém, ktorý používajú daňové správy na monitorovanie pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani medzi členskými štátmi v režime pozastavenia dane.

Z uznesení Európskeho parlamentu, ktoré sa týkajú nutnosti boja proti daňovým podvodom, a to aj v oblasti DPH možno spomenúť napríklad uznesenie z 19.apríla 2012 *o výzve na hľadanie konkrétnych opatrení na boj proti daňovým podvodom a únikom*⁵⁴. Vo vzťahu k podvodom pri DPH Európsky parlament zdôraznil najmä význam zavádzania nových a inovatívnych stratégií⁵⁵.

Európsky parlament prijal aj niektoré ďalšie uznesenia, ktorých predmetom boli otázky boja proti daňovým podvodom. V tejto súvislosti možno spomenúť napríklad⁵⁶:

⁵² Pozri na:

https://www.google.sk/?gws_rd=cr,ssl&ei=3fqcVevZDKXNygONlJvIDA#q=vies+on+the+web.

⁵³ Excise Movement and Control System.

⁵⁴ ((2012/2599/(RSP)) (2013/C 258 E/07).

⁵⁵ Pozri bod 12 uznesenia.

⁵⁶ Do rámca týchto uznesení možno v širšom kontexte boja proti podvodom zaradiť napríklad aj Legislatívne uznesenie Európskeho parlamentu zo 16.apríla 2014 o návrhu smernice Európskeho parlamentu a Rady o boji proti podvodom poškodzujúcim finančné záujmy Únie prostredníctvom trestného práva (COM(2012)0363 – C7-0192/2012 2012/0193(COD)).

1. uznesenie z 21.mája 2013 *o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom*⁵⁷. Uznesenie sa odvoláva na viacero zásadných oznámení Komisie, o ktorých už bolo hovorené v predchádzajúcom texte, ako aj na ďalšie dokumenty a správy, pričom konštatuje, že každý rok sa v EÚ podľa odhadov stráca škandalózna suma 1 bilión EUR⁵⁸;
2. uznesenie z 12. decembra 2013 *o výzve na prijatie merateľného a záväzného cieľa v boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam v EÚ*⁵⁹. V tomto uznesení Európsky parlament v súvislosti s každoročnou stratou na daňových príjmoch vo výške 1 bilión EUR poukázal na to, že sa na tento jav nereagovalo prijatím žiadnych hmatateľných opatrení. Okrem toho vyzval členské štáty, aby prijali účinné opatrenia na zníženie daňovej medzery v daňových príjmoch najmenej o polovicu do roku 2020⁶⁰. Aj napriek tomu, že obsah tohto uznesenia je prioritne zameraný na boj proti podvodom a únikom v oblasti priameho zdaňovania, predsa Európsky parlament privítal aj nedávne návrhy Komisie na rozšírenie automatickej výmeny informácií a boja proti podvodom s DPH;
3. uznesenie z 25.marca 2015 *o výročnej správe o daniach*⁶¹ opätovne poukázalo na to, že podľa odhadov v EÚ dochádza každý rok v dôsledku daňových podvodov a vyhýbania sa daňovým povinnostiam k strate potenciálnych daňových príjmov vo výške 1 bilión EUR. Na tomto základe formulovalo viaceré odporúčania a žiadosti najmä Komisii, napríklad aby predložila konkrétne návrhy na boj proti výpadku DPH. V súvislosti s tým Európsky parlament zdôraznil, že súčasný model výberu DPH zostal nezmenený od svojho uvedenia na trh, čo vedie k vysokým a zbytočným nákladom na dodržiavanie predpisov, ako aj vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a že ako model je už zastaraný. Európsky parlament okrem toho vyzval Komisiu, aby predložila návrh na zjednodušenie právnych predpisov týkajúcich sa povinností súvisiacich s daňovým priznaním k DPH na účely zníženia administratívnej záťaže pre podniky v EÚ a uľahčenie cezhraničného obchodu. Európsky parlament vyjadril aj názor, že Komisia by mala *aktualizovať* Akčný plán boja proti daňovým podvodom, daňovým únikom a agresívnemu daňovému plánovaniu na základe sľubov skupiny G20, aby bola zaistená spravodlivosť medzinárodného daňového systému a zabezpečil sa základ príjmov krajín.

Aj Európska rada sa viackrát zaoberala na svojich zasadnutiach bojom proti daňovým podvodom. V tejto súvislosti hodno spomenúť najmä jej zasadnutie dňa 22.mája 2013, *týkajúce sa boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom*. Pre toto zasadnutie Komisia spracovala svoj príspevok, v ktorom sa zdôrazňuje dôležitosť boja proti týmto negatívnym trendom ako z hľadiska ochrany vnútroštátnych rozpočtových príjmov, tak aj v záujme budovania dôvery občanov v spravodlivosť a účinnosť daňových systémov⁶².

Súčasťou tohto dokumentu boli aj *Opatrenia na podporu dobrej správy daňových záležitostí*. Na obsahu pojmu „dobrá správa daní“ sa dohodli ministri financií členských

⁵⁷ (2013/2060(INI)).

⁵⁸ Pozri bod A uznesenia.

⁵⁹ (2013/2963(RSP)).

⁶⁰ Pozri bod 17 uznesenia.

⁶¹ 2014/2144(INT).

⁶² http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sk.pdf.

štátov EÚ ešte na zasadnutí Rady (ECOFIN) 14.mája 2008, na ktorom vymedzili tento pojem ako zásady transparentnosti, výmeny informácií a spravodlivej daňovej súťaže. Vyplýva to z Oznámenia Komisie *Podpora dobrej správy v daňových záležitostiach*⁶³ z 28. apríla 2009.

K problematike podpory dobrej správy v daňových záležitostiach sa vyjadril aj Európsky parlament vo svojom uznesení z 10.februára 2010 *o podpore dobrej správy v daňových záležitostiach*⁶⁴.

Boj proti daňovým podvodom je v súčasnosti spojený aj s plnením úloh a cieľov obsiahnutých v programe *Fiscalis 2020* a programe *Hercule III*⁶⁵. K tomu treba podotknúť, že sú zamerané skôr na oblasť priamych daní, než na nepriame zdaňovanie.

5. FORMY DAŇOVÝCH PODVODOV A ODPORÚČANIA PRE BOJ PROTI PODVODOM PRI DPH

Daňové podvody sú nesmiernym problémom fungovania EÚ počas celého doterajšieho jestvovania EÚ. Osobitne sa to dotýka podvodov v oblasti DPH, pretože „podkopávajú“ nerušené fungovanie vnútorného trhu EÚ. Bolo by však veľmi zavádzajúce, aby sme na základe tohto konštatovania urobili záver, že inštitúcie EÚ zanedbali svoje povinnosti v boji proti daňovým podvodom. Skôr sa jedná o to, že ich záujem nebol prioritne zameraný na prijímanie adekvátnych opatrení *na predchádzanie vzniku* daňových podvodov, ale skôr sa sústreďoval na následné riešenie problémov z toho vyplývajúcich.

Boj proti daňovým podvodom v rámci EÚ možno diferencovať z viacerých hľadísk. Predovšetkým je to hľadisko *územnej pôsobnosti*, v zmysle ktorého treba rozlišovať:

- a) opatrenia vnútroštátnej povahy, prijímané nad rámec toho, k čomu zaväzuje členské štáty právo EÚ,
- b) opatrenia úniové, ktoré pôsobia voči členskému štátu priamo a bezprostredne alebo existuje povinnosť ich implementovať v ustanovenej lehote do vnútroštátneho práva.

Okrem toho možno rozlišovať opatrenia diferencované z *vecného hľadiska*, ktoré sú zamerané na oblasť nepriameho zdaňovania, osobitne vo vzťahu k DPH a k spotrebným daniam, ďalej na sféru priamych daní a na správu daní. Boj proti daňovým podvodom je však úzko previazaný najmä s oblasťou nepriameho zdaňovania, pretože pokiaľ ide o priame dane, aj u nich síce dochádza k ohromným daňovým únikom, avšak tieto sú predovšetkým výsledkom rôznych daňových jurisdikcií uplatňovaných v jednotlivých štátoch, už menej produktom samotných podvodov.

Daňové podvody môžu mať rôznu povahu a formu. Môžu spočívať v aktívnom konaní alebo aj v nekonaní daňového subjektu (napr. v tom, že nepodá daňové priznanie a pod.). Podvody v oblasti DPH, sú však spájané najmä s aktívnym a väčšinou aj úmyselným konaním daňových subjektov. Tieto podvody možno rozčleniť do viacerých oblastí.

1. podvody súvisiace s cezhraničnými transakciami v rámci vnútorného trhu, ale aj s tretími štátmi. K týmto podvodom možno zaradiť:

- v prvom rade karuselové (kolotočové) podvody a fingované dodávky tovarov vo vnútri EÚ,

⁶³ KOM (2009) 201 v konečnom znení.

⁶⁴ (2009/2174(INI)) (2010/C 341 E/07).

⁶⁵ Jeho predchodcami boli programy Hercule a Hercule II.

- podvody, ku ktorým dochádza v súvislosti s dovozom tovaru z tretích krajín, pri ktorých dovezený tovar má byť dodaný do iného členského štátu, ako je územie vstupu tovaru,
 - nelegálny dovoz tovaru a jeho ďalší predaj v tuzemsku bez dane,
 - fiktívne vývozy tovaru s následným uplatnením nadmerného odpočtu DPH,
 - podvody pri obchodovaní s použitým tovarom (najmä s osobnými autami dovezenými z iných členských štátov EÚ),
 - nepriznanie DPH z prijatých služieb od poskytovateľov zo zahraničia osobou, ktorá nie je identifikovaná pre DPH, ale je povinná platiť daň z prijatej služby;
- 2. podvody spojené s plnením, resp. neplnením registračnej povinnosti pre DPH.**
K ním možno zaradiť najmä:
- umelé znižovanie výšky dosiahnutého obratu, ktorá zakladá povinnosť registrácie,
 - nesplnenie registračnej povinnosti u tuzemských zdaniteľných osôb (vrátane osôb, ktoré nadobudnú tovar z iného členského štátu nad ustanovenú hranicu obratu), ale i u zahraničných osôb, ktoré začnú podnikat' na našom území,
 - predaj nových nehnuteľností s vysokým obratom v postavení zdaniteľnej osoby - neplatiteľ'a DPH v období pred registráciou za platiteľ'a dane a prevod zostávajúceho majetku tesne pred registráciou na novozaloženú spoločnosť s úmyslom vyhnúť sa plateniu DPH z predaja nehnuteľností v postavení platiteľ'a dane;
- 3. podvody pri vedení účtovníctva, vrátane fakturačných podvodov.** Do tejto kategórie podvodov patria napríklad:
- podvody týkajúce sa zriadenia nových spoločností výlučne za účelom fakturácie (ide o tzv. „biele kone, resp. ovce“ so sídlom na tzv. virtuálnych adresách). Sú spojené s podvodmi karuselového typu,
 - podvody prejavujúce sa manipuláciou s výškou ceny, ktorá tvorí základ DPH. Pôjde buď o podhodnotenie ceny, z ktorej sa DPH vypočíta (v prospech osoby, ktorá nie je platiteľ'om dane, čím sa zníži základ dane pre výpočet DPH) alebo o nadhodnotenie ceny, z ktorej sa DPH vypočíta (v prospech osoby, ktorá je platiteľ'om dane, s cieľom získania vysokého nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu, pričom platiteľ', t.j. dodávateľ DPH na výstupe neodvedie),
 - nevystavenie faktúry pri predaji tovaru,
 - neoprávnené odpočítanie DPH a neoprávnený nadmerný odpočet DPH,
 - nepoužívanie alebo manipulácia s elektronickou registračnou pokladnicou,
 - vystavenie faktúry, ktorá následne nie je zaevidovaná v účtovníctve a nie je priznaná v daňovom priznaní, pričom odberateľ si z tejto faktúry uplatňuje odpočet DPH,
 - výmena faktúry v účtovníctve (pôvodne bola vystavená na vyššiu sumu, odberateľ si uplatnil odpočet DPH, následne sa pod tým istým číslom faktúry zaeviduje v účtovníctve dodávateľ'a iná faktúra na nižšiu sumu),
 - vystavenie faktúry s DPH osobou, ktorá nie je platiteľ'om dane (DPH však neodvedie do štátneho rozpočtu) a jej odberateľ si uplatní nárok na odpočet DPH,

- dvojnásobný odpočet DPH uplatnený platiteľom dane z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach,
- podvody súvisiace s „kupovaním“ bločkov z elektronickej registračnej pokladnice, na základe čoho je uplatňovaný odpočet DPH, ale pri dani z príjmov aj daňové výdavky (platitelia dane tento model využívajú najmä pri nákupe tovarov, ktoré sa neodpisujú a predstavujú jednorazový náklad a predmet spotreby podnikateľ'a)

4. *Iné podvody*, napríklad:

- úmyselné nezaplatenie priznanej dane,
- bezodplatné dodanie tovarov alebo služieb zamestnancom alebo na osobnú spotrebu platiteľ'a dane bez toho, aby tieto dodávky platiteľ dane zdaniť,
- podvody vo forme zálohových platieb, ktoré sú realizované takmer výlučne v hotovosti (aj pri zálohovej platbe vzniká daňová povinnosť a následne aj nárok na odpočet pre odberateľ'a. Dodávateľ však DPH neodvedie a odberateľ žiada odpočet DPH). Často krát pritom k platbe medzi podnikateľ'mi ani nedôjde,
- podvody spojené s predajom tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, ktorý je iný, než v skutočnosti (týka sa to napríklad minerálnych olejov, kedy produkty, ktoré majú veľmi podobné vlastnosti ako motorová nafta sú deklarované ako vykurovacie oleje predané do iného členského štátu EÚ, pritom ide o naftu predanú načierno v tuzemsku). Tým dochádza nielen k výpadku príjmov na spotrebnej dani, ale aj na DPH. Dvojitý výpadok príjmov štátneho rozpočtu sa týka aj nelegálnej výroby a distribúcie produktov podliehajúcich spotrebnej dani,
- možnosť platiteľ'ov dane zneužívať na podvodné konanie výber medzi štvrtročným a mesačným zdaňovacím obdobím. V praxi sa to prejavuje tak, že jeden platiteľ dane vykáže nadmerný odpočet za kalendárny mesiac, druhý z toho istého zdaniteľného obchodu daňovú povinnosť za kalendárny štvrtrok. V dôsledku toho môžu títo podnikatelia využívať dostatočný časový priestor na spáchanie daňového podvodu.

V rámci demonštratívneho výpočtu podvodného konania pri DPH k najsofistikovanejšej forme daňových podvodov patrí **karuselový (kolotočový) podvod** (Carousel Frauds).

Kolotočový podvod (podvod typu „chýbajúci obchodník“) patrí k najbežnejším typom *cezhraničného podvodu* v oblasti DPH. Jeho základnou podmienkou je, že prebieha minimálne v dvoch členských štátoch EÚ. Boli však zaznamenané i prípady, že dodávaný tovar ani neopustil hranice prvého štátu a kolobeh tovaru tak prebiehal iba fiktívne (bol pritom podložený falošnými dokladmi) alebo tovar ani neexistoval. Ďalšou možnosťou je, že ten istý tovar prejde daným kolobehom aj niekoľkokrát. Kolotočové podvody využívajú to, že dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ je oslobodené od DPH. Povinnosť odvieť túto daň sa týka prvého obchodníka, ktorý tovar získa z iného štátu a predáva ho v rámci toho istého štátu, v ktorom on sám pôsobí.

Neúmerne narastajúci počet karuselových podvodov primäl Komisiu ešte v roku 2009⁶⁶ pripraviť a predložiť návrh voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu

⁶⁶ Ešte predtým sa problémom karuselových podvodov osobitne zaoberalo už spomínané oznámenie Komisie zo 16. apríla 2004.

prenesenia daňovej povinnosti pri dodávkach určitého tovaru a služieb s vysokým rizikom podvodu. V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že smernica 2006/112/ES vychádza z toho, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje transakcie zahrňujúce zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb, avšak pre cezhraničné transakcie a určité tuzemské vysoko rizikové odvetvia stanovuje prenesenie povinnosti platiť DPH na osobu, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytujú služby (*ide o mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti*).

Prijatie smernice 2010/23/EÚ bolo jednou z reakcií na nebývalý nárast karuselových podvodov. Smernica umožnila členským štátom ustanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnili dodávky s vysokým rizikom podvodu, čo vlastne predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel uplatňovania DPH, najmä zásady rozdelených platieb. Problém sa však tým nevyriešil, pretože uvedená smernica sa týka iba prenosu kvót oprávňujúcich tieto osoby vypustiť skleníkové plyny. Až v roku 2013 sa účinnosť voliteľného a dočasného uplatňovania mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti rozšírila i na ďalšie druhy tovarov a služieb, a to na základe smernice 2013/42/EÚ, ale v prvom rade na podklade smernice 2013/43/EÚ. Na tejto právnej platforme sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti má uplatňovať do 31. decembra 2018. Tým sa v legislatívnej rovine realizovalo opatrenie, ktoré by mohlo byť výrazným zásahom do rozvoja karuselových podvodov.

Súčasný trend v karuselových podvodoch sa orientuje na páchanie množstva drobnejších podvodov. Rozkladá sa tým riziko v čase i priestore, pričom ako pomocníkov využívajú podvodné subjekty rôzne vytypované osoby, ktoré sa najčastejšie označujú slangovým výrazom „biele kone“ alebo „ovce“. Väčšinou je ich prvou povinnosťou vystaviť fingovaný doklad, ktorý vytvorí ilúziu vysokej ceny za nejestvujúci alebo bezcenný tovar; uvedený tovar pritom často kráť pochádza z krádeže alebo pašovania. Tovar je následne dodaný inej, ale do toho času ešte „bezühonnej“ spoločnosti, ktorá si ho v súlade so zákonom zaeviduje v účtovníctve. Tým tejto firme vznikne neoprávnený nárok na odpočet DPH a daňový úrad požiada o vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Z „bezühonnej“ spoločnosti sa tým stáva „inkasant nadmerného odpočtu DPH“. Prax karuselových podvodov je taká, že medzi tieto dva subjekty sa do „obchodných“ vzťahov zapája viacero ďalších spoločností v pozícii tzv. „bielych koní“. Najčastejšie pôjde o spoločnosti so sídlom v územnej pôsobnosti dvoch alebo aj viacerých správcom dane. Vo vzťahu k správcovi dane pôsobia ako štandardní podnikatelia, ktorí podávajú daňové priznanie a platia dane, pričom súčasne žiadajú o vrátenie nadmerného odpočtu DPH⁶⁷.

Globalizácia ekonomiky, ktorú v 21. storočí naplno zažívame, ale aj voľný pohyb tovaru, služieb, kapitálu a osôb v EÚ negatívne ovplyvňuje funkčnosť jej vnútorného trhu. Vzhľadom na to, že vnútorný trh Únie nepozná hranice medzi štátmi a že sú zrušené aj fiskálne hranice medzi nimi, je prirodzené, že boj proti daňovým podvodom pri DPH nemôže byť úspešný bez rozvoja medzinárodnej spolupráce medzi jednotlivými členskými štátmi a ich orgánmi daňovej správy a ďalšími subjektmi verejnej moci. Z tohto dôvodu je čoraz naliehavejšou *nevyhnutnosť vzájomnej*

⁶⁷ Vďaka využitiu systému *data mining* sa Belgicku v roku 2002 podarilo z roka na rok znížiť škody, spôsobené karuselovými podvodmi o 80%. Data mining znamená hĺbkovú analýzu dát (angl. data mining – dolovanie z dát), z ktorej ich sumarizovaním sa získavajú užitočné informácie. Spravidla ide o extrahovanie užitočných informácií z veľkých databáz.

spolupráce členských státov EÚ v oblasti daní. Rozvoj medzinárodnej spolupráce členských štátov kladieme preto na prvé miesto v boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH. Sme toho názoru, že fenomén globalizácie vo všetkých jeho prejavoch (predovšetkým ekonomiky a politiky) znemožňuje vnútroštátnym organizačno-právnym zložkám daňovej správy efektívnejšie pôsobiť v smere predchádzania a odhaľovania daňových podvodov. Preto práve medzinárodná spolupráca môže do značnej miery eliminovať daňové podvody a ich negatívne dôsledky. Tento daný stav sa odráža aj vo zvýšenom úsilí inštitúcií a orgánov EÚ všade tam, kde je to v súlade s článkami 3, 4, ale najmä 6 Zmluvy o fungovaní EÚ, vytvárať cestou právnych úprav podmienky pre rozvoj medzinárodnej spolupráce v daňovej oblasti.

Ďalšími formami boja proti daňovým podvodom sú, resp. môžu byť:

- **snaha neregistrovať nové subjekty bez príjmov k DPH.** Vnútroštátne zákony musia ustanoviť prísne podmienky pre registráciu;
- **pri registrácii novej zdaniteľnej osoby** uvažovať o ustanovení mesačného zdaňovacieho obdobia povinne na určité časové obdobie, najmenej na dobu jedného roka a v závislosti od jeho daňovej disciplíny rozhodnúť po tomto termíne o ďalšom určení dĺžky zdaňovacieho obdobia;
- **zakotvenie oprávnenia správcu dane zmeniť** platiteľovi dane **zdaňovacie obdobie** z kalendárneho štvrtého roka na kalendárny mesiac (v prípade zhoršenia daňovej disciplíny platiteľa dane);
- **nedostatočné využívanie inštitútu zrušenia registrácie pre DPH;**
- **dôsledná kontrola vrátenia oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH** s čím súvisí aj **zlepšenie odbornej prípravy daňových kontrolórov**, vrátane daňových kontrolórov – špecialistov na používanie elektronickej registračnej pokladnice;
- **zjednotenie výkonu správy nepriamych daní**, najmä z dôvodu, že spotrebná daň je súčasťou základu pre výpočet DPH;
- **rozširovanie komodít podliehajúcich reverse-charge.** **Reverse charge** znamená poskytovanie alebo prevod rôznych služieb cez hranice, napríklad autorských práv, priemyslových práv, reklamných služieb alebo prenájmu hnutelnej veci bez použitia dopravného prostriedku. Používa sa pre priznanie DPH. Princíp spočíva v tom, že spoločnosť, ktorá je registrovaná napríklad v Maďarsku poskytne poradenské služby slovenskému daňovému subjektu. Aby sa maďarská spoločnosť nemusela registrovať ako platiteľ dane na Slovensku, daňovú povinnosť za ňu vybaví slovenský podnikateľ, ktorý túto službu prizná na vstupe, i na výstupe. Na takúto faktúru však musí maďarský subjekt napísať, že sa postupuje podľa Reverse Charge. V poslednej dobe sa začínajú prezentovať **návrhy na zavedenie všeobecného Reverse-charge;**
- **monitorovanie pohybu tovaru na základe osobitného systému zberu údajov (Intrastat)**⁶⁸, ktorý je založený na povinnom poskytovaní štatistických informácií najmenej raz za mesiac, ktoré zaznamenávajú pohyb tovarov, príjem a odoslanie tovarov v rámci Únie;
- **mechanizmus rýchlej reakcie a mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti**, ktoré umožňujú pružnejšie reagovať na možné podvody pri DPH. Treba ich

⁶⁸ Podľa nariadenia (ERS) č.638/2004Európskeho parlamentu a Rady z 31.marca 2004 o štatistike spoločenstva o obchodovaní s tovarom medzi členskými štátmi a o zrušení nariadenia Rady (EHS) č.3330/91.

považovať za dva hlavné piliere v oblasti boja proti daňovým podvodom pri DPH⁶⁹;

- **celkové zjednodušenie daňového prostredia**;
- **automatická výmena informácií na úrovni EÚ**. SR pristúpila na Rade ECOFIN 14.mája 2013 k iniciatíve tzv. G5 vytvoriť pilotný projekt automatickej výmeny informácií po vzore USA;
- **spravodlivá daňová politika realizovaná na globálnej úrovni**, a to aj v spolupráci s medzinárodnými fórami ako G8, G20, OECD a pod.⁷⁰

ZÁVER

Daňové podvody vo všeobecnosti, a na DPH špeciálne, traumatizujú všetky oblasti ekonomického a spoločenského života, a to trojnásobne:

- vážnymi výpadkami príjmov štátneho rozpočtu, ktorých dôsledkom je nedostatočná možnosť financovania oblastí potrebných na zabezpečenie štandardnej úrovne poskytovania služieb obyvateľstvu (školsstvo, zdravotníctvo, sociálne služby atď.),
- narušením zdravej hospodárskej súťaže podnikateľského sektora,
- investovaním ziskov z nelegálnych aktivít do ďalších foriem kriminálnych činností⁷¹.

Boj proti podvodom pri DPH v EÚ si vyžaduje komplexný, a predovšetkým koncepčný prístup všetkých členských štátov bez toho, aby sa prihliadalo na rozdiely v ekonomickej sile štátov, počet ich obyvateľstva, rozlohu územia a pod. Žiadny členský štát by nemal byť vo výhodnejšom alebo nevýhodnejšom postavení voči pravidlám zdaňovania touto daňou. V tejto súvislosti sme toho názoru, že vo vzťahu k daňovým režimom, ktoré sa uplatňujú v jednotlivých členských štátoch by sa mala začať väčšia pozornosť venovať myšlienke **presadzovania daňovej spravodlivosti**, ktorá má svoj vplyv aj na daňovú disciplínu.

O daňovej spravodlivosti sa v rámci EÚ hovorilo doteraz iba sporadicky a až v ostatných rokoch sa idea daňovej spravodlivosti spomína v niektorých oznámeniach Komisie. Je to napríklad ZELENÁ KNIHA o budúcnosti DPH z 1.decembra 2010 spojená s oznámením o budúcnosti DPH zo 6.decembra 2011. Práve v tomto oznámení sa píše, že „Je potrebné venovať zvýšenú pozornosť zostavovaniu daňových systémov a ich štruktúre, aby boli účinnejšie, efektívnejšie a spravodlivejšie, čo platí obzvlášť vzhľadom na systém DPH v EÚ“⁷². Naposledy sa spravodlivosť daňových systémov spomínala v oznámení Komisie z 18.marca 2015⁷³.

Existuje množstvo odporúčaní, námetov a návrhov, ako predchádzať daňovým podvodom pri DPH, resp. ako eliminovať už vzniknuté straty na príjmoch štátneho rozpočtu v dôsledku daňových podvodov u tejto dane. Nie všetky sú realizovateľné

⁶⁹ Pozri: Zasadnutie Rady dňa 22.mája 2013.

⁷⁰ EÚ sa aktívne zúčastňuje na medzinárodných fórach k daňovej politike, akými sú napríklad OECD, Medzinárodná organizácia pre daňovú správu (International Organisation for Tax Administration – IOTA), Medziamerické stredisko daňových správ (Inter American Center of Tax Administrations – CIAT), Medzinárodný daňový dialóg (International Tax Dialogue – ITD), Medzinárodná daňová platforma (International Tax Compact – ITC) a Africké fórum pre daňovú správu (African Tax Administration Forum – ATAF).

⁷¹ Pozri: http://rpo.rokovania.sk/RokovanieVlady/html/m_Mater-Dokum-131433.html.

⁷² Pozri: s.3.

⁷³ Pozri: s.2.

v daňovej praxi, či už pre neochotu niektorých členských štátov implementovať ich do svojej vnútroštátnej právnej úpravy alebo z dôvodu nedosiahnutia jednohlasnej politickej vôle týchto štátov pri prijímaní legislatívnych aktov, ktoré sú priamo uplatniteľné a záväzne v celom rozsahu na území EÚ, príp. existujú iné záujmy, ktoré bránia ich realizácii. Vidieť to aj na samotných oznámeniach Komisie, ale i v iných prípadoch, kedy nie všetky navrhované opatrenia boli zavedené do praxe. Navyše niektoré opatrenia, o ktorých sa pozitívne vyjadruje Komisia, neboli doteraz verifikované daňovou praxou z pohľadu toho, aký efekt ich realizácia priniesla. Napríklad do dnešných dní nie je verejnosti známy prínos siete Eurofisc k zníženiu straty príjmov z dôvodu podvodov v oblasti DPH.

KONTAKT NA AUTORA

vladimir.babcak@upjs.sk

prof. h. c. prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

TEORETICKÉ A PRAKTICKÉ OTÁZKY ČESKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA Z HLEDISKA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ A PODVODŮ

Radim Boháč

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Článek se zabývá teoretickými a praktickými otázkami českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. Cílem je jednak zhodnotit a zkoumat vztah mezi daňovou soustavou a daněmi na straně jedné a daňovými úniky a podvody na straně druhé a jednak popsat a zhodnotit praktická opatření, která jsou aplikována nebo navrhována k boji proti daňovým únikům a podvodům. V článku autor dochází k závěru, že páchat daňový únik ve složité daňové soustavě je jednodušším, než v jednoduché daňové soustavě a že právní úprava daně může významně přispět k páchání daňových úniků, a to jak úprava konstrukčních prvků daně, tak její správy.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, daňový podvod, daňová soustava, daň

Abstract in English language

This article deals with the theoretical and practical issues of tax evasion and tax frauds in the Czech tax law. The aim of this article is firstly to review and examine the relation between the tax system and taxes on the one part and tax evasion and tax frauds on the other part and secondly to describe and review practical instruments which are applied or suggested to be applied in the fight against tax evasion and tax frauds. Author of this article concluded that to commit tax evasion is easier in the complicated tax system than in the simpler one and that the legal regulation of taxes could significantly contribute to committing tax evasion, namely the regulation of structural elements of the tax and also the regulation of this tax administration.

Key words in English language

tax evasion, tax fraud, tax system, tax

ÚVOD

Tento text¹ se zabývá teoretickými a praktickými otázkami českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. Cílem je jednak zhodnotit a zkoumat vztah mezi daňovou soustavou a daněmi na straně jedné a daňovými úniky a podvody na straně druhé a jednak popsat a zhodnotit praktická opatření, která jsou aplikována nebo navrhována k boji proti daňovým únikům a podvodům.

V první části se stručně zaměřuji na vymezení pojmů „daňový únik“ a „daňový podvod“, které jsou obsaženy v názvu příspěvku a rovněž v názvu konference, ke které se příspěvek vztahuje. Druhá (teoretická) část je zaměřena na pojetí daňové soustavy a právní úpravy daně z hlediska přispívání či zabránění daňovým únikům. Třetí

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ realizovaného v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

(praktická) část se stručně zabývá některými praktickými otázkami boje s daňovými úniky.

V závěru jsou shrnuty jednotlivé dílčí závěry, ke kterým jsem v článku dospěl.

1. DAŇOVÝ ÚNIK A DAŇOVÝ PODVOD

Nejprve je nutné stručně vymezit pojmy, které jsou obsaženy v názvu příspěvku a rovněž v názvu konference, a to z hlediska českého daňového práva a českého právního řádu. Cílem však není detailní rozbor a hodnocení, ale pouze stručný popis a vymezení jejich vztahu k jiným obvykle používaným pojmům.²

Pojem „**daňový únik**“ lze podle mého názoru vymezit obecně jako případ, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem a tím veřejný rozpočet nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má. Důsledkem daňového úniku je odchýlení se daně stanovené a placené daňovým subjektem od „ideální“ daně, jak by měla být určena podle právních předpisů, a to směrem dolů (případně až na nulu), tj. stanovená a zaplacená daň je nižší, než by měla být.

Pro vymezení pojmu „**daňový podvod**“ je možné hledat inspiraci v trestním právu, neboť trestní zákoník obsahuje trestný čin podvodu. Trestného činu podvodu se dopustí ten, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou.³ V uvedeném kontextu daňový podvod znamená jednání, kdy někdo (nejčastěji daňový subjekt, ale vyloučit není možné ani úřední osobu správce daně) sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a v důsledku toho veřejný rozpočet nedosáhne daňového příjmu.

Je patrné, že pojmy „daňový únik“ a „daňový podvod“ spolu úzce souvisejí, přičemž lze tvrdit, že pojem „**daňový únik**“ je širší než pojem „**daňový podvod**“. Pojem „daňový podvod“ je podmnožinou pojmu „daňový únik“. K daňovým únikům totiž může docházet daňovými podvody, ale i jinými jednáními, která nenaplnují definici daňových podvodů. Daňový podvod je totiž ze své podstaty jednáním úmyslným, zatímco k daňovým únikům může docházet i jednáním nedbalostním.

V teoretických i praktických publikacích jsou obvykle v souvislosti s daňovými úniky a daňovými podvody používány pojmy „daňová optimalizace“, „daňové plánování“ (resp. agresivní daňové plánování), „vyhýbání se dani“ a „krácení daně“⁴. Zatímco první dva pojmy se vztahují k legálnímu chování nebo jednání v oblasti daní, druhé dva k chování nebo jednání nelegálnímu. Na pomezí mezi legálním a nelegálním chováním či jednáním je pak agresivní daňové plánování. Hranice mezi legálním a nelegálním chováním nebo jednáním v oblasti daní však nemusí být a není jasná a zřejmá.

Daňová optimalizace nebo **daňové plánování** je jednání, kde se daňový subjekt legálními způsoby snaží minimalizovat daň, tj. snaží se, aby byla stanovená a placená

² V tomto směru mi byla velkým inspiračním zdrojem diplomová práce Ing. Milana Horáka na téma „Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování“ – viz *Is.cuni.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-05-24]. Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování. Dostupné z WWW: <<https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/122060/?lang=cs>>.

³ Viz ustanovení § 209 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ V anglickém jazyce „tax planning“ („aggressive tax planning“), tax avoidance“, „tax evasion“.

v co možná nejnížší výši.⁵ Proto, pokud daňový subjekt daňově optimalizuje nebo plánuje, nemělo by docházet k daňovému úniku či podvodu. Příkladem je volba způsobu daňového odpisování nebo volba způsobu uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle zákona o daních z příjmů⁶.

Krácení daně je pojmem velmi blízkým pojmu daňový podvod. Při krácení daně dochází k úmyslnému jednání, jehož důsledkem je stanovení a placení daně v nižší výši. Chování, která jsou krácením daně, vystihují skutkové podstaty trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby⁷. Příkladem je vystavení fiktivní faktury za účelem snížení daňového základu daní z příjmů.

Nejproblematičtějším pojmem je pojem **vyhýbání se dani** (tax avoidance). Někdy je vyhýbání se dani řazeno mezi legální jednání jako postup dodržující text zákona, ale zpravidla porušující jeho účel a smysl, přičemž takové chování bývá navíc označováno jako nemorální či zneužívající⁸. Jindy je vyhýbání se dani považováno již za nelegální jednání⁹. Vyhýbání se dani tak zcela jistě bude daňovým únikem, ale ne vždy se musí jednat o daňový podvod. Příkladem může být účelové založení spolku pro získání daňové úlevy¹⁰.

Uvedené ve vztahu k pojům daňový únik a daňový podvod lze shrnout tak, že **daňovým únikem je nelegální chování nebo jednání, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem a tím veřejný rozpočet nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má. Daňový únik může mít formu krácení daně (daňového podvodu) nebo vyhýbání se dani. Daňovým únikem není daňové plánování nebo daňová optimalizace.** S ohledem na tyto závěry se bude v dalším textu používat širší pojem daňový únik.

2. TEORETICKÉ OTÁZKY DANÍ A JEJICH VLIV NA DAŇOVÉ ÚNIKY

V této části se budu zabývat jednotlivými teoretickými otázkami daní a daňového práva s tím, že je budu zkoumat a hodnotit z hlediska přispívání či zabránění daňovým únikům. S ohledem na rozsah tohoto textu jsem si vybral dvě níže uvedená teoretická témata, která považuji za stěžejní, a to pojetí daní a daňové soustavy a pojetí právní úpravy daně.

2.1. Pojetí daní a daňové soustavy

Domnívám se, že základním teoretickým východiskem pro možnost daňových úniků je samotné pojetí daní a daňové soustavy. Daňovou soustavu lze stejně jako daně pojímat v užším nebo v širším smyslu. Z hlediska komplexního pohledu na daňové úniky je nutné daňovou soustavu chápat v širším smyslu, tj. jako soustavu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (daní v širokém slova smyslu).

⁵ K tomu blíže viz např. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005, 111 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0, s. 100.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Viz ustanovení § 240 a 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Například AGRAWAL, K. K. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X, s. 5.

⁹ Například MERKS, P. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*. *Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č. 5, s. 272-281, s. 273 a 274.

¹⁰ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 AfS 107/2004 označovaný také „potápěči“.

Daně v užším slova smyslu jsou nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžítá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.

Mimo daní však lze v českém pozitivním právu nalézt řadu dalších peněžitých plnění, která jsou obdobná daním, tj. mají daňový charakter. Zmínit je nutné zejména poplatky, clo a veřejná pojistná. **Poplatky** jsou nenávratná, nedobrovolná, ekvivalentní a nesankční peněžítá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla účelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými. Poplatky se od daní odlišují svou ekvivalentností a zpravidla účelovostí.

Clo považují za nenávratné, nedobrovolné, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládané na základě zákona v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným. K tomu je třeba doplnit, že clo je specifické v tom, že na rozdíl od daní nebo poplatků, je jediné, tj. neexistují jednotlivá cla, nýbrž clo je upraveno jako jedno peněžité plnění. Konečně **veřejná pojistná** lze vymezit jako nenávratná, nedobrovolná, podmíněně ekvivalentní a nesankční peněžítá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla účelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými. Pro veřejná pojistná je charakteristická podmíněná ekvivalentnost. V současné době lze mezi veřejná pojistná řadit pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Mimo daně, poplatky, clo a veřejná pojistná však právní předpisy upravují i **jiná obdobná peněžítá plnění** jako jsou odvody, dávky, úhrady a příspěvky. Tato peněžítá plnění však obvykle naplňují charakteristické znaky daní nebo poplatků. Lze je proto společně s clem a veřejnými pojistnými označit jako peněžítá plnění obdobná daním a poplatkům.

V návaznosti na uvedené jsou daněmi v širším smyslu nejenom daně v užším smyslu, ale rovněž poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění, z nichž zvláštní charakter mají veřejná pojistná a clo. Analogicky tomu lze i **daňovou soustavu pojímat v širším smyslu jako soustavu daní v užším smyslu, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění**. Nadále bude hovořeno o daňové soustavě v širším slova smyslu.

V současné době je daňová soustava v České republice tvořena

- a) daněmi v užším slova smyslu, kterých je celkem 14¹¹, s tím, že je uvažováno o zavedení dalších dvou daní (daň z hazardních her a daň ze surového tabáku),
- b) poplatky, a to správními poplatky, soudními poplatky, místními poplatky a ostatními poplatky; ostatních poplatků je cca 30¹² a
- c) celou řadou jiných obdobných peněžitých plnění (clem, pojistným na sociální zabezpečení, pojistným na veřejné zdravotní pojištění, odvody, úhradami a dárkami).

¹¹ Jde o (i) daň z příjmů fyzických osob, (ii) daň z příjmů právnických osob, (iii) daň z přidané hodnoty, (iv) daň z minerálních olejů, (v) daň z lihu, (vi) daň z piva, (vii) daň z vína a meziproductů, (viii) daň z tabákových výrobků, (ix) daň z nemovitých věcí, (x) daň z nabytí nemovitých věcí, (xi) silniční daň, (xii) daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, (xiii) daň z pevných paliv a (xiv) daň z elektřiny.

¹² K tomu blíže viz BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.

Daňovou soustavu v České republice tak lze označit za poměrně složitou, neboť její součástí je celá řada různých daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Ve vztahu k možnosti činit daňové úniky lze vyslovit názor, že čím je složitější daňová soustava a čím více daní, které jsou její součástí, tím větší prostor se vytváří pro daňové úniky. Mezi **složitostí daňové soustavy a počtem daní v ní obsažených na straně jedné a množstvím daňových úniků na straně druhé je tak vztah přímé úměry.**

Tento stav je důsledkem řady skutečností. Předně samozřejmě platí, že jednotlivé daně (v širším slova smyslu) mají odlišné správce, což ztěžuje efektivní výkon jejich správy a vytváří možnosti pro odlišné postupy jejich správy. Dále různorodost daňových subjektů jednotlivých daní může vést k tomu, že není zřejmé, zda osoba nebo jednotka je nebo není daňovým subjektem určité daně. Pluralita daní, správců daně a daňových subjektů ztěžuje vyhledávací a kontrolní činnosti správců daní, které jsou v důsledku této skutečnosti méně efektivní, tj. daňové subjekty mají mnohem větší prostor k daňovým únikům.

Lze tak učinit dílčí závěr, že **páchat daňový únik ve složitě daňové soustavě je jednodušším, než v jednoduché daňové soustavě.** Z hlediska předcházení daňovým únikům by se proto zákonodárce měl snažit o to, aby daňová soustava byla jednoduchá a přehledná a aby počet daní, které jsou její součástí, byl přiměřený.

2.2. Pojetí právní úpravy daně

Na daňové úniky má nepochybně vliv i pojetí právní úpravy daně. Každá právní úprava daně by se měla řídit následujícími zásadami. Předně lze právní úpravu daně rozdělit na ustanovení vymezující základní a ostatní konstrukční prvky daně na straně jedné a ustanovení upravující správu daně na straně druhé.

Základní (obligatorní) a ostatní (fakultativní) konstrukční prvky daně určují daň v hmotněprávní rovině, určují daň v její „ideální“ výši. Názory autorů na to, které konstrukční prvky patří mezi základní, se poměrně liší¹³. Osobně řadím mezi základní konstrukční prvky subjekt, předmět, základ, sazbu, výpočet, období¹⁴ a rozpočtové určení. Jiné prvky (např. osvobození, minimální základ, minimální daň, zvýšení daně apod.) lze označit jako ostatní. Z právní úpravy té které daně by měly základní a ostatní konstrukční prvky zcela jasně vyplývat a měly by být zřetelně v příslušném právním předpise označeny.

V souvislosti s právní úpravou konstrukčních prvků daně a možností daňových úniků platí dvě základní pravidla. Předně lze tvrdit, že čím více ostatních konstrukčních prvků daň má, tím více je náchylná pro daňové úniky. Mezi počtem ostatních konstrukčních prvků a příležitostmi pro daňové úniky tak platí vztah přímé úměry. Za druhé platí, že čím je složitější právní úprava základního nebo ostatního konstrukčního prvku, tím více se nabízí možností pro uskutečnění daňového úniku. I zde tak platí vztah přímé úměry. Dalo by se tak tvrdit, že **nejméně náchylná daň k daňovým únikům je ta, která má upraveny pouze základní konstrukční prvky, a to velmi**

¹³ Srov. např. BAKESŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 158 an., JANOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 299. nebo RADVAN, M. et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 33.

¹⁴ Období není základním konstrukčním prvkem u jednorázových daní.

jednoduchým způsobem. Typickým příkladem daní, které mají upraveny celou řadu ostatních konstrukčních prvků a složité základní konstrukční prvky, jsou daně z příjmů.

Ovšem na tomto místě je nutné upozornit, na vzájemný vztah počtu a složitosti konstrukčních prvků daně na straně jedné a spravedlivosti daně na druhé. Zde totiž obvykle platí vztah nepřímé úměry, tj. čím je konstrukčních prvků méně a jsou jednodušší, tím může být daň nespravedlivější. Uvedené lze demonstrovat na příkladu sazby daně z přidané hodnoty. Jednoduchá právní úprava tohoto základního konstrukčního prvku daně z přidané hodnoty je jednotná lineární sazba daně. Složitá právní úprava je například diferencovaná lineární sazba daně s tím, že existuje celá řada zboží a služeb, které podléhají sníženým sazbám daně. V prvním případě je prostor pro daňové úniky, které by se přímo vztahovaly k sazbě daně malý. Veškerá zdanitelná plnění podléhají jedné sazbě. Ovšem s ohledem na jednu sazbu, není možné zatížit různou daní různé typy a druhy zboží a služeb, tj. daň se může jevit nespravedlivou. Naproti tomu v případě diferencovaných sazeb je vytvářen prostor pro daňové úniky. Daňové subjekty mohou mít tendenci vykazovat plnění s vyšší sazbou jako plnění s nižší sazbou. Vzniká řada sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem, rostou náklady na správu daně u správce daně i poplatníků. Na druhou stranu se taková právní úprava může jevit jako spravedlivější, neboť z určitého důvodu preferované zboží a služby (např. základní potraviny) mají nižší sazbu daně z přidané hodnoty.

Po vymezení základních a ostatních konstrukčních prvků daně by právní úprava každé daně měla obsahovat ustanovení o její **správě**. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že v České republice platí obecný právní předpis upravující správu daní, a to daňový řád¹⁵. Podle ustanovení § 4 daňového řádu platí, že tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Z uvedeného vyplývá, že daňový řád je obecným právním předpisem v oblasti daní, který se použije subsidiárně vůči ostatním daňovým zákonem upravujícím jednotlivé daně. Proto by právní úprava každé daně měla obsahovat pouze odůvodněné odchylky od obecné úpravy daňového řádu.

Ve vztahu k daňovým únikům však neplatí úměra, že čím více odchylek od obecné právní úpravy daňového řádu, tím větší možnost pro daňové úniky. Vztah správy určité daně a možnosti páchat daňové úniky je odlišný s tím, že souvisí s cílem správy daní. Cílem správy daní je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní je tudíž postup, při němž dochází k stanovení daně (ideálně v její objektivní výši daně základními a ostatními konstrukčními prvky) a jejímu placení (vybírání, příp. vymáhání). K tomuto cíli správy daní by měli přispívat jak správce daně, tak daňový subjekt.

Ve vztahu k daňovým únikům je z hlediska správy daně stěžejní, nakolik má správce daně nebo daňový subjekt možnost odchýlit se od dosažení cíle správy daní. Čím více právní úprava umožňuje takové odchýlení, tím více může docházet k daňovým únikům. Co se týká **daňového subjektu**, je nutné konstatovat, že právní úprava obsahuje poměrně zásadní úpravu, která umožňuje daňové úniky. Jde o tzv. zásadu autoaplikace daňového práva daňovým subjektem. Tato zásada znamená, že daňový subjekt v daňovém tvrzení sám vyčíslí daň a tu uhradí správci daně. Teprve následně a ne vždy správce daně zkontroluje, zda daňový subjekt postupoval správně. Díky tomuto mechanismu má daňový subjekt poměrně dobrou možnost pokusit se o daňový únik, který správce daně nemusí odhalit.

¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

U **správce daně** není páchání daňových úniků časté, ovšem není vyloučené. V rámci správy daní existují instituty, které mohou k takovým daňovým únikům vést. Typickým příkladem může být institut individuálního prominutí daně. Pokud je správci daně svěřena pravomoc promíjet daň, může dojít snáze k daňovému úniku, například tím, že správce daně bude podplacen, aby daň prominul. Obdobně k daňovým únikům může vést možnost správce daně stanovit sankci na základě diskrece. Do třetice je možné uvést institut sjednání daně, který také může vést k daňovým únikům.

Lze tak učinit dílčí závěr, že **právní úprava daně může významně přispět k páchání daňových úniků, a to jak úprava konstrukčních prvků daně, tak její správy**. Z hlediska předcházení daňovým únikům by se proto zákonodárce měl snažit, aby daně, které jsou součástí daňové soustavy, měly jednoduchým způsobem upraveny základní konstrukční prvky daně a pokud možno co nejmíň ostatních konstrukčních prvků. Co se týká správy daní je ze strany daňového subjektu problematická zásada autoaplikace daňového práva, neboť ze své podstaty její aplikací se vytváří široký prostor pro daňové úniky. Co se týká správce daně, měl by se zákonodárce vyvarovat institutů, které umožňují širokou diskreci pro správce daně.

3. PRAKTICKÉ OTÁZKY BOJE S DAŇOVÝMI ÚNIKY

V této části se budu zabývat některými praktickými otázkami boje s daňovými úniky. S ohledem na rozsah tohoto textu nemůže být popis a hodnocení jednotlivých opatření pro boj s daňovými úniky detailní, spíše se zaměřením na hlavní trendy a navrhovaná opatření a jejich stručné zhodnocení.

V současné době v České republice je boj s daňovými úniky velmi aktuálním a diskutovaným tématem. Stát v této oblasti přijal či hodlá přijmout řadu zásadních opatření. Tato opatření by se dala rozdělit na obecná (týkající se všech nebo většiny daní) a zvláštní (použitelná pouze u některých daní).

Poměrně dost zvláštních opatření bylo přijato v oblasti **daně z přidané hodnoty**. Jde zejména o zavedení institutu nespolehlivého plátce¹⁶, ručení příjemce nebo oprávněného příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň¹⁷, účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání¹⁸ nebo rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti¹⁹. Tato opatření mají zejména bránit tzv. karuselovým podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Na tato opatření má od 1. ledna 2016 navázat institut kontrolního hlášení²⁰. Při přijímání institutu kontrolního hlášení se vedla vzrušená debata o tom, zda jde o adekvátní opatření pro boj s daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty nebo o nadměrně zatěžující opatření pro daňové subjekty. Podstatou kontrolního hlášení je totiž povinnost plátců daně z přidané hodnoty podat elektronicky kontrolní hlášení obsahující souhrn jednotlivých přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Odpůrci kontrolních hlášení zdůrazňují, že jde o nadměrnou administrativní zátěž, která nebude mít cílený efekt, protože správce daně obdrží velké množství dat, která nebude schopen zpracovat a vyhodnotit. Naopak zastánci poukazují na to, že již dnes je plátce daně z přidané hodnoty povinen údaje, které se budou uvádět v kontrolním hlášení mít, tudíž půjde pouze o to, zaslat je

¹⁶ Viz § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁷ Viz § 108a a 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁸ Viz § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ Viz § 92a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

²⁰ Viz § 101a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, účinném od 1. ledna 2016.

elektronicky správci daně, který bude mít informační systém, který bude vyhodnocovat, zda dochází nebo nedochází k daňovým únikům prostřednictvím párování jednotlivých zdanitelných plnění v tomto systému. Z mého pohledu neobstojí argument týkající se administrativní náročnosti, neboť plátce daně již dnes musí mít požadovaná data k dispozici, pouze je zašle správci daně s tím, že tento postup může být automatizován pomocí příslušného software. Naopak, pokud bude informační systém správce daně funkční, může kontrolní hlášení přispět k lepšímu odhalování daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty. Nicméně se nemohu ubránit dojmu, že příčinou masivních daňových úniků na dani z přidané hodnoty je charakter této daně daný unijní legislativou. Do tohoto systému se doplňují další a další nástroje pro boj s daňovými úniky, namísto toho, aby byla změněna podstata systému (např. zaveden plošný reverse charge).

Boj proti daňovým únikům se nevyhýbá ani **spotřebním daním**. Z této oblasti lze zmínit zavedení registru a kaucí u distributorů pohonných hmot²¹, účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání²² nebo novou právní úpravu tzv. povolovacích řízení²³. Z navrhovaných opatření se připravuje zavedení daně ze surového tabáku s cílem eliminovat daňové úniky na spotřební dani z tabákových výrobků²⁴.

V oblasti **daní z příjmů** je velmi kontroverzně vnímaným opatřením připravovaný zákon o prokazování původu majetku. V současné době je návrh schválený vládou²⁵ a bude projednáván Parlamentem České republiky. Podle předkládací zprávy je cílem návrhu zákona upravit stávající mechanismy daňového práva tak, aby bylo možné odhalit nepřiznané nebo zatajené příjmy poplatníků daní z příjmů a následně je zdanit. Je tak nepochybné, že primárním účelem navrhovaného zákona je boj proti daňovým únikům. Návrh zákona o prokazování původu majetku je významný z hlediska jeho ústavních aspektů, neboť naráží na princip zákazu pravé retroaktivity a zákaz sebeobviňování se. Na druhou stranu se domnívám, že je vhodné mít speciální nástroj pro odhalování nepřiznaných a zatajených příjmů, než například speciální daň z majetku nebo plošná majetková příznání. Ani tento návrh zákona však podle mého názoru neřeší největší problém a jeden z hlavních důvodů daňových úniků v oblasti daní z příjmů, a to tím je komplikovaná a nepřehledná právní úprava. Poplatníci daně z příjmů totiž často i při nejlepší vůli nedokáží správně vypočítat daň, neboť se nedokáží zorientovat ve složité právní úpravě. Vhodným řešením *de lege ferenda* by proto bylo podle mého názoru přijetí zcela nového zákona o daních z příjmů s tím, že je předně potřeba vyřešit otázku základu daně a jeho vazby na účetnictví²⁶.

Zcela zásadním obecným opatřením stávající vlády v oblasti boje s daňovými úniky, je návrh na zavedení **elektronické evidence tržeb**²⁷. Podle předkládací zprávy je

²¹ Viz zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů.

²² Viz § 20b zákona o spotřebních daních.

²³ Viz § 43a a násl. a další související ustanovení zákona o spotřebních daních.

²⁴ Viz Poslaneckou sněmovnou schválený sněmovní tisk č. 417 - *Psp.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-05-30]. Sněmovní tisk 417, Novela z. o spotřebních daních. Dostupné z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=417>>.

²⁵ Viz *Odok.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-05-30]. Návrh zákona o prokazování původu majetku. Dostupné z WWW: <<https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9QRLT4WV>>.

²⁶ Detailní úvaha na toto téma by přesahovala rámec tohoto textu, proto jsem se omezil pouze na toto obecné konstatování.

²⁷ Tento návrh má projednat vláda dne 3. června 2015.

důvodem předložení tohoto návrhu skutečnost, že v současné době právní řád nezakládá kontinuální tok informací mezi daňovými subjekty a správcem daně. Současný stav tedy jen málo brání takovému jednání daňových subjektů, které usiluje o zamlčení skutečností relevantních pro správu a výběr daní a zkresení skutečného obrazu o celkové výši daně. Osobně se domnívám, že navrhovaná právní úprava může přispět k omezení daňových úniků, nikoliv však k jejich naprosté eliminaci. Primárně totiž podle mého názoru záleží na odběratelích a spotřebitelích, zda bude uvedená úprava účinná, neboť podstatné je, aby zákazník vyžadoval účtenku. Bez toho, aby zákazníci důsledně vyžadovali účtenky, bude stále existovat celá řada tržeb, které nebudou evidovány a tudíž zdaněny.

Poslední oblastí, kterou zmíním z hlediska praktických otázek boje proti daňovým únikům, je obecná problematika vztahu daňového práva a trestního práva. Stěžejními trestnými činy v daňové oblasti jsou zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby²⁸. V současné době je v legislativním procesu změna navrhuující (znovu)zavést **trestnost přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**²⁹. Podle důvodové zprávy je za zavedením trestnosti přípravy tohoto trestného činu především snaha o efektivnější postihování tzv. karuselových podvodů. Dále se má umožnit policejnímu orgánu zahájit trestní řízení i v těch případech, kdy pachatelé budou připravovat karuselový podvod, u kterého však nebude možné dovodit přípravu krácení daně ve velkém rozsahu. Z uvedeného je zřejmé, že zákonodárce navrhuje i zpřísnění trestního postihu za daňové úniky. Vždy je však podle mého názoru třeba mít na paměti, že trestní právo by mělo být prostředkem *ultima ratio*.

Lze tak učinit dílčí závěr, že **v nedávné době byla přijata či je navrhována řada opatření, která mají za cíl boj s daňovými úniky**. Jde jak o opatření zvláštní, vztahující se k jedné dani, tak o opatření obecná.

ZÁVĚR

Cílem článku bylo jednak zhodnotit a zkoumat vztah mezi daňovou soustavou a daněmi na straně jedné a daňovými úniky a podvody na straně druhé a jednak popsat a zhodnotit praktická opatření, která jsou aplikována nebo navrhována k boji proti daňovým únikům a podvodům.

Předně jsem došel k závěru, že daňovým únikem je nelegální chování nebo jednání, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem a tím veřejný rozpočet nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má. Daňový únik může mít formu krácení daně (daňového podvodu) nebo vyhýbání se dani. Daňovým únikem není daňové plánování nebo daňová optimalizace.

Co se týká teoretických aspektů daní a daňových úniků, učinil jsem závěr, že páchat daňový únik ve složité daňové soustavě je jednodušším, než v jednoduché daňové soustavě. Z hlediska předcházení daňovým únikům by se proto zákonodárce měl snažit o to, aby daňová soustava byla jednoduchá a přehledná a aby počet daní, které jsou její součástí, byl přiměřený.

Dále podle mého názoru platí, že právní úprava daně může významně přispět k páchání daňových úniků, a to jak úprava konstrukčních prvků daně, tak její správy. Z

²⁸ Viz § 240 a 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ Psp.cz [online]. 2015 [cit. 2015-05-31]. Sněmovní tisk 458/0, Novela z. - trestní řád. Dostupné z www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=458&CT1=0.

hlediska předcházení daňovým únikům by se proto zákonodárce měl snažit, aby daně, které jsou součástí daňové soustavy, měly jednoduchým způsobem upraveny základní konstrukční prvky daně a pokud možno co nejmíň ostatních konstrukčních prvků. Co se týká správy daní je ze strany daňového subjektu problematická zásada autoaplikace daňového práva, neboť ze své podstaty její aplikací se vytváří široký prostor pro daňové úniky. Co se týká správce daně, měl by se zákonodárce vyvarovat institutů, které umožňují širokou diskreci pro správce daně.

Z hlediska praktického boje s daňovými úniky platí, že v nedávné době byla přijata či je navrhována řada opatření, která mají za cíl boj s daňovými úniky. Jde jak o opatření zvláštní, vztahující se k jedné dani, tak o opatření obecná.

Na závěr lze učinit poznámku, že existence daní je nutně spjata s existencí daňových úniků. Závisí tak jenom na tom, do jaké míry je veřejná moc úspěšná při boji s nimi. Aby byla veřejná moc co nejúspěšnější, měla by být daňová soustava jednoduchá, jednoduchá právní úprava jednotlivých daní a efektivní obecné a zvláštní nástroje pro boj s daňovými úniky.

POUŽITÉ PRAMENY:

1. AGRAWAL, K. K. *Corporate tax planning*. 6. ed. New Delhi: Atlantic Publishers, 2008. ISBN 81-269-0917-X.
2. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
3. BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.
4. Is.cuni.cz [online]. 2015 [cit. 2015-05-24]. *Obcházení zákona, skutečný obsah právních úkonů a zneužití práva ve vztahu k daňovému plánování*. Dostupné z WWW: <<https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/122060/?lang=cs>>.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005. 111 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.
7. MERKS, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. *Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č. 5, s. 272-281.
8. RADVAN, M. et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8.

KONTAKT NA AUTORA

bohac@prf.cuni.cz

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

nám. Curieových 7

116 40 Praha 1

Česká republika

LIMITATION-ON-BENEFITS CLAUSES AND ITS RELEVANCE IN TAX FRAUDS AND TAX EVASIONS PREVENTION¹

František Bonk

Faculty of Law, Pavol Jozef Šafárik University

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok sa zaoberá klauzulami o obmedzovaní benefítov z medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (tzv. „LOB klauzulami“) ako špeciálnymi pravidlami proti zneužívaniu daňového práva a ich významom pri predchádzaní medzinárodným daňovým únikom. LOB klauzuly predstavujú významnú časť bodu 6 Akčného programu BEPS a zúčastneným štátom je odporúčané implementovať LOB klauzuly do medzinárodných zmlúv, v ktorých sú zmluvnou stranou. Autor v príspevku upriamuje pozornosť na definičnú charakteristiku LOB klauzúl, ich vývoj a pomalé ale isté prenikanie do daňovej politiky členských štátov EÚ, konkrétne Slovenskej republiky. Akým spôsobom LOB klauzuly ovplyvnia slovenské daňové právo a ako sa slovenské daňové právo bude s týmto fenoménom vyrovnávať?

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

klauzuly o obmedzovaní benefítov v medzinárodných zmlúv, BEPS Akčný program, zneužitie zmlúv, nakupovanie medzinárodných zmlúv, právo EÚ

Abstract in English language

This article analyses limitation-on-benefits clauses (so called „LOB clauses“) as a specific anti abuse rules („SAAR“) and its role in international tax evasions prevention. LOB clauses represent a crucial part of Action 6 of BEPS Action Plan and participated states are strongly encouraged to its involvement into tax treaty policy in order to prevent tax abusive practices. Author in this article focuses on definition concept of LOB clauses, its development and its slow but continual infiltration into tax treaties policy of EU member states. Author brings his own remarks on LOB clauses by presenting Action 6 of BEPS Action Plan with regard to its comparison with anti abuse rules approaches of the EU. How will LOB clauses interfere slovak tax law and how will slovak tax law deal with this phenomenon?

Key words in English language

limitation-on-benefits clauses, BEPS Action Plan, treaty abuse, treaty shopping, slovak tax law, EU law

INTRODUCTION

There are no many challenges in the field of tax law of that significant importance nowadays such as an international combat against tax frauds and tax evasions. As the economy became more globally integrated, so did corporations². The rapid development of the global economy requires countries to collaborate more on tax

¹ This article is supported by grant project VEGA 1/0375/15: „Tax evasions and tax frauds and legal possibilities of its prevention (by legal institutes of tax law, commercial and criminal law)“

² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. ISBN 978-92-64-20271-9, p. 7.

matters in order to be able to protect their tax sovereignty. As soon as states have realised that their activities in this field are no effective anymore without international cooperation, they have started to come out with their own ideas and opinions on how to effectively face challenges of increasing internationalisation of trade and mobility. No doubts that there are no many possible solutions seriously to take into account. There is actually only one effective way presented by tax scholars and policy makers for the past half-century when actively debating whether nation states need to change their approach to international tax policy in the face of an increasingly integrated world³. As was already emphasized by UN Secretary-General Ban Ki-moon on November 5, 2009: „*Is it time for renewed multilateralism - a multilateralism that delivers for real people in real time*“⁴. Governments, policy makers and scholars have explored a variety of collaborative, coordinated and harmonized approaches to taxation and tax frauds prevention in an effort to reduce abusive tax arrangements⁵. With this regard, formation of European Union has resulted in a number of recent attempts in order to coordinate corporate tax regimes in Europe or similarly, Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) has attempted to combat against „harmful tax competition“. OECD member countries concern about tax evasions and fraud have manifested in a concerted effort to promote tax information exchange among countries, an effort that has received a good deal of political attention over the last couple of years⁶. One of the most important globally known initiatives of nowadays is unquestionably OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting which was originally introduced in July 2013. BEPS as a OECD's multinational initiative strongly supported by G20 Group is generally considered in a very positive way by opening a broad space for public discussion and information exchange within representatives and consultations with experts from the field of non-governmental organisations, academic experts and bussiness sector representatives.

There were actually fifteen program points of BEPS Action Plan presented in the summer 2013⁷. In this article we focus our attention on a specific issue covered by the sixth action of BEPS - preventing abuse of tax treaties.

³ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 211.

⁴ „Renewed multilateralism vital to tackling today's global concerns“ *UN News Centre*, available on: http://www.un.org/apps/news/story.asp?NewsID=32102#_VX_oc1IRGUQ.

⁵ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 216.

⁶ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 217.

⁷ In a particular points of BEPS Action Plan the focus of its particular Actions is on:

1. *Adress the tax challenges of the digital economy*
2. *Neutralise the effect of hybrid mismatch arrangements*
3. *Strengthen CFC rules*
4. *Limit base erosion via interest deductions and the other financial payments*
5. *Counter harmful tax practises more effectively, taking into account transparency and substance*
6. *Prevent treaty abuse*
7. *Prevent the artificial avoidance of PE status*
- 8, 9, 10. *Assume that transfer pricing outcomes are in line with value creation*
11. *Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it*
12. *Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements*
13. *Re-examine transfer pricing documentation*
14. *Make dispute resolutions mechanisms more effective*
15. *Develop a multilateral instrument*

1. LIMITATION-ON-BENEFITS CLAUSES AND ITS ROLE IN TAX TREATIES WITH REGARD TO ITS DEFINITION ASPECTS

1.1. Limitation-on-benefits clauses in the context of treaty shopping

When trying to define what do limitation-on-benefits clauses mean we need to present some remarks with the covering phenomenon - improper use of tax treaties - so called „treaty shopping“. Even if the term „treaty shopping“ has never featured in any versions of the OECD Model, nor has it been properly defined or explained in the OECD Commentary (up till now), there is always an emphasis on eliminating treaty shopping and the measures that can be taken against it at the multinational (OECD level).

The term „treaty shopping is thought to have originated in the United States with analogy to the term „forum shopping“ - *a phenomenon of borrowing a tax treaty by forming an entity in a country having a favourable tax treaty with the country of source - that is, the country where the investment is to be made and the income in question is to be earned*⁸. Treaty shopping may be in other words designated as an acting of taxpayers which directly or vicariously achieve the status of tax-resident (qualifying person) only for the reason or mostly only for the reason to beneficially use otherwise unavailable tax treaties network⁹.

The situation under BEPS discussion and current work of the OECD is however changing and OECD pays always more attention to the phenomenon of treaty shopping. The public discussion OECD's draft discusses under BEPS Action 6 (Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances) treaty provisions and domestic rules to prevent the granting of tax treaty benefits in inappropriate circumstances¹⁰.

One of the most effective way in prevention of the treaty abuse is (based on New Discussion Draft on Action 6 of the BEPS Action Plan¹¹) to implement more effective anti-avoidance measures to be included in international instruments. In the light of the much discussed BEPS report, LOB rules are mentioned as one of the possible anti-treaty abuse rules which are highly recommended to be inserted in tax treaties¹².

1.2. Treaty shopping as per se abuse of law?

The OECD draft defines treaty shopping as „*arrangements through which a person who is not a resident of a Contracting State may attempt to obtain benefits that a tax treaty grants to a resident of that State*“. If one looks at the quasi-definitions of treaty

Available from OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. ISBN 978-92-64-20271-9.

⁸ Definition of forum shopping presented by D. Rosenbloom; In LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 22.

⁹ See more: SÁBO, J. *International double taxation and tax heavens*. Doctoral Thesis. UPJŠ: 2014, p. 33 and f.

¹⁰ KEMMEREN, E. C.C.M. *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?* In EC Tax Review 2014/4, ISSN 0928-2750, p. 191.

¹¹ New Discussion Draft on Action 6 of the BEPS Action Plan from May 22th, 2015, available online: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revise-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.

¹² DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p. 132.

shopping, what one notes is that the term „treaty shopping“, as used, may encompass a broad spectrum of structures, ranging from the purely abusive and artificial ones to others with more substance. However, are all these instances of improper use of tax treaties?¹³

Despite the OECD's treaty shopping definition which presents treaty shopping as almost per se abuse of law, European Court of Justice (ECJ) in its ruling provides a different perspective. In *Inspire Act* case¹⁴ ECJ already emphasized that person may take advantage from less restrictive company law systems of other Member States in order to exercise their freedom of establishment through which they intend to avoid the application of more restrictive company law rules of their state of origin. There is therefore in our view inconsistency between OECD's and ECJ's view on the questions if treaty shopping is always an abusive acting at all. We are of the opinion that any actions considered as treaty shopping should be evaluated case-by-case. There are, in our view two obvious ends of the spectrum: treaty shopping through conduits and bona fide commercial structures which do not represent treaty shopping in itself.

1.3. Limitation-on-benefits clauses and its legal nature in international tax law

A very first question to answer is to define what is LOB clause and what are its effects and impact on the tax treaty policy. Following its historical development LOB clauses were at the very first beginning connected with its involvement in US law system. LOB clauses are currently predominantly present in tax treaties concluded by a limited number of countries - most notably with the US. However they are continually becoming under globalisation and multinational initiatives an integral part of the tax treaty policy of the EU member states. Even if there is no legal definition of LOB clauses, there are some characteristic features to identify. All of them have a common purpose, i.e. *to deny access to the benefits of a tax treaty to persons which do not meet the requirements in said provisions (non-qualifying persons) in order to counteract abusive structures* (and these non-qualifying persons are deemed to not have sufficient economic nexus to rely on the benefits of the treaty)¹⁵. In accordance with basics of international tax law, a personal or an objective nexus, or connection¹⁶, between the taxpayer and the state is required, not only when taking into account situations of taxation of taxpayers, but in the case of tax treaties benefits use by taxpayers as well¹⁷. To summarise abovementioned facts, LOB clauses may be concisely defined as „*tax treaty provisions that specifically deal with treaty shopping by setting out the rules by which the contracting state confine the treaty benefits to taxpayers that have a sufficient economic nexus with a contracting state*“¹⁸. LOB clauses present Specific Anti-Abuse Rules (SAAR) which are in connection with current BEPS activities at multinational level becoming more important in tax abusive practices prevention.

¹³ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 23.

¹⁴ C - 167/01 *Inspire Art*.

¹⁵ *Ibid.* p. 133

¹⁶ So called „*genuine link*“ existence - when neither the person nor the transaction has any connection with the taxing state that tax cannot be levied.

¹⁷ LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Second edition. Vienna: Linde, 2013. ISBN 978-3-7073-2196-8, p. 27.

¹⁸ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 60.

2. THE OECD LIMITATION-ON-BENEFITS CLAUSE

2.1. Entitlement to benefits in OECD LOB draft

BEPS Action Plan with its Action 6 has initiated a huge discussion on the issues of treaty abuse prevention. Revised discussion draft¹⁹ with its content came up with important thoughts on LOB rule and its presentation drafted in the OECD Model Convention, as well as with space for submitting comments on draft (till 17th June 2015). By presenting proposed OECD LOB provision, a reference to the similar US-style (mechanical) LOB provision has been made²⁰. According to its entitlement to benefits proposed provision, „a resident will not be entitled to the benefits unless it constitutes a qualified person under paragraph 2²¹. Only qualified person may be therefore entitled to all the benefits granted by tax treaties. Apart from qualifying person who meets requirements for granting benefits under the second paragraph, if a resident fails the test in the second paragraph, benefits can still be granted under following paragraphs of the draft. That is possible when a resident is engaged in the active conduct of a business in its residence state (activity test) under paragraph 3, or by derivative benefits test under paragraph 4. Lastly, there is discretionary relief clause to establish eligibility to treaty benefits when no other test is met²².

2.2. The OECD LOB clause testing

Since an early LOB clauses were in general based mostly on subjective intent when assessing entitlement to benefits to tax treaties, subjective criteria were later generally replaced (supplemented) by objective criteria, such as the percentage of ownership in the entity by residents of third states (the qualified-resident criterion)²³. The current OECD's draft combines both subjective and objective criteria in assessing entitlements to benefits under tax treaties. The purpose of all tests is a try (as fully as possible) to exclude „wholly artificial arrangements“ from granting the benefits under treaties.

The first one, so called „active trade or business test“, is presented under paragraph 3 of the drafted entitlement to benefits provision. Based on this provision treaty benefits could be granted to the person which do not fulfill criteria under paragraph 2, nevertheless this person is involved in „active trade or business“. What does „active trade or business (business as an undefined term)“ mean? As regards proposed

¹⁹ Revised discussion draft on BEPS Action 6: Prevent treaty abuse (22th May 2015 - 17th June 2015), Available from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.

²⁰ DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p. 133

²¹ Qualifying person under paragraph 2 are considered:

- a) an individual;
- b) a Contracting State, its political subdivisions and entities that it wholly owns;
- c) certain publicly-listed entities and their affiliates
- d) certain charities and pension funds
- e) other entities that meet certain ownership requirements
- f) certain collective investment vehicles.

²² DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p. 133.

²³ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-085-3, p. 60.

approach on how to address the issue, several comments have been made. The Working Party at the current time agreed that the Commentary on the „active business” provision should clarify the concept of „business” in order to deal with situations where, for example, the same company would carry on both investment and manufacturing operations²⁴. The test explicitly denies entitlement to the treaty’s benefits from investment activities, unless they are carried on by banks or similar financial institutions and the income is derived incidental to those activities²⁵.

The second test to qualify for benefits that would not be able to obtain due to non-qualified resident status otherwise is „*derivative benefits test*” under paragraph 4 of the OECD’s draft. The derivative benefits test makes reference to the tax treaties between the other country to the treaty and the countries where the entity’s owners are resident. If the treaties with the latter countries offer withholding rates at least as low as the rate available under the claimed treaty, the company may nevertheless be entitled to the treaty’s benefits²⁶, as it is inserted in the paragraph 4 of the OECD LOB provision.

Even if benefits would be denied under paragraphs 1 - 4 of the OECD LOB provision draft, paragraph 5 constitutes the exceptional provision in granting benefits under the tax treaties by the competent authority of a Contracting State, which is called „*discretionary relief clause*”. In order to be granted benefits under paragraph 5, the person must establish, to the satisfaction of the competent authority of the State from which benefits are being sought, that there were clear non-tax business reasons unrelated to the obtaining of treaty benefits, for its formation, acquisition, or maintenance and that any reasons related to the obtaining of treaty benefits were clearly secondary to those unrelated reasons and for the conduct of its operations in the other Contracting State. The competent authority that receives a request for relief under paragraph 5 should process that request expeditiously. As it is presented by OECD LOB provision draft, „*the competent authority of the Contracting State to which the request has been made will consult with the competent authority of the other State before rejecting a request*”²⁷. Several doubts are presented with regard to discretionary relief clause provision which do express concerns that discretionary relief clause provision provides little certainty. A number of commentators thus called for a transparent, time-bound process for requests for discretionary relief under the LOB rule, which would include, for example, published guidance on the standards to be applied and the anonymised publication of the decisions reached. Some commentators also urged that no requests for discretionary relief should be denied without prior bilateral competent authority consultation²⁸. Lack of the qualitative requirements seem to be needed in order to discourage undue requests and minimise uncertainty for the taxpayers involved which would be able to cause diverging national practices²⁹. Lastly,

²⁴ Revised discussion draft on BEPS Action 6: Prevent treaty abuse (22th May 2015 - 17th June 2015), point 71. Available from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.

²⁵ DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p. 140

²⁶ Ibid, p. 140.

²⁷ LOB Commentary, para. 5, 65 point.

²⁸ Revised discussion draft on BEPS Action 6: Prevent treaty abuse (22th May 2015 - 17th June 2015), point 71. Available from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf> p. 13.

²⁹ Not to omit the principle of legitimate expectations in many EU countries.

we do agree with the opinion that the provision which stipulates that the Contracting States shall consult each other before rejecting a request should protect the taxpayer from undue administrative constraints, provided of course that it is correctly applied in practice³⁰.

2.3. SAAR or GAAR for slovak tax law?

Implementation of SAAR and GAAR rules in tax evasions and tax frauds prevention is recently becoming an integral part of slovak tax legal acts (especially slovak tax order³¹) in last years. It must be stated that anti-abuse rules implementation in order to prevent abusive tax structures was strongly encouraged and recommended by EU institutions. This is actually no surprise, whereas tax evasions and tax frauds combat is considered as a key priority of EU tax policy.

In this respect several EU soft law recommendations and resolutions were published, the important one for slovak tax legislature was Commission Recommendation of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning, which stipulates: „*As tax planning structures are ever more elaborate and national legislators are frequently left with insufficient time for reaction, specific anti-abuse measures often turn out to be inadequate for successfully catching up with novel aggressive tax planning structures. Such structures can be harmful to national tax revenues and to the functioning of the internal market. Therefore, it is appropriate to recommend the adoption by Member States of a common general anti-abuse rule, which should also avoid the complexity of many different ones*“³². Following the EU approach, slovak legislator has made a very quick decision in order to „obey“ EU institutions „advices“ and has implemented a GAAR rule into slovak tax order with efficiency from the 1. January 2014. Seemingly, GAAR rule in slovak tax order is not in a very positive way perceived and accepted by slovak taxpayers (what is not unusual of course). With this regard every trying to lawfully minimalise a tax duty by taxpayer is perceived as a natural rights demonstration³³ and may be accepted (in a psychologist point of view) as an natural instinct of taxpayer³⁴. However, as it is already presented, too much uncertainty has been brought by involvement of this particular provision into slovak tax order, being stated as follows: „*A legal conduct or any other circumstance (fact) which is crucial for ascertaining, imposing and collection of tax, which has no economic substance and the result of which is to purposefully avoid the tax duty or to obtain a tax benefit to which taxpayer would not be entitled otherwise, or the result of which is purposefully modify (decrease) tax duty, are not taken into account*“³⁵ (so called „substance over form“ rule). Two important remarks could be made on this provision. In our view, abovementioned GAAR rule in slovak tax law strengthen enormously discretionary powers of tax administrator,

³⁰ DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p.

³¹ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov.

³² Point 8 of C(2012) 8806 final EC Recommendation.

³³ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 54.

³⁴ GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa: LexisNexis, 2008. ISBN 978-837334-863-9, s. 273.

³⁵ Pursuant to slovak § 3 point 6 second sent.: „*Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada*“.

in some way it may be understood as a lawful privilege to decide, better said to assess (un)lawfulness of tax optimisation, ***even if the this optimisation is not the sole purpose of tax transactions and structures***³⁶. The second remark concerns the issue of legal certainty. As already stressed ECJ in its current case law, „*in accordance with the requirements of legal certainty, rules of tax law must be clear, precise and predictable as regards their effects, especially where they may have unfavourable consequences for individuals and companies. As it is, rules which do not meet the requirements of the principle of legal certainty cannot be considered to be proportionate to the objectives pursued*“³⁷. We are sceptical about fulfilment of these requirements in connection with abovementioned GAAR rule. Even the interpretation of this rule seems to be not clear at all in our view, taking into account cumulative conditions for assessment its legality and final language expression. Slovak law maker should distinguish in our view between terminology at least when implementing language wording between results and purposes. The result does not have to correspond to the purpose of „tax behaviour“ of taxpayer and reversely, an intended purpose may consequently lead to unpredictable (unintended) result.

OECD's approach in anti-abuse rules implementation seems (up to current working draft) to be different from the approach which is presented by the EU. LOB clauses are as was already mentioned SAAR rules which precisely stipulate criteria that has to be fulfilled when demanding benefits from tax treaties. However, there is an interesting issue to observe under current draft discussion. There is actually another suggestion to counter treaty shopping - to include a more general rule to address treaty avoidance cases, even in addition to specific LOB provisions - called as a „main purpose rule“³⁸, which should be included in the OECD draft in connection with LOB rules as follows: „*Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*“³⁹. According to the Commentary on articles concerning the entitlement to treaty benefits, there are various option for member states by deciding which rule (specific or general or both of them) would be the most useful to implement. However, some concerns about paragraph 7 of proposed OECD GAAR provision can be made in our view. Based on the wording of the abovementioned provision ***obtaining that benefit was one of the principal purposes*** of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit. This provision should be in our view clarified in order to not have any doubts about priority of more than just one principal purpose in a particular case. We do completely agree therefore with the opinion that obtaining the benefit under a tax convention need to be

³⁶ As it is emphasized by explanatory report on this provision, available on:
<http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/cpt&ZakZborID=13&CisObdobia=6&ID=610>.

³⁷ C - 282/12 Itelcar.

³⁸ KEMMEREN, E. C.C.M. *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?* In EC Tax Review, ISSN 0928-2750, 2014, no. 4, p. 192.

³⁹ Paragraph 7 of proposed entitlement to benefits provision, available from:
<http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.

the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction⁴⁰. Re-evaluation of this provision in our point of view to „the main purpose of the arrangement or transaction“ should be therefore made.

3. LIMITATION-ON-BENEFITS CLAUSES AND SLOVAK TAX LAW

With this chapter we suggest to focus our attention to slovak tax law policy of international tax treaties. As was already presented in abovementioned text, LOB clauses are not an essential element of continental legal system in general, though they originally represented anglo-american legal system. Within our research we focus on slovak international tax treaties policy when trying to find any of LOB clauses. First of all, it should be mentioned that within limited scope of this article it is not possible to research all the treaties. The second point is that only limited number of LOB rule provisions could be find within slovak tax treaties up now. It could be stated that LOB provisions are still kind of novelty for slovak tax law. However, we were succesful to identify some of them what we will demonstrate in the next.

It will be no surprise to find LOB provision in US-Slovakia tax treaty⁴¹ under its article 17 which specifies precisely under paragraph 1 the subjects to whom treaty benefits may be granted⁴². Paragraph 2 enables however a possibility to grant benefits to a person which is not entitled to treaty benefits under paragraph 1, upon a decision of the competent authority of the State in which the income arises (so called „discretionary relief clause“). As we can clearly see OECD’s proposal on LOB rule matches in its characteristic features with the US tax treaties mechanic LOB rule. This LOB rule is currently the most specific LOB rule which is binding for Slovakia in an international tax treaty practise.

⁴⁰ KEMMEREN, E. C.C.M. *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?* In EC Tax Review 2014/4, ISSN 0928-2750, p. 192.

⁴¹ The Convention nr. 74/1997 Zb. z. between the United States of America and the Slovak Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (signed at 1993).

⁴² A person that is a resident of a Contracting State and derives income from the other Contracting State shall be entitled under this Convention to relief from taxation in that other Contracting State only if such person is:

a) an individual;

b) a Contracting State, or a political subdivision or local authority thereof;

c) engaged in the active conduct of a trade or business in the first mentioned State and the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that trade or business;

d) a company in whose principal class of shares there is substantial and regular trading on a recognized securities exchange, or which is wholly owned, directly or indirectly, by a resident of that Contracting State in whose principal class of shares there is such substantial and regular trading on a recognized securities exchange;

e) an entity that is a not-for-profit organization (including a pension fund or private foundation) and that, by virtue of that status, is generally exempt from income taxation in its Contracting State of residence, provided that more than half of the beneficiaries, members or participants, if any, in such organization are entitled, under this Article, to the benefits of this Convention; or

f) a person that satisfies both of the following conditions:

i) more than 50 percent of the beneficial interest in such person; and

ii) not more than 50 percent of the gross income of such person is used directly or indirectly, to meet liabilities to persons not entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), b), d) or e).

The second example of LOB provision is provided in the case of Cyprus-Slovakia tax treaty⁴³. The article 24 of the treaty deals with limitation of tax relief, what is in our view narrow sense compared to limitation on benefits. The article stipulates specifically that „if a Contracting State provides under the provisions of this Treaty relief on income tax and if under the law of the other Contracting State the person receiving such income is taxed only up to the amount of income which has been paid in that other Contracting State or which has been received in the other Contracting State and not from the entire amount of income, the tax relief which should be authorized in the first Contracting State under this Treaty will apply only to the part of income which has been paid in the other Contracting State or which was received in the latter Contracting State”. This (in our view a very complicated) provision expresses that a tax relief may be granted only up to the amount of paid income in the Contracting State and not from the entire amount of income. Above-mentioned provision is in our view sui generis provision and should be treated more as a specific limitation-on-tax-relief clause, the most effective way would be however according to us to broaden its scope to all benefits of the treaties as it is already declared by US-Slovakia tax treaty LOB provision.

CONCLUSIONS

Anti abuse rules became an essential part of tax policy of each state in order to prevent tax evasions and unfair tax practices. The most important is the way how they are implemented into tax law and how they are interpreted. We clearly see different approaches at the EU level and at the OECD's level in anti abuse rules policy. Lastly we are of the opinion that GAAR rule in Slovak tax order has its weaknesses and the Slovak law maker should be more resistant by implementing this kind of provisions to counter unfair tax practices.

LOB rules are in our view an effective way in tax frauds combat though they are in its substance an element of the different legal system. A very limited number of LOB provisions represented currently in Slovak tax treaties should be pursuant to OECD recommendation slowly starting to become a part of our tax treaty policy. Surprisingly within EU member states (and third countries) there are yet almost no LOB rules in tax treaties concluded with Slovakia (even with such states as are Germany or Netherlands), only exceptionally this kind of rules could be find (Cyprus). OECD's proposal on entitlement to benefits provision may be in general accepted in a positive way, even though is unusually inspired by US LOB provision in tax treaties. The work on the proposal is still on therefore it can be only assumed how will the final proposal look like. One is sure in our view, the GAAR (principle purpose test - paragraph 7 of proposed entitlement to benefits provision) is in itself no effective to be sufficient anti abuse rule under OECD Model Tax Convention. Therefore we are able to imagine it as a supplement within SAAR - LOB clause. Under current political climate around BEPS are LOB clauses welcomed in various tax treaties, not only with US but also in an-intra EU context.

⁴³ Particularly The Convention nr. 30/1981 Zb. between the Czechoslovak Socialist Republic and the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital.

REFERENCES

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. 670 p. ISBN 978-80-8057-971.
2. DEBELVA, S., SCORNOS, D., VAN DEN BERGHEN, J., VAN BRABAND, P. *LOB Clauses and EU Law Compatibility: A Debate Revived by BEPS?* In EC Tax Review 2015/3, ISSN 0928-2750, p. 132 – 143.
3. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Wydanie IV. Warszawa: LexisNexis, 2008. 744 p. ISBN 978-837334-863-9.
4. KEMMEREN, E. C.C.M. *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?* In EC Tax Review 2014/4, ISSN 0928-2750, p. 190 – 193.
5. LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Second edition. Vienna: Linde, 2013. 222 p. ISBN 978-3-7073-2196-8.
6. LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. et al. *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. Amsterdam: IBFD, 2010. 658 p. ISBN 978-90-8722-085-3.
7. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. ISBN 978-92-64-20271-9.
8. Revised discussion draft on BEPS Action 6: Prevent treaty abuse (22th May 2015 - 17th June 2015). Available from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>.
9. C(2012) 8806 final EC Recommendation.
10.C - 167/01 Inspire Art.
11.C - 282/12 Itelcar.

CONTACT INFORMATION

frantisek.bonk@student.upjs.sk

Mgr. František Bonk

Pavol Jozef Šafárik University in Košice, Faculty of Law

Department of financial and tax law

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovak Republic

NIEKOĽKO POZNÁMOK K TÉME DAŇOVÝCH PODVODOV¹

Mária Bujňáková

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autorka sa v príspevku zamýšľa nad aktuálnou úlohou štátov i nadštátnych celkov i úlohou a pôsobením práva ako takého v oblasti verejných financií a najmä v oblasti boja s daňovými únikmi. Poukazuje na skutočnosť, že pozitívny efekt môže priniesť len globálny prístup a umelé a často až neracionálne zotrúvanie na suverenite členských štátov či izolovaný prístup štátov nehľadiac na „spoločné dobro viacerých“ môže v tomto ohľade pôsobiť nanajvýš kontraproduktívne.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

právo, daň, daňové úniky, daňové podvody, EÚ

Abstract in English language

Author is presenting reflections regarding the current role of states and international entities and the role and functioning of law as such in the sphere of public finances and, especially, fight against tax frauds. She emphasizes that a positive effect may be brought only by acting at global level and that artificial and even irrational persisting on state sovereignty or isolated attitude of the states regardless of “common good of many” can cause the opposite of desirable effect.

Keywords in English language

law, tax, tax evasion, tax frauds, EU

Motto:

Prevenia býva vždy ďaleko lacnejšia a menej boľavejšia ako terapia

ÚVOD

Tento svoj príspevok začínam možno netradične, ale práve pri štúdiu podkladov pre jeho prípravu som usúdila, že uvedená axióma platí v právnom a ekonomickom priestore rovnako ako v medicíne a aj v celom živote.

Každé spoločenské zriadenie nutne vyžaduje určitú reguláciu, ktorá zabezpečí poriadok, systém, tento poriadok a systém bude udržiavať a zároveň garantuje aj rovnováhu spoločnosti. Najvýznamnejším spôsobom spoločenskej regulácie je regulácia normatívna, to znamená regulácia uskutočňovaná spoločenskými normatívnymi systémami, ktorými rozumieme otvorené dynamické a ciele regulatívne systémy skladajúce sa zo spoločenských noriem vo forme príkazov, zákazov a dovoľenia.²

Normatívnych systémov v spoločnosti pôsobí niekoľko. Osobitné miesto medzi nimi má právo, ktorého normy sú spravidla formálne publikované a splnenie povinností nimi

¹ Tento príspevok vznikol ako čiastkový výstup z riešenia projektu VEGA č. 1/0375/15 s názvom Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva).

² KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C.H Beck, 1995. s. 39.

uložených je vynútiteľné štátnou mocou. Základné členenie práva na verejné a súkromné možno badať už v prácach rímskych právnikov, aj keď v podstate význam ponímania verejného a súkromného práva bol odlišný od jeho dnešného ponímania.

Ulpianus charakterizoval verejné právo ako také, ktoré vyjadruje záujmy štátu a súkromné, ktoré vyjadruje záujmy jednotlivca. Takéto príliš zjednodušené konštatovanie už v dnešnom modernom svete musíme vnímať v širších súvislostiach, ale aj v kontexte prebiehajúcej globalizácie a v našich podmienkach aj europeizácie práva. V právnej teórii existuje značné množstvo publikovaných monografií, ktoré prezentujú názory a argumentáciu na členenie práva na súkromné a verejné.³

Úvod môjho príspevku je netradičný aj z iného dôvodu. Žijeme v 21. storočí a myslíme si, že všetko čo sa okolo nás deje má svoje opodstatnenie a svet nás presviedča čo je správne a čo nie. Možno by stalo za úvahu vrátiť sa k starým hodnotám, tradíciám a niekedy aj spomienkam. Pri analyzovaní súčasného stavu poznania pre tento príspevok, ktorý je venovaný aktuálnym otázkam daňového práva a predchádzaniu daňovým únikom sa mi dostala do rúk publikácia, ktorú mi venoval môj kolega profesor Bröstl „Inštitucionalizmus – Nová teória konania, práva a demokracie“. Ide o preklad diela profesora Ota Weinbergera, ktoré vyšlo v nakladateľstve ARCHA spol. s r.o. v roku 1995. Pri štúdiu hľadá každý niečo čím by zaujal, čo ešte nebolo publikované či niečo, čo nie je ešte často citované a možno povedať originálne. Mňa osobne zaujali najmä úvodné slová prof. Bröstla, ktoré sú jeho osobným hodnotením tohto diela. Určite je to veľmi zaujímavé čítanie, a mne ako človeku, ktorý prevažne prichádza do kontaktu s pozitívnym právom dalo veľkú príležitosť skúmať toto pozitívne právo aj v inom kontexte.⁴ „Vnútna neistota a morálne hľadanie ma viedli k tomu, aby som podnikol pokus čo najviac sprístupniť oblasť praxe pre racionálne analýzy. Veril som a verím v to, že ľudský rozum je nástrojom efektívneho a morálneho konania. Nikdy som tým však nemyslel to, že iba rozum samotný by mohol alebo mal podmieňovať naše chcenie či to, čo má byť – to jest nikdy som nebol kognitivistom.“⁵

Veda, ktorá chce objasňovať a určovať ľudské bytie, musí okrem surových skutočností brať do úvahy aj inštitucionálne skutočnosti. Podľa Weinbergera právo je inštitucionálnou skutočnosťou⁶. Ontológia Weinbergerovho inštitucionalizmu preto vychádza z toho, že jednotlivec (ako aj ľudská spoločnosť) môže určovať svoje správanie na základe praktických informácií a informácii o faktoch. Weinberger odmieta rýdži normativizmus, ktorý požaduje rýdzo ideálne bytie noriem bez priameho vzťahu k pozorovateľným procesom. Rovnako však odmieta aj právny realizmus, pre ktorý je platným právom iba pozorovateľné a prognozovateľné správanie právneho štátu. Platné právo podľa neho predstavuje práve spolupôsobenie noriem so správaním a s existujúcimi inštitúciami. Právnym normám prislúcha bytie – sú platným právom – pretože sa nachádzajú v súvislostiach pôsobenia s reálnymi a pozorovateľnými

³ Blížšie sú to práce teoretikov práva: HARVÁNEK, J., a kol. *Teorie práva*. Plzeň: 2008; BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 2004; KUBŮ, L., HUNGR, P., OSINA P. *Teorie práva*. Praha: Linde, 2007; KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995; PRUSÁK, J. *Teória práva*. Bratislava, 2001; BRÖSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK I. *Teória práva*. Košice: UPJŠ, 2004.

⁴ WEINBERGER, O. *Inštitucionalizmus: Nová teória konania práva a demokracie*. Bratislava, 1995.

⁵ WEINBERGER, O. *Moral und Vernunft, Beiträge zur Ethik, Gerechtigkeitsstheorie und Normenlogik*. Wien-Köln-Weimar, 1992. s VII-VIII.

⁶ Tamtiež.

procesmi.⁷ Existujúce právo pozostáva nielen z noriem správania a zo splnomocňujúcich noriem, ale aj z právnych princípov, teleologického pozadia práva a z inštitucionalizovanej právnickej doktríny a metodológie. Weiberger zastáva názor, že právo a morálka sa oddeľujú ako dva rozdielne normatívne systémy, ktoré ale spolupôsobia pri podmieňovaní ľudského správania.⁸

V súčasnom svete je potrebné týmto inštitútom venovať osobitnú pozornosť, a to aj z dôvodu existencie javov, ktoré v práve môžeme označovať ako negatívne a ktorých pôvod je určite aj v morálke. Podľa Weinbergera je potrebné právo pojmovo oddeliť od morálky: a/ právne princípy sú súčasťou pozitívneho práva, b/ platnosť práva podmieňujú súčasnosti tvorby, nie morálne kritériá, c/ musíme mať možnosť hodnotenia (platného alebo navrhovaného) práva, ale platnosť práva nepodlieha morálnemu filtru jednotlivého sudcu, úradníka atď., d/ právny život potrebuje súhrn morálnych úloh rozhodujúcich orgánov – predovšetkým v okruhu uváženia – a ich väzbu na právo, ktoré funguje ako samostatný systém noriem. Právo a morálka sú pojmy ktoré v daňovom práve osobitne rezonujú a často aj v aplikačnej praxi sú tieto pojmy pertraktované. Z mnohých úvah stojí za povšimnutie spomenúť jednu často uvádzanú tézu „čo je morálne nemusí byť v súlade s právom“ ale aj opačne „čo je v súlade s právom nemusí byť vždy morálne“.

1. DAŇOVÁ POLITIKA A JEJ ÚLOHA

Dane a daňová politika sú súčasťou rozpočtovej politiky štátu a zároveň aj nástrojom hospodárskej politiky štátu. Môžeme skonštatovať, že je to vlastne súbor opatrení, ktorými štát modifikuje daňovú sústavu. Daňová politika má svoje ciele, a to ekonomické, politické i sociálne a ako nástroj na ich dosiahnutie sa využíva predovšetkým daňový systém. Daňová politika by mala byť predovšetkým stimulačná, teda taká, ktorá podporuje rozvoj hospodárstva a podnikateľskú aktivitu. Pri uplatňovaní daňovej politiky je však potrebné zohľadňovať špecifiká daného štátu, a preto nie je možné v plnej miere aplikovať daňovú politiku iného štátu na naše podmienky. Každý štát má svoje špecifiká, určitý stupeň rozvoja, sociálnu skladbu, geografickú polohu a mnoho iných znakov a špecifik, ktoré sa musia rešpektovať aj v rámci daňovej politiky.

Inštitúty daňového práva, ktoré sa u nás začínajú objavovať po roku 1992, keď začíname hovoriť o daňovom práve ako o samostatnom odvetví práva, si kladie za cieľ sledovať a upravovať tie spoločenské vzťahy, ktoré majú aj atribúty ekonomiky, ale na druhej strane musia byť regulované právom. Dane predstavujú spoločenský fenomén, ktorý v sebe zahrňuje ekonomické, právne, sociálne, sociologické, morálne i psychologické aspekty.⁹ Predovšetkým prostredníctvom daní je možné ovplyvňovať zdroje verejných rozpočtov, ale aj hospodársku politiku štátu a ekonomický rozvoj.

Právo je vo svojej podstate nerozlučne spojené a späté so spoločnosťou v ktorej vzniká a pôsobí. Popri tejto podmienenosti práva spoločenským kontextom jeho existencie však môžeme identifikovať aj podmienenosť rozvoja spoločenských vzťahov platným a účinným súborom právnych noriem, ktoré sa v nej realizujú. Výsledkom je vzájomné pôsobenie spoločnosti a práva, čo je potrebné rešpektovať a zohľadniť pri ich bližšom skúmaní. Daňové zákonodarstvo, ktorým štát disponuje, by malo vytvárať také

⁷ WEINBERGER, O. *Inštitucionalizmus: Nová teória konania práva a demokracie*. Bratislava, 1995.

⁸ WEINBERGER, O. *Inštitucionalizmus: Nová teória konania práva a demokracie*. Bratislava, 1995.

⁹ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. s. 24.

podmienky pre aplikáciu, ktoré budú predvídať aj novo vznikajúce situácie v daňovom systéme. Daňové právo na Slovensku prešlo od roku 1992 turbulentným vývojom a bolo poznamenané najmä prijímaním takých noriem, ktoré odrážali zmenu hospodárskych a spoločenských pomerov. Daňové normy sa často prijímali nesystémovo a tým si vyžadovali časté novelizácie, nehovoriac o podzákonných normách, ktoré neraz boli v rozpore s platnou právnou úpravou. Právne normy z oblasti daňového práva sa stali neprehľadnými. V tomto procese transformácie hospodárstva nebolo jednoduché hľadať akceptovateľné hranice medzi verejnými a súkromnými financiami, medzi hľadaním optimálnej daňovej spravodlivosti a hospodárskeho rozvoja spoločnosti.

Zvlášť podstatná zmena koncepcie daňovej politiky na Slovensku sa uskutočnila v roku 2004, nakoľko Slovenská republika so vstupom do Európskej únie musela prispôbiť svoje zákonodarstvo aj v oblasti daní. Nachádzať optimálne vhodné a efektívny kompromis v realizácii daňovej politiky tak, aby prezentovala záujmy verejnosti a potreby štátu je veľmi zložitá a možno ani nie reálne. Do úvahy musíme vziať všetky faktory, ktoré môžu ovplyvniť samotné daňové zákonodarstvo. Ku kľúčovým faktorom, ktoré ovplyvňujú daňové zákonodarstvo môžeme zaradiť predovšetkým daňový systém a daňovú sústavu. Tieto pojmy nie sú identické, pretože každý z nich vyjadruje iné vnútorné usporiadanie a členenie. Daňový systém by sme mohli charakterizovať ako komplex zdaňovania a z hľadiska členenia právnych noriem ktoré ho upravujú môžeme hovoriť o daňovom práve hmotnom a daňovom práve procesnom. Daňová sústava je zložkou daňového systému a je to teda sústava všetkých daní v krajine. Daňovú sústavu môžeme charakterizovať aj ako pojem pre určitú skupinu daní, ktoré sa v konkrétnom štáte ukladajú a vyberajú.

Slovenská republika musí svoj daňový systém prispôbovať jednak vnútorným podmienkam v štáte, ale aj vo vzťahu k Európskej únii, ako aj medzinárodným aspektom. Z pohľadu daňového práva je potrebné povedať, že by sme mali presadzovať takú právnu úpravu, ktorá by bola prínosom pre štát, spravodlivá a jednoduchá pre občana a zároveň vytvorila priestor pre konkurencieschopnosť ekonomiky aj vo vzťahu k zahraničiu. Je všeobecne známe, že niektoré zákonitosti a obmedzenia sme zadefinovali pri vstupe do EÚ, najmä pokiaľ ide o nepriame dane. Oblasť priamych daní ostala naďalej v kompetencii národných štátov.

V tomto príspevku chcem poukázať na niektoré skutočnosti, ktoré majú podstatný vplyv na samotné daňové právo, na jeho postavenie a úlohu, ktorú zohráva pri ekonomických procesoch, ale aj jeho význam pre hospodárstvo štátu a stabilný rozvoj ekonomiky na Slovensku. Zdaňovanie je v každej trhovej ekonomike často diskutovaný odborný problém ale i jedna z najfrekvencovanejších otázok zo strany verejnosti. K dosiahnutiu prosperity krajiny je nutná predovšetkým racionálna hospodárska politika štátu a pragmatická finančná politika. Pokiaľ štát chce svoju hospodársku politiku zamerať na určitú sledovanú oblasť, môže tak urobiť prostredníctvom cieľovo orientovaných politik, ktoré tvoria jeho súčasť. Nezastupiteľnú úlohu má daňová politika, ktorej zameranie a ciele sa odvíjajú od hospodárskej politiky uplatňovanej štátom.¹⁰ Neoddeliteľnou súčasťou hospodárskej politiky je daňová politika, ktorej predmet definujú niektorí autori ako uplatňovanie daňových zásad a opatrení tak, aby dane slúžili na presadzovanie sociálnych a politických potrieb štátu.¹¹ Podľa

¹⁰ BEŇOVÁ a kol. *Financie a mena*. Bratislava: Iura Edition, 2005.

¹¹ SCHULTZOVÁ, A. *Daňovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2007. s. 117.

Schultzovej je daňová politika spojená s využívaním daní a ich nástrojov, ktoré slúžia na ovplyvňovanie makroekonomických i mikroekonomických procesov v ekonomike.¹² Vo všeobecnosti sa odvíja od uplatňovania hospodárskej politiky. Napríklad v prípade reštriktívnej hospodárskej politiky dochádza k nárastu daňového zaťaženia a v prípade expanzívnej hospodárskej politiky k znižovaniu daňového zaťaženia. Cieľom daňovej politiky je uplatňovať daňové zásady a opatrenia tak, aby dane slúžili na presadzovanie ekonomických, sociálnych a politických cieľov štátu.¹³

Podľa Siváka platí, že prevažnú časť verejných príjmov získava štát prostredníctvom daní, preto je rozhodujúci celkový výnos daní. Ak má byť tento čo najefektívnejší, je potrebné pri uplatňovaní daňovej politiky mať na pamäti predovšetkým vymedzenie predmetu príslušnej dane, stanovenie spôsobu výpočtu daňového základu ako aj iné podstatné náležitosti daní.¹⁴

Ekonomovia nechápu úlohu daní len pasívne, to znamená ako zdroj peňažných príjmov pre verejné rozpočty, ale chápu ich aj aktívne, ako pôsobenie na daňovníkov a celý ekonomický systém, k čomu výraznou mierou prispieva predovšetkým legislatívny rámec právnej úpravy daní a aj daňového konania. Tieto úvahy uvádzam z dvoch zásadných dôvodov. Prvým dôvodom je skutočnosť, že problematika daní a daňového zákonodarstva je vo veľkej miere riešená v ekonomickej literatúre a druhým dôvodom je skutočnosť, že práve pri europeizácii daňového systému by dane vo všeobecnosti mali mať zvýšený podiel na prezentáciu aj v právnej vede. Prečo sa moja úvaha ubera týmto smerom? Z jednoduchého dôvodu: akékoľvek dobré ekonomické zdôvodnenie a analýzy, pokiaľ nie sú pretavené do právnej podoby, nemôžu mať želateľné výsledky. Som si vedomá skutočnosti, že ide o také atribúty práva, ktoré majú aj ekonomické znaky a vzájomne sa prelínajú, ale práve toto by malo byť dôvodom pre ich správne pochopenie, vnímanie, aplikáciu a aj rozhodovanie.

Dane existujú prakticky od obdobia vzniku organizačných foriem spoločnosti a ich vývoj súvisí s rozvojom štátu a s upevňovaním peňažného hospodárstva. Vývoj daní je odrazom zmien, ktorými prechádzala celá naša spoločnosť, odrazom zmien vo fungovaní štátu, hospodárstva, obchode a je odrazom chápania pojmov spravodlivosť a dobro.¹⁵ Dane predstavujú spoločenský fenomén, ktorý v sebe zahŕňa ekonomické, právne, sociálne, sociologické, morálne i psychologické aspekty.¹⁶ Predovšetkým prostredníctvom daní je možné ovplyvniť aj zdroje verejných rozpočtov. Keď vezmeme do úvahy skutočnosť, že daňové právo ako samostatné odvetvie práva v právnej teórii ešte vždy nemá primerané postavenie, bude nevyhnutné túto otázku nastoľovať denno-denne aj prostredníctvom všetkých dostupných spôsobov realizácie práva. Pritom právo je fenoménom, ktorý je vo svojej podstate nerozlučne spojený so spoločnosťou v ktorej vzniká a pôsobí. Popri tejto podmienenosti práva spoločenským kontextom jeho existencie však môžeme identifikovať aj podmienenosť rozvoja spoločenských vzťahov platným a účinným súborom právnych noriem, ktoré sa v nej realizujú. Výsledkom je vzájomné pôsobenie spoločnosti a práva, čo je potrebné rešpektovať a zohľadniť pri ich bližšom skúmaní.

¹² Tamtiež.

¹³ SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo – Daňová teória a politika I*. Bratislava: Iura Edition, 2011. s. 11-12.

¹⁴ SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Iura Edition, 2007. s.185.

¹⁵ MEDVEĎ, J., NEMEC, J., a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Sprint, 2011. s.185.

¹⁶ BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. s. 24.

Veľmi boľavým miestom v daňovom práve a vôbec v oblasti daňovej politiky sú daňové úniky. Ide o fenomén v spoločnosti, ktorého vývoj je oveľa rýchlejší ako legislatívna úprava v tejto oblasti. Zatiaľ čo ekonomika sa už niekoľko desaťročí stále rýchlejšie globalizuje, čo je zvlášť viditeľné v oblastiach ako digitálny trh, daňové systémy značne zaostávajú a tu je živná pôda pre rôzne praktiky daňovníkov, ktorých cieľom a úmyslom je (nie vždy v súlade s právom či účelom právnej normy) znížiť si vlastné daňové zaťaženie. Najviac je to viditeľné pri nepriamych daniach ako sú daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane, ale treba povedať že aj daň z príjmov je boľavým miestom súčasnej globálnej politiky.

Všetky doterajšie návrhy smerujúce k harmonizovaniu základu dane či iných komplexnejších harmonizačných snáh v oblasti korporátnych daní narazili na odpor niektorých členských krajín Európskej únie. Treba povedať, že zo strany časti predstaviteľov EÚ naďalej pretrváva snaha o jeho zavedenie. Európska komisia dlhodobo diskutuje o transparentnom a spravodlivom daňovom režime v EÚ. Vďaka množiacim sa odhaleniam škodlivých praktík, akými sa veľké korporácie vyhýbajú plateniu daní, je to mimoriadne zaujímavá a aktuálna diskusia. O to viac v čase, keď sú štáty nútené škrtať základné výdavky, na ktoré vraj nie sú peniaze. Návrh na harmonizáciu priamych daní už bol na pôde EÚ na diskusii pred štyrmi rokmi a skončil sa neúspechom. Návrh narazil na nesúhlas niektorých členských krajín a odvtedy hybernuje, i keď je nutné zmieniť sa o nedávno publikovanom Akčnom pláne Európskej Komisia, v ktorom sa znovu otvorila téma projektu CCCTB¹⁷. Podobný osud si myslím, že hrozí aj dnes, no pre Komisiu je spoločný daňový základ integračnou súčasťou plánov boja proti nelegálnym a neférovým daňovým taktikám. Dohody o automatickej výmene informácií o majiteľoch bankových účtov s krajinami ako Švajčiarsko, Lichtenštajnsko, Andorra či Monako, či tlak na daňové raje¹⁸ by mali ísť ruka v ruke s „plátaním dier“ vnútri EÚ.

Aktivita sa doteraz sústreďovala na postihovanie individuálnych prípadov, čo je ozaj neefektívne. Komisia preskúmava špeciálne režimy a dohody o posúdení budúceho zdanenia, ktoré s daňovými subjektmi uzatvárali jednotlivé členské štáty. Vo viacerých z nich hrozia rekordne vysoké pokuty pre porušenie pravidiel štátnej pomoci. Potrebné je však systémové riešenie. Dohoda o spoločnom daňovom základe je jeho súčasťou. Transparentne určí, čo na spoločnom európskom trhu podlieha zdaneniu a kde sú možné výnimky. Koniec koncov, podnikatelia by si mali konkurovať inovatívnosťou produktov, nie hľadaním možnosti a taktikami daňových poradcov a právnych služieb. Na rozhodnutie týkajúce sa daní však treba jednomyselný súhlas všetkých členských krajín EÚ a tu Komisia štandardne narazí na problém. Pre viaceré členské štáty EÚ je táto otázka tabu. Reči o „suverenite v daňovej oblasti“ sa však ťažko dajú chápať inak ako len zahmlievanie a ponechanie doterajšieho stavu, ktorý týmto štátom vyhovuje. Ide tu o konkrétne ekonomické záujmy. Nedostatky v daňových predpisoch Írska, ústretovosť luxemburských úradov, labyrint schránkových firiem na ostrovoch patriacich pod britskú korunu či osobitne výhodné zdaňovanie duševného vlastníctva v Holandsku určite vyhovuje určitým skupinám, ktoré majú na tom osobitný záujem.

¹⁷ Dostupné na: <http://www.internationaltaxplaza.info/homepage/news-archive/news-archive-june-2015/1092-and-there-it-is-the-european-commission-s-action-plan-for-fair-and-efficient-corporate-taxation-in-the-eu-including-a-re-launch-of-the-common-consolidated-tax-base-cctb>.

¹⁸ Ktoré sú masívne využívané na agresívne daňové plánovanie, na čo poukazujú aj niektoré bankové inštitúcie. Zdroj: <http://www.europskenoviny.sk/2015/03/21>.

Toto ale nie je možné považovať za národný záujem a takýmto spôsobom obhajovať nesúhlasné stanovisko o spravodlivom daňovom režime v EÚ.

Veľmi zaujímavou bola aj diskusia v Európskom parlamente, kde poslanci požadujú spravodlivejšie zdaňovanie. Členské štáty EÚ musia byť otvorenejšie ohľadom svojich vnútroštátnych daňových rozhodnutí, pretože nekalá daňová súťaž narušuje hospodársku súťaž medzi podnikmi a môže viesť k pretekom v znižovaní daní na minimum. Je všeobecne známe, že rozdiely vo vnútroštátnych daňových predpisoch vedú k fragmentácii jednotného trhu EÚ.¹⁹

Európska komisia predložila balík opatrení v oblasti daňovej transparentnosti ako súčasť svojho ambiciózneho programu boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb a škodlivej daňovej súťaži v EÚ. Kľúčovým prvkom tohto balíka opatrení daňovej transparentnosti je zavedenie automatickej výmeny informácií o záväzných daňových stanoviskách medzi členskými štátmi. Cieľom balíka daňovej transparentnosti, je zabezpečiť, aby členské štáty dostávali informácie, vďaka ktorým by mohli chrániť svoje základy dane a účinne konať voči spoločnostiam, ktoré sa snažia vyhnúť plateniu spravodlivého podielu dane. Ústredným prvkom balíka opatrení transparentnosti, ktorý Komisia predložila, je legislatívny návrh na zlepšenie spolupráce členských štátov v oblasti cezhraničných záväzných daňových stanovísk, ktoré by malo predstavovať začiatok novej éry transparentnosti. V súčasnosti si členské štáty vymieňajú veľmi málo informácií o svojich záväzných daňových stanoviskách. O tom, či by záväzné daňové stanovisko malo byť relevantné pre inú krajinu EÚ, rozhoduje členský štát. V dôsledku toho členské štáty často nevedia o cezhraničných záväzných daňových stanoviskách vydaných v iných štátoch EÚ, ktoré môžu mať vplyv na ich vlastné základy dane. Niektoré spoločnosti zneužívajú nedostatočnú transparentnosť v oblasti záväzných daňových stanovísk a umelo znižujú svoje daňové povinnosti. Na nápravu tejto situácie Komisia navrhuje, aby sa tento priestor na voľné rozhodovanie a výklad odstránil. Členské štáty budú povinné automaticky si vymieňať informácie o svojich záväzných daňových stanoviskách. Vnútroštátne daňové úrady budú musieť každé tri mesiace poslať krátku správu všetkým ostatným členským štátom o všetkých cezhraničných záväzných daňových stanoviskách, ktoré vydali. Členské štáty potom budú mať možnosť požiadať o podrobnejšie informácie o konkrétnom daňovom stanovisku. Vďaka automatickej výmene informácií o záväzných daňových stanoviskách členské štáty budú môcť odhaľovať určité nekalé daňové praktiky spoločností a prijímať voči nim potrebné opatrenia. Okrem toho by sa ňou mala podporiť aj zdravšia daňová súťaž, keďže bude menej pravdepodobné, že by daňové úrady ponúkali spoločnostiam selektívne daňové zaobchádzanie, keď ich budú môcť kontrolovať partnerské daňové úrady z iných členských štátov.

V oblasti daňovej transparentnosti sa čoraz viac na úrovni EÚ diskutuje aj o posúdení nových požiadaviek pre nadnárodné spoločnosti. Komisia preskúma, či je možné zaviesť pre spoločnosti nové požiadavky transparentnosti, ako napríklad zverejňovanie určitých daňových informácií nadnárodnými spoločnosťami. Ciele, prínosy a riziká každej takejto iniciatívy je potrebné dôkladne zvážiť. Komisia preto posúdi vplyv možných dodatočných požiadaviek transparentnosti, aby bolo možné prijať informované rozhodnutie.

Jedným z nástrojov EÚ je aj Kódex správania pri zdaňovaní podnikov. Mal by to byť nástroj na zabezpečenie spravodlivej daňovej súťaže podnikov. Sú v ňom stanovené

¹⁹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT>.

kritériá, podľa ktorých sa určuje, či je daňový režim škodlivý alebo nie, a od členských štátov sa v ňom vyžaduje aby zrušili všetky škodlivé daňové opatrenia, ktoré sú v rozpore s kódexom. Členské štáty sa pravidelne stretávajú s cieľom posúdiť dodržiavanie kódexu. V posledných rokoch však účinnosť kódexu pri odstraňovaní škodlivých daňových režimov klesla, keďže jeho kritériá nezohľadňujú sofistikovanejšie systémy, pomocou ktorých sa podniky vyhýbajú daňovým povinnostiam. Komisia preto spolu s členskými štátmi zreviduje kódex správania aj mandát skupiny pre kódex správania, aby sa ním dala účinnejšie zabezpečiť spravodlivá a transparentná daňová súťaž v rámci EÚ.²⁰

Vplyv EÚ na riešenie daňových únikov nemôže zostať iba v rovine deklaratórnej. Bude nevyhnutné sledovať prijímanie všetkých opatrení, ktoré pomôžu znížiť daňové úniky a odhaliť vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Komisia a Eurostat sa spolu s členskými štátmi snažia zistiť, ako možno spoľahlivý odhad výšky daňových únikov získať. Existuje stále viac dôkazov o tom, že daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam sú všadeprítomné a spôsobujú fundamentálne straty daňových príjmov.

Daňový únik vo všeobecnosti možno charakterizovať ako výsledok ekonomického správania daňových subjektov orientovaného na zníženie, resp. minimalizáciu daňovej povinnosti voči štátu. V časti učebníc najmä ekonomického zamerania sa stretávame s názorom, že optimálne prostredie pre daňové úniky je skôr v ekonomike neštandardnej ako v krajinách, kde je ekonomická situácia štandardná. Špeciálne v transformujúcich sa ekonomikách rast nelegálneho neplatenia daní ovplyvnili aj iné faktory. Medzi tieto ovplyvňujúce faktory môžeme zaradiť zavedenie dane z pridanej hodnoty, ktorá bola pre transformujúce ekonomiky niečím novým, neznámym, čo je ale spojené s náročnými požiadavkami na administratívu a samotné jej spracovanie. Ďalej sem nepochybne patrí aj legislatíva v daňovej oblasti, najmä časté zmeny v predpisoch, zavádzanie mnohých výnimiek, ale aj neprehľadnosť a komplikovanosť právnej úpravy, nedostatok kvalifikovaného personálu zabezpečujúceho vedenie účtovníctva daňových subjektov v súlade s daňovými predpismi a rozsiahle nedostatky v oblasti colníctva, keďže colné úrady sú taktiež správcami daní²¹. Treba ale skonštatovať, že daňové úniky a ich presné vymedzenie je oveľa zložitejšie, ako sa s ním často stretávame. Tejto otázke venuje osobitnú pozornosť aj Európska komisia, ktorá, ako sme vyššie uviedli, nedávno spustila sériu šetrení ohľadom údajných daňových dohôd, ktorými by mali členské štáty zvýhodňovať veľké spoločnosti. Európsky parlament zriadil osobitný výbor pre daňové rozhodnutia a daňové opatrenia.

V čom je evidentný rozdiel medzi daňovými dohodami, daňovými podvodmi a daňovými únikami v zjednodušenej forme by sme mohli ozrejmiť nasledovne. Pri daňových dohodách /tax rulings/ ide vždy o jednu špecifickú osobu. Dalo by sa skonštatovať, že ide o legálne konanie, ktoré daňovníkovi poskytuje právnu istotu a transparentnosť. Daňový podvod možno charakterizovať ako úmyselné obchádzanie pravidiel s cieľom vyhnúť sa plateniu daní. Čo je ale z právneho hľadiska veľmi dôležité, že tu by malo ísť o úmyselné konanie a dokazovanie tejto skutočnosti je veľmi zložité a často aj nerealizovateľné. Okrem toho je tu ešte jeden termín, ktorý je často využívaný a to je optimalizácia daní, ktorá je na rozdiel od daňových podvodov „legálna“, no z právneho hľadiska môže byť považovaná za ilegálnu, a to najmä v tých prípadoch, keď daňový subjekt zneužije právne prostriedky na to, aby sa vyhol daňovej

²⁰ <http://www.europskenoviny.sk>, 2015/03/21.

²¹ STRELCOVA, S. *Konvergenca ekonomík Českej a Slovenskej republiky k EÚ*. 2006, roč. 5, č. 2, s. 97.

povinnosti. Ak sa teda optimalizuje daň, znamená to, že sa využívajú zákonom predpokladané možnosti resp. medzery v zákone, no obchádza sa úmysel, resp. cieľ sledovaný právnou úpravou.

Nelegálne vyhýbanie sa plateniu daní a miera ich obchádzania vyúsťuje do daňových únikov, ktoré poškodzujú zdravie verejných financií. Daňové úniky sú charakteristickým negatívnym fenoménom súčasnosti, podobne ako tieňová ekonomika. Nelegálne vyhýbanie sa plateniu daní sa uskutočňuje aj prostredníctvom manipulácie s účtovnými údajmi. Ako hlavné dôvody vzniku daňových únikov môžeme spomenúť ekonomické faktory, legislatívne faktory, spoločensko-politické faktory, daňovo-technické faktory, psychologické faktory, sociálne a etické faktory.²²

Termín daňová optimalizácia sa používa častejšie aj v spojení „legálny daňový únik“, je to aj prijateľnejšie a nevzbudzuje vo verejnosti podozrenia z páchania nejakej trestnej činnosti. Určite je to krajšie pomenovanie „škaredej“ skutočnosti, ktorú by možno časť daňovníkov ani nechcela realizovať, ale často sú k tomu donútení rôznymi okolnosťami a prispôsobujú svoju činnosť predovšetkým vo svoj prospech - aj keď na „hrane zákona“. Ak sa teda daň optimalizuje znamená to, že sa využíva zákon aj s jeho nedostatkami resp. „dierami“. Už zo samotného vymedzenia daňovej optimalizácie môžeme charakterizovať niektoré z princípov ktoré sú cez tento inštitút využívané. Medzi tieto možnosti môžeme zaradiť využívanie nezdaniteľného minima, nezdaniteľného príjmu, rôzne výnimky a oslobodenia, ktoré sú v zákonoch zadefinované, rôzne možnosti uplatňovania nákladov, resp. výdavkov pri rozdielnych právnych formách podnikania, rôzne typy obchodných zmluvných vzťahov – medzi spoločnosťami navzájom, ako i medzi spoločnosťami a fyzickými osobami.

ZÁVER

Štáty jednotlivo už dlhodobo realizujú série opatrení a rôznych akčných plánov, ktoré by mali aspoň čiastočne zredukovať daňové úniky, ale je nutné poznamenať, že tak, ako zákonodarcovia hľadajú spôsoby ako predchádzať daňovým únikom, aj daňové subjekty využívajú všetky dostupné prostriedky, aby sa vyhli plateniu daní, resp. minimalizovali ich výšku. Vzájomná spolupráca krajín nielen v rámci EÚ, ale v celosvetovom meradle by mohla v budúcnosti pomôcť zlepšiť situáciu vo výbere daní. Bez globálneho prístupu však tento, možno skonštatovať, jeden z najpálčivejších problémov súčasnej doby, nebude možné vyriešiť.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. 670 s. ISBN 9788080579715.
2. BEŇOVÁ a kol. *Financie a mena*. Bratislava: Iura Edition, 2005. 392 s. ISBN 8080780315.
3. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-030-0.
4. BRÔSTL, A., DOBROVIČOVÁ, G., KANÁRIK I. *Teória práva*. Košice: UPJŠ, 2004. 170 s. ISBN 80-7097-559-8.
5. HARVÁNEK, J., a kol. *Teorie práva*. Plzeň: 2008. 496 s. ISBN 9788073801045.
6. KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C.H Beck, 1995. ISBN 8071790281.

²² SLEPECKÝ, J. RISTVEJ, J. *Ekonomické dôsledky katastrof*. Žilina, 2008.

7. KUBŮ, L., HUNGR, P., OSINA P. *Teorie práva*. Praha: Linde, 2007. 335 s. ISBN 9788072016372.
8. MEDVEĎ, J., NEMEC, J., a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Sprint, 2011. ISBN 978-80-89393-46-6.
9. PRUSÁK, J. *Teória práva*. Bratislava: Univerzita KOMenského, 2001. 331 s. ISBN 978-80-7160-146-2.
10. SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Iura Edition, 2007. 311 s. ISBN 8080780944.
11. SCHULTZOVÁ, A. *Daňovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2007. 200 s. ISBN 8080781613.
12. SCHULTZOVÁ, A. a kol. *Daňovníctvo – Daňová teória a politika I*. Bratislava: Iura Edition, 2011. 260 s. ISBN 9788080784072.
13. SLEPECKÝ, J. RISTVEJ, J. *Ekonomické dôsledky katastrof*. Žilina: EDIS – vydavateľstvo ŽU, 2008. 136 s. ISBN 978-80-8070-836-8.
14. STRELCOVA, S. *Konvergencia ekonomík Českej a Slovenskej republiky k EÚ*. In: *Krízový manažment = Crisis management*. ISSN 1336-0019. 2006, roč. 5, č. 2, s. 93 – 97.
15. WEINBERGER, O. *Inštitucionalizmus: Nová teória konania práva a demokracie*. Bratislava: Archa, 1995. 240 s. ISBN 80-7115-102-5.
16. WEINBERGER, O. *Moral und Vernunft, Beiträge zur Ethik, Gerechtigkeitslehre und Normenlogik*. Wien-Köln-Weimar, 1992. 526 s. ISBN 9783205055693.

KONTAKT NA AUTORA

maria.bujnakova@upjs.sk

prof. h. c. doc. JUDr. Mária Bujňáková, CSc.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

THE CHANGES IN THE PENSION SYSTEM IN POLAND IN THE CONTEXT OF THE BUDGET DEFICIT AND PUBLIC DEBT IN THE YEARS 1999 – 2014

Jolanta Ciak - Bożena Kołosowska

Toruń School of Banking - Nicolaus Copernicus University in Toruń

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Od 1 stycznia 1999 r. zaczął obowiązywać w Polsce nowy system emerytalny, oparty na zreformowanym Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych i otwartych funduszach emerytalnych. Wprowadzone zmiany nie objęły wszystkich ubezpieczonych w sposób jednakowy. Było to podyktowane wielkością zmian, a także kosztami reformy. Ustawodawca uznał ponadto, że nie można zmieniać warunków przyznawania świadczeń oraz zasad ich obliczania osobom, które przez długi okres, nawet kilkadziesiąt lat, były objęte ubezpieczeniem według starych zasad. Artykuł ma na celu ukazanie zmian zachodzących w polskim powszechnym systemie emerytalnym i ich wpływu na finanse publiczne w tym na budżet państwa. Wpływ ten jest znaczący ze względu na długotrwałą nierównowagę w budżecie państwa i kumulujący się dług publiczny. Autorzy dostrzegają, iż proponowane przez rząd zmiany można by określić jako wybór pomiędzy odpowiedzialnością za dzisiaj a odpowiedzialnością za przyszłość. Tym samym skutki dzisiejszych zmian w systemie emerytalnym przesuwane są na dalsze pokolenia, a źródła ich finansowania czy to w postaci: wyższych podatków, mniejszych wydatków publicznych, czy wyższego długu publicznego, będą uzależnione od prowadzonej w przyszłości polityki gospodarczej, w tym polityki finansowej.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

system emerytalny, otwarte fundusze emerytalne, deficyt budżetowy i dług publiczny

Abstract in English language

Since January 1999 a new pension system based on the reformed Social Insurance Institution (ZUS) and open pension funds (OFE) has been in force. The introduced changes did not concern all the insured in ZUS uniformly, which resulted from the size of changes as well as the costs of the reform. Moreover, the legislator found that the conditions of giving benefits and the rules of their calculating for the people who for a considerable amount of time, even a few decades, had been insured in accordance with the old rules, cannot be changed. The aim of the article is to present the changes in the Polish national pension system and their influence on the public finance including the state budget. The influence is considerable due to the long-lasting imbalance in the state budget and the accumulating public debt. The authors discern that the changes suggested by the government can be assessed as the choice between being responsible for present and being responsible for the future. Thus the effects of the current changes in the pension system are moved to the future generations and the sources of their financing, whether they are in the form of higher taxes, smaller public expenditure or higher public debt, will depend on the pursued in the future economic policy including the financial policy.

Keywords in English language

The pension system, open pension funds, budget deficit and public debt

INTRODUCTION

The arising economic crises enforce relevant alterations in the behaviours of governments and enterprises. Pension systems, which become the source of solutions for the increasing imbalance or, what is even more dangerous, a deficit in the state budget, are subject to such an influence. Such activities can also be observed in Poland, where since 2010 solutions towards financing current state budget requirements have been sought. The main idea of the article is to present the changes made in the Polish national pension system and their influence on the public finance including the state budget. The authors discern that the changes suggested by the government can be assessed as the choice between being responsible for the present and being responsible for the future. It can be stated that the effects of the current changes in the pension system are moved to the future generations and the sources of their financing will depend on the pursued in the future economic policy including the financial policy.

1. THE NEW PENSION SYSTEM IN POLAND AFTER 1999 – AN INTRODUCTION TO THE SUBJECT

The reform of 1999 was the crucial element of the process of creating a new pension system and its introduction was justified by the following¹:

- **a threat of a disaster in the social insurance finance and in the public finance as a result of demographic changes that were to happen after 2010**
- **a large share of the budget in financing pension benefits**
- **a poor condition of the social insurance finance**
- **heavy burdening of employers with the labour cost**
- **a low level of benefits**

As early as at the very beginning of the reform implementation, a lot of economists pointed out the existence of numerous unknown factors. Jan Czekaj claimed that not completely specified financial results of the reform in relation to the budget caused concern, also the pension funds' actual ability to maintain and multiply the value of the funds obtained from pension contributions raised reservations². Unequivocal specification of the financial consequences of introducing the new system appeared particularly difficult due to the considerable number of variables, such as the activities rationalising the existing system and their effectiveness, the rate of GDP growth, the rate of the labour productivity growth, the impact of the reform on the economic growth and the parallel economy absorptions.

The alterations that have occurred in the social insurance system since 1st January, 1999 have caused the growth in the expenditure borne by the state budget. It has been triggered by the following³:

- **transferring of a part of social insurance contributions to open pension funds (20% of paid contribution),**

¹ *Bezpieczeństwo dzięki różnorodności. Reforma system emerytalnego w Polsce*. Warszawa: Office of the Government Plenipotentiary for Social Security Reform, 1997.

² CZEKAJ J., *Skala i formy prywatyzacyjnego wsparcia reform emerytalno-rentowej*. Warszawa: Council on Social and Economic Strategy at the Council of Ministers, report no. 24, 1997, p. 67.

³ KOŁOSOWSKA B., *Skutki finansowe reform system emerytalnego w Polsce*, Toruń: Nicolaus Copernicus University Publishing House, 2004, p. 60.

- **lowering social insurance contribution for the highest paid people due to the fact that contributions are deducted from the monthly income up to 2.5 of an average salary,**
- **an employer having the possibility of transferring a part of contribution (up to 7%) to an employee pension plan, the results of which are discussed later,**
- **introducing the obligation to pay social insurance contributions from the state budget (e.g. for employees taking child care leave, army soldiers),**
- **the increase in the costs of ZUS functioning resulting from among other things introducing a new information management system, correcting errors in the information management system and other things.**

Considering the loss of a part of contribution transferred to open pension funds (OFE), the social security fund's (FUS's) liquidity ought to be secured through increasing the aids from the national budget. The situation is worsened by the fact that the existing deficit increased in connection with the reform being introduced. Since 1999 the amounts from the state budget transferred to the social insurance fund have been increasing. In 1998 the aids amounted to about PLN 6.8 billion, a year later it amounted to PLN 9.6 billion, and in 2001 to over PLN 21 billion. The close-end grant and supplementary subsidy to the social security fund (FUS) amounted to as much as PLN 27 billion. These are the amounts that supplement the FUS funds on account of transferring a part of the funds to open pension funds (OFE), exceeding the thirty times of the contribution assessment basis for the compulsory social insurance and supplement of funds for payment of benefits.

Over the years, other essential activities structuring the Polish pension system followed, and they were as follows⁴:

- **re-establishment of the special pension system of uniformed services, excluding them from the standard pension system in 2003**
- **passing an amended act on the employee pension scheme (PPE) and introducing individual retirement accounts (IKE) in 2004**
- **by way of trade unions' protests and pressing preferential pensions for miners were introduced in 2005**
- **the introduction of changes in the functioning of the second pillar in 2011**
- **raising and equalisation of the retirement age in 2012**
- **modification in the functioning of the open pension funds and the possibility to transfer a part of funds from the open pension funds (OFE) to the Social Insurance Institution (ZUS) in 2014**

2. CHANGES IN THE EMPLOYEE PENSION SCHEME AFTER 2011

The main reason for introducing the changes in 2011 was an annual deficit in FUS, which considerably charged to the state budget. Accumulating over the years, the FUS deficit resulted from the difference between the value of paid pensions and the amount of the accumulated pension contributions. Such an imbalance resulted from the fact that pensions paid from FUS were preponderantly the benefits payable to persons insured within the 'old' system, which, according to the 'pay-as-you-go' (PAYGO) system,

⁴ JEDYNAK T., Charakterystyka systemu emerytalnego w ramach powszechnego ubezpieczenia społecznego. In W. SUŁKOWSKA, ed. *Systemy ubezpieczeń społecznych*. Kraków: Cracow University of Economics Publishing House, 2014, p. 48.

were financed by means of contributions of persons under the ‘new’ system. Such a difference constituted an inevitable consequence of the changes introduced in 1999. Since 1999 employed people had to bear the burden of financing pensions under the ‘old’ PAYGO system and also build the capital part of the ‘new’ system. After the pension system reform in 1999, only 12.22% of the contribution assessment basis for the old age insurance was allocated to the payment of pensions and the remaining 7.3% went to the capital part of the system, which was to be the basis for a part of a pension in the future.

Under the act amended in 2011 the division of pension contributions was changed so that the part of the contributions transferred to OFE was limited and the funds gained were transferred to ZUS and allocated to cover the FUS deficit (i.e. paying current pensions)⁵. The disposable funds are recorded on sub-accounts in ZUS. Funds in the second pillar (7.3% of the contribution assessment basis for the old age insurance) were divided between an individual retirement account of an insured person in OFE, with contributions amounting to 3.5% of assessment basis and a capital sub-account in ZUS with contributions amounting to 3.8% of assessment basis. The indicated division of contributions transferred to OFE (3.5%) was defined as as the final level in 2017. In 2012 the part of contributions transferred to OFE amounted to 2.3% and in 2013 to 2.8%. In 2014 it was to amount to 3.1% and in 2015-2016 to 3.3%. However, due to the introduction of further changes in 2014 in the pension system, the assumptions for the following years are invalid⁶.

Table 1.: The shape of the Polish pension system after the changes in 2011

	1st pillar	2nd pillar		3rd pillar		
Form	Insured person's account in ZUS	Sub-account in ZUS	OFE	PPE	IKE	IKZE
Managing body	ZUS		PTE	Financial market institutions		
Nature of participation	Mandatory	Mandatory		Voluntary		
Amount of contribution	12.22%	7.3%		Limited amount		
		3.8%	3.5%			
System of financing	PAYGO	PAYGO	Capital	Capital		
Benefit	Retirement pension from FUS	Life or periodic funded pension		Additional ‘pension’		

Source: *JEDYNAK T., Charakterystyka systemu emerytalnego w ramach powszechnego ubezpieczenia społecznego. In W. Sułkowska, ed. Systemy ubezpieczeń społecznych. Kraków: Cracow University of Economics Publishing House, 2014, p. 48.*

⁵ The act of 25th March 2011, on the amendment of certain Acts related to the functioning of the social security system, (Journal of Laws, 2011 No. 75, item 398 as amended).

⁶ www.mpips.gov.pl/.../20131010_Uzasadnienie%20do%20projektu%20ustawy.pdf.(18.02.2015)

Another change that appeared in the Polish pension system was the introduction of individual retirement security accounts (IKZE) in the voluntary third pillar. The main reason for the introduction of another instrument of additional saving retirement money was a relatively little interest of Polish people in such a means of accumulating of funds through IKE or PPE, which along with a low rate of base amount of pension, was feared to result in an unsatisfactory income after stopping professional activity⁷.

3. FURTHER CHANGES IN THE ARCHITECTURE OF THE POLISH PENSION SYSTEM

Another significant stage of creating of the Polish pension system in 2012 was the decision to raise the retirement age to 67 and its equalisation for men and women. Until 2012 the the retirement age was 60 for women and 65 for men, which corresponded to the retirement age in the 'old' system. The Act of 11th May, 2012 stated that the modifications would be gradually introduced from 1st January, 2013, raising it every three months by one month⁸. Through such assumptions, men retiring after 2020 and women retiring after 2040 will reach the age of 67. However, there appear some derogations from this rule, such as among other things early retirement for people born before the 1st January, 1969 who did not join OFE, bridging pensions, uniformed service pensions, miners, etc.

In 2014 again on grounds of a bad condition of the public finance and the poor performance of the second pillar, another correction in the pension system was introduced. The serious risk of exceeding the so-called second safety threshold (a situation when the public debt exceeds 55% of GDP) was an obvious symptom of a bad condition of the public finance. An annual deficit in FUS constituted only a part of burden to the budget that led to the difficult situation of the public finance. The claims of the poor performance of the second pillar concerned, above all, the functioning of the open pension funds. The issues raised related to among other things the rationality of OFE purchasing the State Treasury bonds. (The Treasury borrowing requirements, connected above all with the necessity to cover the deficit in FUS were in this way financed. Thus, through the State Treasury bonds being purchased by OFE, other costs of transferring funds within the pension system were generated.) Moreover, the problem also concerned the obligation to transfer a part of contributions to OFE, the effectiveness of the mechanism of competition between individual OFE and also the limits of investing in particular categories of assets imposed on OFE. Additionally, the issues of relatively high charges collected by OFE caused uncertainty⁹.

Finally, by virtue of the Act of 6th December, 2013 on the amendment of certain acts in connection with the determination of the rules for payment of pension from resources collected in the open pension funds (Journal of Laws, item 1717.), the following corrections in the pension system were implemented¹⁰:

⁷ The act of 20th April, 2004, on *individual retirement accounts* (Journal of Laws, No. 116, item 1205) as amended, i.e. Journal of Laws, 2014, item 1147.

⁸ The act of 11th May, 2012, *to amend Act on Old-Age and Disability Pensions from the Social Insurance Fund and some other Acts* Journal of Laws No. 0, item 637.

⁹ JEDYNAK, T. *op. cit.*, p. 56.

¹⁰ The Act of 6th December, 2013 on *the amendment of certain acts in connection with the determination of the rules for payment of pension from resources collected in the open pension funds* (Journal of Laws, item 1717.).

- **the transfer of the State Treasury bonds owned by OFEs to ZUS and also their redemption with a simultaneous entry resulting from the rights of insured persons on capital sub-accounts in ZUS**
- **specifying the amount of contributions transferred to OFE as 2.92% of the basis of assessment**
- **enabling insured persons to make a choice concerning the participation in OFE**
- **the abolition of the mechanism of the minimum rate of return and the change of investment limits of OFE**
- **modification in the system of charges collected by OFE**

In the period from 1st April to 31st July, 2014, the members of OFE made a decision whether the contribution amounting to 2.92% of the basis of assessment is to be transferred to OFE¹¹. The members were asked to decide whether the part of the contribution was to be still transferred to OFE or recorded on a ZUS sub-account along with already transferred to this sub-account contribution amounting to 4.38%.

The decision concerning further transferring of contributions to OFE can be made only in the period of so-called 'transfer windows'. The first one started on the 1st April, 2014 and lasted till 31st July, 2014.

The decision taken by an OFE member is not irreversible, it may be changed in the period from April to July 2016, and then every four years. In the transfer windows it will be possible to change the previous decision concerning the way of transferring contributions to OFE or to a sub-account or vice versa. It means the introduction of freedom in the transferring of contributions to OFE.

The division of the pension contribution when the decision to transfer the contribution to a ZUS sub-account only is taken:

The division of pension contribution in the case of choosing ZUS - 19.52%, an account in ZUS - 12.22%, a sub-account in ZUS - 7.3%

The division of the pension contribution when the decision to continue to transfer contribution to an OFE account:

The division of the pension contribution in the case of choosing OFE - 19.52%, a ZUS account - 12.22%, a ZUS sub-account - 4.38%, an account in OFE - 2.92%.

The contribution paid to an open pension fund and to a ZUS sub-account is entirely paid by an insured person.

Contributions paid to ZUS are subject to an annual adjustment, i.e. they are multiplied by an indexation ratio, contributions transferred to open pension funds are multiplied through investments in financial markets. The adjustment of the funds in ZUS pension accounts depends on the inflation and the increase in wages in the economy. The funds accrued on sub-accounts are subject to an adjustment by a ratio equal to average annual dynamics of GDP in the last five years.

Contribution amounting to 19.52% of the contribution assessment basis, i.e. of gross wage, are paid to pension insurance.

From 1st February, 2014 to the end of June 2014 the amount of pension insurance contribution was divided as follows¹²:

- **12.22% recorded on a ZUS account**

¹¹ www.mpips.gov.pl/.../skladka-na-ubezpieczenie-emerytalne/ (19.03.2015).

¹² <http://emerytura.gov.pl/system-emerytalny/skladka-emerytalna/> (19.02.2015).

- **4.38% recorded on a ZUS sub-account**
- **2.92% paid to an account in an open pension fund.**

Since July 2014 depending on the choice made by an insured person, a part of a pension insurance contribution amounting to 2.92% has been paid by the Social Insurance Institution to a selected by an insured person open pension fund (OFE) or recorded on a person's ZUS sub-account (total of 7.3%).

Until 30th June, 2014 the division of contributions and paying a part of them to OFE was obligatory for insured people born after 31st December, 1968, which meant they were obliged to enter into a contract with an open pension fund. In the case of failing to conclude a contract within the statutory deadline, ZUS indicated an open pension fund through drawing. The last drawing took place on 31st January, 2014.

Insured persons born after 31st December, 1948 and before 1st January, 1969 with the exception of those receiving retirement pensions could upon request join a selected open pension fund through entering into a contract.

In the case of insured persons who could not join an open pension fund, the whole pension insurance contribution (19.52%) is paid to FUS and recorded on an insured person's individual account in ZUS.

The current shape of the universal pension system after all the changes and corrections have been taken into consideration is presented in Table 2.

Table 2.: The shape of the Polish pension system after the changes in 2014

Form	1st pillar		2nd pillar		3rd pillar		
	Insured person's account in ZUS	Sub-account in ZUS	OFE		PPE	IKE	IKZE
Managing body	ZUS		PTE		Financial market institutions		
Nature of participation	Mandatory	Mandatory with the possibility to transfer the funds from OFE in the event of resignation	The possibility to resign		Voluntary		
Amount of contribution	12.22%		7.30%		Limited amount		
			7.30%	0.00%			
			or (an insured person's choice)				
			4.38%	2.92%			
System of financing	PAYGO	PAYGO	capital		capital		
Benefit	Retirement pension from FUS including the funds in OFE				Additional 'pension'		

Source:

www.mpips.gov.pl/.../20131010_Uzasadnienie%20do%20projektu%20ustawy.pdf
(18th February, 2015).

4. THE INFLUENCE OF THE CHANGES IN THE PENSION SYSTEM ON THE PUBLIC FINANCE IN THE YEARS 2010 – 2014

The pension system, shaped in the last years, functioning within the public finance sector, has had a significant influence on the financial situation of this sector. Additionally, the latest changes in OFE taking place in 2014 have had consequences for the whole government sector. It is therefore worthwhile to analyse this influence on some issues, namely on the state budget deficit and public debt and its ratio to GDP. The analysis starts with a general situation in the Social Security Fund (FUS) and in the state budget. Table 3 shows selected data referring to the functioning of the Social Security Fund in the years 2010 – 2014.

Table 3.: The situation in FUS in the years 2010 – 2014 (in PLN billion)

Item	2010	2011	2012	2013	2014*
FUS income	119.5	122.3	132.5	136.4	157.9**
FUS expenditure	130.4	139.0	151.5	168.3	191.8
FUS deficit	10.9	16.7	19.0	31.9	33.9
Subsidy from the state budget to FUS	38.1	37.5	39.5	37.1	30.4
Funds from FRD	7.5	4.0	2.9	2.5	2.5
Reimbursement of contributions to OFE	22.3	15.4	8.2	10.9	8.2
Loan for FUS	5.5	5.0	3.0	12.0	6.8
Loans for FUS in total:	10.87	15.87	18.87	30.87	37.3

Source: *Own work based on Reports on implementation of the state budget in the years 2010 – 2013 and the Finance Acts in the years 2010 - 2014; Egzekucja należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Informacja o wynikach kontroli. Warszawa: NIK, 24.07.2014.*

The analysis of Table 3 leads to drawing the following conclusions:

Firstly, OFE revenue is insufficient to cover the current expenditure. Since 2010 the FUS budget manifests a growing deficit despite significant funds transferred annually in the form of aid from the national budget. The funds amounted to 26% of general FUS income on average.

Secondly, FUS income is complemented with funds from the Demographic Reserve Fund (FRD). In the analysed period of time they varied and amounted from PLN 2.5 to 7.5 billion.

Thirdly, a permanent deficit in FUS is supported with a loan from the budget outgoings, which means a flow of funds outside the state budget. The funds do not add to the state deficit. The FUS liabilities arising therefrom were to amount to PLN 37.3 billion at the end of 2014.

Fourthly, in connection with the necessity to transfer a part of the pension insurance contribution to OFE by ZUS, a systematic loss of social insurance contribution occurred in FUS. The loss was reimbursed by the state budget in the form of a transfer of funds

amounting to the contributions paid to OFE to FUS. Their value varied and in the years 2010 – 2014 it amounted from PLN 8.2 billion in 2012 and in 2014 to PLN 22.3 billion in 2010.

It should be emphasised that the above mentioned activities have an unfavourable influence on the public finance, the state budget in particular. They also influence the general increase of the borrowing requirements in the whole public finance sector. A permanent additional aid of the state for FUS resulted and still results in a considerable imbalance of the state budget, which requires additional sources of financing of the deficit¹³. The issues of the income, expenditure and balance of the state budget are shown in Table 4.

Table 4.: The income, expenditure and balance of the state budget in Poland in the years 2010 – 2014 (in PLN billion)

Item	2010	2011	2012	2013	2014
Income	250.3	277.6	287.6	279.2	277.8
Expenditure	294.9	302.7	318.0	321.4	325.4
Deficit	44.6	25.1	30.4	42.2	47.4

Source: *Own work based on Reports on implementation of the state budget in the years 2010 – 2013 and the Finance Acts in the years 2010 - 2014; Egzekucja należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Informacja o wynikach kontroli. Warszawa: NIK, 24.07.2014.*

In the analysed period, i.e. in the years 2010 – 2014, significant disagreements between the implemented income and expenditure are visible. The income varied, whereas expenditure increased during the whole period. A serious budget deficit resulted. The deficit constituted the most significant part of the deficit of the whole public finance sector. It was considerably increased by the needs of the social insurance sector. In 2013 the budget deficit and the social insurance sector deficit amounted to PLN 74.1 billion. In 2014 the public finance sector deficit without the social insurance sector was planned to amount to PLN 82 billion.

As mentioned above, the loss in the income from the social insurance contribution causes the increase of the state budget deficit. Additionally, the service costs of the public debt issued for the needs of OFE have their influence on the increase of the budget deficit. As indicated in the reference books, but for the requirement to finance additional needs of OFE (for financing the earlier contributions for OFE), the debt-to-GDP ratio would be considerably lower and even in the years of crisis, i.e. in the years 2009 – 2012 it would have amounted to lower than 40% of GDP¹⁴, and it would not have exceeded the amount of PLN 1 trillion in 2014¹⁵.

The issues of the amount of the public debt in Poland in relation to GDP with OFE and without OFE are shown in Table 5.

¹³ More about the sources of the financing of the state budget deficit in Poland in the book *Źródła finansowania deficytu budżetu państwa w Polsce*. See.: CIAK, J. *Źródła finansowania deficytu budżetu państwa w Polsce*. Warszawa: CeDeWu, 2012.

¹⁴ See: *Przegląd funkcjonowania systemu emerytalnego. Bezpieczeństwo dzięki zrównoważeniu*, Warszawa: MPiPS, MF, czerwiec 2013, p. 34.

¹⁵ More: The public debt clock will strike 1,000,000,000,000 www.bankier.pl (10th March, 2015).

Table 5.: The public sector debt and the sector debt without OFE in the yaers 2010 – 2013

Item	2010	2011	2012	2013
Public sector debt-to-GDP ratio:	54.8	56.2	55.6	57.1
Public sector debt-to-GDP ratio without OFE:	38.4	39.2	38.1	38.1

Source: *The data of the Ministry of Finance, Dług publiczny. Raporty roczne za lata 2010 – 2013.*

CONCLUSIONS

The pension system in Poland introduced in 1999 because of its construction becomes susceptible to the crisis situations appearing in the changeable surroundings. In order to decrease the accumulating deficits, solutions aiming at financing the current budget needs of the state are sought.

The conducted analysis indicates an unfavourable situation both in the state budget itself and in the Social Security Fund, which is unable to meet the requirements of the new social insurance system by itself. Moreover, the demographic situation in Poland will also exert a negative influence on the FUS finance. Even currently the social insurance contributions are insufficient to cover the expenditure relating among other things to payments of retirement pensions and disability pensions. The increasing number of beneficiaries and decreasing number of people contributing to social insurance will cause an increasing imbalance in FUS. According to the information found in the post-audit publication of the Supreme Auditing Chamber (NIK), the FUS debit balance is to increase in the following years, in 2015 to PLN 53.1 billion, in 2020 to PLN 56.4 billion, and in 2025 to PLN 64.5 billion¹⁶.

It indicates that the future generation will have to bear the adverse consequences of the introduction of the system, in which – in the period of several dozen years – double costs of the pension system functioning are paid: the financing of current retirement pensions and founding a capital pillar of social insurance. To what extent the cost will adopt the form of higher taxes, lower public expenditure or higher public debt for the coming generations will depend on the pursued in the future economic policy.

REFERENCES

1. *Bezpieczeństwo dzięki różnorodności. Reforma systemu emerytalnego w Polsce.* Warszawa: Biuro Pełnomocnika Rządu ds. Reformy Zabezpieczenia Społecznego, 1997.
2. CIAK, J., *Źródła finansowania deficytu budżetu państwa w Polsce,* CeDeWu, Warszawa 2012.
3. CZEKAJ, J., Skala i formy prywatyzacyjnego wsparcia reformy emerytalno-rentowej. In *Reforma systemu emerytalnego w Polsce.* Warszawa: Rada Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Radzie Ministrów, raport nr 24, 1997.

¹⁶ See: *Egzekucja należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Informacja o wynikach kontroli,* NIK, Warszawa, 24th July, 2014, p. 7.

4. Egzekucja należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Informacja o wynikach kontroli, NIK, Warszawa 24.07.2014.
5. JEDYNAK, T., Charakterystyka systemu emerytalnego w ramach powszechnego ubezpieczenia społecznego, In W. Sułkowska (red.), *Systemy ubezpieczeń społecznych*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2014.
6. KOŁOSOWSKA, B., *Skutki finansowe reformy systemu emerytalnego w Polsce*. Toruń: Wydawnictwo UMK, 2004.
7. Przegląd funkcjonowania systemu emerytalnego. Bezpieczeństwo dzięki zrównoważeniu, MPiPS, MF, Warszawa, czerwiec 2013.
8. Ustawa z dnia 6 grudnia 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z określeniem zasad wypłaty emerytur ze środków zgromadzonych w otwartych funduszach emerytalnych (Dz. U. poz. 1717.) Ustawa z dnia 11 maja 2012 r. o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. nr 0, poz.637.
9. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontaktach emerytalnych (Dz. U. Nr 116, poz. 1205), z późn zm., tj. Dz. U. 2014 poz. 1147.
10. Na liczniku długu publicznego wybije 1.000.000.000.000 zł, www.bankier.pl (10.03.2015r.).
11. <http://emerytura.gov.pl/system-emerytalny/skladka-emerytalna/> (19.02.2015).
12. www.mpips.gov.pl/.../20131010_Uzasadnienie%20do%20projektu%20ustawy.pdf (18.02.2015)
13. www.mpips.gov.pl/.../skladka-na-ubezpieczenie-emerytalne/ (19.03.2015).

CONTACT INFORMATION

jociak4@gmail.com

prof. nadzw. dr hab. Jolanta Ciak
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
Młodzieżowa 31 a)
87-100 Toruń
Poland

bozkolos@umk.pl

prof. dr hab. Bożena Kołosowska
Kołosowska Bożena UMK, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Gagarina 13 a)
87-10 Toruń
Poland

PREMISES OF THE PHENOMENON OF INCOME TAX EVASION

Bożena Ciupek

University of Economics in Katowice, Department of Finance

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Jedną z postaw podatników wyrażającą opór wobec nakładanego podatku jest podjęcie działań niezgodnych z prawem określanych jako zjawisko uchylania się od podatków. Za cel artykułu przyjęto wskazanie genezy i analizę przyczyn występowania tego zjawiska w odniesieniu do podatku dochodowego. Realizacja przyjętego celu pozwoliła zidentyfikować dwa aspekty występowania tego zjawiska, a mianowicie nieświadomego i świadomego uchylania się od podatków. Zidentyfikowano również czynniki stanowiące przyczynę uchylania się od podatków. Wśród nich zidentyfikowano nie tylko czynniki o naturze ekonomicznej i prawnej, ale także czynniki społeczne, demograficzne oraz czynniki o naturze mentalnej i moralnej. Zauważono także, że na skalę oddziaływania tych czynników istotnie wpływają procesy globalizacyjne.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

podatek dochodowy, opór podatkowy, uchylanie się od podatku

Abstract in English language

Undertaking illegal activities that are referred to as tax evasion is one of taxpayers' attitudes that express their resistance to taxes imposed. The article aims at presenting the genesis and analysis of this phenomenon in the income tax context. Realisation of the article objective allows for identifying two aspects of the phenomenon in question, i.e. conscious and unconscious tax evasion. Moreover, factors that are reasons for tax evasions are identified. They are of economic, legal, social, demographic, mental and moral nature. Additionally, it is noticed that the scale of this phenomenon is also influenced by globalisation processes.

Key words in English language

income tax, tax resistance, tax evasion

INTRODUCTION

Tax resistance is an inevitable part of taxation, thus being as extensive as the whole domain subject to taxation. This is a commonly observed and natural behaviour of any taxpayer, which stems from the fact that fiscal burden remarkably limits opportunities for realising taxpayer's financial objectives. Some unwillingness to pay taxes is totally natural and may be observed regardless of the system in a particular state and methods of governing the state in question.

Unfortunately, one of taxpayers' attitudes that express their resistance to taxes imposed involves undertaking activities that are illegal, i.e. not disclosing actual or legal status that refers to tax liabilities or disclosing untrue actual or legal status. Such a behaviour is referred to as tax evasion.

The article aims at presenting the genesis and analysis of this phenomenon in the income tax context.

Realisation of the article objective allows for identifying two aspects of the phenomenon in question, i.e. conscious and unconscious tax evasion. Moreover, factors that are reasons for tax evasions are identified. They are of economic, legal, social, demographic, mental and moral nature. Additionally, it is noticed that the scale of this phenomenon is also influenced by globalisation processes.

1. GENESIS OF THE TAX EVASION PHENOMENON

Tax evasion like in case of taxes is a very old idea¹. The oldest examples that confirm existence of this phenomenon are provided by tax mutinies. Information about first tax mutinies was already reported by ancient historians. According to Tacitus, in AD 60 Boudicca, queen of the British Iceni tribe led her people in revolt against the Romans while the governor Gaius Suetonius Paulinus was leading a campaign abroad. Although this mutiny was brutally crushed, it led to changes in taxes to be paid. Tax resistance was also identified as one of the reasons that had prevented emergence of a strong and consolidated country in territories of present France and Germany in the period from the 5th to 10th century. Tax particularism allowed for sustaining fragmentation of Franconian tribes that were militarily opposing any attempts of introducing homogeneous tax solutions. On the other hand, English nobles' unwillingness to face any tax burden with reference to their property related incomes and high fees imposed by the House of Plantagenet was a reason for a war against John Lackland. As a result of this mutiny, on the 15th of June 1215 a charter of privileges referred to as 'the Great Charter' (Magna Carta Libertatum) was announced. This document is considered to be the first step towards the English parliamentary system and towards participation of citizens in governing their state. Excessive tax burden was also one of major causes of the French Revolution. That is, inter alia, why in the revolutionary terror times tax collectors were beheaded in the first place. Even Antoine Lavoisier, a father of contemporary chemistry, was not spared since he obtained financial means to finance his scientific efforts by collecting taxes. Tax mutinies were observed not only in Europe. They were also witnessed overseas. History of the United States is also connected with resistance to high taxes on goods imported from Great Britain, which was manifested by English colonists dumping imported goods into the Ocean. However, the most famous tax mutiny in the territory of the USA referred to a domestic excise duty imposed on Whiskey manufacturers (the so called 'Whiskey Rebellion'). The mutiny broke out in summer in 1794 in Pennsylvania. The very President of the USA, George Washington, took personally part in crushing the rebellion, which was one of two cases in American history when the President in office personally commanded the American armed forces. As a result of this mutiny, Whiskey manufacturers were given a right to negotiate the amount of the tax due with the federal government. Eventually, the excise duty imposed on Whiskey was abolished in 1803 and the very tax in question never allowed the federal government to generate intended tax revenues¹².

¹ KALINOWSKI, M. *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym (Limits of legality of tax evasion in the Polish tax system)*, TNOiK Toruń 2001, p. 15.

² KUŹNIAK, B. *Bunty podatkowe jako historyczne przykłady unikania opodatkowania (tax mutinies as historical examples of tax evasion)*. www.edukacjaprawnicza.pl and [krajewski a](http://krajewski.a). *Historia podatków*

At present, mass tax resistance in form of tax mutinies does not exist. However, tax burden evasion is still observed and leads to utilisation of other less drastic methods. Tax evasion most frequently involves preventing tax authorities from knowing actual or legal statuses of tax liabilities or disclosing untrue actual or legal statuses.³ Therefore, a phenomenon of tax evasion may involve the following:

- a) material concealment – activities aimed at total or partial hiding of object taxed,
- b) accounting concealment – activities aimed at tax reporting and documenting that do not comply with the actual situation,
- c) false qualification – activities that involve hiding the actual legal or economic situation of a taxpayer, as a result of which, inter alia, an untrue legal situation or an economic event is reported,
- d) hiding sources of tax payment – activities that aim at hiding property to be potentially used to satisfy tax claims.

However, it is now necessary to pay attention to the fact that such events may result from activities that are purportedly undertaken by taxpayers and, particularly in case of material concealment, they may result from misinterpretation of a given tax construct. Nevertheless, intentional or unintentional aspects of taxpayers' activities are not important for the very phenomenon of tax evasion because the evasion in question is of objective nature and remains independent from the taxpayer's awareness. Such aspects are important while identifying reasons for evasion⁴.

Reasons for unintentional tax evasion mainly stem from the very tax law. From a taxpayer point of view, information about a systemic solution provided by legal norms is the most important. Taxpayers read systemic solutions although they do not always do that correctly. Reasons for mistakes that are made and as a result that are considered to be tax evasion may be predominantly found in:⁵

- a) autonomy of the tax law that is expressed in application of tax relevant notions (e.g. a notion of non-agricultural business activities in personal income tax or a notion of a personal car in income taxes),
- b) a large number of codified standards in legal acts of different importance, which results in complexity, incoherence and internal inconsistency of the binding law,
- c) the manner of implementation of new regulations (e.g. a problem of *vacatio legis*),
- d) the number of the tax law interpretations (a problem of homogeneous interpretations),
- e) inconsistencies in dispute litigations (a problem of homogeneous decisions made by courts).

In case of intentional tax evasion, reasons for this phenomenon are even more complex and their nature is determined by not only economic and legal factors but also

jest bezwzględna. Zbyt wysokie kończą się buntem (tax history is ruthless. Excessive taxes result in mutinies). *Gazeta prawna* of 15.02.2013.

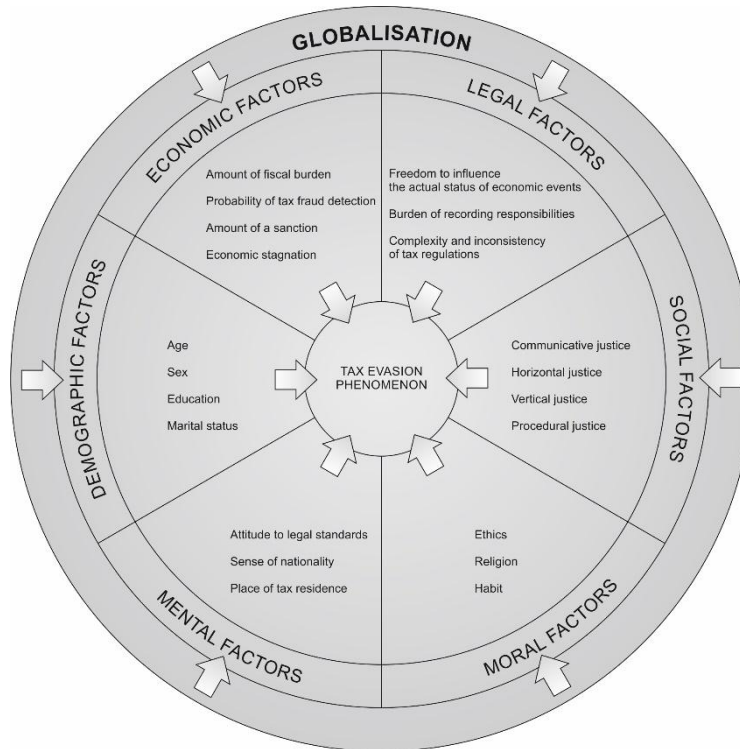
³ GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J.: *Podatki i prawo podatkowe (Taxes and tax law)*. Warszawa: LexisNexis, 2004, pp. 250-251.

⁴ CIUPEK, B. Władza publiczna wobec zjawiska uchylania się od podatku (Public authority and a phenomenon of tax evasion). In *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne (2009 Finance – theory and practice. Public finance)*. Eds. LUBIŃSKA, T., SZEWCZUK, A., ZN no. 546, Szczecin: Uniwersytet Szczeciński, 2009, pp. 48-49.

⁵ CIUPEK, B. Zasada sprawiedliwości wobec fiskalnej funkcji podatku (A principle of justice and a fiscal function of a tax). In *O nowy ład podatkowy w Polsce (Looking for a new tax order in Poland)*. Ed. OSTASZEWSKI, J. Warszawa: SGH, 2007, pp. 187-188.

by social, demographic, mental or moral ones being intensified by globalisation processes. A system of factors that determine emergence and development of the income tax evasion phenomenon is presented in Figure 1.

Figure 1. Factors that determine a phenomenon of tax evasion



Source: *Own*

2. ECONOMIC REASONS OF INCOME TAX EVASION

Economic reasons for tax evasion may be understood dually. On the one hand, a personal economic situation of a taxpayer is taken into account. On the other hand, general business conditions are also very important. If taxpayers find out that it is possible to evade taxes, and if they are willing to use a tax fraud to protect their assets, they will definitely undertake such actions provided the actions in questions are profitable. Therefore, this will happen if tax savings are higher than sanctions that may be imposed in a particular case. Such behaviours are intensified by a general economic situation that may encourage emergence of the 'black' market, smuggling, not invoicing or issuing false invoices, phenomena of non-reported or illegal employment or a phenomenon of non-existing donations and use of tax preferences taxpayers are not entitled to⁶.

⁶ DYMEK, M. *Optymalizacja podatkowa czyli jak oszczędzać na podatku dochodowym od osób prawnych (Tax optimisation, i.e. how to save on corporate income tax)*. Gdańsk: ODiDK, 2006, pp. 20-26.

The amount of fiscal burden is thought to be one of the most important economic factors that determine the tax evasion phenomenon⁷. A. Smith already claimed that excessively severe taxes led to undesired situations to be experienced by both the state and participants of business life. On the one hand, such taxes result in some decrease in public revenues and on the other one they might lead to extinction of business. This is also confirmed by the Laffer curve that proves that a gradual decrease in tax revenues stems from some increase in tax burden. On the one hand, an excessively high tax rate is responsible for a decrease in taxpayers' economic activeness. On the other hand, some trends to evade taxes get more popular. Taxpayers aim at maximisation of benefits and if their tax burden grows, they tend to be more willing not to pay their taxes⁸.

Other economic factors that influence the size of the tax evasion phenomenon include probability of disclosure and an amount of sanctions to be imposed on taxpayers. Such factors were included in the Allingham and Sandmo model as ones that are taken into account while making tax decisions⁹. All taxpayers who plan tax evasion carry out some analysis of all benefits and costs involved. On the one hand, they consider potential tax savings. On the other hand they pay attention to tax authorities' effectiveness in disclosing tax offences and crimes. Moreover, potential punishments or fines play an important role in the decision making process. Poor effectiveness of tax authorities is a powerful fraud incentive here. Nevertheless, it is observed that in some cases even if the probability of tax fraud detection is really high, taxpayers may be still willing to undertake the tax risk involved. This happens when intensity of the tax evasion in any economy is so high that appropriate attitudes toward taxes may result in taxpayers' market exclusion that is attributed to low competitiveness of their offers¹⁰. Furthermore, conclusions drawn from the research conducted so far allow for claiming that the amount of penal tax measures affects tax fraud inclinations. The lower the penalty, the more impunity to be felt by taxpayers is observed. G. Yaniv tried to prove that assuming that if the worst thing that could happen to a taxpayer was confiscation of their all incomes that were not properly disclosed, only very high risk aversion might discourage the taxpayer in question from committing that fraud¹¹.

Economic causes of the phenomenon emergence also include business stagnation. Unemployment that grows in such a situation encourages taxpayers to take on illegal jobs and high costs of social insurance intensify the whole problem. Business stagnation may also be accompanied by an increase in the level of inflation. In their research, S. E. Crane and F. Nourzad discovered that the level of tax evasion was

⁷ SOWIŃSKI, R. *Uchylenie się od opodatkowania - przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku (Tax evasion – causes, effects and preventive measures)*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM, 2009. pp. 65.

⁸ CIAK, J. Podatki a szara strefa – pytanie o charakter polityki podatkowej i optymalny model systemu podatkowego (Taxes vs. grey economy). In *O nowy ład podatkowy w Polsce (Looking for a new tax order in Poland)*, Warszawa: SGH, 2007, pp. 261-262.

⁹ ALLINGHAM, M. G., SANDOMO, A. *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*. Journal of Public Economics. 1972, no. 1, pp. 324-325.

¹⁰ FRIEDLAND N., MAITAL, S., RUTENBERG, A. *A Simulation Study of Income Tax Evasion*. Journal of Public Economics. 1978, no. 10, pp. 107-116.

¹¹ YANIV, G. *Tax Evasion and The Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination*. Public Finance. 1994, pp. 107-112.

positively correlated with the inflation rate. Some willingness to maintain up-to-date purchasing power encourages tax frauds¹².

3. LEGAL CAUSES OF INCOME TAX EVASION

Studying relevant literature, it is easily possible to identify the most frequent legal factors that determine the phenomenon of tax evasion. They include the following:

- distrust to law and public institutions,
- freedom to influence the actual status of economic events,
- burdensome nature of recording responsibilities,
- complexity and inconsistency of tax regulations.

Factors of legal nature that encourage emergence of tax evasion are dominated by a particular taxpayers' attitude that is manifested by their distrust to law and public institutions. Such a factor was identified in some research undertaken by J. Thibault, N. Friedland and L. Walker. The research conducted revealed that if taxpayers believed that the law in force served realisation of influential minorities' objectives instead of serving the general public, they would not observe the law in question, especially the tax law. Negative attitudes to law and public institutions would legitimise illegal behaviours of taxpayers in that situation¹³.

Freedom in influencing the actual status by taxpayers translates into legally diversified perception of almost the same economic events. As a result of such behaviours, business events may be described in some manner that the potential effects are not so burdensome fiscally or they are not subject to income taxation at all. For instance, financing a capital company by one of its partners through equity or a long-term loan is almost identical from a market point of view. However, taxation resulting from dividends or interest on loans granted is totally different¹⁴.

Business entities also show some inclination to evade income taxes with reference to numerous responsibilities of formal nature. Tax law obliges business entities to hold evidence and documentation of all phenomena subject to taxation. Income taxation solutions make business entities undertake accounting related reporting in compliance with relevant regulations in order to make sure that the amount of income (or loss), tax base and taxes due in a given tax year is calculated properly. Tax law also obliges taxpayers to draft tax documentation of related transactions. Meeting such obligations involves remarkable costs that in case of some entrepreneurs are excessively huge financial burden¹⁵.

What is more, an issue of complexity and inconsistency of tax law regulations encourage business actors to evade their taxes due. Complexity and inconsistency of regulations require, on the one hand, taxpayers' multi-aspectual analyses of tax interpretations made by tax authorities. They are also forced to get acquainted with

¹² CRANE, S. E., NOURZAD, F. *Inflation and Tax Evasion in Empirical analysis*. The Review of Economics and Statistics. 1986, pp. 217-223.

¹³ THIBAUT, J., FRIEDLAND, N., WALKER, L. *Compliance With Rules: Some Social Determinants*. Journal of Personality and Social Psychology. 1984, no. 30, pp. 792-801.

¹⁴ INIEWSKI R, NIKOŃCZYK, A. *Świadomy podatnik (A conscious taxpayer)*. Warszawa: Lewiatan, 2011, pp. 20-21.

¹⁵ KOŁDOŃSKI, M. *Badania nad unikaniem opodatkowania przez korporacje (Research into tax evasion by corporations)*. In *Kierunki zmian w finansach przedsiębiorstwa (directions of changes in corporate finance)*. Ed. SOBIECH, J. Zeszyty Naukowe no. 142, Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny, 2010, p. 475.

binding regulatory trends and use services provided by professionals, which remarkably increases costs of running their businesses. On the other hand, all doubts and discrepancies in the way income taxes are constructed encourage taxpayers to approach business events in a manner that could prevent them from identifying such events as subjects to taxation¹⁶.

4. SOCIAL CAUSES OF INCOME TAX EVASION

Social causes of tax evasion predominantly stem from society's perception of the way principles of justice should be implemented. Social perception of the way justice should be implemented adopts a multi-aspectual dimension. Taxes are perceived through a prism of exchange-related, horizontal, vertical and procedural justice.

Exchange-related justice is believed to occupy the first place in the group of social factors that determine tax evasion. Exchange-related justice is based on the assumption that taxpayers see dependencies between taxes they pay and benefits they receive. However, there is a problem here. Taxpayers' awareness of equivalency of public goods received is not always based on their rational knowledge and mathematical calculations but frequently on intuitive certainty and trust to public authorities. Therefore, if taxpayers decide that the levels of quality of the goods they receive are insufficient, tax burden to be paid will be recognised to be unjust¹⁷.

Another factor that may be qualified to be a social cause of tax evasion results from taxpayers' perception of the horizontal justice level. Sense of horizontal justice characterises every human being and it generally means implementation of the rule according to which all members of a given community should be treated equally. Hence, taking horizontal justice into consideration, community members (taxpayers) are interested in tax burden to be borne by other taxpayers and if others meet their tax obligations properly. If they see that some taxpayers pay lower taxes than they should or they do not pay taxes at all, they feel some dissonance and discontent as a result of which their inclination to evade taxation may grow¹⁸.

Vertical justice is a controversial issue that belong to a group of social causes of tax evasion. This notion provides for equality of all taxpayers regardless of their incomes and sources of generating the incomes in question. Disputes in the context of the notion of vertical justice mainly refer to tax progression. Opponents of tax progression believe that it is unjust because of unequal taxation imposed on all taxpayers that discriminates those taxpayers who generate higher incomes. They stress that tax progression may prevent active taxpayers from more profitable activities just to avoid high taxation. On the other hand, supporters of tax progression claim that wealthy persons are morally obliged to face higher tax burden. A phenomenon of decreasing marginal usefulness of a monetary unit leads to a situation when they perceive an amount of the tax due differently than individuals who are not so wealthy¹⁹.

Procedural justice is another dimension of justice that determines the tax evasion phenomenon. Sense of procedural justice is connected with the way taxpayers are

¹⁶ GAUDEMET, P.M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne (Public finance)*, Warszawa: PWE 2000, p. 577.

¹⁷ SOWIŃSKI, R. *Uchylanie się od opodatkowania- przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku (Tax evasion – causes, effects and preventive measures)*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM, 2009. p. 360.

¹⁸ Ibidem, p. 367.

¹⁹ Ibidem, p. 370.

treated by tax authorities and with some perception of the level of respecting rights of an individual by the authorities in question. The research conducted in this context confirms that friendly and kind treatment of taxpayers by tax authorities improves tax discipline. Moreover, tax discipline is additionally intensified by the quality of decisions made in the tax related context. Unclear or inconsistent tax decisions increase business related risk, which intensifies taxpayers' inclination to undertake actions that do not match public authorities' expectations²⁰.

5. DEMOGRAPHIC CAUSES OF INCOME TAX EVASION

Demographic factors of tax evasion most frequently include age, sex, education and marital status.

The research carried out in this context reveal higher inclination to take risk in the group of younger people. This inclination is frequently justified by their lower material status than in case of people who enjoy stable earnings resulting from their professional experience. Higher general inclination to take risk in the group of young people makes young people more prone to evade taxation. They are also more lenient while criticising behaviours of other taxpayers who also evade taxation²¹.

Attitudes to tax obligations are also determined by taxpayers' sex. This interdependency is observed by numerous researchers who confirm that women pay more attention to business ethics and are more critical while evaluating different situations, not necessarily connected with meeting tax related obligations than in case of men. The research carried out in this context shows that men are much more tolerant while evaluating behaviours of taxpayers who evade taxation than women²². Moreover, women are proved to be more susceptible to friendly persuasion and they demonstrate higher tax discipline in case they are provided with arguments that support adoption of legal attitudes to tax burden²³.

A level of education that is strictly connected with knowledge of tax law is another factor that determines the phenomenon of tax evasion. Impact of education on tax behaviour is of dual nature. On the one hand, education may decrease some inclination to undertake illegal actions because of growing awareness of the very nature and purpose of taxation. On the other hand, knowledge and acquired skills decrease probability of tax fraud detection²⁴.

Marital status is an interesting demographic factor that influences attitudes to tax evasion. J. Slemrod confirms that singles less frequently evade taxation than in case of married people²⁵.

²⁰ GOLDYŃ, A. *Przyczyny ucieczki przed podatkiem (Reasons for tax evasion)*. Monitor Podatkowy, 1996, no. 6, p. 170.

²¹ McINTOSH, R., VEAL, J. A. *Tax Evasion and New Zealander's Attitudes Towards It*. Journal of Taxation Law and Policy, 2001, no. 6, p. 90.

²² *Ibidem*, p. 95.

²³ CHUNG, J. G., TRIVEDI, V. U. *The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior*, Journal of Business Ethics, 2003, no. 47/2, p. 133.

²⁴ MASON, R., CALVIN, L. D. *A Study of Admitted Income Tax Evasion*, Law and Society, 1978, no. 13, p. 73.

²⁵ SLEMROD, J. *An Empirical Test for Tax Evasion*. Review of Economics and Statistics, 1985, pp. 232-233.

6. MENTAL AND MORAL CAUSES OF INCOME TAX EVASION

Tax evasion is definitely affected by factors that are connected with social awareness and ethics. The relevant literature distinguishes two notions that describe citizens' attitudes to meeting their tax obligations, i.e. tax mentality and tax²⁶.

Tax mentality is an area of social awareness that represent citizens' attitude to civic obligations. This may be referred to as some collective social reaction to taxation²⁷. Tax mentality is also defined to be some attitude to taxation that is represented by a social group that taxpayers embody with and belong to²⁸. It is observed that societies more and more strictly approach observance of standards of private life than in case of public life. Breaching norms of public life seems to be less reprehensible than in case of norms of private life, which generally results from some misconception that tax evasion does not harm anybody²⁹.

Such an approach stems from historical conditions. Existence of the grey economy in Central and Eastern European countries partly results from the lack of the so-called 'state instinct' and from not associating taxation with the interest of the integral state. In the period of the real socialism, tax frauds were believed to be some anti-systemic actions and manifestations of entrepreneurship. As a result, contemporary insufficient awareness of being a part of community leads to a situation when taxpayers see taxes exclusively as something that breaches their ownership – and not in categories of particular contribution to the benefit of some collective cause.

Attitudes to taxation also depend on places of tax residence. In the relevant literature, some attention is paid to the fact that there are geographical differences in tax mentality. It is possible to distinguish southern and northern tax mentalities. In countries of the former group (Greece, Italy or Spain) there are some difficulties while collecting tax liabilities, predominantly including the direct taxes. Indirect taxes are not so much disliked. However, in countries of northern tax mentality (Scandinavia or Germany) societies are characterised by impressive tax discipline³⁰.

Tax mentality is not the only determinant that characterises the phenomenon of tax evasion. There is also tax morality. Tax morality refers to individual reactions to taxation, i.e. it is connected with taxpayer's conscience. Morality is understood here as some internal motivation to pay taxes³¹. A level of internal motivation to pay taxes is determined by another level – a level of moral development of a human being. A model of moral calculation is one of theories that describe this issue. According to this model, moral development of a human being includes the following three subsequent phases that are adequate to age of a human being: pre-conventional, conventional and post-conventional. In the pre-conventional phase, motivation to make moral decisions mainly results from some fear of punishment. While growing older, human beings pay

²⁶ MRÓZ, B. *Gospodarka nieoficjalna w systemie ekonomicznym (Unofficial economy in the economic system)*. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa, 2002, p. 39.

²⁷ BYWALEC, Cz. *Ekonomika i finanse gospodarstw domowych (Economics and finance of households)*. Warszawa: PWN, 2012, pp. 50–51.

²⁸ GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka (taxes vs. ethics)*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business, 2013, p. 85.

²⁹ GAUDEMET, P. MOLINIE, J. *Finanse publiczne (Public finance)*. Warszawa: PWE, 2000, pp. 576–577.

³⁰ GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe (Taxes and tax law)*. Warszawa: LexisNexis, 2002, pp. 219–220.

³¹ ALM, J., TORGLER, B. *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*. Journal of Economic Psychology, 2006, no. 27, p. 228.

more attention to a motive of their own interest that results from higher awareness of their own needs and some willingness to satisfy the needs in question. In the conventional phase making decisions of moral nature is largely influenced by a social group in which an individual functions. An individual tries to satisfy or help other members of their own community. In this phase, decisions of moral nature are made to observe social, religious and legal standards. In the post-conventional stage, an individual makes decisions on the basis of their sense of justice and principles of ethics. Therefore, since in case of tax evasion, an individual makes a moral choice between own and common interests, it can be expected that in compliance with the model of moral calculation described above the higher the level of moral development of an individual is, the lower the inclination to tax evasion is³².

The level of external motivation to pay taxes is also influenced by religious attitudes of taxpayers. Relevant research conducted in this context seems to confirm such an interdependency. Major religions of the world (Christianity, Islam, Buddhism and Hinduism) see a tax obligation in categories of moral obligation. The research in question allows for concluding that religious attitudes are positively correlated with taxation. Religious imperatives support appropriate behaviours, thus promising salvation and absolution of sins. On the other hand, inappropriate behaviours are discussed in categories of sins and punishments³³.

Habit is another factor of moral nature that is discussed in the literature of the subject. It is noticed that taxpayers who have evaded taxation once are characterised by much higher inclination to repeat their actions than those who have never neglected their tax obligations.

7. GLOBALISATION PROCESSES AS A FACTOR THAT INTENSIFIES EMERGENCE OF THE PHENOMENON OF INCOME TAX EVASION

Globalisation processes undoubtedly contribute to intensification of the tax evasion phenomenon. With reference to globalisation capita has acquired some international nature. Economic, legal, political, social and even psychological barriers are disappearing and there is almost nothing that could limit free movement of capital or influence capital location. These factors create openness of economies, which provides potential investors with some freedom to choose location for their investments. Positive effects of globalisation processes that, inter alia, stem from activities undertaken by trans-border entities lead to intensification of problems that are connected with taxation of entities that function in the area of a few tax jurisdictions. In the context of discussions presented in this article, it is predominantly necessary to highlight that trans-national enterprises as entities of capital transfer are responsible for implementation of the down-levelling principle in the context of taxes and their regulation. Additionally, these enterprises while understandably aiming at some increase in their market value locate their activities in countries that can offer more beneficial tax conditions.

In the context of income tax burden a phenomenon of double taxation is another cause of intensification of tax evasion resulting from globalisation processes.

³² PASTERNAK-MALICKA, M. *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy (Tax mentality and morality vs. reactions of households to their tax obligations)*. *Modern Management Review*, 2013, vol. XVIII, no. 1, pp. 95-96.

³³ *Ibidem.*, p. 97.

International expansion of enterprises has exposed them to functioning in some specific taxation system that is characterised by overlapping tax rights in countries where the enterprises in question run their operations. Overlapping of those rights mainly results from the fact that countries wish to impose their taxes on the widest possible range of actual statuses under their won autonomies. This is obtained by commonly binding principles of unlimited and limited tax obligations. In the light of the discussions held, it is worth mentioning that dichotomy of limited and unlimited tax obligations do not deal well with major problems to be faced by international economic policies although already existing double taxation treaties are being introduced and modified. Particular deficiencies are observed in the following areas³⁴:

- homogeneous translation of a growing scale of international business activities into economic conditions of particular countries,
- coordination of principles used to determine and tax business entity incomes, both generated and shared, in all tax systems,
- a coherent base that would allow for dividing incomes and including them in a corporate tax base,
- possibilities to exclude from globalisation processes countries that do not implement solutions aimed at taxing incomes or where taxation is minimal.

CONCLUSIONS

Discussions undertaken in this work do not address all issues related to emergence and development of the tax evasion phenomenon. However, problems that are presented above already allow for paying attention to the fact that factors that determine emergence of the phenomenon in question are numerous and that they are of different nature. Moreover, globalisation processes do intensify growth of the phenomenon that is commonly believed to be so detrimental to any economy.

It is possible to conclude that tax evasion is a dynamically developing phenomenon in the worldwide scale. Multi-factor nature of the phenomenon poses enormous challenge to public authorities. They simply have to undertake actions that would limit causes of tax evasion.

REFERENCES

1. ALLINGHAM, M. G., SANDOMO, A. *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*. Journal of Public Economics. ISSN 0047-2727, 1972, no. 1, pp. 324-325.
2. ALM, J., TORGLER, B. *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*. Journal of Economic Psychology. ISSN 0167- 4870, 2006, no. 27, pp.228.
3. BIRD, R. M., WILKIE, J. S. Source vs. Residence – Based Taxation in the European Union: The Wrong Question. In *Taxing Capital Income in the European Union*, Ed. CNOSEN, S. Oxford: Oxford University Press, 2000, p.80, ISBN 978-0-19-829783-3.

³⁴ BIRD, R. M., WILKIE, J. S., Source vs. Residence – based taxation in the European Union, In *Taxing Capital Income in the European Union*, S. CNOSEN (Ed.), Oxford: Oxford University Press, 2000, p. 80.

4. BYWALEC, Cz. *Ekonomika i finanse gospodarstw domowych*. Warszawa: PWN, 2012, pp. 50–51, ISBN 978-83-01-16823-0.
5. CHUNG, J. G., TRIVEDI, V. U. *The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior*, Journal of Business Ethics. ISSN 1573-0697, 2003, no. 47/2, pp. 133.
6. CIAK, J. Podatki a szara strefa – pytanie o charakter polityki podatkowej i optymalny model systemu podatkowego. In *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Ed. OSTASZEWSKI, J. Warszawa: SGH, 2007, pp. 261-262, ISBN 978-83-7378-288-4.
7. CIUPEK, B. Władza publiczna wobec zjawiska uchylania się od podatku. In *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne*. Eds. LUBIŃSKA, T., SZEWCZUK, A. Zeszyt Naukowy Uniwersytet Szczeciński, ISSN 1640 – 6818, 2009, no. 546, pp. 48-49.
8. CIUPEK, B. Zasada sprawiedliwości wobec fiskalnej funkcji podatku. In *O nowy ład podatkowy w Polsce*. Ed. OSTASZEWSKI, J. Warszawa: SGH, 2007, pp. 187-188, ISBN 978-83-7378-288-4
9. CRANE, S. E., Nourzad F. *Inflation and Tax Evasion in Empirical analysis. The Review of Economics and Statistics*, ISSN 1530-9142, 1986, pp. 217-223.
10. DYMEK, M. *Optymalizacja podatkowa czyli jak oszczędzać na podatku dochodowym od osób prawnych*. Gdańsk: ODiDK, 2006, pp. 20-26, ISBN 83-7426-282-6.
11. FRIEDLAND, N., MAITAL, S., RUTENBERG, A. *A Simulation Study of Income Tax Evasion*. Journal of Public Economics. ISSN 0047-2727, 1978, no. 10, pp. 107-116.
12. GAUDEMET, P. M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne*, Warszawa: PWE 2000, p. 577, 83-208-1234-8.
13. GOŁDYN, A. *Przyczyny ucieczki przed podatkime*. Monitor Podatkowy, ISSN 1231-1855, 1996, no. 6, p. 170.
14. GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business, 2013, p. 85, ISBN 978-83-264-4388-6.
15. GOMUŁOWICZ, A., Małecki J.: *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis, 2004, pp. 250-251, ISBN 978-83-278-0082-4.
16. INIEWSKI, R., NIKOŃCZYK, A. *Świadomy podatnik*. Warszawa: Lewiatan, 2011, pp. 20-21.
17. KALINOWSKI, M. *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK, 2001, p. 67, ISBN 837-28-50-380.
18. KOŁDONSKI, M. Badania nad unikaniem opodatkowania przez korporacje. In *Kierunki zmian w finansach przedsiębiorstwa*. Red. SOBIECH, J. Zeszyty Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, ISSN 1689-7374, 2010, no. 142, p. 475.
19. KRAJEWSKI, A. *Historia podatków jest bezwzględna. Zbyt wysokie kończą się buntem*. Gazeta Prawna of 15.02.2013.
20. KUŹNIACKI, B. *Bunty podatkowe jako historyczne przykłady unikania opodatkowania*. www.edukacjaprawnicza.pl.
21. MASON, R., CALVIN, L.D. *A study of Admitted Income Tax Evasion*, Law and Society Review, ISSN 1540-5893, 1978, no. 13, p. 73.

22. McINTOSH, R., VEAL, J.A. *Tax Evasion and New Zealander's Attitudes Towards It*. Journal of Taxation Law and Policy, ISSN 1322-4417, 2001, no. 6, p. 90.
23. MRÓZ, B. *Gospodarka nieoficjalna w systemie ekonomicznym*. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa, 2002, p. 39, ISBN 8372251681.
24. PASTERNAK-MALICKA, M. *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*. Modern Management Review, e-ISSN 2353-0758, 2013, vol. XVIII, no. 1, pp. 95-97.
25. SLEMROD, J. *An Empirical Test for Tax Evasion*. Review of Economics and Statistics, ISSN 1530-9142, 1985, pp. 232-233.
26. SOWIŃSKI, R. I. - *przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM, 2009, p. 65, ISBN: 978-83-232-2014-5.
27. THIBAUT, J., FRIEDLAND, N., WALKER, L. *Compliance With Rules: Some Social Determinants*. Journal of Personality and Social Psychology. ISSN 0022-3514, 1984, no. 30, pp. 792-801.
28. YANIV, G. *Tax Evasion and The Income Tax Rate: A Theoretical Reexamination*. Public Finance. ISSN 2284-2527, 1994, s. 107-112.

CONTACT INFORMATION

bozena.ciupek@ue.katowice.pl

Bożena Ciupek, Ph.D.

University of Economics in Katowice

Faculty of Finance and Insurance

Department of Finance

ul. 1 Maja 50

40-287 Katowice

Poland

SELECTED ASPECTS OF TAX EVASION, TAX FRAUDS, TAX AVOIDANCE AND TAX HAVENS

Irena Czaja-Hliniak

Faculty of Law, Administration and International Relations,
Andrzej Frycz Modrzewski Cracow University

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Minimalizacja opodatkowania występuje w postaci legalnych form unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania zwłaszcza przez popełnianie przestępstw podatkowych. Rodzaje przestępstw określa Kodeks karny skarbowy. W ramach Unii Europejskiej pojawiły się tzw. zorganizowane oszustwa związane z VAT a wśród nich tzw. oszustwa karuzelowe. Szczególną formą unikania opodatkowania jest lokowanie siedziby działalności na terytorium raju podatkowego. Opracowanie wskazuje na sankcje w przypadku uchylania się od opodatkowania oraz na regulacje, które przeciwdziałają szkodliwej konkurencji podatkowej. Szczególną rolę odgrywa tzw. klauzula generalna zapobiegającej obchodzeniu prawa podatkowego. Nowym sposobem jest FATCA - do którego mogą przystępować państwa europejskie.

Abstract in English language

Tax minimisation takes the legal form of tax avoidance and tax evasion, especially by committing tax offences. The types of offences are defined by the Penal and Fiscal Code. Within the European Union there appeared the so-called organised VAT fraud and among them the so-called carousel fraud. A special form of tax avoidance is locating the place of business activity on the territory of a tax haven. This article indicates the sanctions in the case of tax avoidance and the regulations which prevent harmful tax competition. An exceptional role is played by the so-called general clause preventing the circumvention of the tax law. A new way of tackling the issue is FATCA which can be entered into by European states.

Keywords in English language

tax avoidance, tax evasions, tax havens, VAT fraud, harmful tax competition, FATCA

INTRODUCTION

Contemporary economy is not only characterised by a variety of organisational forms, but it also offers a number of ways in which economic activities may be taxed. Naturally, taxable persons aim at minimising taxes. The most frequent activities are lawful, i.e. they are legal forms of tax avoidance; and especially there is the tendency to optimise taxes by choosing the most favourable form of taxation, i.e. a legal reduction of tax. However, tax evasion, especially through tax fraud, is becoming more and more common. Tax evasion is understood as an activity of a taxable person which is unlawful¹, also referred to as tax evasion and tax fraud. It consists in not revealing or giving false factual or legal statement to the tax authority. It usually takes the forms of:

¹ Avoidance and evasion – see: GOMUŁOWICZ, A., In GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa, LexisNexis, 2002, p. 225.

not declaring the income, not completing the tax return, underestimating the amount of tax, and not disclosing a transaction or declaring a fictitious or apparent transaction.

It is very difficult to distinguish between legal (avoidance) and illegal (evasion) circumvention of tax. The most frequently applied criteria include motives of a fictitious character of a taxable person's actions, the scale of gained benefits and the assessment of the tax authorities². Taxable persons usually take advantage of the loopholes in the state tax regulations. The second most frequently used method of tax avoidance is relocating the head office to the territories referred to as tax havens, where some taxes do not exist or are lower.

Understandably, states introduce a number of legal solutions preventing the phenomena of tax avoidance and tax evasion, as well as punishing tax evasion.

1. BASIC TYPES OF FISCAL CRIMES AND OFFENCES

Types of fiscal crimes and fiscal offences, consisting in tax evasion which incurs tax reduction, are defined by the Penal and Fiscal Code³. The terms of tax, liabilities, taxable person, and other terms relating to taxes are used in the Penal and Fiscal Code (in accordance with Article 53 clause 30) in the understanding of the Tax Ordinance Act⁴, but a tax also means other liabilities of a public levy character. The scope of fiscal crimes and offences is broad. Article 54 includes here not revealing what has to be taxed or the taxable amount; Article 55 – using the name and surname, name or company of another entity in order to conceal conducting economic activity of one's own or to conceal its actual size; Article 56 – declaring in the tax return or tax declaration submitted to the tax authority untrue information, concealing the truth or not informing about the change in the data; and Article 57 – persistently not paying the tax within the specified period. The Penal and Fiscal Code also defines a number of other acts⁵, connected especially with excise tax evasion⁶. The acts concern procedural issues as well, such as not keeping the books, inaccurate bookkeeping, not issuing invoices or bills, issuing them wrongly or refusing to issue them⁷. Apart from situations connected with a taxable person, the Penal and Fiscal Code also encompasses situations connected with a liable person and a collector⁸. They concern especially not paying the tax to the tax authority within the specified period, not collecting the tax or collecting it in the amount lower than the amount due⁹. Article 80, on the other hand, provides for not

² GŁUCHOWSKI, J., *Oazy podatkowe*, Warszawa, Dom Wydawniczy ABC, 1996, pp. 50 and the following.

³ They may be differentiated by the type of penalties provided for and the amount of the evasion or public debt subject or subject of the offence to evasion – Article 53, clauses 2 and 3 of the Penal and Fiscal Code Act of 10th September 1999 (ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy) - (consolidated Dz.U. of 2013, item 186 as amended); later referred to as PFC.

⁴ Tax Ordinance Act of 29th August 1997 (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa) - (consolidated Dz.U. of 2012, item 749 as amended); later referred to as Tax Ordinance.

⁵ Articles 60-84.

⁶ Articles 63-75.

⁷ Articles 60-62.

⁸ A person liable to pay tax is a natural person, a legal person or an organisational unit without legal personality, obliged to calculate and collect the tax from a taxable person and to pay it to the tax authority; and a collector - a person obliged to collect the tax from a taxable person and pay it to the tax authority, Articles 8 and 9 of the Tax Ordinance.

⁹ Articles 77-79.

submitting the required tax information to the tax authority within the specified period as being punishable¹⁰.

The basic premise for an activity being punishable is its intentional committing. However, it may also be committed unintentionally, provided that the Code lays down thus (Article 4, clause 1). All fiscal crimes and offences shall be subject to penalty specified by the PFC.

2. SPECIAL TYPES OF CRIMES AND OFFENCES CONNECTED WITH VAT

The PFC regulates a particular act connected with information within the framework of the VAT tax. Namely, Article 56a clause 1 provides that a subject to penalty shall be a taxable person who does not submit to the competent authority the information provided for in the Act of 11th March 2004 on the tax on goods and services¹¹, does not submit it within the specified period or gives factually inaccurate data, deducing tax contrary to the goods and services provisions.

This tax is also connected with other essential infringements on trade within the European Union. There has appeared the so-called organised VAT fraud and among them especially dangerous form of tax avoidance, called carousel fraud¹². It applies the rule of taxation of goods at destination. The VAT Act regulates the taxation of goods trade between Polish taxable persons and taxable persons from the EU member states as the taxation of intra-Community acquisition of goods and intra-Community supply of goods based on the rule of taxation in the state of destination¹³. According to Article 13, the intra-Community supply of goods¹⁴ is understood as export of goods from the territory of a state when carrying out activities lying within the scope of the tax¹⁵ on the territory of another member state, on the fulfilment of detailed conditions¹⁶. As a rule, the purchaser should be a VAT payer identified for the purpose of intra-Community transactions on the territory of another member state¹⁷. At intra-Community supply of goods tax liability occurs, with a number of reservations provided for in the Act, at the time of issuing an invoice (Article 20). The fact that the rate of tax in the intra-Community supply of goods is 0% (Article 41, Paragraph 3)¹⁸ is of prime importance. The goods are in reality taxed by the purchaser from another country where the intra-

¹⁰ Moreover, Article 82 of the Tax Ordinance Act requires entities to report various information.

¹¹ Article 86a paragraph 12 of the Tax on Goods and Services Act of 11th March 2004 (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) requires taxable persons using exclusively for their business activity vehicles for which they are obliged to keep records of the distance covered to submit to the head of the tax office information about these vehicles (consolidated Dz.U. of 2011, No. 177, item 1054 as amended); later referred to as the VAT Act.

¹² GODLEWSKA, A., *Polski budżet w obliczu oszustw karuzelowych*. In SZOŁNO-KOGUC, J., POMORSKA, A. (eds.) *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa, LEX a Wolters Kluwer business, 2011, p. 319.

¹³ Articles 8-13 of the VAT Act.

¹⁴ Article 5 paragraph 1 subparagraph 5 provides that – among taxable factual data – intra-Community supply of goods.

¹⁵ According to Article 7 of the Act the supply of goods is understood as the transfer of the right to dispose of property as owner, taking into account several situations indicated in the provision.

¹⁶ The Act regulates a number of situations considered as intra-Community supply of goods, such as various means of moving goods.

¹⁷ The Act defines several entities who are not VAT taxable persons but identified for intra-Community transactions.

¹⁸ On the condition that a number of requirements provided for in Article 42 are fulfilled.

Community purchase of goods takes place at the rate applicable in the purchaser's country.

This situation has been used by taxable persons to avoid tax or to fraudulently claim VAT refund. It has exposed the budgets of European Union members, including Poland, to considerable losses¹⁹. 'Carousel fraud' has become a specific method of obtaining undue benefits. It consists in the movement of goods between the EU states in such a way that they return to the country of origin and subsequent tax avoidance and false claiming of the VAT refund take place. Such transactions are extremely difficult to uncover by tax authorities and tax investigation authorities of the EU states.

A considerable number of entities obtaining benefits either from not paying the due tax or from falsely claiming a refund of the input tax take part in the transactions. Hence, various forms of carousel fraud have emerged, the most common of them being the intra-Community missing trader fraud - MYINC²⁰. Four types of entities take part in it: 'the missing trader', 'the buffer', 'the broker' and the conduit company. The missing trader purchases goods without the VAT tax as the intra-Community acquisition of goods in another country where the rate is 0%, and selling them does not pay the due tax. Yet, the trader's customers claim the refund of the input tax. Having conducted several transactions, the missing trader is liquidated without paying the due tax. The buffer is an intermediary between the missing trader and the broker. It is usually a bigger number of entities complying with the VAT obligations. The brokers are the ultimate acquirers who receive the goods imported by the missing traders. The brokers re-sell the acquired goods on the domestic market or, most frequently, on other countries' markets, often on the market of the country from which the goods have been imported by the missing trader. The brokers also claim the refund of the input tax. The roles of buffers and brokers may be played by entities who are unaware of it. Nevertheless, these are usually entities aware of this fraudulent activity and often set up especially for this purpose. In such case, there appears the conduit company, that is a company organising the distribution channel. On the one hand, it supplies goods for the missing traders; on the other, it acquires the very same goods disposed of by the brokers and is located in a country different from the country in which the fraudulent obtaining of the VAT refund takes place. The goods often circulate among the same entities, not reaching the consumers.

The benefits in the form of fraudulent VAT obtaining may also be gained in other ways. A fictitious intra-Community supply of goods is the most common. It consists in the supplier purchasing goods on the domestic market, then falsifying their supply to the entities located on the territory of other countries, and disposing of the goods on the 'black market'. Sometimes, there are no goods whatsoever, only the invoices documenting the transactions of the alleged goods are falsified.

3. BASIC FORMS OF TAX AVOIDANCE

Tax minimising is most frequently obtained through the so-called tax optimisation, that is choosing the form of taxation which is the most favourable of the forms provided for in the regulations of the given tax for the taxable person. As a rule, this appears in the income tax in which the taxable person can choose a lump sum or other simplified

¹⁹ GODLEWSKA, A., Polski budżet w obliczu oszustw karuzelowych. In SZOŁNO-KOGUC, J., POMORSKA, A. (eds.) *Ekonomiczne i prawne...*, *op. cit.*, p. 310.

²⁰ *Ibid.*, pp. 313 and the following.

forms of business activity taxation. The taxable person can also influence their situation in the way that is the most favourable tax-wise, e.g. by choosing a particular form of civil law transactions or an organisational and legal form of carrying out the activity. The taxable person may shape their activity in such a way as to be able to take advantage of tax exemptions and reliefs. An extreme case is taking advantage of loopholes in the tax system.

Tax minimising can also be obtained by way of using the so-called tax advantages, which include tax exemptions and reliefs resulting from the structure of particular taxes or granted on the basis of general provisions of the Tax Ordinance²¹.

A specific form of tax evasion is locating the place of business activity on the territory of the so-called tax haven. The term 'tax haven' or 'tax oasis' is not used in the Polish legislation, but it appears in the doctrine²². The Personal Income Tax Act of 26th July 1991 (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)²³ and the Corporate Income Tax Act of 15th February 1992 (ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)²⁴ use the term 'countries and territories applying harmful tax competition'²⁵, which differs from the term tax haven. The term of haven is currently used broadly and it encompasses not only very low taxation or tax exemption, but also elements such as banking secrecy or ease of business registration. Because of their legal regulations, havens are very different. They can be divided into countries or territories: where no income tax exists; which levy the income tax on the basis of the territorial principle (only on the income received on their territory); which apply specific tax advantages; and those which apply regular rates at the same time providing for tax advantages²⁶.

4. WAYS OF PREVENTING TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION

In the case of tax evasion, penalties for unlawful acts are applied but they are also to act dissuasively. The basic sanctions are regulated in the PFC. A specific structure whose aim is to prevent tax evasion in the future is the so-called tax amnesty.

However, tax avoidance is prompted by the improvement and simplification of the fiscal law, by the elimination of loopholes, limiting the tax rates (especially on income), and limiting reliefs and exemptions. International conventions for the prevention of double taxation, including provisions which counter harmful tax competition, following

²¹ Article 67a.

²² E.g. GŁUCHOWSKI, J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa, 2004, p. 161.

²³ Consolidated Dz.U. of 2012, item 361 as amended, Article 25b paragraph 6; later referred to as the Personal Income Tax Act.

²⁴ Consolidated Dz.U. of 2014, item 851 as amended, Article 9a paragraph 6; later referred to as the Corporate Income Tax Act.

²⁵ Regulation from the Minister of Finance of 9th April 2013 on defining the countries and territories applying harmful tax competition within the scope of Personal Income Tax (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych) - (Dz.U. of 2013, item 493) and the Regulation from the Minister of Finance of 23 April 2013 on defining the countries and territories applying harmful tax competition within the scope of Corporate Income Tax (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych) - (Dz.U. of 2013, item 494).

²⁶ GŁUCHOWSKI, J., *Oazy...*, *op. cit.*, pp. 35 and the following.

the OECD Model Tax Convention²⁷ also prevent tax avoidance. Agreements on the taxation of income from savings play a similar role. What is more, the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) recommends as a method of fighting unfair competition not signing conventions for the prevention of double taxation with countries considered to apply harmful tax competition, which is becoming a common practice.

It is worth to mention the regulations in both Polish Acts on income tax, which prevent harmful tax competition. They concern three basic situations: firstly – domestic entities take part in running a company located outside the territory of Poland or they have a holding in its capital; secondly – foreign entities take part in running a domestic entity or have a holding in its capital; and thirdly - the same entity takes part in running the domestic entity and foreign entity or has a holding in the capital of those entities. Then, if conditions differing from the conditions existing between independent entities result from such relationships, and consequently the entity does not disclose any income or discloses smaller income, the income of the taxable person and the tax shall be estimated disregarding the conditions resulting from those relationships. In such cases, income assessment is strictly defined by the two Acts²⁸. It is worth to point out that in the Personal Income Tax there is the 75% penal taxation of income from undisclosed sources or income not justified by the disclosed sources (Article 30 Paragraph 1, Subparagraph 7). Both taxes include further regulations preventing undisclosed income or underestimating it, but it does not lay within the scope of this paper.

An eventual introduction of the so-called general clause preventing circumvention of the tax law plays a special role. Such an attempt under the Polish legislation was made in 2003 by introducing the clause to the Tax Ordinance²⁹. However, the Constitutional Court declared the clause to be partially contrary to the Constitution³⁰. At present, applicable is the provision included in the procedural part of the Ordinance, having a similar legal effect. In accordance with Article 199a³¹, the tax authority, determining the content of the legal action, takes into account the common intention of the parties and the purpose of the action, and not merely the wording of the declarations of will made by the parties involved. Shall a legal action be carried out under a false pretence of carrying out another action, the tax consequences will be drawn from the covert legal action. If the evidence collected in the course of the proceedings leads to doubts as to the existence or non-existence of legal relationship or law with which tax consequences

²⁷ More on the character of agreements: MASTALSKI, R., *Prawo podatkowe*, 8th Edition, Warszawa, C.H.Beck, 2014, pp. 92 and the following., LITWIŃCZUK, H. In LITWIŃCZUK, H. (ed.), *Prawo finansowe*, Vol. II, *Prawo podatkowe*, Warszawa, Oficyna Prawa Polskiego, 2012, pp. 141 and the following.

²⁸ Article 25 paragraphs 1 and 2 of the Personal Income Tax Act and Article 11 paragraphs 1 and 2 of the Corporate Income Tax Act.

²⁹ Articles 24a and 24b of the Tax Ordinance introduced by Article 1 subparagraph 18 of the Act of 12 September 2002 on the amendment of the act – Tax Ordinance and on the amendment of certain other acts (ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw) - (Dz.U. No. 169, item 1387 as amended).

³⁰ The judgement of the Constitutional Court of 11th May 2004, ref. no. K 4/03 (Dz.U. No. 122, item 1288). Article 24b, clause 1 contrary to the Constitution.

³¹ Introduced from 1st September 2005 by Article 1 Subparagraph 76 of the Act of 30th June 2006 on the amendment of the act – Tax Ordinance and on the amendment of certain other acts (ustawa z dnia 30 czerwca 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw) - (Dz.U. No. 143, item 1199 as amended).

are connected, the tax authority seeks from an ordinary Court a determination of the existence or non-existence of this legal relationship or law.

The circumvention of the law is also prevented by the regulated in the Tax Ordinance exchange of tax information with other states, especially with the EU member states, and in particular concerning the revenue (income) from savings³².

Apart from this, other various legal regulations are used.

5. SPECIFIC WAY OF PREVENTING TAX AVOIDANCE – FATCA

A new way of preventing tax avoidance deserves attention – it is FATCA, which European states can join voluntarily. Nonetheless, it requires adapting the national legal regulations. Many countries, including Poland, are economically linked with the USA, where the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)³³ came into force from March 2013 and it is Chapter IV of the American Tax Code and a regulation of the US Treasury Department³⁴. The implementation of the Act falls under the International Revenue Service (IRS)³⁵'s competence. The purpose of the FATCA was counteracting tax avoidance by taxable persons who are the USA tax residents investing their assets on foreign bank and investment accounts. FATCA is also applicable to foreign financial institutions, including Polish ones, as it obliges those institutions to report investments owned by the USA tax residents, in the case of voluntary compliance with these obligations. This entails the necessity for institutions to bear the costs of adapting to the FATCA requirements. Since 2014, the consequence of foreign financial institutions' non-compliance with the obligations has been a 30% rate of withholding tax on any financial transfers made from the USA to a foreign financial institution which has not entered the convention on the implementation of FATCA. Therefore, if a Polish natural person or other entity receives a money transfer from the USA and through an institution which has not joined FATCA, they may be subject to penal withholding tax³⁶. Moreover, Polish citizens residing in the USA for more than 183 days and establishing term deposits after their return, shall be obliged to inform the bank, which will communicate that information to the IRS. This is due to the fact that those taxable persons were obliged to pay income tax in the USA. On the basis of reciprocity, the information about Polish citizens residing in the USA shall be communicated to Poland. Signing conventions on FATCA has been recommended by the European Commission and the EU states consider the introduction of their own similar regulations³⁷. The agreement to accept FATCA has already been signed by over 50 countries, including Switzerland; and among the EU countries: Germany, Spain, France, Italy, and Great Britain.

³² Article 305a-305n of the Tax Ordinance.

³³ <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>, access on 04.05.2015.

³⁴ WILCZKIEWICZ, M., MAJDOWSKI, F., *Umowa międzyrządowa w sprawie FATCA – na co powinny przygotować się polskie instytucje finansowe*, Monitor Podatkowy, 2013, no. 4, pp. 18 and the following.

³⁵ IRS is responsible for the collection of tax and lawmaking in the USA.

³⁶ DROZDYK, M., *O co chodzi z FATCA?*, <http://www.pit.pl/aktualnosci-podatkowe/0307-o-co-chodzi-z-fatca-11485/>, access on 04.05.2015.

³⁷ *Polskie konta pod okiem USA*, in Rzeczpospolita, <http://prawo.rp.pl/arttykul/1068011.htm>, access on 04.05.2015.

The Parliament passed the Act of 20th March on the ratification of the agreement between the Government of the Republic of Poland and the Government of the United States of America concerning the improvement of fulfilling international tax obligations and the implementation of FATCA legislation, and the accompanying Final Agreements signed on 7th October 2014 in Warsaw³⁸, which shall enable the President to ratify the agreement. Within the meaning of the agreement, the provisions on the reciprocal transmission of information shall mainly concern banks, investment and trust funds (with the exception of pension funds), and insurance institutions.

Due to the above, the amendments will also be included in the Tax Ordinance. Financial institutions will be obliged to collect, process, and transmit information to the national tax administration, from where the information will be transmitted to the USA. The information shall concern the accounts of American tax residents, their owners, income, and balance³⁹.

CONCLUSIONS

Taxable persons aim at minimising taxes. The most frequent activities are lawful, i.e. they are legal forms of tax avoidance. However, tax evasion is becoming more and more frequent, especially through committing tax fraud.

The types of fiscal crimes and offences are defined by the Penal and Fiscal Code. Due to the trade within the European Union there appeared the so-called organised VAT fraud and among them a new form of tax avoidance called carousel fraud. It abuses the rule of taxation at the place of destination of goods.

The reduction of tax is most commonly attained by means of the so-called tax optimisation, that is by choosing a form of taxation that is the most favourable for the taxable person. It may also be achieved by way of the so-called tax advantages which include tax exemptions and reliefs. A special form of tax avoidance is locating the place of business activity on the territory of the so-called tax haven.

States provide various forms of prevention of these activities. In the case of tax evasion, sanctions for unlawful acts apply. Tax avoidance, on the other hand, is prompted by the simplification of the fiscal law, limiting the tax rates, and limiting reliefs and exemptions. International conventions for the prevention of double taxation, including provisions which counter harmful tax competition also prevent tax avoidance. Such provisions are included in both Polish Income Tax Acts. In particular, when assessing the amount of income, its underestimation due to the relationships between the entities is not taken into consideration. When taxing natural persons income, a penalty tax of 75% of the income from undisclosed sources is applied. An eventual introduction of the so-called general clause preventing circumvention of the tax law plays a special role.

New ways of preventing tax avoidance are searched for. An example of such a structure is FATCA, which can be joined voluntarily by European states. The purpose of FATCA is to prevent tax avoidance by taxable persons investing in foreign bank and investment accounts. Poland and the USA have signed the agreement on the

³⁸ *FATCA przyjęta: Polska i USA będą przekazywać sobie informacje o rezydentach podatkowych*, in Rzeczpospolita, <http://prawo.rp.pl/arttykul/792681,1174834-FATCA-przyjeta--Polska-i-USA-beda-przekazywac-sobie-informacje-o-rezydentach-podatkowych.html?referer=redpol>, access on 04.05.2015.

³⁹ The draft of the Council of Ministers No. UD192, <http://bip.kprm.gov.pl/kpr/wykaz/r1638>, Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-Ordynacja-podatkowa.html, access on 04.05.2015.

implementation of the FATCA legislation. An introduction of a similar regulation between the EU member states should be postulated.

REFERENCES

1. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa, LexisNexis, 2002, p. 225.
2. GŁUCHOWSKI, J., *Oazy podatkowe*, Warszawa, Dom Wydawniczy ABC, 1996, pp. 35 and the following, 50 and the following.
3. GODLEWSKA A., Polski budżet w obliczu oszustw karuzelowych. In SZOŁNO-KOGUC, J., POMORSKA, A. (eds.) *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa, LEX a Wolters Kluwer business, 2011, pp. 310, 313 and the following, 319.
4. GŁUCHOWSKI, J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa, 2004, p. 161.
5. MASTALSKI, R., *Prawo podatkowe*, 8th Edition, Warszawa, C.H.Beck, 2014, pp. 92 and the following.
6. LITWIŃCZUK, H. (ed.), *Prawo finansowe*, Vol. II, *Prawo podatkowe*, Warszawa, Oficyna Prawa Polskiego, 2012, pp. 141 and the following.
7. WILCZKIEWICZ, M., MAJDOWSKI, F., *Umowa międzyrządowa w sprawie FATCA – na co powinny przygotować się polskie instytucje finansowe*, *Monitor Podatkowy*, 2013, no. 4, pp. 18 and the following.

CONTACT INFORMATION

uuczaja@cyf-kr.edu.pl

prof. Irena Czaja-Hliniak, Ph.D.

Andrzej Frycz Modrzewski Cracow University

Faculty of Law, Administration and

International Relations

G. Herlinga-Grudzinskiego 1

30-705 Krakow

Poland

PREVENTION OF TAX EVASION AND TAX FRAUDS IN THE TAX ADMINISTRATION COMPARISON OF TAX CONTROL IN THE CZECH REPUBLIC AND POLAND

Damian Czudek

Department of Law, Faculty of Economics,
VŠB – Technical University of Ostrava

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Cílem tohoto článku je analýza, z pohledu prevence a odhalování a řešení daňových úniků velmi důležitého institutu daňového práva, resp. daňového procesu – Daňové kontroly. Autor příspěvku se bude zabývat již existující právní regulací institutu daňové kontroly v České republice a Polsku s cílem provést srovnání jeho základních parametrů, místa a role v systému práva. Tento institut patří nepochybně v rámci daňového práva ke stěžejním možnostem státu jak zjistit, zda povinné entity odvádějí povinné dávky v souladu se zákony té které země.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, správa daní, daňová kontrola, Daňový řád, Ordynacja podatkowa

Abstract in English language

The aim of this article is an analysis of very important institute of tax law respectively of tax procedure – tax control from the perspective of prevention, detection and resolution of tax evasion. The author will deal with the existing legal regulation of tax control in the Czech Republic and Poland in order to make a comparison of the basic parameters and its place and role in the system of law. This institute is undoubtedly within the tax law the core capability of the state to detect whether the mandatory entities pay mandatory payments in accordance with the national law.

Key words in English language

tax fraud, tax administration, tax control, tax code (Daňový řád/ Ordynacja Podatkowa)

INTRODUCTION¹

With regard to continual changes in the society is required to respond to these changes by modifications of law respectively in many cases, rather only by its effective application, i.e. by setup of functional and effective rules and methods by which the state can enforce the right/obligation to pay taxes.

The tax law is not an exception. Deeper knowledge of economic and social context to the situation is needed to analyzed and evaluated to suggest realistic and feasible (effective) solutions that are not contrary to the fundamental rights of taxpayers. Any changes in tax law have a major impact on the economic situation of citizens and other subjects of tax law, but often they have also impact on mood changes in society, the

¹ The research was supported through the European Social Fund (CZ.1.07/2.3.00/20.0296). Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Výzkumný tým pro modelování ekonomických a finančních procesů na Vysoké škole báňské – technické univerzitě Ostrava registrovaného pod evidenčním číslem CZ.1.07/2.3.00/20.0296.

creation of a certain kind of behavior (especially illegal), etc. This is, of course, closely related to the degree of solidarity in society and settings functioning of social systems and their use.

Everything must be kept in balance with each other so that the system is relatively "fair" i.e. for what I give to the system, I get some (non-equivalent) amount of public good, and there is general consent on the redistribution rate of public funds or on the public goods which they produce.

It should also be noted that always in the society there will be some degree of unwanted behavior that is not in accordance with the majority - the legally prescribed rule, and it will therefore be combated. Thus, "fight against tax evasion" is an endless game of the two sides, where the role of tax administration is to identify trouble spots, both from the legislative point of view - to address gaps in the law or application questions, and from the functional point of view - the performance of activities - improve the application of existing acts or improve the actual organization of work and the methods and instruments that are used. Given the fact that we are talking about an organization in the form of public administration, it is necessary to highlight the importance of conceptualization, systemic and long-term planning of decisions and solve existing and possibly prevent new problems (e.g. on the basis of the analysis of foreign experience, but with regard to the fact it may be illegal to conduct "spill over" from one country to another, with regard to the instruments implemented by the neighboring countries - such as happened in the case of the Czech Republic and Slovakia of carousel transactions and fraud on VAT and excise).

The basic responsibility of the state to be able to fulfill its function is to select sufficient funds, on the other hand this means obligation of subjects living and operating in its territory to pay taxes sensu largo. As has been said, with regard to an ongoing changes in society today interdependence of the world economy and all sorts of crises - economic, humanitarian, military ... as well especially in the Czech Republic and Poland with regard to the ongoing reform of the economy and the associated public administration reform especially of its functioning, i.e. even thinking of people in recent years emphasizes:

- on the one hand, changes in attitudes to broadly understood control of public finances and public finance management,
- on the other side (unfortunately still greater emphasis) fulfillment of state treasury, respectively of public budgets, higher tax revenues, not only by more efficient administration and collection of taxes, but often also by trying to increase or shift the tax burden.

The system of electronic records of sales introduced in the Czech Republic, which has positives, but also many negatives undoubtedly relates with this. Surprisingly, his positives (depending on the final form of a functioning system) can be on the social level, i.e. increase of solidarity and equal attitude to all. On the contrary, the positives may not show up in economic terms, i.e. by higher tax revenues, respectively by more efficient taxation of entities. This system places significant demands on both the tax entity and the State, as the administrator. Furthermore, another important aspect is the protection of data - both its legal and factual security. This is also related to incur expenses.

The aim of this article is not an analyze of the problems outlined above. The author will deal with the existing legal regulations - institute of the tax, its place in the system of the Czech and Polish law and will compare its basic parameters. This institute is

undoubtedly in the tax law the core capability of the state to determine whether the entity pay mandatory payments in accordance with the national law.

1. TAX LEVIES

These levies could be defines as a taxes in sense of shortcut “tax” how it is regulated by § 2 par. 3 Tax Code.² For the purposed of the Tax Code the tax could be understood as a

- a) Pecuniary filling that is called tax, duty or fee,
- b) Pecuniary filling where its administration is liable to the Tax administration,
- c) Pecuniary filling in partite administration.

The similar definition for the purposes of Ordynacja podatkowa could be found in § 1 par. 2 that established the object of the regulation. The law applies in case that

- 1) The taxes, fees and not-tax income of state budget and municipality budgets with authorized tax bodies³;
- 2) (cancelled)
- 3) The budget income⁴ and fees that regulate the law concerning the local taxes and fees,
- 4) Affairs from the area of tax regulation, different from affairs mentioned in point 1 with authorized tax organs

Apart from the mentioned above the regulation in the third part of Ordynacja podatkowa, if special law does not set differently, applies also in case of administration of fees and other non-tax incomes of state budget where the other bodies than bodies mentioned in v § 1 par. 1 of this article are authorized to set or to determine the tax duty.

The business times are getting harder, of course, and the states are still putting more pressure to tax administrators to ensure the most effective tax collecting, but on the other side the liable subject are less likely to pay at least a part of their tax duty. And in this moment where the tax collecting could fail in functioning the control mechanisms, in accordance to the principles of legal state – the principle of legality, the right of state to power execution in compliance with Constitution and law, activate.⁵

The Polish equivalent is set in Article 7 of the Polish Constitution that sets the procedure of Public Administration bodies on the basis and in limits of the law.⁶

In Tax Administration the Tax Control could be identified as such control mechanism. In connection to the mentioned above it is really important to highlight the elaboration of previously mentioned article of the Charter that is, for the Tax Administration, Article 11 par. 5 Charter of Basic Human Rights and Freedoms⁷.

The Polish Constitution also contains the similar regulation in section X. – Public finance. The Article 217 sets that the authorization to set the taxes, other public levies, determining the tax subject, tax object, tax base, principles for recognizing the tax reliefs and circle of subjects liberated from the tax duty could done solely on the basis

² Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended

³ It is necessary to strictly distinguish between definition of tax body and tax administrator. The municipality is also tax administrator but it is not tax body.

⁴ Oplata skarbowa

⁵ Refero to Article 2 par.2 Charter of Basic Human Rights and Freedoms

⁶ Art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483):

„Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa“

⁷ „Tax and fee could be imposed strictly under the law.“

of the law. This regulation is, on the one hand, specification and expansion of the Article 84 of Polish Constitution⁸ ensuring the interest of the legal certainty of subjects. On the other hand it could be defined as a limitation and specification of municipality rights to determine the tax and fee base in extent presumed by law how it is defined by the Article 168 of Polish Constitution.⁹

2. TAX CODE VERSUS ORDYNACJA PODATKOWA

The Tax Control as a part of Tax Administration process in conditions of the Czech Republic is regulated, effective from 1st January 2011, by the Tax Code¹⁰ that replaced The Act on Tax and Fee Administration¹¹ that had been novelized many times during 18 years of its existence.¹²

The Tax Code contains primarily the procedural norms, but we could also find few material tax norms. It also functions as unifying element and *lex generalis* to other tax law because we can find provisions common for all the tax laws.¹³

Apart from the unifying the terminology of the tax law systematic setting of individual regulation in intention of law regulating the Tax Administration – according to the individual tax procedures, enlarging the basic interpretation principles applicable for the Tax Administration procedure in accordance to the Constitutional order, judicature and reflecting the general principles of Administrative body activities contained in Administrative Code, with preserving principles typical for tax law etc., this was one of the crucial goals of the Tax Code how it is defined in the reasoned report¹⁴: implementing the precise rules for possibility of repeating the Tax Control.”

Therefore, as we could read in the reasoned report: *In proposed legal regulation the main purpose of the Tax Control stays preserved.* The main aim of the regulation is to fill the gaps highlighted by the Tax professionals, mainly in relation to the initiation the Tax control and its repetition.

Proposed regulation also reflects appeal on strict and clear delimitation of object and extent of Tax Control where it presumes that the Tax Control does not necessarily lead to complex check all circumstances and aspects but it could be also focused on the previously declared field.¹⁵ In comparison to the previous regulation where the tax control had been regulated by the one sole article with 10 paragraphs, the Tax Code contains 4 comprehensive articles which reflect the rich previous judicature.

Ordynacja podatkowa¹⁶ that has been effective from 1st January 1998 brought the special legal regulation for the Polish Tax Administration. Same as the Czech Tax Code the Polish Ordynacja podatkowa contains material and procedural provisions regulating

⁸ „Každy jest obowiázany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.“

⁹ „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.“

¹⁰ The act nr 280/2009 Coll., Tax Code

¹¹ The act nr 337/1992 Coll., The Act on Tax and Fee Administration

¹² The average of novelization per year is 3,2 novel in one year.

¹³ CZUDEK, D., CHALUPECKÁ, K., *Změny ve správě daní v České republice*, Sborník z konference – Papiernička 2011.

¹⁴ Reasoned report – Tax Code [online]. PSP tisk 685/0, part n. 2/4, [cit. 8th June 2011].: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

¹⁵ *Ib.*

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926).

the Tax Administration.¹⁷ Until the effectiveness of the Ordynacja podatkowa the Tax Administration and its Tax Control in Poland had been regulated by the Administrative Code, concretely division III., that contained special regulation for tax liabilities. In that time the Tax Control had been executed by judicial tax proceedings and it was one of the possibilities to collect the evidence material for purposes of this proceeding.¹⁸ Today the Tax Control in the Poland is regulated in the division VI. of the Ordynacja podatkowa – article 281 – 292.

3. THE INSTITUTE OF TAX CONTROL

The Polish literature considers the institute of Tax Control as a separate process conducted by Tax bodies apart from Tax proceedings, where the Tax Control itself is not a part of it.¹⁹ It could be considered as an activity that is conducted separately from the Tax proceedings. We cannot exclude the situation when the Tax Control begins in the moment of Tax proceedings initiation. Also the placement of the provision regulating the Tax Control in Ordynacja podatkowa proves that this institute is separate from Tax proceedings.²⁰

We could not find the precise definition of the Tax Control in Ordynacja podatkowa. Anyway his term has been sufficiently described in literature that agrees to define the control as an activity *sui generis* that is following into four basic processes:

- a) Determining valid state of affairs (how it should be),
- b) Determining fact state of affairs (how it is),
- c) Comparison of mentioned above
- d) Explanation of reasons for conformity or inconformity between valid and fact state of affairs.

The same situation appears in the Czech legal system where the Tax Control is described as an independent process in the Tax Administration but this regard was different in the past. The opinions if the Tax Control could be defined as an independent process, complete act or complex of sole acts of Tax Administrator, differed and this opinion dichotomy was arched over by the definition of the Supreme Administrative Court²¹.

The Tax Code erased all the contradictions and uncertainty resulting from unsystematic regulation in the Act on Tax and Fee Administration. The Tax Code, in its clause 85, clearly determines what the object of the Tax Control is. Beside this we could derive, from the placement of regulation of the Tax Control institute in the framework of Part II. “Procedures in Tax Administration”, that it is Tax Administration

¹⁷ Compare MASTERNAK, M., Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych. In BRZEZIŃSKI, B., *Prawo podatkowe*, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „DOM ORGANIZATORA”, 2009, p. 331.

¹⁸ Ib. p. 340.

¹⁹ Ib. p. 340, Compare also: PRESNAROWICZ, S., Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. In ETEL, L., *Prawo podatkowe*, 2. Wydanie, Warszawa: Difin, 2008, p. 267.

²⁰ ŚLIWIŃSKA-GREGORCZYK, M., Kontrola podatkowa. In KAŹMIERCZYK, A., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa: Difin, 2010, p. 276.

²¹ Decision of Supreme Administrative Court 2 Afs 144/2004 - 131 on 2. 11. 2005 Supreme Administrative Court: The definition of Tax Control in sense of § 16 Tax Code could not be identified as a individual proceedings but according to the systematic segmentation in the Tax Code is partial procedural step in the Tax proceedings. The purpose of the Tax Control in accordance to the § 16 par. 1 Tax Code is to identify or verify tax base or other circumstances decisive for right tax base prescription.“ Decision of Supreme Administrative Court.

procedure. There is no definition of the procedure in the Tax Code but we could understand that it is general indication for every act and every complex of acts that are done in Tax proceedings, primarily by the Tax Administrator (with cooperation of subjects participating on the proceedings that are bounded by law or by Tax Administrator to cooperate.²²

4. THE GOAL AND OBJECT OF TAX CONTROL

The Tax Control could be indicated as a one of the most important phases of the Tax proceedings. By realizing this activity the Tax Administrator fulfills one of the Tax Administration goals set by § 1 par. 2 Tax Code, for right tax detection, prescription and ensuring its payment.²³ Tax Control serves to detect or to examine the tax base or other circumstance decisive for the right tax prescription.²⁴

According to the § 85 Tax Code the object of the Tax Control is created by tax duties, the assertions of tax subject or other circumstances decisive for the right tax prescription related to the individual Tax proceedings. In accordance to the previous regulation²⁵ the goals that should be reached by the Tax Control has not been changed significantly.²⁶

Now it seems to be very important to highlight the dichotomy in understanding the Tax Control in decisions of Czech courts that could be easily demonstrated on the decision of Constitutional Court²⁷ and Supreme Administrative Court²⁸.

The Constitutional Court pronounced the opinion that using the Tax Control could not be disobedient and the initiation of the Tax Control is conditioned by the existence of concrete doubts or suspicion. In other case the disobedient initiation of the Tax Control could be understood as a “guilt presumption“, what means that every tax subject is suspicious from the tax evasion.²⁹

The Constitutional Court was conducted by the effort to protect the right of tax subject and also by effort to prevent Tax Administrator from arbitrariness in using the institute of Tax Control. The Constitutional Court concluded that reasons to initiate the Tax Control have to be clearly formulated in the protocol on Tax Control initiation.

The reaction to the Constitutional Court decision was based in the judgement of Supreme Administrative Court and this attitude has been also adopted in its next decision-making. According to the Supreme Administrative Court the requirement of “notification of the reason to execute the Tax Control” means the denial of Tax Control itself. Furthermore it would mean the negation of the Tax Control institute in the Tax proceedings.

Here we could observe how thin the border between the interest and protection of tax subject against arbitrariness in state power execution could be. On the other hand there is a state interest and right of state to execute the state power in accord with the Constitutional and law how has been discussed above.

²² Compare BAXA, J. *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, p. 484- 485.

²³ BAXA, J. *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, p. 448.

²⁴ MRKÝVKA, P. *Finanční právo a finanční správa*, 2. Díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, p. 52.

²⁵ Act. No. 337/1992 Sb., on taxes and fees administration, as amended.

²⁶ Compare. ŠRETR, V., *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, Praha: Linde, 2011, p. 20.

²⁷ Decision of Constitutional court, I ÚS 1835/07 from 18. 11. 2008.

²⁸ Decision of Supreme Administrative Court, 7 Afs 15/2010 – 89 from 15. 4. 2010.

²⁹ Compare ŠRETR, V., *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, Praha: Linde, 2011, p. 17.

The Polish regulation defines the goal of the Tax Control in Article 281 § 2, that sets the goal of the Tax Control that is detection if the Control³⁰ fills the duties arising from the Tax law. According to the Polish tax professional literature this goal is formulated excessively vague and there is no certainty if duties have material or procedural character. The object of the Tax Control could be real activities of controlled subject and also his legal activities.³¹

By first view it seems that the Tax Control goals have the same stroke in the examined legal regulation but the Polish regulation mentions *the control of all duties* and the Czech regulation precise the definition to *the control of all duties decisive for right tax detection and prescription* which makes the definition narrower and also more functional. In theory according to the Polish Tax Control also the misdemeanors not connected to the extent of the tax duty could be sanctioned.

5. THE SUBJECTS OF THE TAX CONTROL

In both countries, in the Czech Republic and also in Poland, there is a Tax Administrator on the one side. In the framework of the Tax Control regulation the *Ordynacja podatkowa* sets in the Article 281 that Tax Control is strictly conducted by the Tax Administrator of the first degree. The Tax Code mentions only the Tax Administrator in general. The competence to exercise the Tax control is derived from § 10 par. 1 Tax Code in connection to the relevant law regulating the competence in Tax Administration field, for example Act on Financial Administration.³² In the Czech Republic the Tax Control is primarily, with some exemption of the possible attraction, executed by the Tax Administrator of the first degree. Provision § 85 Tax Code determines not only the object of Tax Control, but also the subject that is controlled, the Tax subject defined by § 20 Tax Code³³. Tax Code does not define the subject of tax payer but it refers to definition in tax laws.³⁴ The controlled subject according to the *Ordynacja podatkowa* is tax payer and also, effective from 2003, their legal successor.³⁵

6. THE INITIATION OF TAX CONTROL

According to the Tax Code the Tax Control is opened with the day when the Tax Administrator makes the first step against the Tax subject where the object and the extent of the Tax Control is delimited for the examination of tax duty, tax subject assertions or other circumstances relevant for the right tax detection and prescription.³⁶ But in practice it is usual to announce to the tax subject its intention to initiate the Tax Control by

- Official way – written announcement,

³⁰ Ib. further explanation on tax subjects

³¹ ŚLIWIŃSKA-GREGORCZYK, M., *Kontrola podatkowa*. In KAŹMIERCZYK, A., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa: Difin, 2010, p. 276.

³² Act No. 456/2011 Coll., on Financial Administration of the Czech republic, as amended.

³³ „The tax subject is subject indicated by law and also subject indicated by law as a taxpayer.“

³⁴ DUBŠEKOVÁ, L., *Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi*, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, p. 6

³⁵ Article 281 *Ordynacji podatkowej*, Compare with: DZWONKOWSKI, H., ZGIERSKI, Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa: Difin, 2006, p.178.

³⁶ § 87 Tax Code.

- Unofficial way – by email, telephone³⁷,

By this announcement the effects of Tax Control do not arise and this for example implies the possibility to prevent the Tax Control by making the additional tax statement, for example. But the Tax Control could begin with no previous announcement and also in this case the tax subject has to enable the exercise of the Tax Control. Necessarily to repeat, the Tax Administrator does not need to hold any concrete doubts or suspicions.³⁸

Effective from 1st January 2009 the Polish tax subject does not need to be afraid of not expected Tax Control. With some exemptions³⁹ the Tax Control is opened upon the delivery of written announcement stating the intention to initiate the Tax Control⁴⁰, on basis of authorization done by competent Tax Administrator and the law precisely defines its prerequisites.⁴¹

7. THE COMPLETION OF THE TAX CONTROL

In the Czech Republic the Tax Control is completed by the report on the Tax Control where the Tax Administrator is obliged to conclude overall process of the Tax Control.⁴² According to the *Ordynacja podatkowa* the Tax Control is completed by the delivery of protocol on executed Tax Control⁴³ or by issuing the ruling on Tax Control suspension.⁴⁴

CONCLUSIONS

The Tax law is narrowly connected to the political and economic changes in the state with permanent pressure of tax effectiveness. The tax branch is responsible for allocation of the crucial part of the state income and this implies that the political influence and efforts to implement political program will always result in never ending number of novelizations in the material and procedural tax law.⁴⁵

The paper tried to highlight the importance of the Tax Control in the system of the Tax procedure, especially in times of financial crisis when the tax subjects are finding the new ways how to avoid the tax payment to relieve the excessive tax duty.

The process of Tax Control helps the Tax Administrator to make the tax collection more effective where the institute of potential Tax Control forces the tax subjects to confess and to pay the right amount of the tax duty. In both countries, Czech Republic and Poland, the institute of Tax Control is still developing, especially in connection to the legislative changes brought by the new Tax Code in the Czech Republic. As it was mentioned above the institute of Tax Control demonstrates the same base and the

³⁷ ŠRETR, V., *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, Praha: Linde, 2011, p. 26.

³⁸ Compare: BAXA, J., *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, p. 473.

³⁹ Article. 282a *Ordynacji podatkowej*.

⁴⁰ Article. 282b *Ordynacji podatkowej*.

⁴¹ Article.. 283 *Ordynacji podatkowej*.

⁴² § 88 odst. 1 *daňového řádu*, Compare: BAXA, J., *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, p. 480.

⁴³ Article. 291 § 4 *Ordynacji podatkowej*.

⁴⁴ BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław: UNIMEX, 2009, p. 1045 – 1046.

⁴⁵ Compare. Czudek, D., *Nowa ustawa Ordynacja Podatkowa w Republice Czeskiej z ukierunkowaniem na problematykę udzielania i dostępu do informacji w administracji podatkowej*. In *Prawo finansowe wobec wezwań XXI wieku - Daniny publiczne*. 1. wydání. Warszawa 2010 : CeDeWu Sp. z o.o., 2010.

differences between the legal regulations arising from the specifics in the Public Administration in both countries.

REFERENCES

1. BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław: UNIMEX, 2009.
2. BAXA, J., *Daňový řád – Komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.
3. BRZEZIŃSKI, B., *Prawo podatkowe*, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „DOM ORGANIZATORA”, 2009.
4. CZUDEK, D., Nowa ustawa Ordynacja Podatkowa w Republice Czeskiej z ukierunkowaniem na problematykę udzielania i dostępu do informacji w administracji podatkowej. In *Prawo finansowe wobec wezwań XXI wieku - Daniny publiczne*. 1. vydání. Warszawa 2010 : CeDeWu Sp. z o.o., 2010.
5. CZUDEK, D. a CHALUPECKÁ, K. Změny ve správě daní v České republice. In *Milníky prava v striedoeuropskom priestore 2011*, Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2011. p. 223-230.
6. DUBŠEKOVÁ, L., *Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část*. In *Daně a právo v praxi*, Wolters Kluwer ČR, 8/2010.
7. MASTERNAK, M., Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych. In BRZEZIŃSKI, B., *Prawo podatkowe*, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „DOM ORGANIZATORA”, 2009, p. 331.
8. KAŻMIERCZYK, A., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa: Difin, 2010.
9. MRKÝVKA, P., *Finanční právo a finanční správa*, 2. Díl., Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004.
10. PRESNAROWICZ, S., Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. In ETEL, L., *Prawo podatkowe*, 2. Wydanie, Warszawa: Difin, 2008, p. 267.
11. ŚLIWIŃSKA-GREGORCZYK, M., Kontrola podatkowa. In KAŻMIERCZYK, A., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa: Difin, 2010, p. 276.
12. ŠRETR, V., *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, Praha: Linde, 2011.

CONTACT INFORMATION

damian.czudek@vsb.cz,

damian@czudek.cz

Dr. Mgr. Damian Czudek, Ph.D.

Katedra práva, Ekonomická fakulta

Sokolská třída 33

701 21 Ostrava 1

Česká republika

NÁČRT PRÍČIN (AKO VÝCHODÍSK PRE KREOVANIE OPATRENÍ) V KONTEXTE ELIMINÁCIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV¹

Karolína Červená - Regina Hučková
Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V súčasnosti dane predstavujú najdôležitejší zdroj realizácie plánovaných verejných statkov, ale zároveň evokujú daňovníkov k hľadaniu možností ako sa vyhnúť ich plateniu, resp. aspoň daňovú povinnosť minimalizovať, čo sa v praxi deje v podobe daňových únikov. Aj keď je zmysel pojmu daňový únik vo všeobecnosti známy a z hľadiska celospoločenského vnímaný ako negatívny prvok, napriek tomu si dovoľíme zapolemizovať nad skutočnou podstatou existencie daňových únikov. V našom príspevku sa pokúsime analyzovať možné príčiny vzniku daňových únikov, ako aj načrtnúť východiská riešenia tohto, dnes už možno aj globálneho problému.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

fiskálna politika, daňová politika, zdaňovanie, daňový únik

Abstract in English language

In present times, taxes represent the most important source of a planned public goods realization, but they also evoke taxpayers to seek ways to avoid paying them or to minimize their tax duties at least; in practice it happens in the form of the tax evasion. Although the meaning of the concept of tax evasion is generally known and from the point of view of the whole society it is perceived as a negative element, yet we dare to controvert the real essence of the existence of tax evasion. In our contribution we try to analyze the possible reasons of tax evasion, as well as to outline the primary solutions, of this, perhaps even a global problem of today.

Key words in English language

fiscal policy, tax policy, taxation, tax evasion

ÚVOD

Zabezpečenie realizácie verejných výdavkov (v podobe verejných statkov) predpokladá primárne naplnenie príjmovej časti štátneho, resp. verejného rozpočtu, čo sa v praxi realizuje prostredníctvom daní² a v procese zdaňovania. Tak, ako sa historicky kreoval a modifikoval inštitút zdaňovania, začal sa spolu s ním objavovať, a to čím ďalej tým viac sofistikovaný jav v podobe daňových únikov. Z dostupných

¹ Príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0375/15 s názvom Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva).

² Pozn. dane, vo všetkých svojich podobách, sú dnes už neodmysliteľným a významným zdrojom verejných príjmov každej modernej ekonomiky, v zmysle ich úlohy, ktorú plnia v štruktúre štátnych a verejných rozpočtov; J. M. Buchanan, v istom zmysle, vníma daň ako cenu (používa pojem „daňová cena“) na vyjadrenie obchodných podmienok medzi jednotlivcom a štátnou pokladňou, pričom jednotliviec ako účastník verejnej voľby nemôže túto cenu modifikovať - pozri bližšie BUCHANAN, J. M. *Public Finance in Democratic Process*. The University of North Carolina Press, 1967 a 1987. (Preklad NEVRLÁ, E. Praha : Computer Press, 1998. 324 s.)

štatistických údajov a správ vyplýva, že daňové úniky (zahŕňajúce daňové podvody³ a daňové raje⁴) predstavujú v rámci priestoru Európskej únie hodnotu až cca bilión eur ročne⁵. Počet slovenských spoločností, ktoré majú vlastníka so sídlom v daňovom raji, dosiahol (na konci roka 2014) absolútny počet 4.266⁶ (štatistický prehľad za obdobie 2010 až 2014 uvádzame ako prílohu na konci tohto príspevku), s medziročným nárastom o 9,3 % (v roku 2013 pribudlo 212 subjektov s vlastníkom z daňového raja a v roku 2014 pribudlo 364 subjektov), pričom najväčší záujem bol o destinácie ako Spojené štáty americké, Panama, Luxembursko a Holandsko. Na druhej strane je potrebné taktiež uviesť aj skutočnosť, že majitelia,⁷ z destinácií považovaných za daňový raj, v roku 2014 investovali do základného kapitálu podnikateľských subjektov cca 8,4 mld. eur. V kontexte uvedeného štatistického náčrtu je len samozrejmosťou, že skutočnosť existencie daňových únikov (ich dôsledky ekonomické a celospoločenské, ako aj náklady spojené so zavedením rozličných opatrení smerujúcich k ich eliminácii) vyvolávajú permanentnú celospoločenskú diskusiu na lokálnej ako aj globálnej úrovni.

Zamyslime sa teda nad reálnymi príčinami vzniku daňových únikov. Môžu byť povahy ekonomickej, psychologickkej, politickej, právnej, etickej? Máme za to, že práve

³ *Pozn.* pojem daňové podvody všeobecne chápeme ako výsledok protiprávneho konania subjektov, v zmysle ich vyhnutiu sa daňovej povinnosti, resp. krátenie daňovej povinnosti, ktoré je v rozpore s platnou legislatívou v oblasti zdaňovania.

⁴ *Pozn.* daňové raje chápeme ako určité územia (krajiny), kde v zmysle existujúcej platnej legislatívy v oblasti zdaňovania, poskytujú rôznym subjektom (spoločnostiam ale aj jednotlivcom) určité výhody, za účelom zníženia vlastného daňového zaťaženia, čím vytvárajú globálnu daňovú konkurenciu medzi jednotlivými krajinami; podľa definície OECD územie považované za daňový raj musí spĺňať 4 charakteristické znaky: 1. minimálne, resp. aj žiadne daňové sadzby; 2. nevykonávanie činnosti spoločnosti na území daňového raja (skutoční vlastníci offshore spoločností nie sú zverejnení v registri); 3. nedostatočná výmena informácií (ochrana údajov daňovníkov, tzv. daňové tajomstvo); 4. nedostatok transparentnosti (diskriminačné praktiky, nedôsledný postup uplatňovania právnych noriem, resp. benevolentná právna úprava a podobne); daňové raje sú často špecializované (územie daňového raja ponúka konkrétne výhody pre určitý druh činnosti, ako napr. v štátoch ako Bermudy, Guerseny, ostrov Man sa registrujú najmä spoločnosti, ktoré vykonávajú poisťovacie činnosti ako aj investičné fondy); najväčší objem transakcií do offshore oblastí tvoria presuny tzv. pasívnych príjmov (napr. úroky, licenčné poplatky) a fiktívne (resp. nadhodnotenú) platby za poskytovanie rôznych služieb uvádza *Tax Justice Network* (dostupné z internetu: <http://www.taxjustice.net/topics/finance-sector/tax-havens-financial-crisis/>).

⁵ *Pozn.* spoločnosti s najväčšou kapitálovou silou odvádzajú reálne zo svojho celkového príjmu cca 5% daní, takéto konanie sa považuje za agresívne daňové plánovanie, pričom subjekty, ktorých sa to týka toto konanie označujú za daňovú optimalizáciu (daňovú optimalizáciu vnímame ako prirodzené správanie sa subjektu, v súlade s existujúcim právnym prostredím, s cieľom splnenia daňovej povinnosti, ktorú je možné považovať za ekonomicky prijateľnú a z pohľadu daného subjektu akceptovateľnú).

⁶ *Pozn.* najväčší absolútny prírastok v roku 2014 dosiahol USA (169), Panama (64), Luxembursko (39), Holandsko (30), a po prvý krát v histórii klesol počet firiem s vlastníkom zo Seychel (-15) aj Cypru (-5); z relatívneho pohľadu bol najväčší záujem o Gibraltár (100%), Panamu (68%), Maltu (53%), Lotyšsko (41%); (údaje sú uvedené podľa zdroja: Bisnode štatistiky; dostupné na internete: <http://www.bisnode.sk/tiskove-zpravy/zaujem-o-danove-raje-sa-opat-zvysuje-zaradi-sa-lotyssko-medzi-najatraktivnejšie-destinacie/>); taktiež z čiastkových štatistických údajov vyplýva, že v prvom polroku 2014 sa počet spoločností s vlastníkom v daňovom raji síce zvyšoval, ale v poslednom štvrtroku následne došlo k poklesu celkového počtu spoločností (za možný dôvod tejto skutočnosti považujeme politicko-legislatívne zmeny, ako napr. zavedenie zrážkovej dane pre offshore spoločnosti, rušenie bankového tajomstva, tlak na uvoľňovanie informácií) – k tomu pozri viac SABAYOVÁ, M. Medzinárodná výmena informácií – jeden z kľúčových aspektov eliminácie daňových únikov. In *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. s. 67-79.

⁷ *Pozn.* vlastníka v daňovom raji majú najčastejšie spoločnosti, ktoré podnikajú v oblasti obchodu, technických činností či nehnuteľností.

odhalenie fundamentálnych príčin existencie daňových únikov by malo byť návodom na tvorbu a zavádzanie takých opatrení, ktoré by zabezpečili z dlhodobého hľadiska ich elimináciu, pričom odpoveď na uvedenú otázku vôbec nepovažujeme za samozrejmu a jednoznačnú, a to z toho dôvodu, že pretrvávajúceho javu (daňových únikov) naberá stále na intenzite aj napriek množstvu navrhovaných a realizovaných opatrení (predovšetkým právnej povahy) na ich zamedzenie.

1. VÝCHODISKÁ

V nasledujúcej časti príspevku venujeme priestor vybraným myšlienkam, názorom, odporúčaniam, ako aj históriou potvrdeným faktom, týkajúcich sa oblasti zdaňovania s akcentom na hľadanie východísk pri návrhoch relevantných opatrení, s cieľom dlhodobej eliminácie daňových únikov (vo všetkých ich možných podobách).

Z historickej analýzy vývoja zdaňovania⁸ napríklad vyplýva, že cca až do 20-teho storočia považovali národy západnej kultúry pravidelné priame zdanenie vlastných občanov za nelegálne. Ešte pred vznikom moderného demokratického štátu sa totiž od vlád očakávalo, že budú financované predovšetkým z vlastného majetku, doplňovaného clami, príjmami zo spotrebnej dane a prípadne rôznymi miestnymi poplatkami. V tom čase priamou daňou (ako bola napr. francúzska *taille*, alebo ruská daň z duše) boli zaťažené len najnižšie⁹ (často teda najchudobnejšie) vrstvy obyvateľstva (čo bolo symbolom ich podriadeného spoločenského postavenia); bohatí obyvatelia krajiny boli požiadaní o finančnú čiastku (v podobe priameho zdanenia) len v prípade národného ohrozenia, pričom takáto forma zdanenia sa vnímala ako dobrovoľná pomoc krajine.

Klasik ekonómie D. Ricardo konštatuje, že dane sú časťou produktu pôdy a práce krajiny, ktorá je k dispozícii vláde a napokon sa vždy platia alebo z kapitálu, alebo z dôchodku krajiny...ak spotrebu vlády, zvýšenú o dodatočné dane, kryje buď zvýšená výroba, alebo znížená spotreba národa, dane dopadajú na dôchodok, a národný kapitál zostane nedotknutý, ak sa však výroba nezväčší alebo neproduktívna spotreba národa sa nezníži, dane nevyhnutne dopadnú na kapitál (t. j. oslabia fond určený na produktívnu spotrebu - neexistujú dane, ktoré by nemali tendenciu zmenšovať schopnosť akumulácie kapitálu), z čoho vyplýva, že všetky dane musia dopadnúť buď na kapitál, alebo na dôchodok. Ak dane dopadajú na kapitál musia proporcionálne zmenšiť ten fond, ktorého veľkosťou sa musí vždy riadiť výrobná činnosť krajiny, ak dane dopadnú na dôchodok, musia alebo zmenšiť akumuláciu alebo donútiť daňových poplatníkov (*pozn.* v zmysle slovenskej právnej úpravy daňovníkov), aby usporili množstvo daní tým, že príslušne znížia svoju predchádzajúcu neproduktívnu spotrebu. Veľké zlo zdaňovania nespočíva ani tak vo výbere jeho predmetov (aj keď niektoré dane vyvolávajú účinky v oveľa väčšej miere ako iné), ako v celkovom množstve jeho účinkov. Krajina, ktorej finančná situácia sa stala mimoriadne labilná a to z dôvodu trvalého zvyšovania veľkého štátneho dlhu, a z toho vyplývajúceho obrovského zdanenia, je osobitne silne vystavená ťažkostiam spojeným s týmto spôsobom vyberania daní.¹⁰

⁸ K téme genéza daní a zdaňovania pozri viac napr. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 1. kap. (s. 13-31).

⁹ *Pozn.* myslené z hľadiska ich hierarchického postavenia v spoločnosti.

¹⁰ Cit. z diela RICARDO, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. London : Cambridge University Press, 1970. (Preklad: LENHARDT, J., LENHARDTOVÁ, L. vyd. Bratislava : Pravda, 1980. s. 222, 305 a 306.

J. K. Galbraith vo svojej publikácii¹¹ uvádza, že z hľadiska stabilizácie sú najúčinnnejšie dane, ktorých cieľom je väčšia rovnosť (k rovnosti dôchodkov najviac prispieva podniková a osobná daň) a taktiež konštatuje, že čím je daňový systém progresívnejší a čím viac zaťažia vyššie dane majetnejších, o to väčšie sú vyhliadky na zníženie objemu súkromnej spotreby oproti spoločenskej spotrebe, a taktiež konštatuje, že čím je daňový systém celistvejší a má menej možností poskytujúcich únikové cesty, tým lepšie slúži zásade rovnosti a stabilizácie. V tomto prípade všeobecne uznávaným cieľom osobitných daňových úľav (ako únikových ciest platenia daní) je stimulácia určitých oblastí ekonomickej činnosti. V praxi sa často stimulácia (ak vôbec nejaká existuje) zameriava na nadmerne a nie na nedostatočne rozvinutú oblasť hospodárstva, preto autor za správne pokladá rovnako pristupovať ku každej forme obohatenia, to znamená použiť obvyklú daňovú sadzbu pre každé obohatenie bez ohľadu na to, či plynie zo mzdy, z kapitálu, nájmu, dedičstva, daru, alebo iných zdrojov¹².

J. M. Keynes poukázal na skutočnosť, že zmeny v daňovej politike v synergii s úrokovými sadzbami, ovplyvňujú sklon jednotlivcov ku sporeniu (v prípade ak je fiskálna politika používaná ako zámerný prostriedok spravodlivejšieho¹³ rozdeľovania dôchodkov bude efekt na zvýšenie sklonu ku spotrebe ešte väčší).¹⁴

Zdanenie príjmov podnikov je v moderných fiskálnych sústavách dôležitým nástrojom získavania finančných zdrojov. V tejto súvislosti W. Eucken upozorňuje, že daňová politika nemá podporovať proces koncentrácie (napríklad daňou z obratu) alebo konštrukciou špeciálnej dane pre korporácie¹⁵ a zároveň upozorňuje, že nestabilita, ktorú vyvolala experimentujúca hospodárska politika (v ostatných desaťročiach) v menovej, obchodnej, daňovej, mzdovej oblasti viedla podnikateľov (nie len v Nemecku), k realizácii iba krátkodobých investícií (často max. s očakávanou návratnosťou¹⁶ do troch rokov), čo v konečnom dôsledku viedlo k poklesu investičnej činnosti. Podľa autora by všeobecne zmyslom progresívneho zdaňovania mala byť korekcia dôchodkovej nerovnosti, vo vzťahu k trhovému prostrediu (korigovaním procesu rozdeľovania za dodržania podmienky, aby daňová progresia

¹¹ GALBRAITH, J. K. *Economics and the Public Purpose*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1973. Preklad: ERBEN, J. vyd. Bratislava : Pravda, 1984. s. 423 a nasl.

¹² Pozn. v tejto súvislosti autor dodáva, že zdaňovanie by sa malo vzťahovať aj na krádeže, podvody, sprenevery.

¹³ Pozn. k problematike spravodlivého rozdeľovania dôchodkov vid' rôzne ekonomické pohľady publikované v diele LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2003; k téme daňovej spravodlivosti pozri napr. ROMÁNOVÁ, A. Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania. In *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 171-180.

¹⁴ Cit. z diela KEYNES, J. M. *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London : Macmillan, 1936. Preklad STÁDNIK, M. vyd. Praha : Československá akademie věd, 1963. s. 116.

¹⁵ Pozn. v súčasnosti Európska komisia skúma medzery v korporátnom zdaňovaní, ktoré firmám umožňujú znižovanie daňovej povinnosti (podľa vyjadrenia komisára Joaquína Almbuniu chce Komisia zistiť, či korporácie neporušujú pravidlá o hospodárskej súťaži – vyjadrenie je dostupné na internete, pozri viac na: <http://www.euractiv.sk/danova-politika/clanok/komisia-si-posvieti-na-korporatne-dane-022045#sthash.sOCLhD DH.dpuf>.

¹⁶ Pozn. v procese amortizácie; z pohľadu mikroekonomického (podnikového) sa hodnota daňových odpisov, ktoré zároveň predstavujú odpočítateľnú položku pri vyčíslívaní základu dane, a účtovných odpisov v praxi môže odlišovať; všeobecne známym dôvodom aplikovania účtovných odpisov v podnikovej praxi je skutočnosť, že daňové odpisy nie vždy reálne vyjadrujú hodnotu opotrebovania majetku (napr. prostriedky výpočtovej, telekomunikačnej techniky).

v konečnom dôsledku neznížila sklon k investíciám¹⁷⁾¹⁸⁾. K uvedenému je potrebné dodať, že ani paušálna daň nemusí viesť k výslednému efektu zabezpečenia vyššej všeobecnej efektivity (v prípade ak sa efektívnosť posudzuje z pohľadu celku).

Ak vezmeme do úvahy zložitosť súčasnej komplexnej štruktúry verejných rozpočtov,¹⁹⁾ (existujúci počet jednotlivcov, ktorí vytvárajú národné celky), tak akýkoľvek pokus o dosiahnutie reálnej efektívnosti pri poskytovaní verejných statkov, v každom fiskálnom období, vyzerá byť ako ekonomická (ale aj politická) márnosť,²⁰⁾ pričom z doterajšieho historického vývoja je taktiež známe, že zákonodarné orgány, v ktorých sú preferencie jednotlivých občanov zastúpené najpriamejším spôsobom majú väčšiu kontrolu nad daňovými rozhodnutiami ako nad výdavkovými rozhodnutiami²¹⁾.

V tejto súvislosti sa ako relevantný prístup javí každá reforma, ktorá dokáže zo sústavy vylúčiť tie prvky, ktoré vedú k neefektívnym výsledkom. Otázka teda znie, či je vôbec možné uvedený stav vecí zlepšiť? V zmysle výsledkov vedeckej analýzy verejných financií v demokratickom systéme, nám ponúka J. Buchanan²²⁾ síce jednoduché, ale zatiaľ neuplatnené riešenie, na aspoň čiastočnú elimináciu presadzovania vlastných individuálnych záujmov pri rozhodovaní o daňových záležitostiach a to, že výsledky takýchto rozhodnutí by nadobudli platnosť najskôr o 25 až 50 rokov. Podľa autora totiž práve čas predstavuje faktor, ktorý má vplyv ako na rozhodovanie o verejných záležitostiach, tak aj na výsledky realizovaných opatrení...a preto pre rôzne fiskálne opatrenia je vhodné uplatniť rôzne časové odstupy²³⁾.

Zrejme základnou príčinou nátlaku na demokratickú legislatívu, v zmysle zníženia daní na jednej strane a zvyšovania verejných výdavkov na strane druhej, sú rozdielne skupinové záujmy v rámci ideového politického zoskupenia. Tak ako konštatuje J. Buchanan existujúce fiskálne sústavy poskytujú len málo priestoru k strategickému správaniu sa jednotlivca a to preto, že o daňovej sústave (resp. daňovom systéme) sa rozhoduje nezávisle od konkrétneho pridelenia úžitku v jednotlivých prípadoch, tak ako sa o výdavkoch hlasuje s vedomím, že daňová povinnosť bude medzi jednotlivých

¹⁷⁾ Pozn. akokoľvek je progresia daňová nutná zo sociálneho hľadiska nemala by ohrozovať progresiu investičnú.

¹⁸⁾ Podľa EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe.* Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990. Preklad: KVASNIČKOVÁ, A. vyd. Praha : Liberální institut, 2004. s. 374-375.

¹⁹⁾ Pozn. daňovú sústavu v tomto kontexte považujeme za jeden z nosných prvkov.

²⁰⁾ Pozn. pri štandardných politických diskusiách o daňových reformách, už len samotný fakt, že niekto vidí konkrétny problém týkajúci sa zdaňovania, nás vedie k predpokladu, že má určitú preferenciu, ktorú chce presadiť, čo samozrejme vyvoláva určitú pochybnosť o optimálnom nastavení daňovej sústavy ako takej.

²¹⁾ Pozn. pôvod tohto javu je zrejme v kreovaní samotných demokratických politických inštitúcií, ktoré sa postupne vyvíjali z monarchických inštitúcií (zastupiteľským orgánom bolo priznané právo obmedziť daňové privilégiá kráľov, pričom verejnými výdavkami sa tieto orgány väčšinou nezaoberali, a to predovšetkým z toho dôvodu, že dane boli v tých dobách považované iba za nutné dávky a nie za bežnú súčasť verejného výmenného procesu).

²²⁾ Pozn. americký ekonóm, nositeľ Nobelovej ceny za ekonómiu (udelená v roku 1986), za vedecký prínos v oblasti teórie verejnej voľby, v rámci ktorej sa zaoberá správaním sa voličov, politikov, analyzuje volebný proces a teóriu byrokracie (kde sa okrem iného pokúsil sformulovať odpovede na otázky: čo vlastne znamená individuálne správanie sa v politike? kto volí v mene spoločnosti? čím je ovplyvnené individuálne správanie sa v politickej voľbe? kto realizuje politické rozhodnutia?...ako aj ďalšie súvislosti správania sa jednotlivca v kolektívnej fiskálnej voľbe).

²³⁾ Pozn. samozrejme z dlhodobého hľadiska všetko podlieha zmene a práve preto dočasnosť rozhodnutia (jeho časový interval) môže mať zásadný vplyv na spôsob akým bude jednotlivec hodnotiť a vyberať jednotlivé alternatívy.

členov spoločnosti rozdelená podľa existujúcich pravidiel (spôsobov a foriem zdaňovania), pričom celkový objem ekonomických zdrojov je alokovaný prostredníctvom verejných, resp. kolektívnych rozhodnutí, ktoré sú v konečnom dôsledku súčtom jednotlivých individuálnych hlasov zúčastnených jedincov.²⁴

Podstatnou skutočnosťou, v súvislosti s hľadaním príčin daňových únikov, je aj dosiahnutá úroveň informovanosti (miera vnímania) a miera schopnosti hodnotenia jednotlivca-voliča vo vzťahu k existujúcej daňovej sústave, ako východisko jeho konania (vo vzťahu k existujúcemu zdaňovaniu). V nasledujúcej časti uvádzame k tejto téme stručný náčrt vybraných výsledkov realizovaných výskumov:

K odhadu **daňovej povinnosti** (jej vnímania) **pri dani z príjmu** vyplýva, že občania-voliči nie sú dobre informovaní o vlastnej daňovej povinnosti – správny odhad (+, - 10%) malo 55% respondentov (výsledky pochádzajúce z Enrickovej štúdie²⁵); podľa výsledkov Wagstaffovej štúdie²⁶ sa po zavedení zrážkového spôsobu vyberania daní (preddavkov v roku 1943) daň z príjmov jednotlivcov premenila (v ich očiach) do istej miery na nevedomú daň²⁷, z čoho je možné odvodiť hypotézu, že spôsob zdanenia (forma výberu) ovplyvnila daňové vedomie jednotlivca. Rovnako teda ako v prípade Enrickovej štúdie aj zo štúdie Wagstaffovej vyplynulo, že jednotliví občania podliehajúci zdaneniu príjmov nie sú dobre informovaní o svojich daňových povinnostiach (ich reálnej hodnote). Z ďalšieho obdobného prieskumu (ktorý uskutočnil v roku 1958 G. Schmolders²⁸) vyplynulo, že daňoví poplatníci (*pozn.* v zmysle slovenskej právnej úpravy označovaní pojmom daňovník, resp. daňovníci) nie sú dobre informovaní a v priemere majú tendenciu nadhodnocovať svoju daňovú povinnosť.

V oblasti **nepriamych daní** výsledky Schmoldersovej štúdie²⁹ naznačili, že daňoví poplatníci (teda daňovníci) často nie sú schopní rozlišovať tovary a služby, ktoré podliehajú, resp. nepodliehajú špecifickej spotrebnej dani,³⁰ pričom ale väčšina jednotlivcov si uvedomuje zásadnú skutočnosť, a to že tieto dane predstavujú dôležitú súčasť konečnej ceny statkov tejto dani podliehajúcich; taktiež aj informovanosť respondentov o daňových sadzbách bola na nízkej úrovni.

²⁴ *Pozn.* občan síce v podstate volí politicky, ale výsledky jeho voľby majú dopad ekonomický (prvky fiskálnej sústavy majú znaky ako ekonomické, tak aj politické) - bližšie k tomu pozri BUCHANAN, J. M. *Public Finance in Democratic Process*. The University of North Carolina Press, 1967 a 1987. Preklad NEVRLÁ, E. Praha : Computer Press, 1998. 324 s.

²⁵ *Pozn.* výskumnú úlohu realizoval Norbert L. Enrick v rokoch 1961-1962 (v oblasti Charlottesville-Waynesboro a v roku 1963 aj na celoštátnej úrovni); štúdia bola publikovaná v článkoch *A Plot Study of Income Tax Consciousness*. In: *National Tax Journal*, XVI (June, 1963), p. 169-173 a *A Further Study of Income Tax Consciousness*. In: *National Tax Journal*, XVII (September, 1964), p. 319-321.

²⁶ *Pozn.* autor štúdie J. V. Wagstaff; výsledky boli zhrnuté v článku *Income Tax Consciousness Under Withholding* a publikované v časopise *Southern Economical Journal*, XXXII (July, 1965), p. 73-80.

²⁷ *Pozn.* preddavky na daň majú tendenciu zatemňovať poplatníkovi jeho náklady príležitosti verejných statkov a to z toho dôvodu, že jednotlivec, ktorý už nemá v držbe príjem (ktorý zaplatil ako preddavok na daň) nemôže rovnako vnímať reálne náklady verejných statkov, tak ako keby podstupoval skutočný akt platby (z tohto pohľadu ovplyvňuje zrážka z príjmu jednotlivca obdobným spôsobom ako nepriama daň).

²⁸ *Pozn.* pôsobil ako profesor na Kolínskej univerzite; dlhodobo sa venoval skúmaniu vzťahu jednotlivcov (občanov-daňovníkov) k fiskálnym otázkam (v tomto kontexte navrhoval aj zavedenie nového odboru s názvom fiskálna psychológia).

²⁹ *Pozn.* výsledky prieskumu boli publikované v roku 1960 In SCHMÖLDERS, G. *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*. Hamburg : Rowohlt, 1960, s. 84-86.

³⁰ *Pozn.* toto zistenie bolo podporené aj ďalším obdobným prieskumom, ktorý uskutočnil R. Feber v roku 1954.

J. Buchanan konštatoval, že pri **špecifických spotrebných daniach**, kde je skutočná incidencia pomerne dobre predvídateľná, je individuálna informovanosť jednotlivcov značne obmedzená, a obdobne sa javí informovanosť aj o ďalších zdrojoch daňových príjmov. Daňové opatrenia (zásahy) môžu teda ovplyvniť správanie sa jednotlivca v dvoch smeroch:

1. opatrenie môže na jednotlivca preniesť uvedomenie si nákladov verejných statkov;

2. ako náhle si jednotlivec plne uvedomuje existenciu dane, tak forma dane môže ovplyvniť mieru a smer jeho omylov v odhadoch daňovej povinnosti.

Je taktiež racionálne predpokladať, že spôsoby zdanenia, ktoré znižujú daňové vedomie majú tendenciu modifikovať voľbu jednotlivca v smere väčších verejných výdavkov a taktiež, že z kolektívnej voľby daňových opatrení nie je ešte stále reálne možné vylúčiť elementy paternalizmu³¹. Čo teda z uvedeného vyplýva v súvislosti s realizáciou fiskálnej voľby jednotlivcov? Je síce zrejmé, že úrovňou znalosti, resp. neznalosti jednotlivca vo veci jeho daňových povinností nie je objektívne možné odmerať jeho daňové vedomie (resp. jeho vlastnú informovanosť a úroveň vnímania významu a zmyslu informácií, akú dosahuje v tejto oblasti), ale je taktiež pravdepodobné, že čím informovanejší bude daňovník, nesúci daňové bremeno, tým bude jeho uvedomovanie si daňových inštitútov a vzájomných súvislostí na vyššej úrovni. Pokiaľ si jednotlivec skutočne neuvedomuje význam a súvislosti existencie konkrétnej dane, tak zrejme bude náchylnejší k súhlasu s jej uložením, čo ale neskôr môže viesť k tomu, že sa v budúcnosti nestotožní s jej výberom, resp. s jej výberom v nastavenej výške³² (môžeme predpokladať, že takáto situácia bude viesť k permanentnému hľadaniu možností vyhnúť sa daňovej povinnosti v určenej výške).

K. Murdza považuje neplatenie daní za prejav morálneho nesúhlasu s ich nakladaním (čo je aj najčastejší argument na zdôvodnenie, prečo sa občania vyhýbajú plateniu daní) a taktiež konštatuje, že kritika systému fungovania a konkrétnych problémov spojených s realizáciou daňovej politiky štátu je opodstatnená a legitímna (pokiaľ nie je výhradne zameraná na prezentovanie negatívnych postojov k výberu daní) je nepriamou výzvou a morálnym ospravedlnením pre všetkých potencionálnych neplatičov daní.³³

V reálnom trhovom prostredí je pre rozhodovanie jednotlivca³⁴ príznačné prostredie tvorené kombináciou podmienok istoty a neistoty, z čoho vyplýva, že jednotlivec je schopný predvídať svoje budúce príjmy len do určitej miery a rovnako je v určitých hraniciach aj schopný naplánovať si svoje budúce výdavky (ako hodnotu spotreby).

³¹ Pozn. každý účastník kolektívnej voľby (či už je to volič, politický predstaviteľ, štátny úradník) má svoju vlastnú sadu preferencií, ktoré sa dotýkajú nie len jeho samotného ale aj ostatných členov spoločnosti.

³² Pozn. je pravdepodobné, že do určitej miery je existencia daňových rajov a ich využívanie rôznymi spoločnosťami čiastočne akousi prirodzenou reakciou na zvyšujúce sa daňové zaťaženie v niektorých krajinách.

³³ Cit. podľa MURDZA, K. Daňová kultúra a daňová morálka ako spoločenské determinanty daňovej kriminality. s. 128 a s. 135. In STIERANKA, J. (ed.) *Odhaliť daňové úniky a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. 237 s.

³⁴ Pozn. z pohľadu základnej filozofickej roviny zdanenia napr. nepriame zdanenie špecifického tovaru dáva potencionálnemu daňovníkovi väčšiu možnosť voľby ako zdanenie priame.

Progresia daňových sadzieb má tendenciu vytvárať u daňovníka pocit³⁵ nadmerného daňového zaťaženia (dane vyberané z príjmov podnikov majú významnú tendenciu vytvárať neistotu z pohľadu konečného platcu dane), pričom dane ktoré generujú najvýraznejšie nadmerné daňové bremeno³⁶ sú pravdepodobne tie, ktoré jednotlivcovi-voličovi najviac komplikujú jeho volebné správanie sa. V zásade by teda ideálny spôsob zdanenia mal umožňovať jednotlivcom platiť za verejné statky spôsobom analogickým tomu, ktorý považujú za najvýhodnejší pre financovanie predmetov dlhodobej spotreby.³⁷

Dnešné daňové systémy jednotlivých krajín už musia v rámci spolupráce,³⁸ harmonizácie³⁹ a koordinácie⁴⁰ reagovať aj na rýchly rozvoj a progresiu elektronizácie vo všetkých oblastiach verejného života (napr. e-commerce), čo samozrejme so sebou prináša nové skutočnosti a príležitosti, ktoré v konečnom dôsledku môžu (teda aspoň dočasne) vytvoriť podmienky poskytujúce možnosti vedúce k hľadaniu nových spôsobov vedúcich k daňovým únikom, tak ako aj možnosti medzinárodnej daňovej optimalizácie (v podobe rôznorodosti právnych systémov jednotlivých štátov Európskej únie, judikatúry EÚ, zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, rozdielnej interpretácie právnych noriem orgánmi poverenými správou daní a ich výberom, byrokratickej záťaže) umožňujú posúvať (resp. modifikovať) hranicu daňovej optimalizácie až na agresívnu daňovú optimalizáciu⁴¹.

Permanentne diskutovaným problémom v súčasnosti, v spojitosti s oblasťou zdaňovania, je aj reálna funkčnosť daňového systému (v zmysle jeho ekonomického fungovania⁴²). Prostredie neistoty, resp. nestálosti, neprehľadnosti, netransparentnosti

³⁵ Pozn. tento efekt vyplýva z rozdielu medzi priemernou a hraničnou sadzbou dane; jednotlivec bude mať tendenciu voliť väčšie množstvo verejných statkov v rámci proporcionálneho zdanenia príjmov ako pri progresívnom zdanení, aj keď v oboch prípadoch bude jeho daňová povinnosť rovnaká.

³⁶ Pozn. daň vytvára najvýraznejšie nadmerné bremeno keď spôsobuje stratu čistého blahobytu jednotlivca; strata vzniká v prípade ak financovanie verejných statkov presahuje minimum potrebné na ich zabezpečenie.

³⁷ Pozri viac v diele BUCHANAN, J. M. *Public Finance in Democratic Process*. The University of North Carolina Press, 1967 a 1987. Preklad NEVRLÁ, E. Praha : Computer Press, 1998. s. 44 a nasl.

³⁸ K tomu pozri ČIPKÁR, J. Idea zjednotenej Európy a globalizácia. In *Historické, politicko-právne a filozofické aspekty práva a právnej kultúry*. Košice : Právnická fakulta UPJŠ, 2004, s. 13-33; a taktiež PRIEVOZNIKOVÁ, K., ŠRKOLEC, M. Vybrané otázky medzinárodného zdanenia príjmov a majetku. In *Právo a obchodovanie*. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2008. s. 1089-1097.

³⁹ K tejto téme pozri BELLOVÁ, J. Ekonomický pohľad na otázku harmonizácie daňovej politiky členských štátů EU. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. s. 9-25; ČIPKÁR, J. Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita). In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 67-85; taktiež BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : UPJŠ, 2013. s. 27-47; VOJNÍKOVÁ, I. Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ - zaostréné na rozpočtové otázky. In *Právni ROZPRAVY 2014*. Hradec Králové : MAGNANIMITAS, 2014. s. 246-252.

⁴⁰ K tomu pozri ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha : Leges, 2012, s. 522-533.

⁴¹ Pozn. pojem agresívna daňová optimalizácia (niekedy označovaná aj pojmom agresívne daňové plánovanie) vyjadruje individuálne správanie sa (postoj) subjektu vo vzťahu k plateniu daní, a to v zmysle neplatiť dane, alebo podľa možnosti platiť čo najnižšie dane pri dodržaní platných zákonných podmienok.

⁴² Pozn. v tejto súvislosti pripomíname, že každý daňový systém je v podstate výsledkom vládnucej politickej reprezentácie; k tomu pozri bližšie ČERVENÁ, K. Úloha politického faktora v ekonomickom

v oblasti daňovej (ale samozrejme aj fiskálnej⁴³) politiky, ktoré v globalizujúcom sa prostredí vytvárajú politický aktéri súčasnej doby nás vedie k úvahe, že akékoľvek súčasné existujúce opatrenia na zamedzenie daňových únikov sú menej efektívne ako by bolo korektné nastavenie daňovej sústavy⁴⁴ (v konkrétnej krajine, podľa jej vlastných potrieb), so zreteľom na reálnu ekonomickú situáciu, ako aj so zreteľom na ďalšie spolupracujúce krajiny.

ZÁVER

Vznik moderných demokratických štátov významne zmenil prostredie fiskálneho procesu, kde výkonná moc obvykle uplatňuje väčšiu kontrolu nad rozpočtom, resp. výdavkovou stranou rozpočtu, než nad jeho príjmovou stranou. Vlastná fiskálna politika sa začína realizovať stanovením úrovne štátnych, resp. verejných výdavkov (teda vyplýva z potrieb zabezpečenia verejných statkov), takto určenú sumu je samozrejme potrebné aj získať, čo sa dnes deje predovšetkým prostredníctvom zdanenia. Ako najväčší problém novodobej fiskálnej politiky vidíme jej rozpor so strategickými cieľmi ekonomickej povahy. Význam daní je síce praktický, ale vo vzťahu k tomu čo chce vláda dosiahnuť je skôr symbolický (návrh na zvýšenie daní z fiskálnych dôvodov vyvoláva zároveň diskusiu o otázke nerovnosti). Ako konštatuje J. K. Galbraith použitím zdanenia ako nástroja fiskálnej politiky je vytváraná nerovnosť, čo v praxi znamená, že príjmy vlády (pre ich veľkú závislosť na daniach) rastú viac ako úmerne k súkromnému hospodárskemu rastu.⁴⁵ Daňová politika (ako neoddeliteľná súčasť celkovej hospodárskej politiky) by teda mala byť riešená prioritne z hľadiska úrovne dlhodobej hospodárskej aktivity, dosahovaných príjmov a aktív a účelnosti ich využitia a to v kontexte ich možných dlhodobých efektov.

Zásadnou úlohou pri eliminácii daňových únikov, v krajinách Európskej únie, naďalej zostáva vyriešenie problému reálne dosiahnuteľnej úrovne jednotnosti komplexnej daňovej politiky jednotlivých členských štátov. Ako účinné opatrenie, v boji proti daňovým únikom v medzinárodnom rozsahu, sa môže javiť napríklad aj určenie podmienok a rozsahu spolupráce daňových orgánov, súdov, prokuratúry a polície, tak ako aj vytvorenie a zavedenie relevantných nadnárodných pravidiel z pozície Európskej únie, ktoré sú a budú zamerané na zamedzenie medzinárodných daňových únikov, a ktoré budú zároveň zohľadňovať národné špecifiká⁴⁶ ekonomík jednotlivých členských štátov⁴⁷.

diani (s akcentom na verejné financie). In *Bratislavské právnické fórum 2013*. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. s. 38-45.

⁴³ Pozn. zaujímavou sa napríklad javí aj situácia vo verejných zákazkách realizovaných na Slovensku, kde podľa zdroja *Transparency International Slovensko* bolo v roku 2009 úspešných viacero obchodných spoločností pochádzajúcich práve z daňových rajov (objem verejných zákazok v hodnote 65 mil. eur).

⁴⁴ Pozn. podľa reálnych ekonomických možností daňovníkov s ohľadom na budúci ekonomický vývoj (napr. aj v zmysle klasického ekonomického prístupu a to: že najlepší zo všetkých verejných finančných plánov je málo vydávať a najlepšou zo všetkých daní je najnižšia daň).

⁴⁵ GALBRAITH, J. K. v dielach *Economics and the Public Purpose*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1973. Preklad: ERBEN, J. vyd. Bratislava : Pravda, 1984. s. 230 a nasl; GALBRAITH, J. K. *Economic Development*. London : Oxford University Press, 1965. 109 s.

⁴⁶ Pozn. je potrebné vziať do úvahy skutočnosť, že napriek snahám v oblasti prijímania legislatívnych opatrení, prostredníctvom, ktorých by bolo možné zabrániť daňovým únikom, by sa tieto mohli minúť očakávanému účinku a to hlavne preto, že sú zamerané na riešenie vybraných problémov v určitej oblasti s absentujúcim prvkom prepojenosti na celý systém daňovej sústavy, ako aj prepojenosti na daňový systém všetkých členských krajín EÚ, s čím zároveň súvisí aj zmena prístupu tvorcov právnych

Ďalšiu možnú cestu všeobecnej eliminácie daňových únikov vidíme taktiež aj v zvyšovaní daňového vedomia⁴⁸ populácie, a to v zmysle vnímania verejnoprospešných služieb na jednej strane a na strane druhej v efektívnom využívaní verejných výdavkov, čo ale v kontexte znamená skvalitnenie individuálnej etickej a ekonomickej vyspelosti predstaviteľov politickej (a teda zároveň aj zákonodarnej) moci, v synergii s ekonomicke-etickou vyspelosťou všetkých subjektov,⁴⁹ v rámci celej spoločnosti a to predovšetkým v zmysle ich vlastného zodpovedného prístupu.

V konečnom dôsledku snáď môžeme očakávať, že pojmy ako spravodlivosť⁵⁰ a efektívnosť⁵¹ (v súvislosti so zdaňovaním) nadobudnú aj svoju reálnu praktickú podobu, ak jednotlivci (resp. ich politickí reprezentanti) v otázkach verejnej voľby nebudú uvažovať z pohľadu vlastných (egoistických) a krátkodobých záujmov, ale výhradne z pohľadu potenciálnych budúcich (strategických) celospoločenských výsledkov⁵². Spoliehať sa výhradne na ekonomicke-etický prístup a konanie jednotlivcov je ale (teda aspoň zatiaľ) zjavne nepostačujúce...a práve preto by bolo potrebné, v oblasti verejných financií (a teda aj v oblasti zdaňovania, resp. v politike všeobecne), venovať viac pozornosti reálnemu fungovaniu pravidiel a inštitúcií, v rámci ktorých sú kreované celospoločenské rozhodnutia. Máme za to, že k zdokonaleniu rozhodovania o ekonomických zdrojoch môže dôjsť iba prostredníctvom zdokonalenia inštitúcií a zdokonalenie inštitúcií je možné dosiahnuť iba vtedy, ak je význam týchto inštitúcií pre celú štruktúru demokratického systému jednotlivcami významovo, ako aj funkčne, správne chápaný, hodnotený a predovšetkým akceptovaný.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BELLOVÁ, J. Ekonomický pohľad na otázku harmonizácie daňové politiky členských štátů EU. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. s. 9-25. ISBN 978-80-7097-999-0.

predpisov a to v zmysle korektného rozhodovania so zreteľom na skutočný verejný záujem občanov ako národných, tak aj nadnárodných ekonomických celkov.

⁴⁷ Podľa SZABOVÁ- FEDORKOVÁ, V. Potreba spoločného postupu členov Európskej únie vo vzťahu k daňovým rajom. s. 19. In STIERANKA, J. (ed.) *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. 237 s.

⁴⁸ *Pozn.* z pohľadu tradičného vnímania zdanenia, ako súčasti verejných financií platí, že stará daň (pod pojmom stará daň chápeme daň, resp. dane ktoré boli zavedené v minulom období s cieľom financovania verejných statkov a očakávame, že sa bude naďalej uplatňovať, pričom za novú daň by sme mohli v tomto kontexte považovať aj zvýšenie už existujúcej daňovej sadzby) je dobrá daň (čo ale z pohľadu jednotlivca platí len v prípade, ak kritérium dobrá pre neho znamená minimálne daňové zaťaženie) - ak teda berieme do úvahy túto skutočnosť, tak potom pri každej novej daňovej situácii vznikajú určité náklady príležitosti, ktoré fungujú ako určitá prekážka pozitívneho rozhodovania jednotlivca.

⁴⁹ *Pozn.* pojem subjekt zahŕňa nie len podnikateľské subjekty, ale aj jednotlivcov-občanov.

⁵⁰ K tomu pozri ROMÁNOVÁ, A. Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania. In *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 171-180.

⁵¹ K tomu pozri ČERVENÁ, K., PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Daňová politika verzus ekonomicke efektívnosť v období krízových javov. In *Dny práva 2012, časť X. Verejná finančná činnosť - právni a ekonomicke aspekty*. Brno : Masarykova univerzita, 2013. s. 1967-1976.

⁵² K tomu bližšie pozri ČERVENÁ, K. Úloha politického faktora v ekonomicke diani (s akcentom na verejně financie). In *Bratislavské právnické fórum 2013*. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. s. 38-45.

2. BUCHANAN, J. M. *Public Finance in Democratic Process*. The University of North Carolina Press, 1967 a 1987. Preklad NEVRLÁ, E. Praha : Computer Press, 1998. 324 s. ISBN 80-7726-116-9.
3. BUCHANAN, J. M. Positive Economics, Welfare Economics and Political Economy. *Journal of Law and Economics*, II. 1959, s. 124-138. In ŠÍMA, J. (ed.) *Politika očima ekonoma*. Preklad HAMPL, M. Praha : Liberální institut, 2002. 136 s. ISBN 80-86389-21-9.
4. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8.
5. BUJŇÁKOVÁ, M. Je v Európe potrebná harmonizácia daní? In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : UPJŠ, 2013. s. 27-47. ISBN 978-80-7097-972-3.
6. ČERVENÁ, K. Úloha politického faktora v ekonomickom dianí (s akcentom na verejné financie). In *Bratislavské právnické fórum 2013*. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013. s. 38-45. ISBN 9788071603658.
7. ČERVENÁ, K. Teoretické skoly vzgľady na regulirovanii ekonomiki - prošloje i nastojaščeje. In *Tvorčestvo Kul'tura Nauka, vypusk V. Samara : Samarskij gosudarstvennyj tehničeskij universitet*, 2013. s. 67-76. ISBN 9785796416556.
8. ČERVENÁ, K., PRIEVOZŇIKOVÁ, K. Daňová politika verzus ekonomická efektívnoš' v období krízových javov. In *Dny práva 2012, část X. Veřejná finanční činnost - právní a ekonomické aspekty*. Brno : Masarykova univerzita, 2013. s. 1967-1976. ISBN 9788021063198.
9. ČIPKÁR, J. Daňová harmonizácia a daňová konkurencia (mýty a realita). In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 67-85. ISBN 9788070979990.
10. ČIPKÁR, J. Idea zjednotenej Európy a globalizácia. In *Historické, politicko-právne a filozofické aspekty práva a právnej kultúry*. Košice : Právnická fakulta UPJŠ, 2004, s. 13-33. ISBN 80-7097-570-9.
11. EUCKEN, W. *Grundsätze der Wirtschaftspolitik. Sechste Ausgabe*. Tübingen : J. C. B. Mohr, 1990. Preklad: Kvasničková, A. vyd. Praha : Liberální institut, 2004. 500 s. ISBN 80-86389-32-4.
12. GALBRAITH, J. K. *Economics and the Public Purpose*. Boston : Houghton Mifflin Company, 1973. Preklad: Erben, J. vyd. Bratislava : Pravda, 1984. 445 s.
13. GALBRAITH, J. K. *Economic Development*. London : Oxford University Press, 1965. 109 s.
14. KEYNES, J. M. *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London : Macmillan, 1936. Preklad: STÁDNIK, M. vyd. Praha : Československá akademie věd, 1963. 386 s.
15. KICOVÁ, A. Daňová politika ako regulačný mechanizmus štátu vplývajúci na podnikateľské prostredie. In *Právo – obchod – ekonomika*. Košice : UPJŠ, 2011, s. 437-451. ISBN 9788070979037.
16. LISÝ, J. a kol. *Dejiny ekonomických teórií*. Bratislava : Iura Edition, spol. s. r. o., 2003. 386 s. ISBN 80-89047-60-2.

17. MURDZA, K. *Daňová kultúra a daňová morálka ako spoločenské determinanty daňovej kriminality*. s. 125-137. In STIERANKA, J. (ed.) *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. 237 s.
18. POSPÍŠIL, R. *Veřejná ekonomika součastnost a perspektiva*. Praha : Professional Publishing, 2013. 195 s. ISBN 978-80-7431-112-3.
19. RICARDO, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. London : Cambridge University Press, 1970. Preklad: LENHARDT, J., LENHARDTOVÁ, L. vyd. Bratislava : Pravda, 1980. 496.
20. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ŠRKOLEC, M. Vybrané otázky medzinárodného zdanenia príjmov a majetku. In *Právo a obchodovanie*. Košice : UPJŠ v Košiciach, 2008. s. 1089-1097. ISBN 978-80-7097-702-6.
21. ROMÁNOVÁ, A. Economic aspects of tax administration. In *Dny práva – 2010*. Brno : Masarykova univerzita, 2010, s. 376-390. ISBN 9788021053052.
22. ROMÁNOVÁ, A. Aktuálne predstavy a snahy EÚ v oblasti daňovej normotvorby. In *Právo, obchod, ekonomika II*. Praha : Leges, 2012, s. 522-533. ISBN 9788087576335.
23. ROMÁNOVÁ, A. Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania. In *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 171-180. ISBN 9788070978504.
24. ROTHBARD, M. N. Power and Market. Government and the Economy. The Institute for Humane Studies, 1977. In *Ekonomie státních zásahů*. s. 179– 407. Preklad Šíma, J. Praha : Liberální institut, 2005. 443. ISBN 80-86389-10-3.
25. SABAYOVÁ, M. Medzinárodná výmena informácií – jeden z kľúčových aspektov eliminácie daňových únikov. In *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. s. 67-79. ISBN 978-80-7380-456-5.
26. STIERANKA, J. (ed.) *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Plzeň : Aleš Čeněk, s. r. o., 2013. 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.
27. SUCHOŽA, J. a kol. *Účinnosť vybraných právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v systéme regulácie ekonomiky*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. 208 s. ISBN 9788081520655.
28. VOJNÍKOVÁ, I. Harmonizácia dane z príjmov na úrovni EÚ - zaostrené na rozpočtové otázky. In *Právní ROZPRÁVY 2014*. Hradec Králové : MAGNANIMITAS, 2014. s. 246-252. ISBN 9788087952023.
29. VOJNÍKOVÁ, I. Zábezpeka na daň-ochrana fiskálnych záujmov (za každú cenu?) In *Dny práva 2013, časť IX. Interakce soukromého a finančního práva*. Brno : Masarykova univerzita v Brne, 2013, s. 449-458. ISBN 978-80-210-6816-2.
30. ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. Vybrané problémy v boji s daňovými únikami v slovenskej republike. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 429-442. ISBN 9788070979990.

KONTAKT NA AUTORA

karolina.cervena@upjs.sk

Ing. Karolína Červená, Ph.D.

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

regina.huckova@upjs.sk

JUDr. Regina Hučková, Ph.D.

Právnická fakulta UPJŠ v Košiciach

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

PRÍLOHA

Tab. Počet slovenských spoločností so sídlom v daňovom raji

Krajina	2010	2011	2012	2013	2014	Δ 2013-2014 (%)
Bahamy	5	4	7	15	13	- 13,3
Belize	51	75	96	117	114	- 2,6
Brit. Panenské ostrovy	78	81	78	88	101	14,8
Gibraltár	23	17	7	8	16	100,0
Hongkong	20	25	30	35	36	2,9
Jersey (Brit.)	11	9	16	13	10	- 23,1
Kajmanie ostrovy	2	3	3	6	4	- 33,3
Cyprus	535	600	767	755	750	- 0,7
Lichtenštajnsko	15	18	28	32	36	12,5
Lotyšsko	16	26	44	49	69	40,8
Luxembursko	318	344	392	354	393	11,0
Malta	33	36	45	54	83	53,7
Marshallove ostrovy	0	0	2	2	2	0
Monako	11	16	18	21	24	14,3
Holandské Antily	2	2	4	3	3	0
Holandsko	1050	1052	1110	1124	1154	2,7
Panama	25	38	62	94	158	68,1
Seychelská republika	18	65	180	220	205	- 6,8
Spoj. arab. emiráty	32	37	41	53	67	26,4
USA	601	671	760	859	1028	19,7
CELKOM	2846	3119	3690	3902	4266	9,3

Zdroj: *Bisnode štatistiky*. Dostupné na internete: <http://www.bisnode.sk/tiskove-zpravy/zaujem-o-danove-raje-sa-opat-zvysuje-zaradi-sa-lotyssko-medzi-najatraktivnejsie-destinacie/>

DAŇOVÝ ÚNIK

Šárka Faltová

Masarykova univerzita Brno, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autorka se v článku věnuje tématu „daňový únik“, a to za účelem nastínění problematiky daňového úniku v rámci jeho základní teoretické roviny a uvedení faktorů rozhodných pro vznik daňových úniků. Pozornost se zaměřuje na rozlišení konceptů tax avoidance a tax evasion. Obsahem článku je také rozlišení následujících institutů – dissimulovaný (resp. zastřený) právní úkon, obcházení zákona a zneužití práva, přičemž tyto instituty jsou mezi sebou také porovnávány a uváděny ve světle judikatury českých soudů. Zvolení takového tématu přitom vychází z faktu, že příspěvek byl zpracován v rámci specifického vysokoškolského výzkumu nesoucí název Determinace daňového práva - vnější systémová soudržnost.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, daňová optimalizace, zneužití práva

Abstract in English language

Author of the article devoted to the topic "tax evasion", in order to outline the problems of tax evasion as part of its basic theoretical level and putting out the decisive factors for the tax evasion. Attention focuses on the differences between tax avoidance and tax evasion. This article is also focused on these legal institutes - dissimulation legal act, evading the law and legal abuse. These terms are also compared between themselves and presented in the light of the czech case law. The article has been written, because it is a part of the specific university research named Determination of tax law - external system consistency.

Key words in English language

tax avoidance, tax evasion, legal abuse

ÚVOD

Tématem předkládaného článku je „daňový únik“. Tato problematika se týká především oblasti daňového práva, které se stále více v rámci fiskální části finančního práva emancipuje jako samostatné nezávislé odvětví (z tohoto pojetí vychází např. angloamerická odborná literatura, jež běžně užívá pojmu „tax law“).¹ Kromě finančního, resp. daňového práva se však tematika daňových úniků dotýká rovněž trestního práva či práva ústavního (v souvislosti s ratifikovanými smlouvami o zamezení dvojího zdanění). Zvolení takového tématu přitom vychází z faktu, že příspěvek byl zpracován v rámci specifického vysokoškolského výzkumu nesoucí název Determinace daňového práva - vnější systémová soudržnost.

¹ RADVAN, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? In *Dny práva - 2008 - Days of Law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. od s. 295-304, 10 s. ISBN 978-80-210-4733-4.

Účelem tohoto článku bude především představit daňový únik v jeho základní teoretické rovině, uvést faktory ovlivňující jeho vznik, přičemž daná problematika bude rovněž nastíněna ve světle rozhodovací praxe českých soudů.

1. OBECNĚ K DAŇOVÉMU ÚNIKU

Byť se s pojmem daňový únik lze setkat často jak v akademickém prostředí, tak i mezi laickou veřejností, jeho všeobecnou a platnou definici bychom hledali jen stěží. Autoři v odborné literatuře daňový únik vykládají odlišně, to, co však mají společné, je prvek protiprávnosti daňového úniku. Např. dle Aleše se daňovým únikem rozumí zkrátka neplnění daňové povinnosti, a to záměrně.² Lénártová zase za daňový únik považuje, citují: „*výsledky takového cílevědomého ekonomického chování daňových subjektů (poplatníků i plátců), které vedou ke snížení, resp. anulování jejich daňové povinnosti vůči státu nebo k jakémukoliv jinému ekonomickému prospěchu, který vyplývá z daní, a to na legálním nebo nelegálním základě*“.³

Jako mantinel v českém právním řádu slouží zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále jen trestní zákoník), který ve svém § 240 hovoří o zkrácení daně, poplatku a podobných platbách a v § 241 o neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobných povinných plateb, a definuje je tak jako trestné činy hospodářské.⁴ Podle § 241 se takového trestného činu dopustí ten, kdo daň, clo a další povinné platby taxativně jmenované ve větším rozsahu zkrátí, případně pokud dojde k vylákání výhody na některé ze zákonem vyjmenovaných plateb. Pojem „větší rozsah“ je přitom trestním zákoníkem vnímán jako větší škoda přesahující částku nejméně 50 000 Kč.⁵ Trestní zákoník však postihuje pouze malou část případů (tedy úmyslného neodvedení či zkrácení daně a dalších povinných plateb), které lze označit souslovím daňový únik. Lze totiž rozlišovat jak mezi nelegálním, tak legálním daňovým únikem, či vhodněji – daňovou minimalizací. Anglické literatuře se užívá⁶ dle mého přiléhavě označení tax avoidance a tax evasion. Tyto pojmy odlišuje právě jejich legálnost a nelegálnost. Podle Macháčka⁷ však žádný daňový předpis subjektu daně neposkytuje návod k tomu, jak zodpovědět otázku, kde leží hranice toho, co je ještě možné bez hrozby sankce provést za účelem snížení daňové povinnosti a co už ne.

1.1. Tax avoidance

Za tax avoidance se považuje legální daňová optimalizace, kdy daný subjekt ať už díky využití nedostatků v zákoně anebo v návaznosti na přímý úmysl zákonodárce využije všech dostupných zákonných ustanovení, která jej dovednou k minimalizaci daně. Pojmem tax avoidance se tedy rozumí vyhýbání se daňové povinnosti, ovšem za použití všech zákonných možností – jedná se o např. o uplatnění zákonných výjimek, osvobození, daňových úlev, slev, odpisů, společného zdanění manželů, výdajů paušálem či procentem z příjmů a rezerv, jež přímo a s úmyslem vnesl do normativního

² ALEŠ, J. *Daňový únik*. In Právo a podnikání. ISSN 1211-1120, roč. 7, 2000, č. 6, s. 22.

³ LÉNÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. In Ekonomické rozhľady. ISSN 0323-262X, roč. 29, 2000, č. 3, s. 241.

⁴ Viz Hlava IV. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění.

⁵ Viz § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění.

⁶ Příkladmo viz CULLLIS, J. *Public Finance and Public Choice*. OUP Oxford : Third edition, 2009, s. 191, 192. ISBN 978-0199234783.

⁷ MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace*. Praha : Linde, 2002. s. 47. ISBN 80-86131-33-5.

předpisu zákonodárce. O takovém procesu se pak běžně hovoří jako o daňové optimalizaci. Nadto lze pod legální daňovou minimalizaci zahrnout využití mezer v zákonech či souvisejících předpisech, jejichž výskyt není zpravidla nijak skromný. Za reprezentativní příklady lze uvést rozdělení obchodní společnosti na několik menších jednotek, kdy je možné se v případě progresivně koncipované sazby daně vyhnout sazbě nejvyšší. Obdobným způsobem, jak dosáhnout legální daňové výhody, je tzv. schwarzsystém, kdy se jedná o přijetí pracovníků na základě jejich živnostenského oprávnění, namísto přijetí zaměstnanců do pracovního poměru. Hlubší rozbor problematiky schwarzsystému přitom nechám na úvaze jiných.

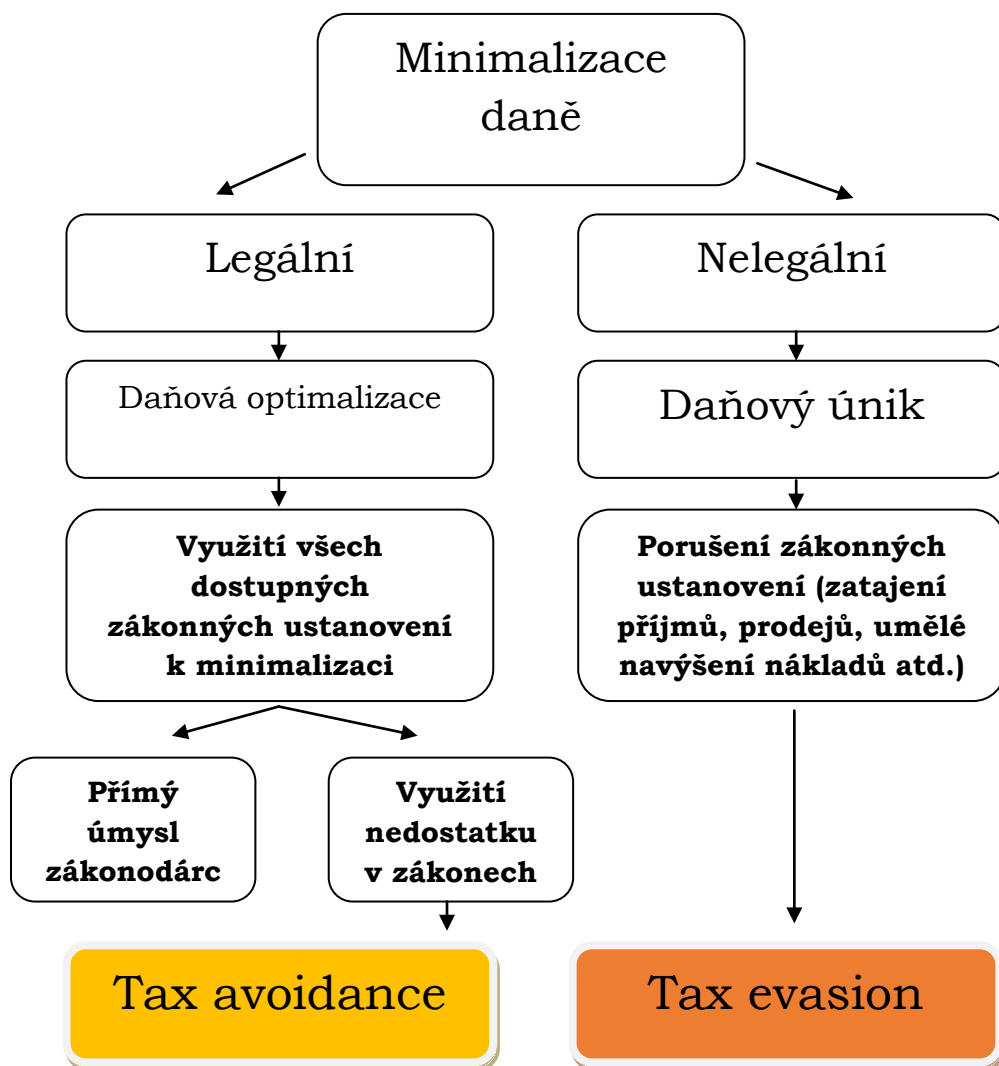
1.2. Tax evasion

Oproti tomu tax evasion leží již na pomyslné druhé straně mince, neboť se jím rozumí daňový únik a podvod, a za tyto aktivity může být daný subjekt postižen. To, jak bude poplatník sankcionován, závisí na rozsahu zkrácení, příp. neodvedení daně a také na tom, zda byl poplatníkovi prokázán úmysl. Zjistí-li tedy správce daně během př. daňové kontroly takové okolnosti, které prokazují nelegální obcházení daně, dojde obvykle k vyměření penále anebo pokuty.

Je přitom důležité uvést, že k daňovému úniku nemusí dojít záměrně, nýbrž na základě obyčejné neznalosti, nedbalosti či neinformovanosti. Není se čemu divit – neustále se měnící daňové zákony a různá výkladová stanoviska, jež leckdy zaujmou finanční úřady oproti kontrolujícím úředníkům, přece velmi přispívají k narušení právní jistoty a nakonec k neúmyslnému pochybení samotného poplatníka. Figuruje zde rovněž také další téma, a sice tzv. racionální neznalost. Jde o takové jednání poplatníka, kdy si uvědomuje spletnost daňových předpisů, a s tím související daňové povinnosti, avšak namísto aby investoval vlastní síly či finanční prostředky na konzultaci s daňovým poradcem, tak v souladu se svým racionem usoudí, že je pro něj dokonce hospodárnější či efektivnější držet se „neznalosti“ (právě při porovnání možných rizik s náklady na získání potřebných informací).

Pro názornost rozlišení pojmů tax avoidance a tax evasion uvádím na následující straně schéma č. 1.

Schéma č. 1 Daňový únik versus daňová optimalizace⁸



2. FAKTORY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Za důležitý moment teoretického rozboru považují různé aspekty, které se podílejí na vzniku daňových úniků. Lénártová⁹ přitom užívá označení “faktory“, přičemž rozlišuje mezi následujícími šesti:

- A) Ekonomické
- B) Legislativní
- C) Společensko – politické

⁸ Ministerstvo financí, odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Smilovice : Ministerstvo financí ČR, 2013. Powerpoint prezentace.

⁹ LÉNÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. In Ekonomické rozhľady. ISSN 0323-262X, roč. 29, 2000, č. 3, s. 243.

- D) Daňově – technické
- E) Psychologické
- F) Etické a sociální

Ad A)

Vypěstlost ekonomiky daného státu a také hospodářská situace významně ovlivňuje chování daňových subjektů ve vztahu k placení daní. Nastane-li např. období hospodářské recese či krize vůbec, daňová povinnost stále více zatěžuje povinné subjekty, což podněcuje jejich snažení se tomuto břemenu vyhnout.

Ad B)

Z důvodu naplnění právní jistoty je potřeba mít oblast daní upravenou ucelenými, jednoznačnými a přehlednými právními předpisy. Pokud tomu tak není a zákony nejsou systematicky propojeny či si dokonce protirečí, orientace v předpisech je pak pro daňový subjekt velmi náročná, mnohdy zvládnutelná pouze za pomoci daňového poradce, jehož služby jsou zpoplatněny, vytváří takové prostředí opět prostor pro daňové únik.

Ad C)

Lze jistě souhlasit s tím, že koncepce daní a daňový systém souvisí s politickou situací a v jistém smyslu ji také odráží a reflektuje. Vždyť politická vůle a rozhodnutí mají na podobu daňových předpisů zásadní vliv. Z tohoto důvodu lze daňové úniky pojmout také jako nevoli či projevený nesouhlas poplatníků či plátců daně s prosazovanou daňovou politikou státu. Navíc, podle různých průzkumů veřejného mínění napříč Evropou je veřejnost spíše benevolentnější k posuzování daňových podvodů, neboť je mnohdy považují pouze za přestupek anebo je hodnotí nižší závažností než např. jiné trestné činy.¹⁰

Ad D)

Specifickým institutem v daňovém právu je autoaplikace, je totiž povinností poplatníka či plátce daně si daň vypočítat, stanovit základ daně, uplatnit korekční prvky atp., a podat daňové přiznání. I to s sebou nese riziko daňových úniků, ať už úmyslných, anebo nedbalostních.

Ad E)

Daňová zátěž a její míra se odráží v tzv. daňovém podráždění daňového subjektu. To je však velmi subjektivní. Obecně se má za to, že zvýší-li se daňová zátěž, snižuje se vůle daňových subjektů daně platit, a tím se i snižuje celková suma vybraná z daní. To ostatně vyplývá z dobře známé Lafferovy křivky, která nadto osvětluje důchodový a substituční efekt.

Ad F)

Prostředí, v němž se politika a ekonomika stále mění, výrazná aktivita na pomezí šedé a také černé ekonomiky a nepotrestaná porušení daňověprávních předpisů, nepřispívá k etickému vystupování na poli daňového práva a způsobuje naprostý opak.

Jak je patrné, existují mnohé důvody, za nichž vznikají daňové úniky a podvody, nelze nalézt jediného společného jmenovatele, neboť se jedná o komplexní spolupůsobení celého kontextu, v němž daňový subjekt vystupuje. Proto je žádoucí se v rámci tvorby daňových předpisů či jejich novelizace a revize zaměřit na uvedené faktory, jež vedou k nežádoucím daňovým únikům.

¹⁰ LÉNÁRTOVÁ, op. cit. s. 244.

3. DISSIMULOVANÝ PRÁVNÍ ÚKON, OBCHÁZENÍ ZÁKONA A ZNEUŽITÍ PRÁVA

Jak již bylo řečeno, daňové subjekty nesou daňovou povinnost, kterou si však mohou minimalizovat, ať už legálně nebo nelegálně. V judikatuře se s tím pak pojí instituty dissimulovaný (resp. zastřený) právní úkon, obcházení zákona a zneužití práva.

3.1. Dissimulovaný (zastřený) právní úkon

V současnosti je v berním právu institut zastřeného právního úkonu regulován zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, a sice v jeho § 8 odst. 3. Podle něj musí správce daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání či jiných rozhodných skutečností ve spojení se správou daně. Tedy, správce daně může odmítnout jednání dissimulované, kdy je formálním právním stavem zastírán stav skutečný – jedná se tak o vyjádření zásady materiální pravdy.

Také v předchozí právní úpravě představované zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byla dissimulace právních úkonů upravena.¹¹ Právě k tomuto se vyjadřoval Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) ve svém usnesení ze dne 3. 4. 2007, kde judikoval, citují: „*O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující*“.¹² Zde považuji za významné zejména to, že před správcem daně leží nelehký úkol – nejen že musí prokázat skutkový stav, ale navíc musí prokázat právě úmysl daňového subjektu, že učinil jiný právní úkon, než tvrdil správci daně.¹³ Přitom dříve, v roce 2006 NSS judikoval, že pro správce daně je irelevantní vůle daňového subjektu dissimulovat právní úkon, navíc ji ani nezkontroluje, neboť není podstatné to, co daňové subjekty předstírali, nýbrž právě to, že „*správce daně... řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně skutečný obsah vzniklého právního vztahu určil*“.¹⁴

Judikatura NSS se však nezaměřuje pouze na zastřené právní úkony ze strany daňového subjektu, věnuje se totiž také dissimulaci správcem daně, a to např. ve svém rozsudku ze dne 1. června roku 2010. V této souvislosti NSS judikoval, že zásada materiální pravdy se vztahuje rovněž na úkony správcem daně, neboť v daném rozsudku soud označil jako dissimulaci úkon, kdy správce daně přerušil lhůtu pro vymezení daně s tím, aby účelově přerušil běh této prekluzivní lhůty.¹⁵ Domnívám se, že tento judikát může přispět posílení odpovědnosti správcem daně a do jisté míry také k „vyvážení“ nerovného postavení mezi správcem daně a daňových subjektů před soudem.

3.2. Obcházení zákona

Institut obcházení zákona prošel v rámci judikatury českých soudů spletitým vývojem, jenž provázal nejednotný výklad sporných otázek. Zprvu považoval soud

¹¹ Viz § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon byl od 1. ledna roku 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.

¹² Jedná se o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, č.j. 1 AfS 73/2004-89.

¹³ ROZEHNAL, T. *Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně*. In Daňový expert, 2012, č. 1, str. 21.

¹⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2006, č.j. 7 AfS 142/2005-67.

¹⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č.j. 2 AfS 35/2009-124.

obcházení zákona jako nadřazený pojem či poté jako pojem téměř shodný s institutem zastřený právní úkon, jak např. judikoval ostravský krajský soud v roce 2007.¹⁶

Dále však soudní praxe tyto pojmy začala odlišovat, načež je Nejvyšší správní soud důsledně vymezil,¹⁷ neboť judikoval, že nelze aplikovat úpravu zastřených právních úkonů dle ustanovení § 2 odstavce 7 zákona o správě daní a poplatků na obcházení zákona. Navíc bych zde ráda podotkla, že institutu obcházení zákona se věnuje soukromé právo, resp. občanský zákoník, neboť již ve svém předmětu a mezi základními zásadami uvádí, že při výkladu zákonných ustanovení se nikdo nesmí dovolávat slov právního předpisu proti jeho smyslu.¹⁸ Z tohoto lze pak usuzovat, že obcházení zákona není možné aplikovat na problematiku berního práva.¹⁹ Na druhou stranu takové omezení aplikace nepředstavuje aplikační mezeru, nýbrž nastupuje princip zneužití práva, o kterém je pojednáno v následující podkapitole. Tento názor vychází z argumentů autorů Lichnovského²⁰ a Rozehnal,²¹ kteří mají za to že:

- 1) Daňověprávní předpisy ve své obecné rovině nevyjadřují kogentně formulovaná pravidla chování, popř. zcela zřejmé vyjádření jejich účelu. Účel je však zapotřebí stanovit, aby mohlo v úvahu připadat obcházení zákona.
- 2) Obsahují-li daňové předpisy pravidla a účel a dojde-li jejich porušení, neplatnost takového právního úkonu s tímto není spojena.
- 3) Narozdíl od občanského zákoníku není v daňových zákonech obsažen zákaz obcházení zákona.
- 4) V daňových zákonech se ve většině případů pojí s konkrétním právním úkonem konkrétní právní účinky. Proto se stává, že byť poplatník nebo plátce daně dospívá ke stejným výsledkům za užitím odlišných právních úkonů, daňový účinek je tím pádem jiný.
- 5) Analogie užití institutu obcházení zákona formulovaném v soukromém právu není vhodná pro aplikaci v berním právu, neboť ve veřejnoprávním odvětví je analogie v neprospěch poplatníka nepřipustná.²²

Z naznačeného vyplývá, že institut obcházení zákona je s principem zneužití práva snadno zaměnitelný. Takové tvrzení jistě podporuje i fakt, že se judikatura jak českých, tak evropských soudů věnuje obsáhleji zneužití (daňového) práva, navíc správce daně po tomto principu „sahá“ v daňovém řízení spíše a častěji.

3.3. Zneužití práva

Princip zneužití práva spočívá ve snaze zabránit daňovému subjektu takovému výkonu práva, kterým by byl zneužíván omyl zákonodárce či mezery a oblasti neupravené legislativou. Zneužití práva, latinsky *abusus iuris*, je institutem dlouho používaným v rámci soukromého práva, ve veřejném právu, resp. berním, tomu tak

¹⁶ Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2007, sp. zn. 22 Ca 10/1997.

¹⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73-2004-89.

¹⁸ Viz § 2 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění

¹⁹ PLEVOVÁ, M. *Zneužití práva v daňovém právu*. Diplomová práce. Praha : Karlova univerzita, 2013, s. 35.

²⁰ LICHNOVSKÝ, O. *Obcházení zákona ve věcech daňových*. Dostupné z www.ipravnik.cz (cit. 17. 3. 2015).

²¹ ROZEHNAL, T. *Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně*. Daňový expert, 1/2012, str. 21.

²² ROZEHNAL, 2012, op. cit. str. 21.

není, což reflektuje prozatím nevýslovně zakotvená veřejnoprávní úprava tohto institutu. Pro úplnost uvedu obecně platnou definici zneužití práva formulovanou Knappem²³: „Zneužitím práva (*abusus iuris*) je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Výkon takového práva je k právem neodůvodněné újmě někoho jiného nebo k újmě společnosti. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem. Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná je za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužíváno, zakazuje, je takovéto chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva, ale protiprávním jednáním.“ S touto definicí se lze setkat i v nálezu Ústavního soudu ze dne 31. října roku 2007.²⁴

Teorie a praxe českých soudů přitom při aplikaci principu zneužití práva vychází z rozhodovací praxe evropských soudů, především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Z tohoto důvodu se také provádí tzv. dvoustupňový test při možném zneužití práva, které dovedil právě SDEU a převzal český Nejvyšší správní soud.²⁵ Jedná se o testování:

1. *Objektivní podmínky*

Na základě této podmínky dochází k objektivní analýze zákazu zneužití práva, což znamená, že zneužití práva musí být v rovnovážném stavu s ochranou legitimního očekávání a rovněž se zásadami právní jistoty. Jinými slovy, daňový subjekt má podle NSS právo (dopředu) vědět, jaká bude jeho daňová situace. Z tohoto přímo plyne další právo daňového subjektu, a sice právo spolehnout se na smysl slov daňověprávních předpisů.

2. *Subjektivní podmínky*

Tato podmínka je testem motivu transakce – tedy, cílem jednání daňového subjektu musí být získání daňového zvýhodnění s tím, že takový cíl sytí pouze jediný anebo jednoznačný účel jednání.²⁶

Je namístě provést porovnání třech institutů v rámci této kapitoly. Při srovnání zneužití práva se zastřeným právním úkonem si princip zneužití práva stojí tak, že není nutné zkoumat teorie zabývající se vůlí jako u dissimulovaných právních úkolů, neboť daňový subjekt přímo zneužije litery zákona za současného dodržení všech na něho kladených formálních požadavků. V případě zneužití práva se tedy daňový subjekt dopouští jazykového výkladu zákona, a to bez ohledu na skutečný smysl a účel právní normy. Při porovnávání institutů zneužití práva a obcházení práva již nalezneme společného jmenovatele, kterým je jednak shoda vůle a jejího projevu (oproti zastřenému právnímu úkonu), a jednak chování, které není v rozporu s právem a navíc je zdánlivým jednáním po právu. Co se pak týká toho, kdy užít princip zneužití práva a kdy obcházení zákona, tak v případě splněných právních podmínek by zneužití práva mělo mít aplikační přednost, jak plyne z přechozí podkapitoly.

²³ KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995, s. 185. ISBN 80-7179-028-1

²⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

²⁵ Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005.

²⁶ PLEVOVÁ, M. *Zneužití práva v daňovém právu*. Diplomová práce. Praha : Karlova univerzita, 2013, s. 38.

ZÁVĚR

Je přirozené, že chování daňových subjektů směřuje spíše k minimalizaci daňového zatížení než k opaku. Dojít ke snížení daňové povinnosti lze mnoha způsoby, poplatník nebo plátcé daně se přitom může pohybovat jak na straně práva, tak na straně opačné – nezákonné. V angloamerické literatuře se s daňovou minimalizací pojí pojmy tax avoidance a tak evasion, které vcelku dobře charakterizují právě legálnost či nelegálnost snižování daňové zátěže. Některé zákony výslovně umožňují daňovému subjektu zvolit takové prostředky, jimiž mohou výši povinné platby plynoucí do veřejného rozpočtu minimalizovat. Takové záměrné chování se však nesmí odchýlit od zákona. V případě vyhýbání se daňové povinnosti pak soudy zkoumají otázku, zda se jedná o obcházení zákona, dissimulovaný právní úkon či dokonce o zneužití práva. Je přitom vhodné uvést, že není možné, aby zákon pamatoval na všechny situace, nejinak je tomu v případě daňověprávních předpisů. Správce daně se přitom může spoléhat pouze na obecná zákonná ustanovení anebo na princip zneužití práva. Z tohoto důvodu se pak poplatník anebo plátcé daně nemůže dovolávat striktního jazykového anebo gramatického výkladu zákona, aniž by zohledňoval jeho skutečný smysl. Tímto směrem pak formulují judikaturu evropské a české soudy.

POUŽITÉ PRAMENY

1. ALEŠ, J. *Daňový únik*. In Právo a podnikání. ISSN 1211-1120, roč. 7, 2000, č. 6, s. 22.
2. CULLLIS, J. *Public Finance and Public Choice*. OUP Oxford : Third edition, 2009, s. 191, 192. ISBN 978-0199234783
3. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995, str. 185. ISBN 80-7179-028-1
4. LÉNÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. In Ekonomické rozhľady. ISSN 0323-262X, roč. 29, 2000, č. 3, s. 243.
5. MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace*. Praha : Linde, 2002. s. 302. ISBN 80-86131-33-5.
6. Ministerstvo financí, odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Smilovice : Ministerstvo financí ČR, 2013. Powerpoint prezentace.
7. RADVAN, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? In *Dny práva - 2008 - Days of Law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. od s. 295-304, 10 s. ISBN 978-80-210-4733-4.
8. Ministerstvo financí, odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Smilovice : Ministerstvo financí ČR, 2013. Powerpoint prezentace.
9. PLEVOVÁ, M. *Zneužití práva v daňovém právu*. Diplomová práce. Praha : Karlova univerzita, 2013, s. 92.

KONTAKT NA AUTORA

faltovasar@gmail.com

Šárka Faltová

Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta

Veveří 158/70

611 80 Brno

Česká republika

KONSTRUKCJA VAT A UCIECZKA OD PODATKU – WYBRANE PROBLEMY

Teresa Famulska

University of Economics in Katowice

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Artykuł dotyczy wybranych problemów ucieczki od podatku na przykładzie VAT. Celem opracowania jest identyfikacja tych elementów w konstrukcji VAT, które sprzyjają ucieczce od podatku. Zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizy regulacji prawnych.

Kľúčové slové v pôvodnom jazyku

uchylanie się od podatku, oszustwa podatkowe, VAT

Abstract in English language

The article concerns selected problem of tax evasion in the case of VAT. The aim of the study is to identify the elements of construction of VAT which enables tax evasion. Methods of literature study and analysis of legal acts were employed.

Keywords in English language

tax evasion, tax frauds, VAT

WPROWADZENIE

W Unii Europejskiej w ostatnich latach ucieczka od podatku w zakresie VAT rozwinęła się na niebywałą skalę. Obok prostych form uchylania się od VAT, stosowanych przez pojedynczych podatników, mają miejsce „wyszukane” oszustwa zorganizowanej przestępczości. Możliwości uchylania się od VAT generuje sam mechanizm jego funkcjonowania. Za cel niniejszych rozważań przyjęto zatem identyfikację tych elementów konstrukcji VAT, które sprzyjają ucieczce od podatku. Podjęto także problemy zapobiegania określonym formom oszustw podatkowych w zakresie VAT. Skonkretyzowane analizy poprzedzono teoretyczną refleksją na temat przyczyn ucieczki od podatku oraz możliwości jej ograniczania. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizy regulacji prawnych (w aspekcie oceny praktycznych skutków ich interpretacji i stosowania z punktu widzenia ucieczki od podatku).

1. UCIECZKA OD PODATKU JAKO REAKCJA NA OBCIĄŻENIA PODATKOWE

1.1. Pojęcie i przyczyny ucieczki od podatku

Z nakładanymi obciążeniami podatkowymi władza publiczna wiąże określone oczekiwania. To, czy i w jakim zakresie podatki zrealizują zakładane fiskalne i pozafiskalne funkcje zależy od wielu czynników. Wśród nich za jeden z podstawowych należy uznać reakcję podatników na dotyczące ich ciężary fiskalne. Podatnik wobec podatku może wykazać się biernością (tzw. dostosowanie się do podatku) bądź aktywnością, czyli podejmować różne działania służące zmniejszeniu obciążeń

podatkowych (planowanie, strategia, optymalizacja, inżynieria, montaż itp.). Skrajnie „aktywną” reakcją będzie ucieczka od podatku, czyli dążenie do nie ponoszenia ciężaru podatkowego.

Ucieczka od podatku może przybierać różne formy. W zależności od przyjętego kryterium klasyfikacyjnego wyodrębnia się określone jej rodzaje.²⁷ I tak, biorąc pod uwagę kryterium wielkości ciężaru podatkowego wyróżnia się ucieczkę całkowitą oraz częściową.

Z kolei zgodnie z kryterium definitywności wyodrębnia się ucieczkę definitywną i czasową. Definitywna ucieczka od podatku ma miejsce wówczas, gdy podmiot opodatkowany nie ponosi całości lub części nałożonego podatku, natomiast czasowa oznacza przesunięcie w czasie momentu wywiązania się ze zobowiązania podatkowego. W przypadku opóźnienia zapłaty należnego podatku występuje realna korzyść wynikająca ze spadku wartości pieniądza w czasie. Ucieczka czasowa może mieć również istotne walory z punktu widzenia płynności finansowej podmiotu obciążonego podatkiem. Przyjmując kryterium terytorialności wyróżnia się ucieczkę wewnętrzną oraz zewnętrzną. Ucieczka wewnętrzna oznacza „poruszanie się” podatnika w ramach systemu podatkowego jednego państwa (landu, stanu itp.), natomiast zewnętrzna jest „wyjściem” poza jego granice. Omijanie płacenia podatków może dokonywać się bądź bez naruszenia prawa – jest to unikanie podatków, bądź z naruszeniem prawa, czyli ma wtedy miejsce tzw. uchylanie się od podatków (oszustwa podatkowe). Wskazane rozróżnienie ucieczki od podatku dokonywane jest zgodnie z kryterium prawnym.

Obok określenia rodzajów ucieczki od podatku za ważne należy uznać identyfikowanie jej przyczyn. Jako główne wymienia się przyczyny ekonomiczne, techniczne, polityczne i moralne²⁸. Przyczyny ekonomiczne wiążą się ze zdolnością podatkową obciążonego podmiotu, słaba kondycja finansowa sprzyja nadużyciom, aczkolwiek nie jest to regułą. Podatnik rozważa korzyści ekonomiczne (finansowe), jakie osiągnie podejmując ucieczkę od podatku, im są one wyższe, tym silniejszy bodziec do ucieczki. Skomplikowane regulacje podatkowe, w tym zmierzające do szerszego uwzględnienia indywidualnej sytuacji podatnika, z rozbudowanymi „szczególnymi” rozwiązaniami, to techniczna przyczyna ucieczki od podatku. Skomplikowane konstrukcje, z jednej strony, stanowią wyzwanie dla aparatu skarbowego, z drugiej - podatnikom łatwiej doszukać się w nich luk i niezgodności sprzyjających ucieczce. Należy jednak odnotować, że ucieczka od podatku może być niezamierzona, a wynikać jedynie z nieumiejętności zastosowania przez podatnika nieczytelnego rozwiązania podatkowego.

Przyczyny polityczne to brak poparcia podatnika dla urzędującej władzy publicznej. Nie identyfikując się z władzą i jej polityką fiskalną, ucieczkę przed podatkiem traktuje jako swoistą, często jedyną formę protestu. Z przyczynami politycznymi ściśle wiążą się przyczyny moralne, które rozumieć można jako brak akceptacji dla kategorii podatku w systemie wartości podatnika.²⁹

²⁷ FAMULSKA, T. *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*. Katowice: Akademia Ekonomiczna, 1998, s. 24-27.

²⁸ GAUDEMET, P. M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2000. s. 576.

²⁹ Szerzej o aspektach etycznych ucieczki od podatku por.: OWSIAK, S. *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2013, s. 213-227.

Zagadnienie ucieczki od podatku, jako problem złożony, rozpatrywane jest w różnych kontekstach, między innymi w powiązaniu z patriotyzmem.³⁰

1.2. Zapobieganie ucieczce od podatku

Ucieczka od podatku, niezależnie od jej rodzaju i przyczyn, jest zjawiskiem niepożądanym, wywołuje bowiem wiele negatywnych następstw.³¹ Po pierwsze, zakłóca proces gromadzenia dochodów publicznych, wpływa ich mniej niż zaplanowano.

W konsekwencji, przy braku możliwości ograniczania planowanych wydatków, władza publiczna zmuszona jest do poszukiwania innych źródeł wpływów. Konieczne może okazać się podwyższanie podatków, co w praktyce może oznaczać, że uczciwi podatnicy,

w związku z nieuczciwością innych, ponosić będą większe ciężary podatkowe. Po drugie, ucieczka od podatku zakłóca mechanizm rynkowy. Przedsiębiorstwa, które nie ponoszą ciężarów podatkowych lub ponoszą w ograniczonym zakresie, są bardziej konkurencyjne od innych. Mogą bowiem oferować odpowiednio niższe ceny towarów i usług. W tym przypadku również ucieczka dokonuje się kosztem tych, którzy rzetelnie wywiązują się ze zobowiązań podatkowych.

Odnotowane i inne nieprawidłowości, będące następstwem ucieczki od podatku, pozostają w sprzeczności ze sprawiedliwym podziałem dochodu i majątku w społeczeństwie. Dążenie do sprawiedliwości dystrybtywnej³² wymaga redystrybucji,

w tym poprzez opodatkowanie. Prawidłowość ta znajduje odzwierciedlenie w Konstytucji RP³³, gdzie symetrycznie do zapisów dotyczących wolności i praw człowieka wskazano obowiązki. Znamienne jest postanowienie zawarte w art. 84 o tym, że „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Za oczywiste należy zatem przyjąć, że władza publiczna powinna przeciwdziałać ucieczce od podatku.

Wśród działań zapobiegających ucieczce przed podatkiem zasadnicze znaczenie ma działalność administracji skarbowej, szczególnie w tych systemach podatkowych, w których dominują podatki samowymieralne (samookreślane), czyli tam, gdzie podatnik sam deklaruje wielkość należności podatkowych. Kontrola podatkowa, w ramach weryfikowania prawidłowości określonych rozliczeń podatkowych, powinna dążyć do stwierdzenia faktycznych rozmiarów dochodu, majątku czy obrotu podatnika. Działalność kontrolna wiąże się z czynnościami o charakterze represyjnym, czyli ze stosowaniem kar za nieprawidłowości w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych. Wyważenie wielkości sankcji jest trudne, gdyż z jednej strony, zagrożenie karą powinno być hamulcem dla uchylających się od podatku, z drugiej jednak nie może być postrzegane przez podatników jako niesprawiedliwe. Współcześnie szczególnej uwagi nabiera także problem przeciwdziałania ucieczce od podatku w aspekcie międzynarodowym, co wymaga współpracy pomiędzy państwami. Odnotować tutaj należy między innymi wymianę informacji oraz jednoczesną kontrolę

³⁰ GŁUCHOWSKI, J. *Patriotyzm i podatki*. W: Kwartalnik Prawa Podatkowego. 2014, nr 3, s. 9-18.

³¹ GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business, 2013. s. 121.

³² RAWLS, J. *Teoria sprawiedliwości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2009, s. 107-108.

³³ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.* Dziennik Ustaw 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm., art. 30-86.

podatkową.³⁴ Obok kontroli i represji należy wskazać na działania o charakterze edukacyjnym, uświadamianie obywateli na temat istoty finansów publicznych i konieczności ponoszenia ciężarów podatkowych. Nie bez znaczenia pozostaje podnoszenie technicznej sprawności aparatu skarbowego, a także poprawa kontraktów w relacji urzędnik skarbowy – podatnik.

W nawiązaniu do zidentyfikowanych przyczyn ucieczki od podatku szczególnego podkreślenia wymaga, iż ze strony władzy publicznej, obok działań związanych ze stosowaniem prawa podatkowego, konieczne są również prace dotyczące doskonalenia jego tworzenia.³⁵ Skonstatować należy przy tym, że to właśnie na władzy publicznej spoczywa główny ciężar działań, aby po stronie podatnika miało miejsce zachowanie zgodne z jej oczekiwaniami w zakresie obciążeń podatkowych.

2. ISTOTA I MECHANIZM VAT W ASPEKTCIE UCIECZKI OD PODATKU

Rozpatrując przyczyny ucieczki od podatku odnotowano między innymi te, które wynikają z konstrukcji danego obciążenia i odpowiadającej jej regulacji prawnej (tzw. przyczyny techniczne). Dokonując zatem oceny określonego podatku można przyjąć, jako jedno z możliwych, kryterium ucieczki od podatku. Ocena taka polegać powinna głównie na identyfikacji tych cech (elementów) danego podatku, które ograniczają możliwości ucieczki (zalety podatku) oraz tych, które mogą jej sprzyjać (wady podatku). Uznając wskazane kryterium za istotne, podjęto próbę oceny podatku VAT biorąc właśnie je pod uwagę.

VAT (Value Added Tax, podatek od wartości dodanej) jest jedną z możliwych form opodatkowania obrotu, która wypracowana została w efekcie wielowiekowych doświadczeń. Podatek ten uznawany jest za „fenomen fiskalny”, co potwierdza fakt, iż znajduje obecnie zastosowanie w systemach podatkowych ponad 156 państw świata³⁶. Charakterystycznymi cechami VAT są:

- wielofazowość,
- jednokrotność,
- powszechność,
- neutralność.

Cecha wielofazowości (ogólnofazowości) oznacza, że VAT obciąża wszystkich uczestników kolejnych faz procesu gospodarczego. Ustalany jest na każdym etapie obrotu, dotyczy przedsiębiorstw zarówno sfery produkcji, jak i dystrybucji, do dostawy detalicznej ostatecznemu konsumentowi włącznie. Wielofazowość przeciwstawiana jest jednofazowości, czyli poborowi podatku w jednej z końcowych faz obrotu gospodarczego (producent wyrobu finalnego/przeznaczonego dla konsumenta, handlowiec na szczeblu hurtu lub detalista). Rozpatrując cechę wielofazowości z punktu widzenia ograniczania ucieczki od podatku stwierdzić należy, że przewyższa ona jednofazowość. W podatku jednofazowym przedmiot opodatkowania „przesuwa

³⁴ Ważna jest również wymiana doświadczeń. Przykładem międzyrządowej organizacji powołanej w celu poprawy funkcjonowania administracji podatkowej poszczególnych krajów jest IOTA – Intra-European Organization of Tax Administration. Por. www.iota-tax.org.

³⁵ Zdaniem C. Kosikowskiego: Im prawo podatkowe jest gorsze i źle stosowane, tym wzrasta liczba „grzeszników podatkowych”. Por. KOSIKOWSKI, C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*. Warszawa: LexisNexis, 2007, s. 241.

³⁶ LEJEUNE, I., DAOU, J. VAT Neutrality from an EU Perspective. In LANG, M., LEJEUNE, I. (red.) *Improving VAT/GST Designing & Simple and fraud-Proof Tax System*. Amsterdam: IBFD, 2014, s. 459.

się” z faz wcześniejszych do fazy opodatkowanej. Jeżeli zatem w tej fazie dojdzie do ucieczki od podatku, wówczas obrót ze wszystkich faz nie zostanie opodatkowany. Przy opodatkowaniu wielofazowym ucieczka od podatku w konkretnej fazie oznacza, że nie są realizowane wpływy podatkowe od obrotu tylko z tej fazy, podczas gdy mają one miejsce z faz pozostałych. Wielofazowość chroni także w pewnym stopniu dochody budżetowe w sytuacji rozwiniętej szarej strefy gospodarczej. Określone dobra „przechodząc” do szarej strefy, jeżeli na etapach wcześniejszych znajdowały się w obrocie legalnym wówczas były opodatkowane. Przykładowo, producent określonych wyrobów, działający w szarej strefie może zużywać do produkcji surowce i materiały, które zostały wcześniej opodatkowane.

Jednokrotność VAT oznacza, że podatek ten naliczany jest w kolejnych fazach procesu gospodarczego od tzw. obrotu netto. Opodatkowaniu nie podlega całość obrotu lecz tylko wartość dodana względem wcześniejszych faz. Cecha jednokrotności w wymiarze rachunkowym egzekwowana jest przez potrącenie od podatku obliczonego od całej wartości obrotu w danej fazie kwoty podatków zapłaconych od obrotów zrealizowanych wcześniej. VAT ustalany jest proporcjonalnie w poszczególnych fazach obrotu gospodarczego w zależności od wartości w nich dodanej i obowiązującej stawki podatku. Walorem jednokrotności jest brak kumulacji obciążeń i tym samym ograniczenie impulsów do ucieczki od podatku, im bowiem mniejsze jest obciążenie podatkowe, tym słabsza jest implikacja do ucieczki.

Rozpatrując kolejną cechę VAT, czyli powszechność, należy zauważyć, że i ona nie sprzyja ucieczce od podatku. Cecha ta realizuje się jako powszechność przedmiotowa i podmiotowa³⁷. Pierwsza z nich oznacza opodatkowanie wszystkich dostaw towarów i świadczenia usług, tak w sferze zaopatrzeniowej oraz inwestycyjnej, jak i konsumpcyjnej. Zapewnieniu powszechności przedmiotowej VAT podporządkowane powinno być w przepisach podatkowych przede wszystkim określenie przedmiotu tego podatku. Transparentnym przykładem elementu „uszczelniającego” VAT jest zdefiniowanie w przepisach unijnych i w konsekwencji w regulacjach poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej, „świadczenia usług” w sposób dopełniający definicję dostawy towarów (świadczenie usług to także świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów)³⁸. Podmiotowa powszechność odzwierciedla się w bardzo szerokim kręgu podmiotów podlegających opodatkowaniu VAT. Podatnikami, co do zasady, są wszelkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą, bez względu na jej cel czy też rezultat, i również bez względu na typ własności czy formę prawną prowadzonej działalności. Powszechność VAT w istotny sposób ogranicza możliwość ucieczki od podatku poprzez tzw. fałszywe kwalifikowanie, tak w ujęciu przedmiotowym, jak i podmiotowym, transakcji podlegających opodatkowaniu jako zwolnione lub niepodlegające opodatkowaniu.

Wyjątkową cechą VAT jest neutralność, która może być rozpatrywana w różnych ujęciach, w tym z punktu widzenia mechanizmu rynkowego, organizacyjnych struktur procesu produkcji i dystrybucji, struktury czynników produkcji oraz wymiany międzynarodowej³⁹. Szczególną uwagę należy jednak zwrócić na problem zapewnienia

³⁷ OLCHOWICZ, I., FELIS, P. JAMROŻY, M., SZŁĘZAK-MATUSZEWICZ, J. *VAT w działalności gospodarczej*. Warszawa: Difin, 2015, s.17.

³⁸ ZUBRZYCKI, J. *Leksykon VAT, tom I*. Wrocław: UNIMEX, 2015, s. 124.

³⁹ FAMULSKA, T. *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*. Katowice: Akademia Ekonomiczna, 2007, s. 20.

neutralności VAT dla jego podatników, głównie przedsiębiorstw. VAT ze swej istoty jest podatkiem konsumpcyjnym i jako taki nie powinien obciążać podmiotów biorących udział w obrocie towarami i usługami. W mechanizm działania VAT wpisana jest przierzucalność jego ciężaru przejętego z faz wcześniejszych, czyli od dostawców, na fazy kolejne, czyli nabywców. Jest to swoista metoda „podaj dalej”, efektem której powinno być obciążenie konsumenta. Przerzucanie ciężaru VAT na konsumenta jest zatem nie tylko realizacją podatku należnego, ale równocześnie odzyskiwaniem podatku naliczonego, zawartego w cenach zakupu. Jednocześnie, każde przedsiębiorstwo na określonym etapie procesu gospodarczego ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od swojego podatku należnego. Specyficzna dla VAT neutralność realizowana jest zatem przez potrącalność, czyli potrącenie przez podatnika od podatku należnego podatku naliczonego. Rozważana cecha neutralności i związany z nią mechanizm funkcjonowania VAT powinny sprzyjać nie tylko rzetelnemu wywiązywaniu się ze zobowiązań podatkowych ale również samokontroli podatników. W transakcjach kupno-sprzedaż, co do zasady, nabywcy, ze względu na prawo do odliczenia podatku naliczonego, zależy na prawidłowym dokumentowaniu zakupów. Nie powinien on być również zainteresowany zaniżaniem podatku wykazanego na fakturze zakupu. Swoista sprzeczność interesów nabywcy i ewentualnego nieuczciwego dostawcy działać powinna na rzecz zapobiegania ucieczce od podatku.

Z prowadzonych rozważań wynika, że VAT jest konstrukcją, która ma istotne walory

z punktu widzenia ograniczania ucieczki od podatku. Analiza jego elementarnych cech uprawnia do stwierdzenia, że w ogólnym kształcie VAT eliminuje wadliwość charakterystyczną dla innych form opodatkowania obrotu, w tym podatków jednofazowych i wielokrotnych. Jest jednak oczywiste, że pomimo zalet VAT, w tym cech znajdujących odzwierciedlenie w jego konstrukcji i mechanizmie, które nie sprzyjają ucieczce od podatku, podatnicy mogą podejmować i podejmują działania, które pozwalają na unikanie tego podatku lub na uchylanie się od niego.

3. WYBRANE ELEMENTY KONSTRUKCYJNE VAT SPRZYJAJĄCE UCIECZCE OD PODATKU

W niniejszej części wywody skonkretyzowano do unijnego modelu VAT określonego w Dyrektywie 2006/112⁴⁰ i jego polskiej wersji uregulowanej ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴¹. Wymienione przepisy są bardzo rozbudowane i skomplikowane, podatnikom sprawia wiele trudności ich zrozumienie i prawidłowe stosowanie. Podkreślić należy, że złożoność z jednej strony utrudnia rozliczanie się z podatku, z drugiej jednak ułatwia ucieczkę. Spośród elementów konstrukcyjnych VAT za zasadnicze uznano rozważenie kilku, które sprzyjają ucieczce od podatku.

3.1. Prawo do odliczenia VAT naliczonego

Potrącalność, która ma fundamentalne znaczenia dla zachowania neutralności VAT, usankcjonowana jest w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 2006/112, który stanowi, iż VAT,

⁴⁰ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dziennik Urzędowy UE 2006, L 347 z późn. zm.

⁴¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dziennik Ustaw 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Prawo do odliczenia zajmuje również szczególne miejsce w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴². Trybunał wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwo, co do zasady, ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z tych zakupów, które są związane

z czynnościami opodatkowanymi. Art. 168 Dyrektywy 2006/112 stanowi bowiem, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji do odliczenia podatku naliczonego. Z prawa tego podatnik może skorzystać przy spełnieniu określonych warunków, w tym za istotny należy uznać wymóg posiadania przez podatnika dokumentu ze wskazaną kwotą podatku podlegającego odliczeniu. Prawo do odliczenia wzmocnione jest zasadami postępowania w sytuacji gdy za danym okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego. Zgodnie z art. 183 Dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą w takim przypadku dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki. Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczną. Z regulacji tej wynika, że państwa członkowskie mają pewną swobodę w ustalaniu warunków zwrotu nadwyżki VAT⁴³. Zauważyć jednak należy, że odmowa prawa do zwrotu, opóźnienie w zwrocie lub przeniesieniu tej nadwyżki na kolejne okresy rozliczeniowe w sposób uniemożliwiający odzyskanie VAT naliczonego w cenach nabywanych towarów i usług, byłoby naruszeniem zasady neutralności.

Prawo do odliczenia VAT naliczonego, będąc centralnym elementem jego konstrukcji, oddaje „naturę” tego podatku. Niestety, jednocześnie jest ono największą słabością VAT, ze względu na sprzyjanie ucieczce od podatku. Uchylenie się od podatku z wykorzystaniem systemu odliczeń i zwrotów VAT może przebiegać od mechanizmów prostych po bardzo złożone.

Zjawiskiem rozpoznany od dawna jest odliczanie VAT na podstawie fikcyjnych faktur (tzw. „puste faktury”). Są to faktury, które nie dokumentują faktycznych zdarzeń gospodarczych. Stanowią one swoistą fikcję prawną, podatkowo korzystną. Na podstawie „pustej” faktury podatnik VAT odlicza podatek od zakupu, którego nie było. „Pustą” fakturę może „spreparować” sam zainteresowany podatnik, bardziej jednak rozpowszechnione jest korzystanie z oferty „rynkowej” w tym zakresie. Obrót „pustymi” fakturami jest rozwiniętym procederem, ich „sprzedawcami” mogą być bardzo różne podmioty, w tym podatnicy VAT, dla których jest to „działalność” uboczna⁴⁴. Ograniczaniu zjawiska odliczania VAT w oparciu o „puste” faktury służyć

⁴² NAMYSŁOWSKI, R. (red.) *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2014, s. 985.

⁴³ DOMINIK-OGIŃSKA, D. Procedura zwrotu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. In GLUMIŃSKA-PAWLIC, J. *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*. Katowice: Uniwersytet Śląski, 2014, s. 42.

⁴⁴ RZAŚA, M. Oszustwa w VAT a prawo do odliczenia podatku. In *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. 2013, nr 1, s. 71.

ma między innymi system tzw. kontroli krzyżowych (u nabywcy i symetrycznie u sprzedawcy).

3.2. Miejsce świadczenia w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów

VAT jest podatkiem terytorialnym, stąd określenie miejsca świadczenia, i tym samym miejsca opodatkowania, staje się szczególnie istotne w przypadku transakcji zagranicznych. Biorąc pod uwagę fakt, że VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, powinien on być pobierany w tym państwie, w którym dane dobro podlega konsumpcji. W określeniu miejsca świadczenia jest zatem zasadniczą regułą „kraju nabywcy”. Uwzględniając również jednokrotność VAT, konieczne staje się w kraju sprzedawcy nie tylko nie obciążanie VAT ale również zachowanie prawa do odliczenia VAT z zakupów służących określonej sprzedaży za granicę. W praktyce realizuje się ono albo przy zastosowaniu stawki 0%, albo zwolnienia z prawem do odliczenia. Reguła terytorialności „kraju nabywcy” ma zastosowanie również w transakcjach wewnątrzspółnotowych. I tak, zgodnie z art. 40 Dyrektywy 2006/112 za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy. W związku z likwidacją granic celnych w ramach jednolitego rynku europejskiego, to na podatniku (nabywcy) w jednym państwie członkowskim ciąży obowiązek rozliczenia podatku należnego od określonego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Z drugiej strony, podatnik (sprzedawca) w innym państwie członkowskim symetrycznie nabywa prawo do odliczenia VAT z tytułu tej transakcji, czyli u niego wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Weryfikacja prawidłowości wskazanych rozliczeń VAT utrudnione jest już przez sam fakt, że mają one miejsce w różnych państwach, a to sprzyja ucieczce od podatku.

Oszustwa podatkowe bazujące na mechanizmie konstrukcyjnym VAT w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych są zróżnicowane. Za najprostsze należy uznać niezgłaszanie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, co w dalszej kolejności umożliwi ich sprzedaż bez VAT, przykładowo do szarej strefy. Innym oszustwem jest fikcyjna wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, z którą wiąże się wyłudzenie podatku VAT naliczonego. W obrocie wewnątrzspółnotowym w ostatnich latach oszustwa w VAT „wyszły” poza ramy ucieczki od podatku w sferę zorganizowanej przestępczości, gdzie nie tylko dąży się do nie ponoszenia ciężaru podatkowego lecz przede wszystkim do osiągnięcia znacznych korzyści poprzez tzw. przestępstwa karuzelowe, w których wykorzystywane są między innymi „znikające podmioty” oraz „ludzie słupy”⁴⁵. Rozwój tej przestępczości wywołuje wiele negatywnych następstw, w tym przyczynia się istotnie do wzrostu luki podatkowej (VAT Gap)⁴⁶. Skłoniło to unijnego prawodawcę do wprowadzenia szczegółowych regulacji w Dyrektywie 2006/112 umożliwiających stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia (reverse charge). Art. 199 tej Dyrektywy stanowi bowiem, że państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca określonych transakcji. Zastosowanie odwrotnego obciążenia oznacza przerzucenie ze sprzedawcy na nabywcę ciężaru rozliczenia podatku naliczonego, który podlega u niego

⁴⁵ *Straty skarbu państwa w VAT* (Raport). Warszawa: PricewaterhouseCoopers, 2013, s. 24-26.

⁴⁶ VAT Gap w skali całej Unii Europejskiej dla 2006 roku szacowano na 12%, podczas gdy dla 2012 roku już na poziomie 16%. Por. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2014, s. 15.

odliczeniu na ogólnych zasadach. Odnotować należy, że od 2011 roku polski prawodawca nie tylko korzysta z tej możliwości, ale rozszerza systematycznie zakres stosowania odwrotnego obciążenia VAT⁴⁷. Z prowadzonych fragmentarycznych badań i analiz wynika, że rozwiązanie to przynosi wymierne korzyści fiskalne⁴⁸, aczkolwiek w ocenie przedsiębiorców wiąże się z licznymi problemami⁴⁹.

3.3. Stawki VAT

Zgodnie z postanowieniami art. 96-99 Dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone wyłącznie do określonych dostaw towarów i do określonych kategorii świadczenia usług. Stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%, natomiast stawka obniżona nie może być niższa niż 5%. Pozostawiona znaczna swoboda państwom członkowskim w zakresie stanowienia stawek VAT przekłada się na ich duże zróżnicowanie w Unii Europejskiej⁵⁰. Z uwagi jednak na obowiązujący system opodatkowania według reguły „kraj nabywcy”, zróżnicowanie stawki podstawowej oraz stosowanie przez większość państw członkowskich stawek obniżonych zdaje się nie zakłócać funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego⁵¹, z czego można wnosić, że nie generuje ucieczki od VAT w skali międzynarodowej. Odnotować jednak należy, że występujące różnice w stawkach VAT stosowanych w poszczególnych krajach stanowią istotną przeszkodę dla wprowadzenia systemu docelowego, w którym zastosowana miałyby być reguła „kraj sprzedawcy”⁵².

Stosowanie w danym państwie członkowskim obok stawki podstawowej stawek obniżonych, o ile nie przyczynia się do ucieczki międzynarodowej, o tyle sprzyja ucieczce w wymiarze krajowym. Potwierdza to przykład Polski, gdzie od początku 2011 roku funkcjonują stawki 5% i 8% jako obniżone oraz stawka podstawowa równa 23%. Powoduje to, że niektórzy podatnicy świadomie, niewłaściwie stosują stawki obniżone dla określonych towarów lub świadczenia usług, podczas gdy powinna mieć zastosowanie stawka podstawowa. Jest oczywiste, że w przypadku obowiązywania wyłącznie jednej stawki ucieczka taka nie byłaby możliwa.

PODSUMOWANIE

Ucieczka od podatku może przybierać różne formy, zróżnicowane są także jej przyczyny. Obok ekonomicznych (finansowych), moralnych i politycznych zwraca się uwagę na przyczyny techniczne, czyli takie, które tkwią w konstrukcji danego podatku

⁴⁷ Szerzej: SMOLIŃSKA-WIŚNIOCH, A., BIELAWSKI, M., *Odwrotne obciążenie VAT w transakcjach krajowych – bieżące regulacje i projektowane zmiany na rok 2015*. In Przegląd Podatkowy, 2015, nr 1, s. 13-12.

⁴⁸ *Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych*, Warszawa: EY, 2014, s. 39.

⁴⁹ GÓRALSKA, J. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w praktyce jednostek gospodarczych. In *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818 – Finanse-Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2014, nr 68, s. 78.

⁵⁰ *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Brussels: European Commission, 2015, s. 3.

⁵¹ *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*. KOM(2010)695 z 1.12.2010, s. 17.

⁵² OREŹIAK, L. *Finanse Unii Europejskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2004, s. 219.

i/lub systemu podatkowego. VAT jest wyjątkowym podatkiem o charakterze wielofazowym, jednolitym i powszechnym. Stanowi obciążenie konsumpcji, a jednym z największych jego walorów jest neutralność względem przedsiębiorstw-podatników VAT. Realizacja neutralności dokonuje się w ramach mechanizmu funkcjonowania VAT poprzez zapewnienie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Element ten, będąc centralnym z punktu widzenia istoty VAT, jednocześnie jest jego największą słabością. Prawo do odliczenia podatku naliczonego i ściśle z nim związany system zwrotów VAT sprzyjają oszustwom podatkowym. W nadużyciach podatkowych wykorzystywane są również te elementy konstrukcji VAT, które podporządkowane są regule „kraju nabywcy” w obrotach międzynarodowych, w szczególności w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. W wymiarze krajowym uchylaniu się od podatku sprzyja także zróżnicowanie stawek VAT. Zidentyfikowane i inne elementy VAT, które wykorzystywane są w procederze ucieczki od podatku, są trudne – z wielu przyczyn – do zmiany. Władze tak poszczególnych państw, jak i unijne wdrażają różne rozwiązania „uszczelniające” system VAT. Za konieczne i pilne należy jednak uznać dalsze prace w tym zakresie, przy czym wpisać się one powinny w unijną harmonizację VAT oraz pogłębienie współpracy międzynarodowej w sferze przeciwdziałania oszustwom podatkowym.

REFERENCES

1. *Analiza wpływu zmian administracyjnych na wielkość szarej strefy na rynku prętów zbrojeniowych i sytuację sektora finansów publicznych*, Warszawa: EY, 2014, 51 s.
2. DOMINIK-OGIŃSKA, D. Procedura zwrotu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. In GLUMIŃSKA-PAWLIC, J. *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*. Katowice: Uniwersytet Śląski, 2014. 148 s. ISBN 978-83-927533-1-5.
3. *Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Dziennik Urzędowy UE 2006, L347 z późn. zm.
4. FAMULSKA, T. *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*. Katowice: Akademia Ekonomiczna, 1998. 181 s. ISBN 83-87265-59-4.
5. FAMULSKA, T. *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*. Katowice: Akademia Ekonomiczna, 2007. 199 s. ISBN 978-83-72468-87-1.
6. GAUDEMET, P. M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2000. 627 s. ISBN 83-208-1234-8.
7. GŁUCHOWSKI, J. *Patriotyzm i podatki*. In *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. ISSN 1509-877X, 2014, nr 3, s. 9-18.
8. GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business, 2013. 215 s. ISBN 978-83-264-43-88-6.
9. GÓRALSKA, J. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT w praktyce jednostek gospodarczych. In *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818 – Finanse-Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, ISSN 1640-6818, 2014, nr 68, s. 67-79.
10. KOSIKOWSKI, C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*. Warszawa: LexisNexis, 2007. 251 s. ISBN 978-83-7334-743-4.

11. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.* Dziennik Ustaw 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm.
12. LEJEUNE, I., DAOU, J. *VAT Neutrality from an EU Perspective*. W: LANG, M., LEJEUNE, I. (red.) *Improving VAT/GST Designing & Simple and fraud-Proof Tax System*. Amsterdam: IBFD, 2014. 710 s. ISBN 978-90-9722-236-9.
13. NAMYSŁOWSKI, R. (red.) *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z zakresu VAT. Polska perspektywa*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2014. 1474 s. ISBN 978-83-264-3413-6.
14. OLCHOWICZ, I., FELIS, P., JAMROŻY, M., SZLĘZAK-MATUSZEWICZ, J. *VAT w działalności gospodarczej*. Warszawa: Difin, 2015. 293 s. ISBN: 978-83-7930-647-3.
15. OREŹIAK, L. *Finanse Unii Europejskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2004, 267 s. ISBN 83-01-14142-5.
16. OWSIAK, S. *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2013. 837 s. ISBN 978-83-01-15732-6.
17. RAWLS, J. *Teoria sprawiedliwości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2009. 849 s. ISBN 978-83-01-16172-9.
18. RZAŚA, M. *Oszustwa w VAT a prawo do odliczenia podatku*. W: *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. ISSN 1509-877X, 2013, nr 1, s. 67-84.
19. SMOLIŃSKA-WIŚNIOCH A., BIELAWSKI M., *Odwrotne obciążenie VAT w transakcjach krajowych – bieżące regulacje i projektowane zmiany na rok 2015*. In *Przegląd Podatkowy*, ISSN 0867-7514. 2015, nr 1, s. 13-20.
20. *Straty skarbu państwa w VAT (Raport)*. Warszawa: PricewaterhouseCoopers, 2013, 49 s.
21. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*. Dziennik Ustaw 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
22. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. Brussels: European Commission, 2015. 29 s.
23. www.iota-tax.org.
24. *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*. KOM(2010)695 z 1.12.2010, 27 s.
25. ZUBRZYCKI, J. *Leksykon VAT, tom I*. Wrocław: UNIMEX, 2015. 1271 s. ISBN 978-83-63597-94-8.
26. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2014. 65 s.

CONTACT INFORMATION

teresa.famulska@ue.katowice.pl
 prof. zw. dr hab. Teresa Famulska
 University of Economics in Katowice
 ul. 1 Maja 50
 40-287 Katowice
 Poland

PATRIOTISM AND FISCAL PRACTICE. TAX EVASION, AVOIDANCE, TAX HEAVENS

Jan Głuchowski

Torun Banking College

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Celem projektu jest sformułowanie tych wielopłaszczyznowych relacji między patriotyzmem a podatkami, które wynikają z istoty patriotyzmu i istoty podatków. Sformułowany w ten sposób cel ogólny prowadzi do określenia celów szczegółowych badań, którymi są: stan świadomości uiszczania podatku, wynikający z ustanowionych norm prawnych; stan poczucia obowiązku ich płacenia, wynikający z pobudek patriotycznych; analizę oaz podatkowych z punktu widzenia roli, jaką pełnią w charakterze miejsc, w których uiszczają znikome podatki obywatele innych państw i z których korzystają firmy zewnętrzne.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

patriotyzm, uchylanie i unikanie podatków, oazy podatkowe

Abstract in English language

The aim of the paper is to formulate all those multi-layered relational elements dwelling between the notions of patriotism and taxation which, by their very nature, result from the core notion of patriotism and the core notion of taxation. The general aim, as has been formulated, leads to a need to determine more specific aims regarding the issue in question, which can be listed as follows: the level of awareness among citizens regarding the obligatory nature of taxation (which results directly from legislation), the level of awareness regarding the subjective imperative to pay taxes (which is embedded in the very nature of patriotic attitudes), the analysis of the so-called tax heavens in terms of the roles that they play locally, where minute taxation from foreign citizens and companies is involved.

Key word in English language

patriotism, tax evasion/ avoidance, tax heavens

INTRODUCTION

There exist links between essential features determining the notions of patriotism and taxation, in particular regarding the fulfilment of the obligation to pay taxes from either citizen-determined conditions or legislative-determined conditions.

Various social groups will respond to the call of duty to fulfil this obligation in different ways and to different degrees, which, in turn, calls for quantitative background conditions (e.g. the level of wealth, as well as qualitative conditions (e.g. ethical and morality issues).

The high level of patriotic attitudes may play a positive role in facilitating the increase of public income, which, in turn, provides the source for budgeting the social sector.

1. THE IMPORTANCE OF THE PAPER

The existing state of knowledge regarding all those multi-layered relational elements dwelling between the notions of patriotism and taxation is extremely modest. What is more, this statement is valid for both international dimensions and on the local scale. Since the 80's of the twentieth century only 30 publications have appeared on the subject, mostly articles, which concern the taxation ethics, and none of them highlights the notion of 'patriotism' in the head title (For example: Ross 1999; Kommer 2009; Gupta, McGee 2010; Unger 2014. Exemptions are works concentrated on the topic: *Patriotism, Taxation and International Mobility* 2009; *Patriotism and Taxation* 2011).

The necessity to materialize the project, as formulated above, emerges from the pressing urgency in the face of growing ratio of failure to fulfil taxation obligations in both Poland and internationally. It may be the case that the level of patriotic awareness in the shaping of attitudes can have preventive effects on this state of affairs. The very failure to fulfil taxation obligations is manifested as tax evasion and tax avoidance.

2. TAX EVASION

Tax evasion regards a situation when taxation responsibility is reduced to the minimum, and it results in minimum level of tax payment. The minimalisation of the level of taxation responsibility is grounded in the matching of a concrete situation to the conditions directly concerning the tax payer. For example, the background conditions determining the attitudes of the tax payer can be also altered and shaped through a number of moves that he/she takes, for example, in the case of a farming company a subdivision (fragmentation) of property among family members can be a way to diminish the level taxation responsibility (in terms of taxation rates). Also the downsizing of production, services or a change of localisation of a given company can be also regarded as 'legally-based' operations aiming at the reduction of the level tax rates.

In practise, it is not an easy task to delineate between legally-based and illegal operations aimed at tax evasion. Therefore, a set of criteria has been formulated in order to establish a sharper view in this respect:

- motivation behind operations (intended actions)
- fictitious actions and moves taken and their characteristics – as a set of features betraying the existence of such actions
- the size of potential advantages resulting from tax evasion
- the evaluation of the situation from a competent body (e.g. authorities)

3. TAX AVOIDANCE

Tax avoidance, as a separate category, can be viewed as a varied phenomenon across various countries, and it depends on taxation legislation existing in a given country (Gupta and McGee 2010). A common feature for all possible cases of tax avoidance is the minimalisation of taxation responsibility and tax-payment through the very use of the existing regulations, and can be listed as follows:

- income can be transformed into capital or capital profit through the application of the mechanism of dividends
- payment for goods and services can be done through loans (sometimes low interest rate loans)
- the use of legal co-property/co-ownership

- the company's capital can be accumulated in the form of loans, which allows the tax-payer to lessen the burden of due tax level.

Professional consultancy can be yet another form of tax avoidance. Extremely high sums that can be exempt from taxation are usually the case. There exists constant competition and struggle, in fact, between those who keep trying to avoid tax payment and institutional bodies responsible for tax payment execution (e.g. Internal Revenue Service).

Legislation aimed at delimiting tax evasion ought to be well-balanced and moderated, so as to delimit the very practice of avoidance, on the one hand, and prevent unnecessary damage that can be done to those who dutifully fulfil their obligations.

Tax evasion can also be the case of an application of a series of transactions, each of which is immaculate in legal terms, but the sum of which bring profit which is not reflected in terms of legislative acts. *W. Ramsey Ltd v. Inland Revenue Commissioners* (1981 STC 174) is the case of such a situation. And the peculiar verdict of the aforementioned case is reflected in *Furniss v. Dawson* (11984 STC 153) and *Craven v. White* (1988 STC 507a) can be regarded as a special continuation of it.

The notion of tax evasion, even though being neutral in its denotative sense, creates negative connotative associations. It is associated with unethical behaviour and the breaking-the-law type of behaviour. In its very pejorative sense it should be strictly associated with the issue of escaping from legal norms. Misunderstandings occasionally result from the fact that at times tax evasion is practised within the thin boundaries of legal regulations, but transgresses the boundaries of 'spirit of law'. It is the case when a tax-payer is considered to be an individual abusing law, but, at the same time, no juristic sanctions can be imposed on that individual. The only steps that can be taken are the responsibility of legislative bodies. Normative elements should be modified to the point that would make it impossible to avoid tax payment legitimised by existing regulations.

Tax evasion, in turn, is always illegal (a breach of law) and is an act committed against the tax law. It can take the form of fabricating false evidence included in tax return.

Tax evasion is a breach of law, which involves criminal liability. It is manifested in various forms, and results from the application of various strategies.

Natural persons evade tax payment through falsifying their tax statements, deliberately hiding financial evidence or even changing their own place of residence in order to escape paying due taxes.

Tax evasion assumes a range of similar forms across different countries. The most common shared features are the following:

- a failure to report to revenue service one's presence and/or operations in the country of residence and/or the country of operations
- a failure to report the sources of revenue which is subject to taxation or income and profit despite the existing regulations rendering such an obligation
- failure to report the overall sum of revenue or reporting deductions which have not been the real case, or simply raising the value of deductions beyond real value, or reporting deductions that have not been applicable through being entitled to them
- deductions on the grounds of non-existing offspring or non-existing machinery or apparatus

- failure to execute tax payment to tax administration authorities on the basis of employment contracts .

The list of cases of tax evasion can be extended. Many cases of tax evasion involve using forged account forms, fabricated payment receipts, forgery of tax books and tax records.

The tax evasion offence in Poland involves, first of all, illegal trade of cigarettes and alcohol. This very case involves two strategies employed. The first method is trafficking, which impoverishes the state budget due to the lack of duty fees and taxation involved. Those who introduce the goods into the market fabricate receipts of payment, as well as produce false evidence regarding the trademark or name of the firm or business. The second method involves fictitious exportation. The party that purchases alcohol produces false evidence of exporting goods. The price of spirits exported is ostensibly lower by a few dozens. The same practice involves tobacco products.

Available data regarding the scale of tax evasion is closely linked to the particular character and specificity of this phenomenon. The other reason involves the fact that tax evasion has not been fully defined internationally. And it is difficult to quantify ambiguities.

State authorities do not pay adequate attention to publishing the numbers involving tax evasion within the boundaries of their respective territories. In addition, internal normative regulations do not allow to disclose such evidence due to banking secrecy and taxation secrecy. It is assumed that states fear the psychological shock to the public that might result from disclosing this massive evidence regarding tax evasion.

Tax avoidance and tax evasion is closely linked to the decline of moral standards regarding taxation duty. Along with the rise of taxation after World War 2 we can observe parallel relaxation and the rise of flexible attitudes towards taxation discipline. Wilhelm Scholten, the Ex-Minister of Finance in Holland openly formulated the accusation regarding the decline of moral standards in this respect. Also Great Britain faces such a decline despite the traditionally ingrained high moral standards of British citizens. Similarly, this phenomenon concerns Germany, France and even Scandinavian countries. In Italy, however, tax evasion and tax avoidance practices appear to assume epidemic proportions sanctioned by social acceptance.

The decline of moral standards is clearly visible in the domain of illegal forms of enterprise and illegal employment. This phenomenon involves seasonal employment in agriculture, building and construction firms, occasional employment in various services (care for the elderly, baby-sitting, repairs, employment in restaurants and hotels), domestic handicraft and the sale of souvenirs, intermediary sales of immovable properties, transportation and cleaning services.

Japan has listed ten professions that excel in tax evasion, and these concern: usurers, gynaecologists, paediatricians, fish retailers and kinder-garden owners. Such countries like Brazil or Kuwait, however distant from each other geographically, display numbers of individuals who seek additional employment (exempt from taxation) beyond their regular employment. These involve such professionals as public servants and teachers.

Reports issued by International Labour Organisation, a UN agency, confirm that the numbers of illegally employed grow dramatically on the global scale. Such cases involve the lack of paying income tax, goods and services tax, or social insurance. Employers consider this state of affairs to work to their advantage, due to lower overall costs. Employees, by virtue of similar motives, enjoy income free of taxation duty. The

higher is the direct income tax the higher is the 'desire' to evade. According to Inland Revenue in Great Britain, income levels within the so-called 'grey area' (informal economy) the amount ca. 10% GNP.

Proportions of evaded taxes relative to GNP in the past amounted respectively: 10% in Austria, 15% in Belgium, 6% in Denmark, 10% in France, 50% in Greece, 20% in India, 5% in Japan, 11% in Germany, 17% in Norway, 23% in Spain, 15% in USA. Research results also lead to the conclusion that in some cases tax burden some activities would be gave up.

The above statements regarding tax avoidance and tax evasion involve both internal and international conditions and contexts. Tax avoidance and tax evasion have much broader implications on the global scale. One of the methods of avoiding taxation duty is to transfer ones activities or capital to a foreign country, which make local authorities at home oblivious of the case, due to the fact that appropriate monitoring of such activities by the authorities is far more difficult internationally. Foreign financial documents reflecting overstated purchase costs and understated sales costs appear to have a better chance of acceptance than internal financial documents. It is also easier to produce evidence regarding losses within foreign activities in comparison to similar losses at home. On top of this, a tax payer can opt for transferring his/her activities to a tax heaven.

4. TAX HEAVENS

The notion of 'tax heaven' in the context of taxation in general is fully legitimate. In current folk sense the tax heaven offers advantageous conditions against the background of hostile external environment. For our purposes, in the context of commonly understood taxation duties, we shall refer to the notion of 'tax heaven' as a location that provides freedom from taxation duties or a territory where taxation duties are minimalized to the hilt.

As has been indicated the freedom from taxation of minimalized taxation are the core distinctive features of tax heavens. But these do not constitute the only criteria for the definition. Other factors that contribute to the definition involve such elements as: political and economic stability, lack of exchange restrictions, obligatory bank and financial secrecy guaranteed in a given location, friendly environment with regard to legislation, travel and transportation facilities and meeting the needs and expectations of financing institutions or persons. Also, to a lesser extent, such elements as: low administering costs of current activities, language services, professional advising, the presence of tax agreements, acceptance of the 'foreigner status', a possibility to purchase immovable properties and low overall maintenance costs. From our particular perspective, we shall look upon the most important features: bank secrecy and friendly legislation system. It is the tow of them that attract potential foreign investors.

Obligatory bank secrecy that is guaranteed is a common feature of all taxation heavens. Thanks to a liberal treatment within the regulations of existing banking law the accessibility to banking services in terms of opening accounts, as well as in terms of secrecy and discretion, provides maximum security for an investor.

Banking regulations often allow to draw the distinction between financial activities at home and abroad. The latter, whose main element involves banking operations, enjoys the extraterritorial status, which protects against various obstacles and sanctions. It is the locations like 'banking heavens' that allow such a state of affairs.

Legislation in these countries guarantees secrecy concerning bank accounts, and protects the owners of these accounts. Disclosing any information in this respect is considered to be the breach of law. It is exceptionally difficult to determine the identity of account owners in foreign locations. Banks which guarantee full secrecy allow its customers to accumulate wealth with no taxation burden.

Bank secrecy has its origin in *common law* and *statutory law*. It is understood as a silent secrecy contract between the bank and its customer, and it involves all possible operations between the bank and the customer. In the case of violation of this contract by the bank the banking authorities will respond to civil liability proceedings).

A friendly legislative system will also have influence on the type of company and its functioning. Basically, we can assume that all that is (or was) a property within the boundaries of continental Europe will be liable to continental law regulations, namely, the regulations dating back to Roman Law and Napoleon's Code. The British Crown and its territories, also former colonies, follow a separate code, which is based on custom and judiciary precedence.

Extradiction agreements constitute a part of taxation system. The agreements have international status. They have nothing to do with agreements concerning tax evasion. Extradiction agreements regulate premises which are necessary for a transfer of an individual from one country to another in the case of existing criminal evidence. Most extradition agreements do not involve tax violations.

Legal regulations also concern the patent protection. Some 'heaven states' have not signed agreements in this respect, such as Parisian Agreements. Heaven states, then, do not guarantee protection of patents or trademarks.

I have published a monograph on the subject back in 1996 under the title "Taxation Heavens" (Warsaw) and also contributed to a collective Polish-Dutch publication (Hamaekers et al 2006). I had an opportunity of having a close encounter with the phenomenon in question during my three visits to Andorra and my visits to Cyprus and Lichtenstein.

Practical observations and thorough orientation within the boundaries of the doctrine allow us to assume (in the context of this very research project) that the use of tax heavens can be treated either as an act of fraud or as a form of 'tax escapism'. These two notions are fuzzy and have no clear boundaries, and therefore they are treated flexibly in various countries.

Especially the notion of 'tax escapism' is particularly imprecise. According to one of the most eminent experts in the field J. Van Hoorn Jr. the notion has negative connotations in the common perception of most people, and is perceived as an action against the law. However, in reality, and in his own opinion, it is totally neutral.

However, the case of 'tax fraud' is different in the sense that the tax payer tries to evade legal duties and obligations in such a way that he breaches the law in criminal terms and dimensions.

It must be stated that some states do not draw the distinction between the two concepts in question, so as to have a better strategic position to exert legal sanctions on offenders. Even such attempts to solve the problem as the proceedings of the Strasbourg European Parliament or The International Fiscal Association Congress in Venice (1987) did not yield desired results. In spite of failed attempts to establish clear definitions in notional denotational terms, we can distinguish four categories that grasp the idea of how taxation heavens can be used and/or abused along the spectrum between legally sanctioned and illegal practices.

Firstly, there are cases of using taxation heavens with no financial motivation behind, that is the cases where bank operations do not produce any loss to national taxes.

Secondly, it is possible to use taxation heavens in such a way that they are advantageous to the tax payer and, at the same time, legally sanctioned. For example, receiving exemption from taxation duty by companies for a limited period of time so as to enable them to carry out investments in taxation heavens.

Thirdly, we can also talk of the use of taxation heavens in the case of International Taxation Planning, which involves searching for optimum taxation solutions for individual investors as well as for firms.

Fourthly, the use of taxation heavens can be understood as a taxation fraud which is a breach of law. Such cases involve evasion of the duty that is fraudulent, for example, in the case of failing to declare the income, hiding it, in fact. Such an act is considered to be an act against the law.

In contradistinction to taxation fraud, taxation escapism can be treated as an action which is not an act against the law, in other words, it is legally sanctioned. Numerous verdicts seem to support this claim. For example, the verdict of French Court of Cassation (on 29 December 1996) says that “the domain of taxation does not allow to produce verdicts on premises based on analogy or on the bases of unpredictable circumstances, since in financial law, very much like in criminal law, “the acts that are not forbidden are permitted, [and cannot be treated as a breach of law].” Similarly The High Court of The United States issued a verdict (in 1935) stating that “it is impossible to question the right of citizens to increase or decrease the level of taxation unless they apply methods that are legally sanctioned”. Finally, The High Court of Scotland (in 1926) stated that “no citizen is obliged/under any obligation to disclose his interests to state authorities in order to facilitate the execution of a highest possible tax payment”. In spite of the above verdicts, the problem reappears ostensibly and the same course of actions can be treated variously in various countries, as a fraudulent act or as an act of escapism.

The notion of patriotism arises in the context of the global discussion on raising tax rates that took place in 2011, when one of the most wealthy individuals (globally speaking) issued a statement proposing the necessity to increase tax rates among American billionaires and millionaires. The legendary American stock investor Warren Buffet, the founder of Berkshire Hathaway, on the grounds of his convictions regarding civil obedience, appealed to the Congress to raise tax rates among those citizens whose annual income exceeds a million dollars, and whose income (at the same time) is estimated to be 250 thousand dollars. He also proposed the even higher tax rates among those citizens whose annual income exceeds 10 million dollars. According to some estimates there are ca. 9000 individuals in this group.

He claimed that it is necessary to decrease the burden of deficit and increase the budget, which is the source of financing the costs of social and welfare and security needs of the state. He stated that it is necessary to introduce a more elevated distribution of taxation obligations, especially in the face of the growing inequality of income in the United States, while the wealthiest still enjoy the privilege of tax relief.

Buffet disclosed the fact that in the year 2010 he paid 6.938.744 dollars, which superficially looks like a huge sum of money, but the sum constituted merely 17.4% of his annual income. At the same time his employees paid taxes which amounted 36% of

their annual income. He also said that in 1980's and 1990's tax rates were notably higher and in spite of it 40 million new jobs were created.

A contrary stance regarding tax rates among the wealthy seems to be the case of the West of Europe. Bernard Arnault and Gerard Depardieu appear to be the exemplary cases. According to the data (Studniarz 2012) Arnault, the president of the Vuitton Moet Hennessey, whose assets are estimated to amount 41 billion dollars, confirmed that he was aiming to obtain Belgian citizenship. He did not, however, confirm that his motivation behind was to evade the 75% tax rate on wealth that was proposed to be introduced in France. He also declared that he wanted to retain his 'French nationality' status.

The very French find it hard to believe and the very case was dubbed as *exil fiscal* (fiscal exile). Similarly, the case of fiscal exile concerned the well-known and wealthy actor Gerard Depardieu, and made its presence in the court trial as well as in mass media. He announced that he would resign his French citizenship for the sake of Russian citizenship, and he also bought an estate in a village under the name Nenchin on the Belgian-French border.

Any attempt to change place of residence involves various risks such as legislative differences and the complexity of new distinct administrative procedures. There is no public support or acceptance of such practices. The French (69%) do not care or worry about fiscal exiles. Among them, we find such names as The Mulliez Family (owners of Auchan and Leroy Merlin), Hallet and Defforey (Carrefour), singers P. Kass and M. Laforet, and sportsmen A. Prost and J.C. Killy. New tax rate in question would affect ca. 1500 tax payers, which would increase budget by 210 million euro annually. It is worth mentioning that The High Court declared the new tax rate to be legally unsanctioned. The French Constitutional Council rejected the project on similar grounds.

Not all wealthy Frenchmen share the stance of Arnault and Depardieu. Contrarily, "Le Nouvel Observateur" weekly announced the appeal to introduce the tax rate for the wealthiest. The appeal was signed by presidents of such firms as L'Oreal, Accor, Total, Danone and Orange. They declared that due to fact that the deficit in public finances poses danger for the future of France and Europe, solidarity in this respect is a necessary stance and everyone should contribute its share to combat the situation.

The situation in Poland shows a range of analogies in this respect. Jan Kulczyk is a resident in Switzerland and there he pays his income tax. His Head Firm Office under the label 'Jan Kulczyk' is located in Luxembourg. Nearly 70% of his business activities are located abroad (out of Poland). He is a shareholder of a number of firms Kulczyk Holding, PEKAES, Polenegria, Autostrada Wielkopolska, Kompania Piwowarska.

Zygmunt Solorz-Żak is the owner of the Digital Polsat TV station but it is monitored through the mediation of The TiVi Foundation in Lichtenstein. He is also the owner of Polkomtel, the mobile net Plus, where he has shares via the Metelem Holding Company in Cyprus. Therefore the question arises, when it regards the very interests of Poland. His firms involve ca. 6 thousand jobs and in 2012 they paid ca. 300 million income tax.

Michal Sołowow is the owner of such firms as FTF Galleon in Luxembourg and BarcoCapital Investment Ltd. In Cyprus. They comprise companies listed in Warsaw, such as Synthos, Rovse, Echo Investments and Barlinek. Sołowow employs ca. 13 thousand people and, according to stock exchange reports of the yesteryear, he paid 57 million income tax.

Leszek Czarnecki, the owner of Getin Noble Bank and Getin Holding and a Developer LC Corp, listed in Warsaw Stock Exchange, monitors the activities through the mediation of LC Corp B.V. registered in Amsterdam. According to the available data, his firms provide jobs to over 10 thousand employees. According to available reports, they paid over 244 million income tax last in the year 2012.

Relevant opinions concerning tax rates for the wealthy have been voiced by a number of journalists M. Bojanowski, A. Dziadykiewicz, A. Lichnerowicz in TOK FM, gazeta.biz.pl. According to Solorz-Żak additional tax rates for the wealthy would not contribute to any substantial change in the financial state of affairs. He expresses the opinion that systemic solutions should prove more effective. Yet another well-known stock exchange investor, Z. Jakubaszek, expresses the opinion that the increase of tax rate would make tax payers stop paying taxes or lead them to seek other solutions in order to evade the burden of paying higher rates.

Sołowow, mentioned above, was asked a question: “What would you say, if you are told that a true patriot should pay his taxes in Poland?” and he answered: “I would agree, but on the condition that the fiscal system would not transgress the limit that would render tax payment to be extremely unfair for the tax payer. I pay huge amounts of taxes within the boundaries of the ‘patriotic’ understanding of tax obligations, namely 1.2 million PLN annually. We need new solutions.”

When it regards firms, it is first of all optimum taxation policy structure, the notion which also involves the use of tax heavens. The LPP firm in Gdańsk is one of such firms. The price of its single share is over 8 thousand PLN, while in 2001 it amounted merely 50 PLN. In the beginning of January 2014 this largest clothing company network announced that it would transfer its trademarks House, Mohito and Sinsay to a Cyprus-based company. The official declaration contained statement that the firm’s proceedings, in doing so, are grounded in the need to maintain “optimum tax policy structure”.

The whole affair was considered to be a manifestation of the lack of patriotism and an act of taxation fraud. Even a Facebook page was created in order to boycott the firm. On top of it, The Polish Socialists Society informed the public prosecutor’s office that the LLP Firm might have breached the law according to paragraph 55 of the Criminal Treasury Code.

Comparatively, in terms of local and global dimensions, it should be added that five largest foreign informatics companies operating in Poland in the year 2012 paid taxes which jointly amounted only 50% of what the single Polish home-based informatics company Asseco paid in that very year. Its president – having assumed his own stance – expressed the opinion: “The basic denominator of patriotism is one’s commitment to one’s own country where tax payment is done. Since you are based in Poland, you ought to pay taxes in Poland.

However, negative practices are often the case across Europe on a large scale. Recently serious accusations against Marks and Spencer have been formulated. The company sells its goods from British warehouses to France and Germany through the mediation of Irish-based webpage. The company claims that it pays income tax in England, but, as it turns out, the taxes regard only the British home-sales, while external sales do not involve the due taxation. As a result the Internet-based transactions are liable to taxation in Ireland, where the CIT rate is 12,5%, and not in Great Britain with its 23% rate. The Google paid 3.4 million Pound Sterling in England in 2012, and

earned 3.2 billion Pound Sterling. The gigantic Amazon paid 9 million Pound Sterling in taxes with the annual income of 22 billion dollars in the British Isles throughout the period span of six years. Apple earned 22 billion dollars in 2011, but paid merely 10 million dollars of income tax in Ireland, as it gives employment to a few thousand people and has signed an agreement with the Irish Government. The syndicate established five separate firms in Ireland, all of which are located at the same address in Cork and whose Members of Board are constituted by the same body of people. The clever solution results in that only two of the five firms pay taxes. It is possible due to the fact that the Californian Giant utilised the differences between American and Irish law. The first firm pays taxes where it is registered, while the next pays taxes where it carries out activities and where it is controlled. Apple declares that three of the firms are registered in Ireland, but are managed and controlled from the territory of the United States. Due to this the regulations of none of the two countries are binding for Apple. The very same state of affairs became the object interrogatory examinations at the US Congress.

It has been decided that the elaboration of strategies to combat tax evasion will become the main point of the agenda of the G8 summit. According to the Brussels-based Oxfam Office, non-government agency whose mission is to combat poverty across the world, the loss in the domain of public finances amounts ca. 100 billion euros annually, due to tax evasion grounded in the use of tax heavens by European firms and companies.

An important question arises, whether or not natural persons or firms can be forced to follow the rule of patriotism in handling business affairs. *Gazeta Wyborcza* (10 May 2013) in the discussion under the title “Podatki miarą patriotyzmu” (Taxes are the measure of patriotism) provided the following opinion: “It is the wealthiest Poles who should set the example, since wealth means greatest responsibility and like nobility wealth obliges” – (Prof. H. Domański, Polish Academy of Sciences, Institute of Philosophy and Sociology). “[...] in Poland taxation is not the most important issue and the system as such is relatively fair” – (W. Fibak, businessmen and collector). “If a businessman wants his firm to be based on solid grounds and if he wants it to grow quickly, and he establishes its core abroad for these reasons, he cannot be accused of being unpatriotic” – (J. Steinhoff, the Ex-Minister of State Economy and The President of the State Council of Economy Chamber)

CONCLUSIONS

From the point of view regarding the research at issue it must be stated that tax evasion and tax avoidance in one's own country is considered by many to be a negative phenomenon. It stems from the perception of the lack of solidarity among tax payers, especially among those who dutifully do pay taxes. This negative perception is aggravated by the fact tax escapists constitute the group of the wealthy. The level of public income defines the tax rates, which need to be executed in order to secure the basic needs of the state in terms of the realisation of its fundamental functional roles. Therefore, tax escapists, whose attitudes and actions are branded as ‘unpatriotic’, contribute to the situation in which tax payers at home carry a much heavier fiscal burden.

REFERENCES

1. *Patriotism, Taxation and International Mobility*, Bonn: Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit, Institute for the Study of Labor, April 2009, pp. 1-36.
2. *Patriotism and Taxation The Tax Compliance Implications of the Tea Party Movement*, Loyola of Los Angeles Law Review, Vol. 45:39, 2011, pp. 41-85.
3. GŁUCHOWSKI J. Oazy podatkowe. In HAMAEEKERS, H, HOLMES, K., GŁUCHOWSKI, J., KARDACH, T., NYKIEL.W. *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2006, pp. 253-267.
4. ROSS, S., *Ethics for tax practitioners*. Sydney: Australian Research Foundation, 1999, pp. 1-106.
5. KOMMER, V van. *Integrity – ethics for tax administrations*, Amsterdam: European Bureau of Fiscal Documentation, 2009, pp. 1-26.
6. UNGER.K. *Ethics codes and taxpayer charters: increasing tax morale to increase tax compliance*. eJournal of Tax Research. Sydney. Vol. 12, 2014, no. 2, pp. 483-498.
7. R. GUPTA, R.W. MCGEE: *A comparative study of New Zealanders' opinion on the ethics of tax evasion: students v accountants*. New Zealand Journal of Taxation Law i Policy. Vol. 16, 2010, no.1, pp. 47-84.

CONTACT INFORMATION

rektorat@wsb.torun.pl

prof. zw. dr hab. Jan Głuchowski

Wyższa Szkoła Bankowa

Młodzieżowa 31a, Toruń

Poland

INTERPRETATION OF POLISH TAX LAW PROVISIONS AS AN INSTRUMENT OF LEGAL TAX AVOIDANCE

Andrzej Gorgol

Uniwersytet Zielonogórski

Abstrakt v pôvodnom jazyku

W niniejszym opracowaniu zostały omówione ogólne i indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Instrumenty te analizowane są w kontekście ich wpływu na unikanie płacenia podatków. Autor sformułował tezę, iż pozwalają na legalne unikanie zapłaty podatku i innych danin publicznych. Powinny być one wydawane przez kompetentne organy podatkowe w sposób zapewniający ochronę zarówno podatnika przed błędami legislacji podatkowej, jak i budżetu przed niezasadnym uszczupleniem jego dochodów podatkowych.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

podatek, ogólna interpretacja, indywidualna interpretacja

Abstract in English language

The article discusses general and individual interpretations of tax law. Tax law interpretations are analysed in terms of how they influence tax avoidance. The author puts forward a thesis that tax law interpretations allow for legal tax avoidance and avoidance of other public imposts. Tax law interpretations should be issued by competent tax authorities in a manner which protects taxpayers from the mistakes of tax legislation, as well as ensures that the state budget is not unduly depleted from tax incomes.

Keywords in English language

tax, advance tax ruling, interpretation

INTRODUCTION

Undoubtedly, payment of taxes results in the diminution of financial resources and assets of the taxpayer. The harshness of paying public imposts may be assessed on the basis of objective and verifiable economic markers which are used for creating international ratings of most taxpayer-friendly (and investor-friendly) national tax law systems¹. Nevertheless it is always the subjective feeling of the taxpayer about the excessive amount of his or hers tax burdens that propels the taxpayer toward searching for methods that allow for a decrease in the tax amount or result in tax avoidance². Such tendencies have a universal dimension and occur in all countries regardless of their economic development level, affluence of their citizens, legal cultures, complexity of legal and tax systems or their political systems.

¹ See *Paying Taxes 2015: The global picture*, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download.jhtml>.

² This statement is confirmed by the economic model of supply named after the name of its inventor (the American economist Arthur Laffer) – the Laffer curve See: NASIŁOWSKI, M. *System rynkowy. Podstawy mikro – i makroekonomii*, Warszawa 2007, p. 251-252; WANNISKI, J. *Taxes, Revenues and the 'Laffer Curve'* In *The Public Interest*, 1978, no 50, p. 3-16.

It seems impossible to fully eliminate the phenomenon of tax avoidance. However, it is necessary to adopt actions aimed at limiting the scope and intensity of tax avoidance, as well as the harmfulness level of its consequences analysed primarily from the viewpoint of fiscal interest of the tax creditor. Such approach necessitates initiating and coordinating collaboration between states on an international and European level, as well as adopting changes in domestic legal systems and practical application of the law.

The Polish legal system provides for instruments of taxpayer protection from negative consequences of enacting unclear tax provisions whose interpretation and application brings about problems for taxpayers³. One of the principal tenets of a democratic state of law is a rule according to which there shall be no laws which may be a trap for the citizens and other entities who do not know how to apply these laws in practice⁴. Polish law therefore accurately provides for the right to apply for an official interpretation of tax laws which is correlated with a statutory obligation on the part of tax authorities to answer the question whether the taxpayer correctly interprets tax laws in a given factual scenario.

Official tax interpretations are in essence a model construction of tax provisions⁵, which may be used by the taxpayers toward tax avoidance without being exposed to any liability, whether tax, criminal or fiscal criminal⁶. They constitute instruments of general tax law, thus may be used with reference to all kind of taxes. Practically, they have an even larger scope of application extending also to the majority of fees and non-tax charges of the state budget and local government units budgets⁷. This article aims at demonstrating that tax law interpretations allow for legal tax avoidance and avoidance of other public imposts. They should be adopted by competent tax authorities in a manner which protects taxpayers from mistakes of tax legislation, as well as ensures that the state budget is not unduly depleted from tax incomes.

1. CONSEQUENCES OF ADOPTING TAX INTERPRETATIONS ALLOWING FOR TAX AVOIDANCE

It is characteristic for Polish tax law that there is no one uniform standard of tax interpretations and that there are two types of interpretations: general and individual. These interpretations are issued by different organs, have separate scopes of applications, are premised on different prerequisites and issued within a different mode..

General tax interpretations are above all a means of ensuring uniform application of tax provisions by tax authorities and fiscal inspection authorities⁸. Statutory provisions⁹ classify them unequivocally as instruments of the internal sphere of public administration. In the context of territorial government administration authorities

³ See art. 14 a –art. 14 p of the Tax Ordinance Act of 27 August 1997, J.L. 2015, item 613, with futher amendments, hereafter named o.p.

⁴ See art. 2 of Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej of 2 April 1997, J.L. No 78, item 483, with futher amendments., hereafter named Konstytucja.

⁵ KABAT, A. *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?, cz. 1*, „Prawo i Podatki” 2007, No 2, p.5; MASTALSKI, R. *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*. In *Jurydykcja Podatkowa*, 2007, No 1, p.8.

⁶ See art. 14 k o.p.

⁷ According to art. 3 pkt 3 o.p. they are taxes in the broad sense.

⁸ KRUSZEWSKI, K. *Zmiany w regulacji ogólnych interpretacji prawa podatkowego* In *Obrót powszechny i gospodarczy. Problemy podatkowopravne*, (red.) RAMUS, I., Toruń 2014, p. 120.

⁹ See art. 14a §1 o.p.

organisationally subordinated to the Minister of Finances, general tax interpretations are internal management acts¹⁰. From the viewpoint of local government tax authorities, general tax interpretations are issued by an external authority which may interfere with the issues of local government only within the limits of competences conferred to it in statutory provisions¹¹. In this case, the interpretations are not legal acts¹², nor binding internal management acts. Local government tax authorities do not have to abide by the standard model of tax law application drawn up by the Minister of Finances. Tax authorities and fiscal inspection authorities are bound by general tax interpretations to a much greater extent due to the hierarchical subordination and administrative oversight performed by the Minister of Finances over the adjudicative acts of tax administration subordinated to him¹³.

The interpretation of tax law does not always take place in the stage of application of tax provisions. In the statute, the subject matter scope of a general tax interpretation has been framed in wide terms and it encompasses both the interpretation and other acts of application of tax law¹⁴. In order to issue a general interpretation upon application, the applying entity has to prove that there is non-uniformity in the application of a given tax provision. This means that despite an identity of the legal and factual scenarios (or future events), the relevant authority issues different decisions, orders and individual interpretations.

Non-uniformity in the application of tax law contributes to tax avoidance. Identity of factual and legal scenarios may lead to different decisions adopted in different individual tax cases only then when the acts of tax authorities or fiscal inspection authorities fall within the scope of administrative discretion¹⁵. The stage of tax calculation takes place, however, within the strict limits of law. Only the uniformity of decisions ending the tax proceedings in the matter of establishing or calculating the amount of a tax obligation meets the constitutional standard of not only equality of tax entities in law, but also the universality of tax payment. For this reason, the general tax interpretation may be seen as an instrument of eliminating tax abuses which stem from a faulty interpretation or application of tax provisions.

Regardless of the form of a tax interpretation issued upon an application, there is a statutory prohibition of their issuance in cases when they refer to factual circumstances that are covered by the subject matter scope of proceedings or inspection procedure which at the date of filing of an application are pending or had ended up with a final and meritorious resolution of a tax matter¹⁶. Undoubtedly, such solution contributes to the uniformity of tax law interpretation and application and eliminates the possibility of using any disparities between the decisions, orders and tax interpretations by the

¹⁰ STAHL, M. Akty prawa wewnętrznego In *Prawo administracyjne, Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i praktyce*, (red.) STAHL, M., 5.wydanie, Warszawa 2013, p. 225 -227.

¹¹ According to art. 14 §1 o.p. Minister of Finances is in charge of general supervision in tax matters.

¹² They are not universally binding legal acts nor internal legal acts. See R. Mastalski In ADAMIĄK, B., BORKOWSKI, J., MASTALSKI, R., ZUBRZYCKI, J. *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2014*, Wrocław 2014 p. 128-137; JEDLIŃSKI, A. *O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, In Rejent, 2001, No 12, p. 60.

¹³ Compare also BROLIK, J. Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 1999, No 7, p. 4.

¹⁴ See art. 14 a o.p.

¹⁵ This is a manifestation of discretionary powers of administrative authority. Zob. DUNIEWSKA, Z. *Uznanie administracyjne – władza dyskrecyjna*. In *Prawo ...*, op. cit., p.94 -106.

¹⁶ Compare art.14 a §3 with art. 14b §5 o.p.

taxpayer in order to avoid taxes by invoking a more favourable position of a tax authority or a fiscal inspection authority.

The coordination of the adjudicative function of tax administration authorities necessitates a prompt publication of a general tax interpretation. The general interpretations are published immediately after their issuance both in the Official Journal of the Minister of Finances and in the Bulletin of Public Information¹⁷. Individual tax interpretations, despite being issued in individual tax matters, also contain public information¹⁸. It is therefore appropriate to publish them in the Bulletin of Public Information, although in a manner which ensures protection of privacy, of data sensitive to conducting commercial activity, and of information kept under fiscal, banking, state or professional confidentiality. The Tax Ordinance imposes an obligation to erase only personal information which identifies the application and other entities from the application and the interpretation¹⁹. Subject matter information in turn should be anonymised on the basis of different statutes²⁰. It is worth noting that the publication of individual tax interpretations serves the role of standardising their content and unifying the application of tax law including the official standard models of its interpretations. Thus, publication of individual tax interpretations limits the necessity to issue general interpretations only to cases which bring difficulty to tax authorities and fiscal inspection authorities in terms of establishing the content of legal provisions and their Individual tax interpretations are not acts of application of the law, nor do they have a normative character. They are only concerned with establishing by the Minister of Finances or the local government tax authority of the first instance whether the position adopted by the taxpayer with regard to the legal evaluation of a factual scenario or a future event of a tax matter is accurate or not²¹. An official tax interpretation should contain a legal justification. This does not apply in cases where *ex lege* there occurred a legal fiction of an issued interpretation²². Legal justification may be dispensed with when the position of the taxpayer is accurate in all regards²³. Individual interpretations perform in this instance the role of a certificate attesting the conformity of the interpretation made by the taxpayer with the binding tax provisions²⁴.

A tax entity is under no obligation to adhere to the individual tax interpretation in its individual tax matter. This pertains to cases when the standard model of interpretation was favourable to the taxpayer, as well to cases when it was not. Acting contrary to the established interpretation is, however, risky, since in cases when this fact is revealed an entity so acting is exposed to tax liability for a failure to perform a tax obligation and fiscal criminal liability for committing a fiscal offence or a fiscal crime. It may also be at the risk of criminal liability, for example when the applying taxpayer provides untrue

¹⁷ See art. 14i o.p.

¹⁸ According to art. 1 ust.1 Act of 6 September 2001 r. on access to public information, J. L. 2014, item. 782, , with further amendments, hereafter named u.i.p. each information on public matters constitutes public information.

¹⁹ See art.14i §3 o.p..

²⁰ This applies the situations mentioned for example in art. 5 u.i.p.

²¹ See art. 14c o.p.

²² See art. 14o o.p.

²³ See art. 14 c §1 o.p.

²⁴ KOSIKOWSKI, C. In C. KOSIKOWSKI, L. ETEL, R. DOWGIER, P. PIETRASZ, S. PRESNAROWICZ, *Ordynacja podatkowa*, 2. Wydanie, Warszawa 2007, p. 97.

statements that there is no tax proceedings or fiscal procedure pending in his or hers case²⁵.

Undoubtedly a strong incentive to apply tax interpretation is the rule of no harm to tax entities who have trusted the authorities of a democratic state of law by adjusting their factual and legal interests to the expectations of the authority embodied in the official model of tax law interpretation and application²⁶. Such solution protects from tax and fiscal criminal liability, but is limited in time. In the case of a faulty individual interpretation, the protection of the taxpayer elapses with the moment of eliminating such interpretation from the legal system at the time of its amendment or at the time when a copy of a final decision of an administrative court repealing such interpretation is delivered to the tax authority. The tax ordinance does not envisage a possibility of repealing a general tax interpretation. Any faults in general interpretations are eliminated not by the administrative court, but by the Minister of Finances. The rule of no harm to the taxpayer who adhered to the general interpretation ceases to exist once the interpretation is amended.

The phenomenon of tax avoidance may occur on different stages throughout the emergence of the tax liability or the tax obligation. Tax interpretations, both general and individual, may be used to legally avoid tax burdens when the taxpayer complied with the official model of tax law interpretation and application embodied therein. This pertains only to interpretations which have been amended or not considered when resolving a tax issue. The tax ordinance when listing the prerequisites for the exemption of the tax payment obligation does not mention the case when a faulty interpretation is eliminated from the legal system by virtue of its repeal by an administrative court. It seems that omission of this case in the prerequisites for the above exemption is ill-founded. Administrative courts act as cassation courts and do not have reformatory competences when it comes to modifying the content of the interpretations issued by the Minister of Finances and local government tax authorities of first instance²⁷. Acceptance of a complaint by an administrative court results in a repeal of a tax interpretation since it was issued in breach of law. In such scenario, the relevant tax authority has an obligation to re-examine the application for a tax interpretation. From the viewpoint of a taxpayer there is no difference when he or she complies with a model of tax law interpretation and subsequently the breach of law is remedied by an amendment or repeal of an already issued interpretation. The legal situation of a tax entity should not be differentiated according to the cassation criterion or in terms of the reformatory instrument of controlling the legality of public administration acts.

Exemption from the tax payment obligation is an ineffective method of extinguishing of the tax obligation²⁸. In order for this legal effect to take place, the Tax Ordinance requires that the prerequisite of a correct performance of the tax obligation is met²⁹. It follows from this that the exemption from the tax payment obligation is not applicable when there has been a correct performance of the tax obligation. This pertains to cases when the tax has been paid in the amount due, the tax obligation has

²⁵ See art. 14b §4 o.p.

²⁶ See. art. 14k o.p.

²⁷ See art. 146 Act of 30 August 2002 on Proceedings before Administrative Courts, J.L.. Dz.U. z 2012, item 270, with further amendments.

²⁸ See art. 59 §2 pkt 6 o.p.

²⁹ See art. 14m §1 o.p.

extinguished in another effective manner or when the tax creditor has not been satisfied. Once the tax obligation has extinguished, it may not arise again in order to apply the exemption from the tax payment. Such exemption is baseless when there is no tax liability, hence no tax obligation. Since the exemption from the tax payment is connected with the performance of the tax obligation, such exemption may not be applied before the tax obligation arises as a result of the individualisation and specification of the tax liability. In order to assess whether the tax obligation is performed correctly, one has to take into account the tax payment deadline which is stipulated in favour of the taxpayer. Exemption from the tax payment leads to the extinguishing of an actionable or a time-barred obligation.

A cumulative prerequisite referring to the incorrect performance of the tax obligation is the emergence of tax-related consequences of an event having the same factual circumstances as those included in the justification of the tax interpretation with which the taxpayer has complied. Exemption from the tax payment obligation depends on the factual circumstances tantamount to the content of a general or individual tax interpretation. Delineation of tax-related consequences between those favourable to the taxpayer and those which are not is made with reference to the publication dates of a general interpretation or the delivery of an individual one³⁰. Exemption from the tax payment is only applicable in cases when tax-related consequences have arisen after this dates. This means that the tax obligation will not extinguish if the taxpayer did not have the possibility to be familiarised with the content of an unpublished general interpretation or an ineffectively delivered individual one. Such solution is logical since a taxpayer may not apply an official model of tax law interpretation and application if he or she does not know its content.

2. INSTRUMENTS OF THE PROCEDURE FOR THE ISSUANCE OF TAX INTERPRETATION IMPACTING TAX AVOIDANCE

Exemption from the tax payment obligation has *ex lege* consequences, hence the issuance of a tax decision is not a prerequisite for its application. Upon the application of a taxpayer, however, the tax authority or fiscal inspection authority has an obligation to calculate in a decision the amount of the tax covered by this exemption or the amount of tax overpayment when it was unduly paid when the exemption was in force³¹. Only the exemption from the payment of the whole tax leads to the full extinguishing of the tax obligation. A partial exemption, however, causes a decrease in the amount of the tax obligation, which leads to results typical to a tax relief³². In this case it is necessary to establish or calculate the reduced tax obligation together with establishing the scope and consequences of the tax payment exemption of a taxpayer who complied with the tax interpretation. A calculatory decision has a legal being independent from the issued interpretation. According to the general rule of the tax proceedings, such decision is relatively standing and may be eliminated from the legal system only in exceptional circumstances as a result of extraordinary means of appeal³³. Since it is an official document, there is a presumption of reliability and legality³⁴. The content of the decision is binding for other authorities and entities. For this reason a validation of the

³⁰ Compare. art. 14l with art. 14 m §1 pkt 2 o.p.

³¹ See art. 14 m §4 o.p.

³² The legal definition of a tax credit is included in art. 3 pkt 6 o.p.

³³ See art. 128 o.p.

³⁴ See art. 194 o.p.

fact that the taxpayer has been exempted from the tax payment obligation which stems from the interpretation has a particular probatory value.

The procedure for the issuance of a tax interpretation shall be concluded without undue delay, but no later than within three months from the date when the application was received by the authority³⁵. Individual tax interpretations are not issued in a tax proceeding, but their procedure is regulated by relevant provisions enumerated in the statute.

One of the directives of tax proceedings are the rules of simplicity and expeditiousness³⁶. The tax authorities shall examine the case carefully and expeditiously, applying the easiest possible means leading to the resolution of the case at hand. Cases which do not require the collection of evidence, information or explanations shall be resolved promptly. This rule is accordingly applied when individual tax interpretations are issued. This means that the promptness of the handling of an application for a tax interpretation may not compromise the careful examination of the case by the tax authority. Undoubtedly the issuance of a tax interpretation does not require that evidentiary proceedings are conducted, nor does it require any collection of information or explanations about the facts provided by the applicant. Nevertheless, the interpretation of tax law provisions is a complex process, as it requires taking into account the content of previously issued interpretations, views from the doctrine, national court case-law and case-law of the EU tribunals. Lack of careful examination by the tax authority and an excessive inclination toward fast and simplified resolution of the procedure may lead to an irrevocable diminution of the budgetary tax incomes.

Cases where there is a need to collect evidence shall be resolved without undue delay, not later than within one month³⁷. Complicated cases shall be resolved in principle within two months from the date of the commencement of the proceedings. From this point of view, the maximum timeframe of three months foreseen for the issuance of an individual tax interpretation may be understood in such a manner that an individual tax interpretation may be more complicated than a typical tax matter. However, the reason for the duration of the above timeframe is different, since contrary to the tax proceedings, the timeframe for the issuance of a tax interpretation may not be further extended. When calculating this timeframe omitted are periods specified in the tax laws reserved for specific acts, periods when the proceedings were suspended and fault-based delays caused by a party to the proceedings or delays for reasons independent of the tax authority³⁸.

An ineffective lapse of the maximum timeframe for the issuance of an individual tax interpretation leads to a legal fiction and a statutory presumption which in turn cause tax avoidance and a diminution of budgetary tax incomes. In case when such an interpretation is not issued, there is a presumption that an interpretation is issued after a three-month period has elapsed and the content of the presumed interpretation validates the correctness of the taxpayer position set out in the application³⁹. Practically this means that the applicant's interpretation has not been carefully examined by the tax

³⁵ See art.14 d o.p.

³⁶ See art. 125 in connection with art.14h o.p.

³⁷ See. art.139 o.p.

³⁸ Compare art.14d with art. 14o o.p.

³⁹ See art.14o o.p.

authority. Such an interpretation is considered to be correct even if it is in breach of tax law provisions. When it comes to the so-called silent interpretation, it is the taxpayer who is the interpreter of the tax law provisions, and not the competent tax authority⁴⁰. Application of such interpretation leads to the extinguishing of the tax obligation as a result of the exemption of the taxpayer from the tax payment obligation, and it protects the taxpayer from the tax and fiscal criminal liability.

CONCLUSIONS

Tax law interpretations are instruments which may be used by different entities to pursue conflicting tax goals. From the viewpoint of the taxpayer, tax law interpretations allow for legal tax avoidance and avoidance of other public imposts or they may be used to lower the amount of tax burdens to the level acceptable to the taxpayer. These benefits are realised at the cost of a definitive diminution of budgetary tax incomes. From the viewpoint of the state and local government units, the fiscal motives justify counteractions to this diminution caused by taxpayers, and tax law interpretations may prove useful in this regard. Harmonisation of tax law interpretation and application is a standard of a democratic state of law, as well as of the equality of the legal position of entities covered by the constitutional tax payment obligation. The more uniform the official interpretations, the lesser possibility for the taxpayers to exploit disparities between those interpretations for the reason of tax avoidance. It is therefore desirable for the tax authorities to specialise in issuing interpretations in particular tax matters, as well as to publish information about them.

Current legal regulations do not ensure a balance in terms of the protection of the fiscal interest and the individual interest of the taxpayer who may not be exposed to negative consequences of tax legislation and mistakes of the public administration. The tax debtor is in a better legal situation than the tax creditor, since as a result of mistakes or omissions on the part of tax authorities issuing tax interpretations, he or she may have extraordinary benefits inaccessible to other tax entities.

The legal fiction of a "silent" individual interpretation and the statutory presumption that the legal evaluation included in the application for a tax law interpretation is fully correct contribute to the phenomenon of tax avoidance. The current regulations do not require for this presumption to arise that the position of the taxpayer should be in compliance with the tax law provisions. Shifting of the interpreting role from the tax authority to the taxpayer is also ill-founded.

The maximum timeframe for the issuance of an individual tax interpretation may not be extended and is not differentiated in terms of complexity of the factual circumstances or legal aspects of a tax matter. The Tax Ordinance prioritises the expeditiousness and simplicity of the procedure for the issuance of official models of tax law interpretation over the directive of a careful examination of a tax case by tax authorities. Haste in handling with the applications for tax law interpretations contributes to mistakes which can be then exploited for the sake of tax avoidance.

⁴⁰ KOSIKOWSKI, C. In KOSIKOWSKI, L. ETEL, R. DOWGIER, P. PIETRASZ, S. PRESNAROWICZ, *Ordynacja...*, op. cit., s. 128.

REFERENCES

1. ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J., MASTALSKI, R., ZUBRZYCKI, J., *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2014*, Wrocław 2014, ISBN 978-83-63597-68-9.
2. BROLIK, J., *Kontrowersyjne kompetencje Ministra Finansów w dziedzinie stosowania prawa podatkowego*. In *Przegląd Podatkowy*, ISSN: 0867-7514, 1999, No. 7, p. 4.
3. DUNIEWSKA, Z., *Uznanie administracyjne – władza dyskrejonalna* In *Prawo administracyjne, Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i praktyce*, (red.) M. STAHL, 5.wydanie, Warszawa 2013, ISBN: 978-83-264-4088-5.
4. KABAT, A., *Wiążące interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach?*, cz. 1, In *Prawo i Podatki*, ISSN 1895-1775, 2007, No. 2, p.5.
5. KOSIKOWSKI, C., ETEL, L., DOWGIER, R., PIETRASZ, P., PRESNAROWICZ S., *Ordynacja podatkowa*, 2. Wydanie, Warszawa 2007, ISBN: 978-83-264-4180-6.
6. KRUSZEWSKI, K., *Zmiany w regulacji ogólnych interpretacji prawa podatkowego*. In *Obrót powszechny i gospodarczy. Problemy podatkowoprawne*, (red.) RAMUS, I., Toruń 2014, ISBN: 978-83-7780-960-0.
7. JEDLIŃSKI, A., *O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego*. In *Rejent* ISSN, 1230-669X, 2001, No. 12, p. 60.
8. MASTALSKI, R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*. In *Jurysdykcja Podatkowa*, ISSN: 1897-1172, 2007, No. 1, p.8.
9. NASIŁOWSKI, M., *System rynkowy. Podstawy mikro – i makroekonomii*, Warszawa 2007, ISBN: 83-87251-85-2.
10. *Paying Taxes 2015: The global picture*, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download.jhtml>.
11. STAHL, M., *Akty prawa wewnętrznego*. In *Prawo administracyjne, Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i praktyce*, (red.) M. STAHL, 5.wydanie, Warszawa 2013, ISBN: 978-83-264-4088-5.
12. WANNISKI, J., *Taxes, Revenues and the 'Laffer Curve'* In *The Public Interest*, 1978, ISSN: 1468-2346, No. 50, p. 3-16.

CONTACT INFORMATION

agorgol@gmail.com,

agorgol@wp.pl

dr hab. prof. uz. Andrzej Gorgol
Uniwersytet Zielonogórski,
Wydział Prawa i Administracji
Poland

ČO JE VLASTNE CISÁROVO?

Tomáš Hulkó

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V stručnosti môžeme povedať, že každý koho sa daňová povinnosť týka, je zainteresovaný na jej minimalizácii. Pokiaľ právny rámec pre výber daní je taký deravý, že tento prirodzený pohyb v spoločnosti spôsobuje nedostatok prostriedkov pre riadne hospodárenie, tak problém nie je možné pripísať úzkemu kruhu daňových podvodníkov. Daňové podvody sú samozrejme realitou a uskutočňujú sa v bezprecedentnom rozsahu. Je potrebné do procesov vytvárania finančnej politiky zahrnúť aj finančných právnikov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

DPH, daňová optimalizácia, daňová medzera, Unitas, finančný právnik

Abstract in English language

Everyone subjected to tax obligation, is naturally interested in its reduction. The law structure of tax collection is so hollow, that it's unable to produce sufficient funds for the needs of public finances. This cannot be blamed on, a rather small group of tax evaders. Tax evasion and tax frauds are reality and occur at unprecedented level. This establishes an obligation for the creators of the financial politics to involve financial lawyers in its creation.

Kľúčové slová v anglickom jazyku

VAT, tax optimisation, tax gap, Unitas, financial lawyer

ÚVOD

„Dávajte teda, čo je cisárovo, cisárovi, a čo je Božie, Bohu.“⁴¹
„Preto sa treba podriaďiť, a nielen zo strachu pred hnevom, ale aj kvôli svedomiu. Preto platíte aj dane, lebo tí, čo ich vyžadujú, sú Boží služobníci. Dávajte každému, čo ste dlžní: komu daň, tomu daň, komu clo, tomu clo, komu bázeň, tomu bázeň, komu česť, tomu česť“⁴²

⁴¹ Striehli na neho a poslali sliedičov, ktorí predstierali, že sú spravodliví, aby ho podchytili v reči a mohli ho vydať moci a súdu vladára. Spýtali sa ho: Učiteľ, vieme, že správne hovoríš a učíš, neuprednostňuješ nikoho, ale učíš Božiu cestu podľa pravdy. Smieme platiť cisárovi daň, či nie? On však spoznal ich lest' a povedal im: Ukážte mi denár! Čí obraz a nápis je na ňom? Oni odpovedali: Cisárov. Na to im povedal: Dávajte teda cisárovi, čo je cisárovo, a Bohu, čo je Božie! Nepodarilo sa im podchytiť ho v reči pred ľuďmi. Užasli nad jeho odpoveďou a zamĺkli. Lukáš 20-26.

⁴² Každý nech sa poddá vyššej moci, lebo niet moci, ktorá by nebola od Boha. A tie, čo sú, ustanovil Boh. Kto sa teda protiví vrchnosti, protiví sa Božiemu poriadku. A tí, čo sa protivia, sami si privolávajú odsúdenie. Lebo vladárov sa nemusí báť ten, kto robí dobre, ale ten, kto robí zle. Chceš sa nebáť moci? Rob dobre a dostaneš od nej pochvalu. Veď ona je Božou služobníčkou pre tvoje dobro. Ale ak robíš zle, potom sa boj, lebo nie nadarmo nosí meč; je Božou služobníčkou, vykonávatelkou hnevu na tom, kto robí zle. Preto sa treba podriaďiť, a nielen zo strachu pred hnevom, ale aj kvôli svedomiu. Preto platíte aj dane, lebo tí, čo ich vyžadujú, sú Boží služobníci. Dávajte každému, čo ste dlžní: komu daň, tomu daň, komu clo, tomu clo, komu bázeň, tomu bázeň, komu česť, tomu česť“ Rom 13:1-7 SSV.

Čo je vlastne cisárovo? Vzaté čisto lingvisticky, v Ježišovej odpovedi je jasný predpoklad toho, že jedna kategória vecí patrí cisárovi a ďalšia samostatná kategória vecí patrí zas Bohu. Napriek tomu kresťania vedia, že takáto dichotómia neexistuje: všetko patrí Bohu. List Rimanom 11:36 – "Lebo z Neho, skrze Neho a pre Neho je všetko. Jemu sláva naveky. Amen."⁴³

V snahe porozumieť Ježišovému výroku nás môže napomôcť citovaný list apoštola Pavla Rimanom. Platenie daní nemá byť vynútené priamou hrozbou násillia, ale má byť otázkou svedomia. Napriek tomu, že všetko patrí Bohu, je možné vládu nad určitým okruhom týchto vecí zveriť svetovej autorite. Katolícky katechismus ide ešte ďalej: „Každé ľudské spoločenstvo potrebuje autoritu, ktorá by ho riadila. Autorita má svoj základ v ľudskej prirodzenosti. Je potrebná pre jednotu občianskej spoločnosti. Jej úlohou je zabezpečovať, nakoľko je to možné, spoločné dobro spoločnosti“⁴⁴

Ak sa pokúsime teda sumarizovať vzťah Ježiša a daní môžeme povedať, že platiť dane v požadovanej miere je potrebné v záujme vyššieho dobra a teda je povinnosťou správneho veriaceho to riadne vykonať. Súčasne treba mať na zreteli, čo sa presne žiada, resp. na ktorú časť vyprodukovaných statkov si formuje autorita nárok. Cisárovi sa nemá dať nič nad rámec toho, čo žiada. Táto predstava zodpovedá aj súčasnej predstave o odvádzaní daní. Ak daňový dlžník uhradí viac dane, než by mal, tak sa mu preplatok vráti⁴⁵. V zmysle kresťanskej náuky teda je potrebné zaplatiť daň v plnej (vyrubenej) výške, avšak netreba (nesmie sa) uhrádzať nad tento rámec. So štipkou humoru by sa dalo povedať, že Ježiš dáva návod k daňovej optimalizácii.

Je jasné, že „najoptimálnejšia“ výška dane z pohľadu daňového dlžníka by bola nula, resp. záporná hodnota. Z tejto úvahy vyplýva, že ak vládár nežiada, tak sa neuhradí ani halier. Tejto koncepcií zodpovedá (finančno-) právny status prvých kláštorov a misijných miest, ktoré boli oslobodené od daní⁴⁶ za Konštantína Veľkého. Cisár sa neobával výpadku príjmu, kvôli privilegovaniu skupiny subjektov, keďže predkresťanské náboženské organizácie požadovali k udržaniu svojich tradícií značné finančné prostriedky od štátu.

Z toho vyplýva, že sa vedomé vyhybanie povinnosti hradiť dane, keď nás o to autorita žiada je hriech *contra maius bonnum*. Zisťovanie toho, že ako najúčinnšie prispieť k činnosti autorít za cenu čo najmenších obetí, je však povinnosťou veriaceho *ad maius bonnum*. Kde je teda hranica? Čo je ešte zbožné hľadanie správnej cesty a čo je už zákerné okrádanie spoluobčanov?

Má to vôbec zmysel zisťovať? Z hľadiska štátu sa materializujú obidve činnosti, ako výpadok príjmov. Vôbec nie je jasné, či za nedostatkom verejných zdrojov stoja podvodníci, alebo bežní, svedomití ľudia, ktorí sa snažia o nastolenie najoptimálnejších podmienok.

⁴³ HUYETT, I. *Did Jesus Want You to Pay Taxes? Scripture and Scholarship Say "No."* Dostupné na URL adrese: <http://thelibertarianrepublic.com/jesus-want-pay-taxes-scripture-scholarship-say/#ixzz3cHFavPGB> dňa 31.05.2015.

⁴⁴ Katechismus KKC 1898 dostupné na URL adrese: <http://dkc.kbs.sk/dkc.php?in=kkc1890> dňa 06.06.2015.

⁴⁵ V niektorých krajinách dokonca spolu s úrokmi z omeškania.

⁴⁶ Bližšie: HULKÓ, T. The evolution of subjectivity in terms of financial law. In *COFOLA 2010: Zborník konferencie* 1. edícia. Brno : Masarykova Univerzita, 2010, ISBN 978-80-210-5151-5.

Matej Korvín získaval peniaze do pokladnice premyslenou daňovou politikou. Niektoré skupiny obyvateľstva boli oslobodené od platenia niektorých daní. Napr. daň z vyvázaných a dovázaných tovarov, ktorá sa nazývala tridsiatok, bola premenovaná na korunné clo a tak mnohé mestá ale aj kupci, ktorí tridsiatok platiť nemuseli, stratili toto privilégium, pretože oslobodení od platenia korunného cla neboli. Aj zavedenie dane od komína pomáhalo naplniť pokladnicu. Dovtedy platná portálna daň (daň od brány, cez ktorú sa vchádzalo do usadlosti) bola nahradená daňou od komína, takže daň musel zaplatiť každý, kto vlastnil nehnuteľnosť v danej usadlosti. Za usadlosť sa platilo 20 denárov (portálna daň), po zavedení dane od komína sa príjmy z usadlosti zvýšili priemerne na 1,35 zlatých, čo bol 675 percentný nárast.⁴⁷



Samozrejme vtedajšie obyvateľstvo sa pokúšalo ukryť skutočný rozsah svojich statkov, ako sa len dalo. Pre ilustráciu pripájam snímku na ktorom je vidieť názorný príklad komína, ktorý odvádzal dym zo štyroch otvorov a dymovody sa spájali do jedného komína až pod strechou. Samozrejme sa platilo len za jeden komín.⁴⁸ Nie je isté, či daň z emisných kvót by bolo možné optimalizovať podobným spôsobom.

1. MINIMALIZÁCIA DANE

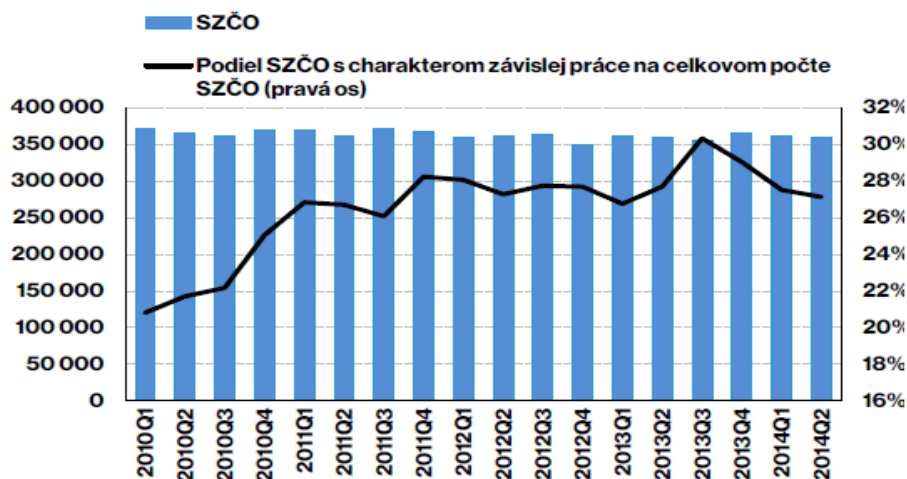
Večná hra na ukrývanie majetku a vytvárania klamu o skutočnej výške príjmov/statkov tvoriacich daňový základ prebieha aj v súčasnosti v plnom prúde. Nástroje štátu na kontrolu sa približujú predstavám Georga Orwela, opísaných v jeho veľdiel s názvom 1986. Je samozrejmosťou, že štátne orgány *ad maius bonnum* pošliapávajú základné ľudské práva svojich, alebo cudzích občanov. Nie je teda prekvapivé, ak (potencionálne) obeť týchto atakov sa pokúšajú podobne vyspelými technikami a technológiami, takýmto zásahom ubrániť.⁴⁹ Obzvlášť je to dôležité pre tie spoločnosti, ktoré vyjednávajú s vládami štátov s porovnateľnými kapacitami za rokovacím stolom. Nie je tajomstvom, že prakticky všetkým veľkým investíciám medzinárodných korporácií prebiehajú rokovania s viacerými vládami národných štátov. Ten kto ponúkne najvýhodnejšie podmienky (najvyššie dotácie, najdlhšie

⁴⁷ Informačný materiál ministerstva školstva „Matej Korvín“, Moderné vzdelávanie pre vedomostnú spoločnosť, projekt je spolufinancovaný zo zdrojov ES – „Investícia do Vašej budúcnosti“ dostupné na URL adrese: http://www.gjar-po.sk/~gajdos/sekunda/39_Matej_Korvin.pdf dňa 06.06.2015.

⁴⁸ CHYTIL, J.: *Daň z komínů: Lidový fištrón obešel císařská nařízení*, e-stránka HBL dostupné na URL adrese: <http://www.hbl.cz/view.php?cisloclanku=2007101702> dňa 31.05.2015.

⁴⁹ Asi najokatejší kyber-atak predviedol super-virus Stuxnet. Tento unikátny vírus bol ako prvý v histórii použitý pri útoku na priemyselné stroje a spôsobil miliardové straty. Podľa fínskej spoločnosti zaoberajúcej sa kybernetickou bezpečnosťou F-Secure sa Stuxnet po atakoch na Irán, Indonéziu a taktiež Indiu postupne zameriava na Európu. Zamestanci F-Secure momentáne hovoria o takzvaných mätúcich útokoch, ktoré podľa nich znamenajú iba jedno. Postupne zhromaždiť dôležitejšie a citlivejšie informácie na vážnejší útok. Zdroj: CYBERSEC.sk portál o kybernetickej bezpečnosti. *Stuxnet-sofistikovanejší a nebezpečnejší?* Dostupné na URL adrese <http://www.cybersec.sk/spravy/ohrozenia/stuxnet-sofistikovanejsi-a-nebezpecnejsi/> dňa 31.05.2015.

daňové prázdny, atď.) získa priazeň investora. Je prirodzené, že investori sa pokúšajú o najefektívnejšie využitie svojich možností aj v tomto smere. Je to protizákonné? Vôbec nie, je to v súlade s vôľou zákonodarcov. Je to hriech? Nie je, keď štát nežiada, tak prečo by mali dať navyše? V konkurenčnom prostredí voľného trhu je každý subjekt usilujúci sa o dosiahnutie čo najväčšieho zisku nútený minimalizovať svoje daňové zaťaženie. Treba zdôrazniť, že popri veľkých hráčoch medzinárodného obchodu sa jedná aj o drobných SZČO,⁵⁰ ktorým status podnikateľa-živnostníka bolo kvázi nanútené.⁵¹



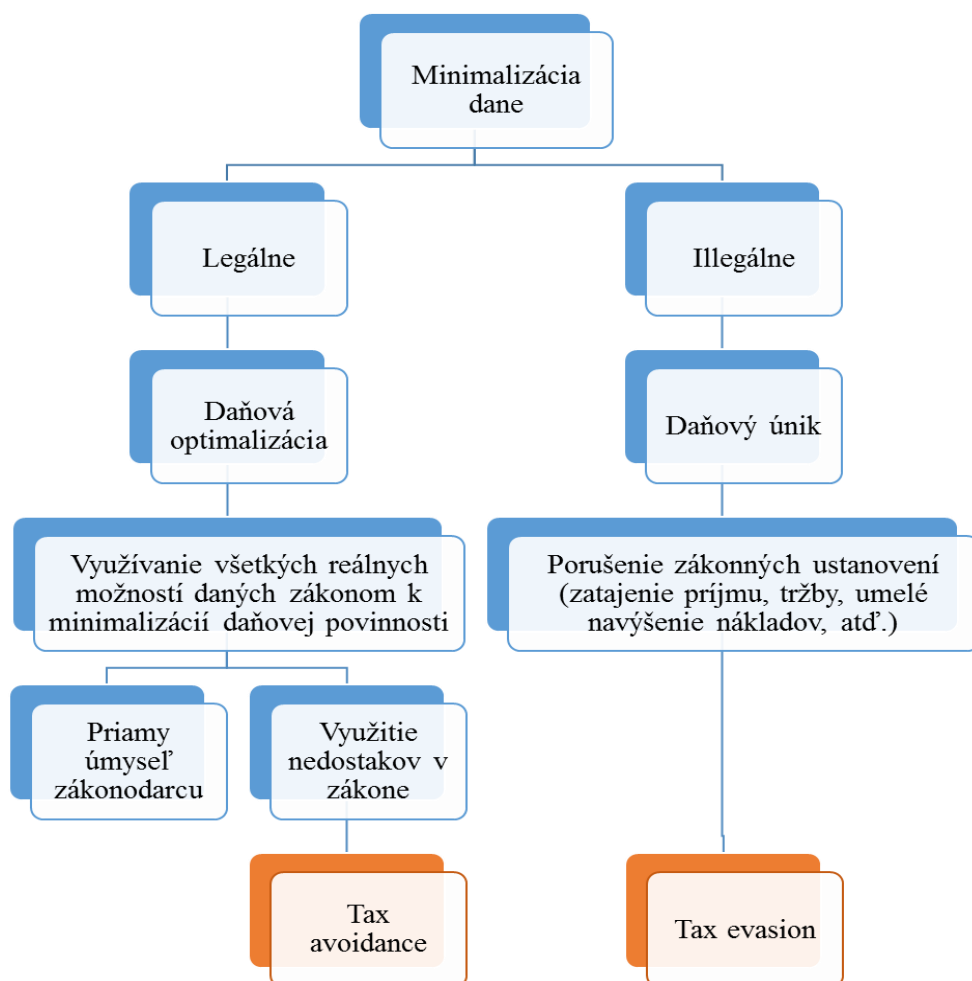
1.1. „Tax avoidance“ a „Tax evasion“

V stručnosti môžeme povedať, že každý, koho sa daňová povinnosť týka, je zainteresovaný na jej minimalizácii. Pokiaľ právny rámec pre výber daní je taký deravý, že tento prirodzený pohyb v spoločnosti spôsobuje nedostatok prostriedkov pre riadne hospodárenie, tak problém nie je možné pripísať úzkemu kruhu daňových podvodníkov. Daňové podvody sú samozrejme realitou a uskutočňujú sa v bezprecedentnom rozsahu. Napriek tomu treba pozornosť uprieť na (dobromyseľné) subjekty, ktoré konajú v súčinnosti s vôľou zákonodarcu. Na nižšie pripojenej schéme spracovanej podľa infografiky Ministerstva financií Českej republiky sú znázornené jednotlivé formy minimalizácie daní⁵²:

⁵⁰ Samostatne zárobkovo-činná osoba.

⁵¹ Zdroj infografu: REMETE, J. *Po rovnovej dani*. IFP, Komentár 2015/6 dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10128> dňa 31.05.2015.

⁵² Porovnaj: KRESTESOVA, M., REZEK, V. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*, Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, dostupné na URL adrese: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

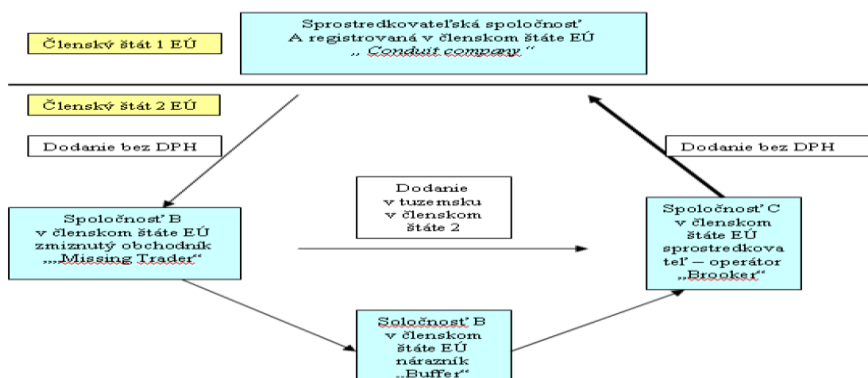


Bohužiaľ, to vyššia schéma neznázorňuje, ale sú také prípady, keď priamym úmyslom zákonodarcu je implementácia „zneužívateľného“ ustanovenia priamo do zákona. Nedostatky zákonov však nie je možné vylúčiť ani pri najlepšej vôle a predvídateľnosti zákonodarcu. Slovenským pomenovaním pojmu „Tax avoidance“ by mohlo byť **vyvarovanie sa daňovej povinnosti**. Slovenským ekvivalentom pojmu „Tax evasion“ by mohlo byť **vyhýbanie sa daňovej povinnosti**.

1.2. Kruhový podvod

Podľa tandemu špecialistov Hollá a Zanický, je možné načrtnúť nasledujúcu zjednodušenú schému: V kruhovom podvode subjekty zohrávajú nasledovné úlohy: Spoločnosť A (sprostredkovateľská spoločnosť), ktorá je registrovaná v niektorom členskom štáte, uskutoční dodanie tovaru spoločnosti B registrovanej v inom členskom štáte Európskej únie. Uvedená spoločnosť nadobudne tovar bez dane z pridanej hodnoty a následne uskutoční tuzemské dodanie tovaru spoločnosti C registrovanej tiež v tom istom členskom štáte, ako je spoločnosť B. Spoločnosť B však realizuje predaj spoločnosti C s daňou z pridanej hodnoty, vyberie daň zo svojich predajov spoločnosti C, ale daň do štátneho rozpočtu neodvedie a následne zmizne. Spoločnosť C si odpočíta daň z pridanej hodnoty z nákupu tovarov od spoločnosti B a predá tovar zákazníkom na

domácom trhu s daňou z pridanej hodnoty. V mechanizme môže byť použitý nárazník (spoločnosť D) alebo viacero nárazníkov s cieľom zabrániť odhaleniu zmiznutých obchodníkov. Namiesto predaja tovarov na domácom trhu však spoločnosť C môže deklarovať oslobodené dodanie tovaru spoločnosti A registrovanej v niektorom inom členskom štáte, spoločnosť C bude tiež žiadať vrátenie dane z pridanej hodnoty zo svojich nákupov. Spoločnosť A znovu uskutoční oslobodené dodanie tovaru spoločnosti B a model kruhového podvodu sa môže opakovať, strata príjmov z dane z pridanej hodnoty je tak neobmedzená. Aj keď sprostredkovateľská spoločnosť A je založená v niektorom zo štátov Európskej únie, všetky straty na dani z pridanej hodnoty, v rámci uskutočneného kruhového podvodu, nastávajú v inom členskom štáte. Je potrebné, aby členské štáty Európskej únie venovali stále väčšiu pozornosť odhaľovaniu tzv. kruhových podvodov, ktorých objem neustále rastie. Medzinárodná spolupráca daňových správ sa stáva nevyhnutnosťou, pretože mechanizmus týchto podvodov predpokladá ich uskutočnenie minimálne v dvoch členských štátoch Európskej únie.⁵³



2. DAŇOVÁ MEDZERA

Rok 2012 sa mal stať míľnikom aplikácie daňového práva. Podľa zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva sa k 01.01.2012 malo dovíšiť vytváranie novej organizácie – Finančnej správy SR zlúčením daňových orgánov a colnej správy. Do platnosti vstupoval aj nový daňový poriadok. Finančná správa mala naštartovať veľkolepý projekt zjednotenia 102 (!) starých samostatných informačných systémov do jedného⁵⁴. Možno však konštatovať, že chýbajúca spoločenská diskusia, ktorá by mala sprevádzať takú hlboko siahajúcu prestavbu kľúčových štátnych inštitúcií bola už od počiatku alarmujúca.⁵⁵ Popri potrebe bežnej opatrnosti, aká je nutná pri podobne významných zmenách systému práva, bola pri programe UNITAS potrebná oveľa väčšia opatrnosť, obozretnosť a ohľaduplnosť. Na Slovensku vôbec neprebíhala v tieni predčasných parlamentných volieb odborná

⁵³ Porovnaj: HOLLÁ, K., ZÁNICKY, P. *Dane a daňové úniky Katedra krízového manažmentu*, dostupné z URL adresy: http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf dňa 31.05.2015.

⁵⁴ Zdroj: *IT systém daňovej správy podľa poslancov skolaboval, idú na prieskum*, web ZIVE.sk, dostupné na URL adrese: <http://www.zive.sk/clanok/55921/it-system-danovej-spravy-podla-poslancov-skolaboval-idu-na-prieskum>.

⁵⁵ HULKÓ, T., MALÝ, J.: *Program Unitas the redemption or the ruin of the EU*.

diskusia na tému otvorenia novej éry výberu financií.⁵⁶ Úradníci, poverení uskutočnením zmien, siahali počas ich realizácie po každom fragmente odbornej informácie k téme, ktoré by im mohli ozrejmiť nejasný cieľ, ktorého realizácia bola považovaná za povinnosť voči EÚ. Ľudia pri moci nemali veľakrát ani potuchy o pripravovaných zmenách.⁵⁷ Situáciu dovŕšilo skolabovanie nového informačného systému.

2.1. Nesúlady štatistik

Podľa informácií, uverejňovaných daňovou správou Slovenskej republiky, do začiatku roka 2012 bola efektívnosť daňovej správy prezentovaná dvoma spôsobmi výpočtu. Prvý spôsob výpočtu vychádzal z pomeru celkovej výšky priznanej dane oproti skutočne odvedenej. Úspešnosť výberu daní daňovou správou dosahovala v tomto výpočte „úspešnosť“ okolo 95-99%.

Alternatívna forma výpočtu, ktorá bola používaná analytickým útvarom ministerstva financií, spočívala v tom, že na rozdiel od priznanej dane vychádzal z rozpočtovanej výšky dane, pričom rozpočtovanie príjmov bolo založené na údajoch predchádzajúcich rokov. Metóda ESA 95 sa neosvedčila, keďže „úspešnosť“ daňovej správy sa vyhodnocovala ešte aj začiatkom roka 2012 vo výške 99%.⁵⁸

⁵⁶ K danej problematike si dovoľujem spomenúť osobnú skúsenosť, ktorú som mal príležitosť na konci roku 2010 resp. začiatku roku 2011 osobne prežiť. V dňoch 21. až 23. sa uskutočnila konferencia pod záštitou prezidenta Slovenskej republiky „Právo ako zjednocovateľ Európy“ na ktorej som sa zúčastnil s príspevkom „Program Unitas, spása alebo skaza EÚ“. Článok nebol publikovaný, iba abstrakt sa uverejnil na internete. Krátko po zverejnení abstraktu som obdržal nasl. mail z emailovej adresy ingrid.benkova@gmail.com cit.: „Vazeny pan Hulko, na Internete som si našla zmienku o článku v zborníku s názvom Program Unitas, spása alebo skaza EU. Snazila som sa najst uvedeny clanok, ale nebola som uspesna. Rada by som Vas poprosila o jeho zaslanie, nakoľko uvedena tema je pre mna zaujimava. Vopred dakujem a ostavam s pozdravom I. Benkova“. Zaujímavosťou je, že ako som neskôr zistil zastávala pani Benková (resp. rovnomená osoba) podľa vtedajšieho prehľadu ústredných orgánov štátnej správy SR pozíciu riaditeľka odboru koordinácie strategických projektov. Článok nemohla nájsť, lebo nebol ani v tom čase a ani dodnes nie je uverejnený.

⁵⁷ Ďalšia osobná skúsenosť, ktorú si dovoľujem v tejto súvislosti uviesť súvisí s nemenovanou poslankyňou z politickej strany SAS, ktorého líder, Richard Sulík známy euroskeptik ašpiroval po voľbách na post ministra financií. Článok (Program Unitas the redemption or the ruin of the EU) predložila poslankyňa frakcie SAS koncom októbra 2011. Skoro žiadny z poslancov nemal potuchy o tom, že nejaké zmeny sú vo smere k výberu daní, cla a odvodov plánované na prelomu rokov 2011/2012. Neinformovanosť zákonodarcov o vlastnom konaní je pochmúrnym ómenom pre budúcnosť smerovania krajiny.

⁵⁸ Zdroj infografiky: PALKOVIČOVÁ, J.: Daňové príjmy štátneho rozpočtu v roku 2011 sa naplnili na 99% Komentár IFP 2012/1 dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8111> dňa 31.05.2015.

Vývoj daňových príjmov štátneho rozpočtu v roku 2011 (hotovostný princíp, v tis. eur)

	Rozpočet 2011*	Skutočnosť**	Rozdiel	% plnenie rozpočtu
	1	2	3 = 2 - 1	4 = 2 / 1 * 100
Dane z príjmov, ziskov a kap. majetku	1 929 803	1 875 810	-53 993	97,2
Daň z príjmov fyzických osôb***	110 872	112 095	1 223	101,1
Daň z príjmov právnických osôb	1 672 937	1 620 461	-52 476	96,9
Daň z príjmov vyberaná zrážkou	145 994	143 254	-2 740	98,1
Domáce dane na tovary a služby	6 752 639	6 754 792	2 153	100,0
Daň z pridanej hodnoty	4 668 006	4 753 094	85 088	101,8
Spotrebné dane	2 084 633	2 001 698	-82 935	96,0
Z minerálnych olejov	1 147 147	1 073 710	-73 437	93,6
Z liehu	214 681	203 786	-10 895	94,9
Z piva	54 911	57 661	2 750	105,0
Z vína	3 555	4 031	476	113,4
Z tabakových výrobkov	618 593	623 443	4 850	100,8
Z elektrickej energie	14 654	16 031	1 377	109,4
Zo zemného plynu	28 725	22 449	-6 276	78,2
Z uhlia	2 367	586	-1 781	24,7
Dane z medz. obchodu a transakcií	33 908	38 903	4 995	114,7
Ostatné daňové príjmy	70 479	30 788	-39 691	43,7
z toho: daň z emisných kvôt	69 480	29 438	-40 042	42,4
DAŇOVÉ PRÍJMY ŠR SPOLU	8 786 829	8 700 293	-86 536	99,0

* jednotlivé dane sú vrátane sankcií z dôvodu porovnania rozpočtu a skutočnosti

** vrátane sankcií

*** podstatná časť dane ide mimo ŠR

Zdroj: IFP, Štátna pokladnica

V tomto období som spolupracoval s IFP, ako konzultant odboru daňových príjmov a fiškálnych analýz. Problém sa manifestoval v očiach analytikov takým spôsobom, že je rozkol v štatistikách exportu a daňových príjmoch. Štatistiky exportu priam explodovali, pričom súčasne daňové príjmy ukazovali značný pokles. Ako možné dôvody schodku vybranej DPH, vybočujúce z roviny ekonomických analýz boli identifikované nasledujúce faktory, ako najpravdepodobnejšie zdroje nezrovnalostí:

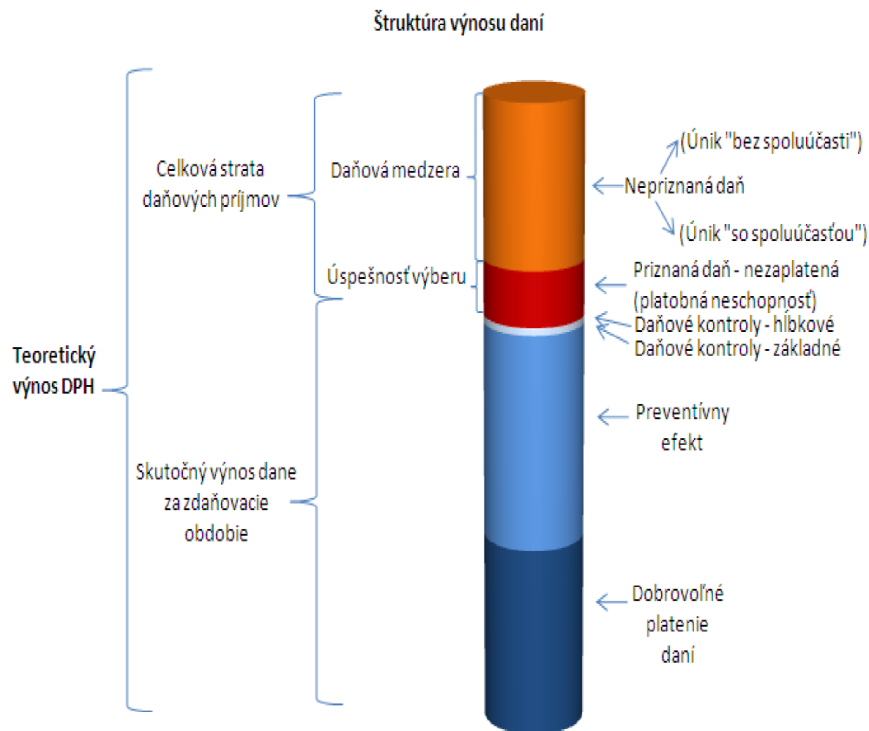
1. Nesprávne pripravená fúzia daňovej správy a colnej správy. Je nepochybné, že významné legislatívne zmeny inštitútov finančnej správy ku začiatku roku 2012 sa podpísali pod zníženie výšky vybraného DPH.
2. Zavedenie nového spôsobu označovania platby dane od 01.01.2012, ktoré prenáša ťarchu identifikácie platieb dane na daňových subjektoch.
3. Nefunkčnosť IT systémov v období prvého kvartálu roku. Z uvedeného dôvodu absentovala aktívna činnosť daňových úradov (neboli vykonávané kontroly, neboli posielané výzvy, atď.)
4. Zneužívanie práva a daňové podvody. V slovenskom právnom poriadku absentuje aplikácia zásady „zákaz zneužitia práva“ v oblasti daňového práva. Pri zneužití práva v daňovom práve sa jedná o taký spôsob konania, ktoré nie je priamo protizákonné, resp. nezakladá priamu trestnoprávnú zodpovednosť – ale vyúsťuje v podobe zneužitia inštitútov daňového práva (predovšetkým úľavy a oslobodenia) na účely, ktoré sú v rozpore s ich povahou úmyslom.
5. Zneužívanie inštitútu triangulárnych obchodov na krátenie DPH.

6. Zmeny zákona o DPH účinné od 01.01.2012. Významný vplyv mohli mať:
- a) vypustenie § 78a, ktorým sa ruší platenie preddavkov na DPH zahraničnou osobou pri predaji tovaru na trhovom mieste
 - b) zjednodušenie vrátenia zvýšeného nadmerného odpočtu, resp. sumy nadmerného odpočtu na základe podaného dodatočného daňového priznania. Do účinnosti tohto ustanovenia platiteľa DPH postupovali v zmysle §63 zákona o správe daní a poplatkov podľa ktorého boli povinní podávať žiadosť o vrátenie tejto sumy (v prípade, ak žiadali nadmerný odpočet alebo jeho zvýšenú časť vrátiť), čo zbytočne zaťažovalo administratívu platiteľa dane aj správcu dane.

Ďalší komentár IFP, prvý povolebný, vyšiel v júni toho istého roku a odkryl chýbajúce zdroje vo výške 100 miliónov eur. Cit.: „Zhrnutie výsledkov za roky 2000-2010. Celková strata DPH bola v rokoch 2000 až 2005 stabilná na úrovni približne 18% teoretickej DPH. Od roku 2006 daňová strata plynule rastie až na úroveň 35,9% v roku 2010. V absolútnom vyjadrení strata príjmov dosiahla v roku 2010 úroveň 2,3 mld. Eur, čo predstavuje 3,5% HDP. Z celkovej straty DPH menej ako 30% dokáže daňová správa zachytiť a identifikovať. Zvyšných 70% predstavuje daňovú medzeru, teda daňovú povinnosť, ktorú sa zatiaľ nepodarilo identifikovať. Efektivita výberu dane, deklarovanej samotnými daňovníkmi, je na úrovni približne 98%. Na druhej strane, z celkového predpisu dane vyrúbeného po daňovej kontrole, dokáže daňová správa vybrať približne 5%, čo je možné považovať za extrémne nízku úspešnosť výberu. V medzinárodnom porovnaní sa potvrdil pokles efektívnosti výberu DPH na Slovensku. Pokiaľ je cieľom znížiť veľkosť daňovej straty, čisto makroekonomické prístupy, bez dodatočných mikroanalýz neposkytujú prakticky žiadnu ďalšiu informáciu, ktorá by mohla byť použitá pre identifikáciu daňových únikov. Z uvedeného dôvodu je nevyhnutné, aby sa ďalšia analytická práca zameriavala na individuálne dáta za jednotlivé daňové subjekty a hľadanie diskrepancií medzi reportovanými informáciami (napr. daňové priznania DPPO verzus pridaná hodnota pre národné účty). V tejto oblasti je nutná úzka spolupráca a výmena informácií medzi ŠÚSR, daňovou správou a MFSR (IFP).“

Vo veľmi zjednodušenej forme daňová medzera kvantifikuje rozsah daňových únikov. Neznamená to však, že daňová medzera predstavuje len daňové podvody. Daňová medzera vzniká aj v prípade nedostatkov pri priznávaní a výpočte daňovej povinnosti z dôvodu neschopnosti správne interpretovať požiadavky zákona a vypočítať daň (napr. komplikovaná legislatíva a forma priznania), neznalosti zákona (neviem, že mám platiť dane) alebo aj na strane daňovej správy (zlé usmernenia a pod.). Daňová medzera teda môže vzniknúť z dôvodu úmyselného konania s cieľom znížiť daňovú povinnosť alebo neúmyselným konaním vyplývajúcim z neschopnosti/neznalosti priznať svoju daňovú povinnosť.⁵⁹

⁵⁹ PALKOVIČOVÁ, J., NOVYSEDLÁK, V. *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty*, Ekonomická analýza 25 IFP dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8181> dňa 31.05.2015.



Zdroj: IFP

ZÁVER

Existuje veľký počet nepreskúmaných oblastí finančnej správy, ktoré môžu byť zdrojom schodku vybranej DPH. V tejto prezentácii sa iba heslovite uviedli najpálčivejšie právne problémy, ktoré môžu stať za znížením výberu daní.

Je potrebné do procesov vytvárania finančnej politiky zahrnúť aj finančných právnikov. Je potrebné zabezpečiť aspoň „sledovací výskum“ v oblasti finančného práva a finančno-právnej politiky, za účelom dosiahnutia zabezpečenia, čo najhladšej a najefektívnejšej realizácie finančnej politiky prostredníctvom práva.

Hospodárska a fiškálna teória teda bude musieť vytýčiť smer v oblasti daní pre krízu a normy daňového práva a nakoniec právne tento smer fixovať. Medzi častými opatreniami viacerých štátov sa objavil protekcionizmus, ktorého aplikáciu zabezpečujú colno-právne predpisy a ich zmeny. Hospodárska kríza sa začala ako finančná kríza⁶⁰

Do celého procesu zápasu s krízou sa bude musieť zapojiť aj právo. Významné úlohy budú aj pre stanovenie noriem finančného práva a všetkých jeho odvetví. Bude teda aj na nás, finančných právnikoch, aby mnohí z nás pochopili a využili spoločenskú

⁶⁰ BALKO, L. Pozdvihnutie finančnej gramotnosti pomocou noriem finančného práva ohnisko prevencie finančných kríz. In *Dny práva – 2009*, 1. edícia. Brno : Masarykova Univerzita, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.

výzvu a ponúkli svoju erudíciu, poznatky a skúsenosti ako kreátori finančno-právnych noriem v nových podmienkach.⁶¹

Monitoring zahraničného diania zahraničných trendov vo finančnom práve, je potrebné aj preto, aby sa „odskúšané“ praktiky, ktoré sa už v niektorých štátoch účinne zneužili, neboli úspešne aplikované aj u nás. Monitoring by mal zahŕňať aj tvorbu práva v okolitých, resp. v členských krajinách EÚ, či nedochádza k prijatiu takých finančno-právnych aktov, ktoré by znevýhodňovali Slovensko.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BALKO, L. Pozdvihnutie finančnej gramotnosti pomocou noriem finančného práva ohnisko prevencie finančných kríz. In *Dny práva – 2009*, 1. edícia. Brno : Masarykova Univerzita, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.
2. CHYTIL, J. *Daň z komínů: Lidový fištrón obešel císařská nařízení*, e-stránka HBL dostupné na URL adrese: <http://www.hbl.cz/view.php?cislocclanku=2007101702> dňa 31.05.2015.
3. CYBERSEC.sk portál o kybernetickej bezpečnosti. *Stuxnet- sofistikovanejši a nebezpečnejši?* Dostupné na URL adrese: <http://www.cybersec.sk/spravy/ohrozenia/stuxnet-sofistikovanejsi-a-nebezpecnejši/> dňa 31.05.2015.
4. Evanjelium podľa Lukáša.
5. HOLLÁ, K., ZÁNICKÝ, P. *Dane a Daňové úniky Katedra krízového manažmentu*. Dostupné z URL adresy: http://fsi.uniza.sk/kkm/files/konferencie/hkoz/Holla_Zanicky.pdf dňa 31.05.2015.
6. HULKÓ, T. The Evolution of subjectivity in terms of financial law. In *COFOLA 2010: Zborník konferencie*. 1. edícia. Brno : Masarykova Univerzita, 2010, ISBN 978-80-210-5151-5.
7. HULKÓ, T., MALÝ, J. Program Unitas the redemption or the ruin of the EU In *Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax*. Bratislava, 2010. ISBN 978-80-7160-301-6.
8. HUYETT, I. *Did Jesus Want You to Pay Taxes? Scripture and Scholarship Say "No."* Dostupné na URL adrese: <http://thelibertarianrepublic.com/jesus-want-pay-taxes-scripture-scholarship-say/#ixzz3cHFavPGB> dňa 31.05.2015.
9. Katechismus KKC 1898 dostupné na URL adrese: <http://dkc.kbs.sk/dkc.php?in=kkc1890> dňa 06.06.2015.
10. KRESTESOVÁ, M., REZEK, V. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*, Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, dostupné na URL adrese: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
11. Listy apoštola Pavla Rimanom.
12. PALKOVIČOVÁ, J. *Daňové príjmy štátneho rozpočtu v roku 2011 sa naplnili na 99%*. Komentár IFP 2012/1 dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8111> dňa 31.05.2015.

⁶¹ BALKO, L.: Pozdvihnutie finančnej gramotnosti pomocou noriem finančného práva ohnisko prevencie finančných kríz. In *Dny práva – 2009*, 1. edícia. Brno : Masarykova Univerzita, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.

13. PALKOVIČOVÁ, J., NOVYSEDLÁK, V. *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty*, Ekonomická analýza 25 IFP dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8181> dňa 31.05.2015.
14. REMETE J. *Po rovnjej dani* Inštitút finančnej politiky, Komentár 2015/6 dostupné na URL adrese: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10128> dňa 31.05.2015.

KONTAKT NA AUTORA

hulko@mail.muni.cz

JUDr. Tomáš Hulkó, Ph.D.

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O. BOX 313

810 00 Bratislava 1

SOME ISSUES OF TAX EVASION IN THE RUSSIAN FEDERATION

Elena Chernikova - Maxim Prokoshin - Julia Gorosh

International Institute of Public Administration and Management
of the Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration, Moscow

Abstrakt v pôvodnom jazyku

В статье предлагаются к рассмотрению отдельные вопросы теории и практики налогового права, анализируются их возможности в сфере предотвращения уклонения от налогов и развития в общественном налоговом правосознании понятий добросовестности и справедливости налогообложения. Особая роль при этом авторами отводится такому правовому феномену, как злоупотребление правом в налоговых отношениях, как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов. Исследуется российское законодательство о налогах и сборах, а также правовые позиции, выработанные судебной-арбитражной практикой. Анализируется ответственность налогоплательщика за злоупотребление правом, а также выполнение им налоговых обязанностей, в частности, проявление налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента в целях снижения налоговых рисков и получения законных налоговых преференций.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

налог, налоговое право, злоупотребление правом, уклонение от налогов, налоговое мошенничество, судебная практика

Abstract in English language

The article highlights several problems of the theory and practice of the tax law, analyses its capability in terms of tax evasion and tax fraud prevention and considers the concepts of conscionability and unconscionability in the sphere of tax relations. The authors pay special attention to such legal phenomena as abuse of right and abuse of power in tax relations. The current Russian legislation on taxes and fees, as well as court legal positions on the issue are given consideration. More detailed analysis is given to such issues as taxpayers' liability for the abuse of rights and their fulfilment of tax obligations, including the obligation to provide due circumspection when selecting a contract partner, in order to reduce tax risks and obtain legal tax preferences.

Key words in English language

tax, tax law, abuse of right, tax evasion, tax fraud, judicial practice

INTRODUCTION

Society development and the establishment of free market relations suggest reorientation and reformation of tax law with the aim of attributing higher social significance to taxes and increasing their role in the achievement of national goals.

Social, economic, political and cultural changes taking place in the Russian Federation and the Czech Republic require a relevant material support, the basis of which is taxes.

Equal development of the budgetary, economic and social functions of taxes calls for an elaborate and appropriate legal framework.

Tax law is a fast-developing branch of legislation in both of the republics; the process of changes in relevant laws and the adoption of new and more elaborate legal acts is a perfect illustration to it.

Being a sub-branch of financial law, tax law is in maximum proximity to the economic and social life of the society.

Tax law is of equally important significance for the citizens' vital concerns, for the activity of legal entities and bodies of authorities of all levels, as it is the guide for this activity.

Tax norms require a clear and accurate legal framework that does not allow any double-edged interpretation that may lead to the discrepancies in both practical and legal activity.

1. SOCIAL AND ECONOMIC NECESSITY FOR LEGAL REGULATION REFORMS

In today's world the problems of tax evasion and tax fraud are equally relevant to all countries. The world crisis of 2008 made one reconsider the policy of state regulation of economy, reinforce the measures taken to prevent budgetary deficit. The emerging role of the state in the economy reveals itself primarily in the tightening of tax policy. As a backlash to it, various forms of abuse of right in the sphere of taxation develop.

1.1. Abuse of right and conscionability in tax law theory and practice

Legal regulation of tax relations enters a new stage, caused by the involvement of civil law categories, social concepts and institutes in public regulation. In addition, involvement and further legal enshrinement of the institutes that are not typical of public regulation acquire particular significance.

At present legal scientists and practitioners tend to refer to the category of «abuse of right» with regard to the taxpayer only, but not the tax authorities. The given situation in the scientific, law enforcement and judicial practice is determined by the predominance of public interest over the private one in terms of tax relations.

What are the causes of the given situation? The question is not easy. According to D. V. Vinnitsky, the concept of «abuse of right» that is interconnected with the idea of «unconscionability» in the sphere of taxation implies two types of unconscionable actions: abuse of right aimed at the circumvention of tax law and abuse of tax rights per se¹.

The first type of unconscionable actions refers to the taxpayer; the second one is characteristic of the tax authorities exclusively, as it is the tax authority that can exercise its rights within the limits of the tax law. Besides, such actions may be taken for the purpose other than legal ones.

¹ VINNITSKY, D. *Principle of conscionability and abuse of right in the sphere of taxation*. In Law and economics, Vol. 1, 2003.

The likelihood of the occurrence of abuse of right by tax authorities was acknowledged in the Ruling of the Constitutional Court of Russia № 14 of 16.07.2004 «On the case of the verification of constitutionality of separate provisions of clause 2, Article 89 of the Tax Code of the Russian Federation with regard to citizens A.D.Egorov and N.V.Chuev's complaints», when it declared that the following shall not be found lawful:

- abuse of power by the tax authorities in the process of tax control;
- tax authorities' actions, in the course of which the tax bodies (tax officials) are governed by the purposes and motives that are contrary to the law order;
- exercising powers against the legal purpose and the legal rights and interests of the citizens, organizations, state and society.

Thus, according to the Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation, the exercise of powers by the tax authorities with the purpose contrary to the existing law order shall be found illegitimate.

The concepts of «abuse of right» and «abuse of power» are not synonymous, even though the latter is determined by the former². Abuse of power is an illegal action per se, violating the existing law, while the abuse of right means acting within the limits of law, but with a purpose other than the legal one.

In this respect, we find A.I.Muranov's point of view quite interesting. In his thesis called «The problem of “circumvention of law” in the substantive and private law» he suggested that «abuse of right» is one of the forms of «circumvention of law». It is hard to agree with the given position. But if “circumvention of law” implies going beyond the powers given by law, therefore the ideas of “circumvention of law” and that of illegal actions may be equalled.

As for the concept of abuse of right, the subjective side of the given issue is revealed in the absence of a real and legal purpose of certain actions. The absence of such a purpose is the evidence of unconscionability of the authority, when, being aware of the illegality of its purpose, it intentionally takes all the available legal actions to achieve its purpose.

As the fact of abuse of power by tax authorities is quite a well-known one, we will just note here that the civil servants representing them and acting with the aim of tax administration, have their public rights and duties. Therefore the likelihood of abuse of right by tax authorities may be determined by the officials' unconscionability and improper performance of their functional duties. According to M.V.Kornaukhov, the peculiarity of tax legal relations is about the «immediate interconnection of public and private interests»³.

1.2. Tax control and the reasons for abuse of power

The abuse of right by the tax authorities can be most spectacularly observed as they realize their function of tax control, which allows them to achieve the true goal of the tax system – tax collection.

Tax control performed by tax officials within the scope of their competence (via tax

² SCHEKIN, D. *On the abuse of right by tax authorities*, In *Laws of Russia: experience, analysis, practice*, Vol. 3, 2008.

³ KORNAUKHOV, M. *Unconscionability of the tax-payer as a judicial doctrine*, Kostroma: KGU named after Nekrasov, 2006.

audits, receiving tax-payers, tax agents and tax collectors' explanations, books and records audit, inspection of the premises used for deriving profit and other forms prescribed by the Tax Code of the Russian Federation) is quite extensive, but not exhaustive.

In terms of Russian Tax Code the forms of tax control can be divided into «active» and a «passive» ones. The passive ones include such forms of control as taxpayers' registration, their duty to fill in tax forms, declarations, compilation of the taxpayers' data. The given form can be characterized as somewhat depersonalized, i.e. all tax-payers are obliged to register, to provide declarations and other data in accordance with the tax law prescriptions.

The active forms of tax control include such immediate control functions of tax authorities as tax audits in the form of cameral or off-site tax inspections, calling for explanations, documents, premises inspection, interrogation of witnesses, registering the results of the inspection, including tax prosecution, etc.

It is the «active» form of tax control where the abuse of right by tax officials can most often be observed.

How and why has such a phenomenon as abuse of right by tax authorities occurred?

As it has been demonstrated by practice, there are quite a few reasons for that.

One of them is economic. The system of taxation is the major and stable source of the replenishment of the budget of the country and one of the most important parts of the financial system of Russia. Unfortunately, the ways and means used by tax authorities for the achievement of a positive result often offend taxpayers' rights and interests.

Another quite important reason for the given problem is the imperfection of law and legal technicality (which is obviously typical not only of the Russian Tax Code), as well as the imperfection of administrative control inside the tax authorities system - despite the fact that there are thousands of employees working in some territory tax offices. However, there are millions of various organizations functioning in Russia, and tax bodies are not always capable of controlling their employees' actions - tax inspectors, heads of field tax inspections, other specialists – all of whom have quite a wide range of powers. Besides, there is still a lack of consistency of various tax structures of territorial tax bodies, as well as the Federal Tax Service of Russia and even the Ministry of Finance of the Russian Federation.

Unfortunately, there is also a negative effect caused by the absence of a working mechanism of «incentives and punishment» for tax officials.

The predominance of public interest over the private one also often has its impact. Firstly, in terms of proving the relevance or irrelevance of tax authorities' actions, the existing judicial practice most often takes sides with the tax authority. At the same time, the taxpayer trying to declare the decision illegitimate is forced to take an active position and collect justifying evidence, which is not easy. According to Article 93 of the Tax Code of Russia, it is the tax authority that is obliged to prove the necessity of calling for the documents⁴.

Besides, one should not forget that the constitutional principle of the assumption of innocence enshrined in Article 49 of the Constitution of Russia has found its reflection in the Tax Code of Russia, too. However, despite the abuse of powers by the tax authorities, the problem has got to get dramatically modernized, and the sooner the

⁴ *The Tax Code of the Russian Federation*. <http://www.zakonrf.info/nk/93.1/>.

better.

According to M.A. Rovinsky, the doctrine aimed at fighting tax crimes has not yet been formed in the Russian tax law, or at least has not yet become an independent institute of tax law⁵.

2. TAX LAW CAPABILITY TO EMBRACE CIVIL LAW CATEGORIES AND CONCEPTS

At present the question of the nature and forms of the taxpayer's abuse of right both in Russian and foreign law enforcement practice remains urgent. It is necessary to give this phenomenon a theoretical consideration, as well as to work against the abuse of right in practice. It is a common opinion that all the remedies used to decrease tax duties can be roughly divided into two categories: tax evasion and tax optimization. Ñ

2.1. Tax evasion and tax optimization

The first category includes the remedies the economic effect of which is achieved by taking the actions that violate the tax law - including the abuse of right.

All the remedies that are part of the second category are united by one common feature: the minimization of tax payments is achieved without violating the tax law.

In this respect it seems necessary to note the close interconnection of the norms of tax and civil law. Firstly, it is important to speak of the institute of contract that is used for the majority of business activities. As many experts in financial law have rightly noticed it, quite often the only purpose of using civil law remedies («a business goal») is a tax benefit.

There is not such a term as «abuse of right» in the tax law. The given concept is defined only in the civil law of the Russian Federation.

According to Article 10 of the Civil Code of the Russian Federation, «the actions of citizens or juridical persons effectuated exclusively with the intention to cause harm to another person and also abuse of right in other forms shall not be permitted»⁶.

The phenomenon of abuse of right is aggravated by the discrepancy of views on the constitutional limits of freedom of economic activity in the process of entrepreneurial activity and the limits of tax optimization connected with it. Legal optimization of tax payments in fact stands for the direct realization of the principle of freedom of economic activity guaranteed by Article 34 of the Constitution of the Russian Federation⁷.

For this reason it seems necessary to enshrine the legal definition of «abuse of right in tax relations» and give a clear explanation of the concept in the Tax Code of the Russian Federation. It is also necessary to enumerate all possible ways of abusing right and to give a legal definition to the concept of «tax optimization». As it is impossible to foresee all possible violations, the presence of indefinite concepts and standards in the legislation and arbitration practice should be seen as a normal stage of a legal system development.

⁵ ROVINSKY, M. The limits of the acceptable tax planning. History and current trends, In *Moskovsky Yurist*, Vol. 2(9), August, 2013, p. 3.

⁶ The Russian Civil Code. http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/5_2.html#p168.

⁷ Constitution of the Russian Federation (adopted by the nation-wide vote on December 12 1993). In *Rossiyskaya Gazeta* of December 25, 1993, no. 237.

2.2. Judicial practice

Arbitration court rulings are often used to deal with loopholes in legislation. Their permanent usage is not a panacea, however, this sort of operational solutions is quite effective.

When analysing the Russian arbitration practice one should first and foremost note the significant Ruling №53 of The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 «On Assessment by Arbitration Courts of the Reasons of Obtaining Tax Benefits by the Taxpayer» (hereinafter – the Ruling)⁸.

The Court defined the category of tax benefit in the given act as follows: «For the purpose of the given Ruling the tax benefit stands for a reduced amount of tax duty due to the reduction of the taxable base, obtaining a tax exemption, application of a lower tax rate, as well as obtaining the right for a return (offsetting) or reimbursement of the tax from the budget»⁹.

The given definition may also be used for the development of the concept of «tax optimization». The given Ruling should also enshrine such most important criteria developed in the arbitration court practice as the taxpayer's «due circumspection» and «presence of a business goal». We should also note here that the Ruling mentioned above is virtually the only instrument characterizing (to some extent) the abuse of right in legal tax relations (unjustified tax benefit, etc.), i.e. it is in this Ruling that an approximate list of the taxpayer's unduly behaviour is enshrined.

Thus, according to point 10 of the Ruling, the very fact of a breach of duty by the taxpayer's contract partner does not mean that the taxpayer obtains an unjustified tax benefit. However, in case the tax authority proves that the taxpayer acted without due circumspection and was aware of the counteragent's breach of duty, the tax benefit may be qualified as unjustified, and its obtainment may not be an independent business goal. The court assesses reasonable economic or other purposes (business goals) in the taxpayer's actions taking into account the circumstances that prove his intention to achieve an economic effect as a result of real entrepreneurial or other economic activity¹⁰.

Ruling №54 of the Plenum of the Supreme Court of Arbitration of the Russian Federation of October 12, 2006 is of fundamental importance mainly for the arbitration practice. A large body of court decisions (about 54,000 cases) on disputes with taxpayers appeared after this act's adoption.

We should note here that the principle of conscionability of the taxpayer is enshrined in the tax law. A prosecuted person does not have to prove him/herself innocent of committing a tax crime. On the contrary, it is the tax authorities that are obliged to prove the circumstances that make the fact of a tax crime evident; the insurmountable doubts about the taxpayer's guilt are interpreted in favour of the taxpayer. Besides, all discrepancies and ambiguity in tax law acts are interpreted in favour of the tax/duty payer, too¹¹.

⁸ Ruling №53 of The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 «On Assessment by Arbitration Courts of the Reasons of Obtaining Tax Benefits by the Taxpayer». In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, Vol. 12, 2006.

⁹ The same source.

¹⁰ Ruling №53 of The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 «On Assessment by Arbitration Courts of the Reasons of Obtaining Tax Benefits by the Taxpayer». In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, Vol. 12, 2006.

¹¹ The Russian Tax Code. <http://www.zakonrf.info/nk/108/>

The Constitutional Court of the Russian Federation has also declared the assumption of the taxpayer's conscionability in the sphere of tax relations¹². And in its later acts the Constitutional Court developed the concepts of the taxpayer's «conscionability» and «unconscionability» declaring that an unconscionable taxpayer is the one creating a scheme of unlawful enrichment at the expense of the budgetary funds with the help of civil law instruments¹³.

Based on the analysis of arbitration court practice in the sphere of unjustified tax benefits obtainment, one should note that the establishment of the fact of unjustified tax benefit obtainment is most often determined by such an argument as «developing one's financial and economic activity via concluding a number of contracts with counteragents without any business goal», and as a rule, «the fictional character of the economic operations performed by the taxpayer». Russian arbitration practice abounds with relevant examples.

However, as for the second criterion – «due circumspection in the choice of a contract partner» - arbitration practice is quite heterogeneous. One of the reasons for that is that the given criterion is evaluative and is established based on the factual circumstances of the case.

Here are some judicial precedents.

1. When signing contracts and primary documents, the taxpayer shall not only check the contract partner's capacity for legal relations, but also make sure he knows the identity and relevant powers of the contract partners signing the given documents (Ruling № A33-399 of the Federal Court of the Eastern Siberian district of 28.09.2010).

2. The budget shall not undergo the adverse effect of the taxpayer's lack of circumspection in the choice of a contract partner (Ruling №A06-7590/2009 of the Federal Arbitration Court of Povolzhsky district of 20.08.2010).

3. When selecting contract partners, the taxpayer shall check their business reputation and paying capacity, consider the default risks and the possibility to secure them, as well as make sure that the business partner has necessary resources.

However, according to the Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 16, 2003 № 329-0, «the taxpayer is not liable for the actions of all the organizations taking part in a multi-stage process of tax payment and its transfer to the budget»¹⁴.

The given Decision of the Constitutional Court corresponds to point 10 of the Ruling №53 of the Plenum of Supreme Arbitration Court of October 12, 2006, i.e. even if the taxpayer signed a contract with unconscionable partners (including the so called «fly-by-night» companies), but demonstrated due circumspection in the choice of a contract partner and «must have not been aware of the violations committed by the contract partner»¹⁵ (i.e. there was no intent or conspiracy), in this case the

¹² Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 25, 2001 № 138-0 http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/

¹³ Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of April 8, 2004 № 168-0 In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. 2004, no. 6.

¹⁴ Decree № 329-0 of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 16, 2003. <http://www.consultant.ru/>

¹⁵ Ruling №53 of The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 «On Assessment by Arbitration Courts of the Reasons of Obtaining Tax Benefits by the Taxpayer». In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, 2006, no.12.

conscionable taxpayer shall not be liable for the adverse effect of his unconscionable contract partners' actions, which is confirmed by the current arbitration practice.

Let us draw a few most characteristic examples.

1. The court found the tax authority's decision of the taxpayer's lack of due circumspection to be unjust. The taxpayer provided all the necessary documents confirming real business transactions: supply agreements, delivery dockets, and invoices. The contract partner had a proper record in the Uniform State Register of Legal Entities. The fact that the contract partner did not provide tax and financial returns to the budget may not be the evidence of the taxpayer's unconscionability and prove the unjustified obtainment of a tax benefit. According to the Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation № 329-0 of 16.10.2003 the taxpayer is not liable for the acts (or failure to act) on the part of third persons.

2. If the inspection proves that the taxpayer acted without due circumspection and was aware of the forgery of documents and the fact that the contract partner was a fly-by-night company, his/her claim for a VAT credit as well as the profits tax expenses may be dismissed (e.g. Ruling of the Supreme Arbitration Court of 25.05.2010 № 15658/09).

3. The taxpayer received the constituent and statutory documents from the contract partner, as well as the documents confirming its General Director's powers. The court found that the taxpayer acted with due circumspection in its financial and economic activity (e.g. Ruling of the Federal Arbitration Court of Eastern Siberian district of 25.12.2008 № A33-2943/08-Ф02-6659/08, A33-2943/08-Ф02-6656/08).

4. The inspection failed to provide the evidence of lack of due circumspection in the taxpayer's activity. In the process of contracts conclusion the taxpayer demanded necessary documents from the private entrepreneur, confirming his legal status (e.g. Decree of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 30.11. 2009 № BAC-14953/09).

5. Such circumstances as failure to find the contract partners at their legal addresses, as well as their tax evasion, may not serve as a reasonable cause for finding the taxpayer unconscionable or lacking due circumspection in the selection of a contract partner (e.g. Decree of the Higher Arbitration Court of the Russian Federation of 18.04.2008 № 5513/08).

CONCLUSIONS

To conclude, one should note that the abuse of right in tax relations is a complex inter-branch problem. Its solution requires learning from other countries' experience and taking into account the existing judicial practice. Enshrining the legal categories of «abuse of right in tax relations», «unjustified tax benefit», «tax optimization», «taxpayer's due circumspection» will contribute to the ensurance of consistent tax law enforcement, including the establishment of consistent judicial practice in tax disputes resolution.

REFERENCES:

1. Constitution of the Russian Federation (adopted by the nation-wide vote on December 12 1993). In Rossiyskaya Gazeta of December 25, 1993, no. 237.
2. Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 25, 2001 № 138-0 http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/

3. Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of April 8, 2004 № 168-0 In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. 2004, no. 6.
4. Decree № 329-0 of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 16, 2003. <http://www.consultant.ru/>
5. KORNAUKHOV, M. *Unconscionability of the tax-payer as a judicial doctrine*. Kostroma: KGU named after Nekrasov, 2006.
6. ROVINSKY, M. *The limits of the acceptable tax planning. History and current trends*, In Moskovsky Yurist, Vol. 2(9), August, 2013, p.3
7. Ruling №53 of The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of October 12, 2006 «On Assessment by Arbitration Courts of the Reasons of Obtaining Tax Benefits by the Taxpayer». In Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation, 2006, no. 12.
8. Decree № 329-0 of the Constitutional Court of the Russian Federation of October 16, 2003. <http://www.consultant.ru/>.
9. SCHEKIN, D. *On the abuse of right by tax authorities*, In Laws of Russia: experience, analysis, practice, Vol 3, 2008.
10. The Russian Tax Code. <http://www.zakonrf.info/nk/108/>.
11. VINNITSKY, D. *Principle of conscionability and abuse of right in the sphere of taxation*, In Law and economics, Vol. 1, 2003.

CONTACT INFORMATION

ec8064@mail.ru

Elena Chernikova, head of the Department of legal regulation of economy and finance
International Institute of Public Administration and Management of the Russian
Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Prospekt Vernadskogo 84, bld. 1
119571 Moscow, Russia

maximlawyer@mail.ru

Maxim Prokoshin, Department of legal regulation of economy and finance
International Institute of Public Administration and Management of the Russian
Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Prospekt Vernadskogo 84, bld. 1
119571 Moscow, Russia

iulia777@mail.ru

Julia Gorosh, Department of legal regulation of economy and finance
International Institute of Public Administration and Management of the Russian
Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Prospekt Vernadskogo 84, bld. 1
119571 Moscow, Russia

PENAL AND FISCAL LIABILITY FOR PUBLIC AND LEGAL DUES EXPOSURE TO CURTAILMENT BY TAX DECLARATION FRAUD

Ewa Janik

University of Economics in Katowice

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Przedmiotem analizy niniejszej publikacji uczyniono rozwiązania prawne, których *ratio legis* było umożliwienie podatnikowi zredukowanie odpowiedzialności karnej skarbowej. Temu celowi ma służyć możliwość skorzystania przez podatnika z instytucji korekty deklaracji podatkowej oraz instytucji tzw. czynnego żalu. Poprzez wykorzystanie tych instytucji ustawodawca, z jednej strony chce zabezpieczyć w ten sposób interesy finansowe Skarbu Państwa, samorządu terytorialnego, a także Unii Europejskiej, zaś z drugiej zracjonalizować represję karną.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

kodeks karny skarbowy, oszustwo w deklaracji podatkowej, czynny żal, podatnik

Abstract in English language

The object of the analysis of this study refers to legal solutions, which *ratio legis* were concerned on enabling a taxpayer to diminish penal fiscal liability. The institutions of tax declaration correction and so called active repentance were created to serve taxpayers as possibilities to obtain the mentioned above purpose. The legislator, taking advantage of these institutions, from one point of view fulfills its will to secure in this way financial interests of the State Treasury, territorial self-government, also EU, additionally, from the other hand, it makes repressive measures more reasonable.

Keywords in English language

penal and fiscal code, tax declaration fraud, active repentance, taxpayer

INTRODUCTION

The act of 10th September 1999 The Penal and Fiscal Code¹ (further mentioned as p.f.c.), division II “Particular part”, in its chapter 6 regulates, as a composite unity, fiscal offences and fiscal malpractices against tax duties and clearing of accounts in virtue of subsidies or grants. The penal and fiscal liability in the scope of tax prohibited acts is based on infringements of binding provisions of Tax Ordinance, included in Tax Law and in other specific acts. The task of the provisions protecting against fiscal offences and fiscal malpractices against tax duties and clearing of accounts in virtue of subsidies or grants - constitutes the financial interests’ protection (of a state, a territorial self-government and European Union) in the range outlining due amounts acquisition in virtue of taxes. As a tax tort which was standardized in 6th chapter of II division of p.f.c., was chosen as a subject of analysis of this study, which refers to the act directed instantly against the property of the tax creditor – a fraud in tax declaration /*tax return*/ (article 56 of p.f.c.). The considerations comprise the nature of this provision, specification the results of its application, establishment of prerequisites

¹ Consolidated text: Journal of Laws from 2013, item 186 with subsequent amendments.

which must be fulfilled to apply the provision construction. Moreover, possibility of risk to be held responsible for penal and fiscal liability was discussed.

1. PENAL FISCAL ACTS – LEGAL CHARACTERISTICS

The penal and fiscal law constitutes specialized penal law domain which *sensu largo* regulates the sphere of blameworthy acts and penal and fiscal liability that is connected with them. The penal and fiscal law is traditionally regarded as a domain which belongs to penal sciences. There is also genuine comparison in the publications, which indicates that this a border line law, that connects relevantly with widely comprehended financial law (tax, customs, foreign currency, gambling). Fiscal offences and fiscal malpractices against tax duties and clearing of accounts in virtue of subsidies or grants were indicated in 6th chapter of II division, in articles: 56-84 of p.f.c.

The Penal and Fiscal Code penalizes prohibited acts against tax duties, in the framework of which we are able to enter the following types' classification²:

1. Classical prohibited acts (evading due taxes obligation - art. 54 of p.f.c., concealment of economic activity conduct, (so called: endorsing) art. 55 of p.f.c., tax fraud in tax declaration art. 56, persistent evading of punctual tax payment, art.57 of p.f.c).
2. Prohibited acts concerning tax documentation conduct violations and obstructing tax procedures (lack of relevant books of accounts conduct art. 60 of p.f.c., dishonest or defective books of accounts conduct art.61 of p.f.c., lack of issuance or dishonest issuance of invoices or bills art. 62 of p.f.c.
3. Prohibited acts connected with provisions of the act on excise duty violation³, which consists of:
 - violations of obligations in the scope of excise taxation (circulation of excise commodities without excise stamp art. 63 of p.f.c., exportation of excise commodities without written information art. 64 of p.f.c., stolen excise commodities dealing art. 65 of p.f.c., violation of purpose or other condition of commodity release of excise obligation art. 73 of p.f.c., exposure to excise tax curtailment due to place of destination change in usage of excise commodities art. 73a of p.f.c.).
 - violations of obligations in the scope of excise procedures (defective marking of excise commodities art. 66 of p.f.c., non-fulfillment of obligation to draw up and present the list of unspecified excise commodities, specified wrongly or with irrelevant excise marks and obligation to stamp excise commodities with legal excise marks art. 68 of p.f.c., establishing activities connected with manufacturing, import and turnover of excise commodities without official control art. 69 of p.f.c. violation of the conditions of the application of suspension of excise duty payment art. 69a of p.f.c.).
 - violations of obligations in the scope of the identity retain and turnover and clearing of the excise marks(fraud of excise marks art. 67 of p.f.c., illegal

² More on types of prohibited acts and penalties: BOJARSKI, M. *Particular penal law spheres. Military Penal Law, Fiscal and Non-Code Law*. Warsaw: C.H. BECK, 2014. p. 128-160.

³ The act of 6th December 2008 on excise tax (consolidated text: Journal of Laws from 2014, item 752 with subsequent amendments).

excise marks turnover art. 70, exposure to danger of loss, defect or damage of excise marks art. 71 of p.f.c., lack of clearing of excise marks in relevant period art. 72 of p.f.c., non-fulfillment of excise marks clearing art. 75 of p.f.c.).

4. Prohibited acts connected with responsibility of persons obligated to observe specified tax provisions [i.e. service provisions].
 - prohibited acts committed by a taxpayer or a tax collector in the sphere of ensuring tax duty payment (lack of payment of the collected tax by a taxpayer or a tax collector art. 77 of p.f.c., lack of collecting of the tax by a tax payer or collecting it in a lower amount art. 78 of p.f.c., lack of appointing, by a taxpayer or a tax collector, a person responsible for calculation and collecting tax art. 79 of p.f.c.).
 - prohibited acts committed by a taxpayer or a tax collector in the sphere of information obligation and control obligation (dereliction of true tax information submission art. 80 of p.f.c., attestation of an untruth in summing up information or concealing the truth art. 80a of p.f.c., lack of submission to appropriate tax body in relevant period of time - the financial report, opinion or statement art. 80b of p.f.c., negligence of Taxpayer's Identification Number procedure art. 81 of p.f.c., obstructing tax control art. 83 of p.f.c.).
5. Prohibited acts connected with extortion of budget tax dues (groundless tax return art. 76 of p.f.c., misleading the relevant tax body by submitting data which are incompatible with actual state of things or concealing the actual state of affairs art. 76a of p.f.c., extortion of housing expenses return art. 76b of p.f.c., budget principles infringement referring to subsidies or grants art. 82 of p.f.c.).
6. Prohibited acts connected with violations tax obligation in extracting some ores (art. 75a, art. 75b, art.75c of p.f.c.).
7. Prohibited acts connected with information VAT-26 submission (VAT reduction, calculated at the vehicle purchase and its operating art. 56a of p.f.c.).

At this moment, it is worth to stress that repeated in the references⁴ opinion expressing that mentioned above fiscal torts aim to protect many different goods and legal interests linked with fiscal interests of the tax creditor.

One of the classical prohibited acts possessing tax features, which constitutes the subject of considerations in this study is a fraud in tax declaration⁵. The doctrine⁶ regulates this type of prohibited act in art. 56 of p.f.c., defined as tax fraud *sensu largo*⁷. Pursuant to provisions of art. 56 of p.f.c., fraud in tax declaration is based on

⁴ WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. p. 33. WILK, L., ZAGRODNIK, J. *Law and penal and fiscal trial*. Warszawa: C.H. BECK, 2015. p. 187 and subsequent ones.

⁵ Fraud in tax declaration – this expression was proposed by L. Wilk. Further – WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006, pp. 75-76.

⁶ More: GRZEGORCZYK, T. *Fiscal Penal Code. Comment*. Warsaw: Publishing House ABC, 2001. p. 256, KUBACKI, R. BARTOSIEWICZ, A. *Fiscal Penal Code. Comment*. Warsaw: C.H.BECK, 2003. p. 250, Judgement of Supreme Court of 2nd December 2002, IV KKN 559/99.

⁷ However P. KARDAS and G. ŁABUDA express the opinion that as a tax fraud we may recognize only these types of prohibited acts which possess in their descriptions stigmas of verbs that tell about “inducing into an error”, for example: art. 76, 76a of p.f.c. or “taking advantage of an error”. KARDAS, P. ŁABUDA, G. *The Criminalization of tax fraud in Fiscal Penal Code*. In Prosecution and Law. 2003, no. 3.

submission by a taxpayer to the tax body, other authorized body or declaration payer, the declaration or the statement which include untruth submitted by the taxpayer, concealment of the truth or lack of information on data changes, in this way the taxpayer exposes tax for curtailment. Provision of art. 56 of p.f.c. foresees four types of prohibited act, which will be characterized in further part of this study.

2. TAX DECLARATION /TAX RETURN/

Why issues of tax declaration arouses such an interest? There are a few reasons and they may be focused into the question of its definition. In the provisions of the act of 29th August 1997 Tax Ordinance⁸ (further in the mentioned act) there is a lack of the legal definition of this conception. Only in the provision art. 3 point 5 (of the mentioned act) it is indicated that whenever the act says about tax declarations, it says about attestations⁹ lists or information¹⁰, which taxpayers, tax collectors and payers are obliged to submit on the grounds of tax law. Legislator indicates in this way only manners of comprehension on the basis of the Tax Ordinance of word“ tax declaration” which is not consolidated and simultaneously very receptive¹¹.

In the references of the subject and in jurisdiction¹² it is indicated that the task of the tax declaration is transmission of legally required information, where tax declaration constitutes a form of knowledge statement¹³ by obligated to submit it subjects, referring to the facts that possess considerable meaning for establishment and amount of the tax obligation in the form defined by the provisions of the tax law and containing elements which are specified by the provisions¹⁴. Tax declaration¹⁵ in the scope of the taxes established by power of law (*ex lege*) constitutes settlement of accounts (self-calculation) of the tax for the period it comprises and substitutes relevant decision till the time of its challenge¹⁶ by the tax body. It is presumed that the amount indicated in

⁸ Consolidated text: Journal of Laws from 2015, item 613 with subsequent amendments.

⁹ Attestation is a kind of “statement of a taxpayer’s knowledge referring to the facts which are meaningful for establishment and amount of tax obligation. The duty of attestation submission is currently most frequently included in taxes calculated on self-calculating basis and the data they contain facilitate controlling of the correctness of the tax payment by a taxpayer”. Tax attestations refer to closed in a relevant time period actual states. More: BRZEZIŃSKI, B. *Tax Ordinance, Comment*. Toruń: TNOIK, 2002. p. 20 and successive pages.

¹⁰ The specifications also constitute statement of a taxpayer’s knowledge which contain information on tax items and their features which are significant for amounts of tax obligations (for example – real property tax). Information: a) possess features that are similar to specifications (for example: IL -1 Information on forest tax) and b) are submitted by taxpayers and concern data on collected and transferred to tax body taxes.

¹¹ DZWONKOWSKI, H. *The Tax Ordinance, Comment*. Warsaw: C.H. BECK, 2014. p. 19 and successive pages.

¹² Judgement of Superior Court in Gdańsk of 13th February 1998, I SA/Gd 1071/96, Judgement of Superior Court in Szczecin of 19th February 2014, I SA/Sz 817/13.

¹³ More on types of statements submitted by a taxpayer: PIETRASZ, P. SIEMIENIAKO, J. *Meaning of the taxpayer’s declarations for settlements of tax issues*. In Tax Ordinance. Settlements of tax and treasury bodies. Białystok: Temida 2, 2014. p. 236 and successive pages.

¹⁴ BRZEZIŃSKI, B. *Tax declaration and its essence and legal characteristics*. In Law and Taxes. 2005, no. 1, DZWONKOWSKI, H. *Legal characteristics of tax declarations*. In Law and Taxes. 2006, no. 3.

¹⁵ Tax obligation begins at the day of: 1) starting the event the tax act links the establishment of such an obligation, 2) delivery of the tax body decision which settles he due amount – art 21 §1 Tax Ordinance.

¹⁶ It is admissible to cancel presumption of the correctness of the declared tax amount by the tax debtor himself/herself in result of tax declaration correction (art. 8 of Tax Ordinance). Moreover, it is possible to make correction of the tax declaration by tax body, which – in substitution of the taxpayer, in the

the tax declaration is equal to actual amount of tax obligation. In the case of constitutive decision launching it constitutes the basis to settle of the tax obligation amount by the tax body in the form of tax decision (the subject of the tax is defined, as well as subject of taxation and the grounds of taxation)¹⁷.

3. LEGAL CONSTRUCTION OF A FRAUD IN TAX DECLARATION

Four types of treasury torts are mentioned pursuant to the provisions of article 56 of p.f.c.¹⁸:

1. basic type of the tax fraud article 56 §1 of p.f.c.,
2. privileged type of the tax fraud article 56 §2 of p.f.c. (so called little value),
3. fiscal malpractice article 56 §3 of p.f.c.,
4. specific type of fiscal malpractice article 56 §3 of p.f.c. (lack of punctual submission of the declaration or statement to the tax body).

Fiscal offence specified in art. 56 §1-3 of p.f.c., and fiscal malpractice committed by lack of submission in relevant period the declaration or the statement (56 §4 of p.f.c.) possesses a feature of individual prohibited act; only a taxpayer can be a perpetrator of it¹⁹. It is worth to pay attention to content of the provision of art. 9 §3 of p.f.c., referring to the situation when the taxpayer is not a natural person in reference to the types specified in art. 56 of p.f.c., it is possible to hold responsible as a perpetrator the person²⁰ who, on the grounds of the legal provisions, decision of the relevant body, agreement or actual performance deals with economic issues, particularly financial

course of control proceedings, modifies this document submitted by the subject obliged to pay the tax, makes correction also of the amount of calculated and indicated tax obligation (art. 274 §1, point 1 of Tax Ordinance). More: NITA, A. *Settlements in tax law. Horizontal methods of tax obligation determination*. Warsaw: Wolters Kluwer, 2014. p. 156 and successive pages. ZUBRZYCKI, J. *Tax declaration correction*. In Tax Overview. 2003, no. 5.

¹⁷ ĆWIK-BURY, A. *Tax declaration correction and expiration period lapse*. In 10 years in EU. Influence of EU law on Polish tax system. GLUMIŃSKA –PAWLIC, J. (edit.), Katowice: KIDPP, 2014. p. 19 and successive pages.

¹⁸ P.f.c. art 56 §1. A taxpayer who submitting for a tax body or other authorized body or a payer declaration or statement, states untruth, conceals the truth or does not fulfill his/her duty to notify about the changes of the date included, in this exposing tax for curtailment is subject to penalty of fine to 720 day rates or penalty of liberty deprivation, or both mentioned penalties jointly. §2 – If the amount of the tax is exposed for curtailment of small value, the perpetrator of prohibited act, specified in § 1 is subject to penalty of fine to 720 day rates. §3 If the amount of the tax is exposed for curtailment is subject to penalty of fine for fiscal malpractice. §4 Subject to penalty specified in §3 is also a taxpayer who despite disclosure of the subject or basis of taxation does not submit punctually to the tax body or a payer – relevant declaration or a statement.

¹⁹ A taxpayer pursuant to art. 7 §1 of Tax Ordinance is a natural person, legal person or organizational unit, which does not possess a status of legal person, which in virtue of other acts is subject to tax obligation. Moreover, in art.7 § 2 of Tax Ordinance, it is indicated that tax acts can appoint other subjects, not mentioned in § 1, as taxpayers. A taxpayer refers to given type of tax, in reference to it, a perpetrator submits, in reality of concrete factual state, untruth in declaration or statement, in this way he exposes this tax for curtailment. A taxpayer is also a person obligated to pay fees or untaxed dues of the state budget of similar data characteristics (art. 53 §30 and 30a of p.f.c.)

²⁰ In Supreme Court Judgement of 22nd February 2006, III KK 213/05 it was indicated that tax advisors and accountants may be held into fiscal penal responsibility for a fraud in tax declaration if they submit declarations or statements on behalf of the taxpayer (untruth submission or truth concealment in declaration or statement submitted to tax body, other authorized body or payer) or if the scope of their duties include notification, on behalf of the taxpayer, concerning data comprised in these declarations or statements fraud in tax declaration by a duty to notice neglect, concerning notification on data change on information comprised in these declarations or statements).

ones, also a natural person, a legal person or organizational unit which does not possess a status of legal person, for which separate provisions admitted legal capacity.

Generic subject of protection in art. 56 of p.f.c. are tax duties connected with self-calculation of tax, serving to settle existence and amount of tax obligation. Specifying an idea of tax obligation as a generic subject of protection foreseen in art. 56 § of p.f.c, it is indicated that this obligation constitutes, relating from tax acts, non-substantiated obligation to bear compulsory money performance in connection with event occurrence which is specified in these acts²¹.

Pursuant to art. 56 §1-3 of p.f.c. to penalize untruth submission (conscious submission to tax body or other authorized body or a payer contrary to actual state data, significant for the given type of tax) or the truth concealment (lack of disclosure for relevant tax body or a payer particular data referring to specific events happening in reality, despite existing duty to disclose them) must appear at the declaration or statement submission. Fiscal offence or fiscal malpractice, pursuant to art. 56 §1-3 of p.f.c. may be committed by acting (untruth submission)²² or neglect (concealment of the truth or lack of notice concerning obligation to inform on data change, in information included in declaration or statement). Prohibited act which is indicated in disposition of art. 56 §4 of p.f.c. (lack of punctual /on time/ submission of declaration or statement) can be committed exclusively by neglect. This provision does not apply to – of obvious reasons – the situations when tax legal provisions do not specify the obligation for declaration or statement submission or do not define the period of this activity fulfillment²³.

Imputation of perpetration of tax fraud is not possible exclusively after exhausting objective attributes of art. 56 §1 of p.f.c. The condition *sine qua non* of fiscal penal responsibility for the mentioned offence is intentional fault of a taxpayer²⁴. So, after consideration if objective attributes were exhausted of art. 56 §1 of p.f.c, court should settle if a taxpayer intentionally committed penal acts. It mean whether it is possible to impute him/her and intentional and conscious omission of orders and prohibitions included in tax law provisions²⁵. Prohibited act is also intentional specified in art. 56

²¹ Reasons of the Supreme Court Decision of 1st March 2004, V KK 248/03.

²² When “submission of untruth” will result from mistaken application of average addressee (taxpayer) of tax law provisions for actually existing circumstances, there will be lack of the grounds to penalize such cases. In this situation the construction of error will take place, which is foreseen in art. 10 p.f.c. and excludes penal responsibility. So, art. 56 §1-3 of p.f.c. in a principled way introduces condition of intentional perpetrator’s behavior. The substantiation of the Constitutional Court Judgement of 12th September 2005, SK 13/05.

²³ Fulfillment of the attributes of fiscal malpractice foreseen in art. 56 §4 of p.f.c. refers to both full neglect of declaration or statement submission, as submission of declaration or statement after the period which is specified in tax law provisions. KARDAS, P., LABUDA, G., RAZOWSKI, T. *Penal and Fiscal Code. Comment.* Warsaw: Wolters Kluwer Poland, 2012. p. 558.

²⁴ GACA, M. *Penal fiscal liability for the offence of tax fraud.* In Tax Monitor. 2010, no. 9. Prohibited act may be committed intentionally and unintentionally, if p.f.c. constitutes it, pursuant to art. 4 § 1. Prohibited act may commit unintentionally only when it results in a straight way from the content of provisions of p.f.c. Pursuant to the content of art. 4 §2 of p.f.c. prohibited act is committed intentionally when a perpetrator has intention of committing it, wants to commit it, or foresees possibility of commitment. , agrees to it (conceivable intent). It is worth to underlie that a perpetrator’s behavior may be intentional (a perpetrator wants to commit the offence) – direct intent or, foreseeing its possibility of commitment, agrees to it (conceivable intent) or unintentional.

²⁵ The Constitutional Court accurately indicates that in the grounds of art. 56 §1-3 of p.f.c. not only unreliability of declaration or statement is subject to penal responsibility but intentional activity or

§4 of p.f.c., which may be committed both with direct intent and with consequent intention.

4. PENALTIES FOR FRAUD IN TAX DECLARATION PURSUANT TO FISCAL PENAL CODE

Fiscal Penal Code regulates to levels of fiscal torts for: fiscal offences and fiscal malpractices, which are featured as prohibited acts against tax obligations a settlements of accounts in virtue of subsidy or grant, customs duties, abroad turnover of commodities, against currencies' turnover and gambling organization. Fiscal offence was defined in the statutory act as a prohibited act in p.f.c. on liability to a fine in daily rates , penalty of liberty limitation or deprivation. Fiscal penal liability may only bear a perpetrator who has intention of prohibited act commitment, i.e. wants to commit it (direct intent) or foresees possibility of its commitment and agrees to it (conceivable intent). Fiscal malpractice constitutes a prohibited act by p.f.c. under penalty of specified in amount, if amount of the curtailed or exposed on curtailment public and legal obligation or value of the object of the act in law does not exceed five times of the amount of minimal monthly remuneration in the time the act was committed²⁶.

The offence of fraud in tax declaration, pursuant to art. 56 §1 of p.f.c. (basic type) is under the threat of penalty by alternative –cumulative sanction, I. e. penalty of a fine up to 720 daily rates or liberty deprivation penalty. Moreover, this offence in its privileged type, due to the amount of tax exposed to curtailment, specified pursuant to art. 56 §2 is under the threat of penalty of a fine up to 720 daily rates. The malpractice of tax fraud, indicated in art. 56 §3 of p.f.c. and specific type of malpractice foreseen in art. 56 §4 of p.f.c., is not connected with misleading the tax body, which consists in lack of punctual submission of relevant declaration or statement to the tax body.

The offence of fraud in tax declaration, pursuant to art. 56 §1-2 of p.f.c. are under facultative threat of forfeiture of objects, due to art. 29 points 1-3 of p.f.c. Moreover, in the case of sentencing for fraud in tax declarations, court may decide on ban to run particular economic activity (art. 34 §2 of p.f.c.). The main purpose of this measure is, according to assumptions of Penal Code, protection against further damaging activity of the fiscal offence perpetrator. The secondary purpose constitutes particular prevention in the form of hindrance of access to economy through bans issued for strictly defined subjects which intentionally abused/ used specified economic activity for criminal activity. As well, when a danger appears that further run of economic activity may threaten meaningful goods which are legally protected.

Application of this penal measure takes place if through court decision appeared extraordinary aggravation of penalty (art. 38 §1-2 of p.f.c.) for each fiscal offence and for the offences specified in art. 34 §1-2. However, if a perpetrator committed other kind of offence in connection with economic activity conduct, it does not constitute the grounds to apply the mentioned above penal measure. Discussed above ban is sentenced in years, pursuant to 34 § 4 of p.f.c. for the period from one year up to five years. However, pursuant to art. 191 of p.f.c., after expiry of half of the period the penalty was sentenced and not earlier than one year, court may recognize it as executed, subject

neglect of a taxpayer in the scope of it. Sustainment to the Constitutional Court Judgement of 12th September 2005, SK 13/05.

²⁶ The act of 10th October 2002 on minimal work remuneration (Journal of Laws from 2002, no. 200, item 1679 with subsequent amendments) 2015 – 7 500 PLN.

to a condition the convict observed the legal order. Ban on particular economic activity conduct similarly to performing particular profession or holding a particular position, is a penal measure optionally sentenced by courts. In relation to fiscal offences perpetrators of §1 and 2 of 56 it is admitted to apply conditional discontinuance from art. 41 of p.f.c. (with limitation indicated in it).

Deprivation of public rights court may judge in the case when the perpetrator is sentenced due to fiscal offence of art. 56 § 1 in connection with art. 38 § 1 and 2 of p.f.c. for the penalty of liberty deprivation for the period not shorter than 3 years²⁷.

5. LACK OF FISCAL PENAL LIABILITY

At this point, it is reasonable to ask if there is possibility to exclude somebody who committed fraud in the tax declaration from penal liability.

Conducting the analysis it is worth to indicate the following expulping circumstances: performance of correction of the tax declaration and use a benefit of the institution called active repentance art. 16 and 16a of p.f.c.

Provisions of art. 81 §1 and 2 of the act Tax Ordination state that taxpayers, payers, tax collectors, if other provisions do not decide contrary, possess right to correct submitted earlier declaration.

Submission of corrected declaration²⁸ together with enclosed written reasons of made correction²⁹ means refining of the declaration. H. Dzwonkowski underlines in a principled way that regulations referring to tax declarations' correction are evidences of practical legislator realism – who foresees “fallibility” of subjects obliged to submit declarations³⁰. The Supreme Administrative Court in Warsaw accurately indicated in one of its resolutions of 30th June 2003, FPS 3/03, that possibility of correction of tax declaration, in which tax self-calculation is shown, constitutes not only a privilege of a taxpayer but also his/her obligation in democratic legal state. The purpose of the declaration correction is always reaching conformity of wrongly defined so far legal and tax situation to situation ordered by tax acts.

A taxpayer, who by his/her activity or neglect exhausted attributes of subjective and objective aspects of prohibited act called fraud in tax declaration, may avoid fiscal penal liability taking benefits also from institution of “active repentance”³¹. Pursuant to

²⁷ BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *Lexicon of fiscal penal law*. Wrocław: Unimex, 2005. p. 117.

²⁸ The correction of the tax declaration is recognized as the statement.

²⁹ Necessity of written reasons of submission of correction enclosed to the submitted declaration causes needless bureaucracy in the form of executed obligation of taxpayer: this activity is difficult to standardize. Moreover, Tax Ordinance provisions do not define in details form and content of such reasons, as well as they do not mention legal results of lack of the reasons. The project of the act (print no. 3018) foresees change of the content of art. 81 §2 of Tax Ordinance, basing on resignation of duty of enclosing written reasons of correction of the declaration. Simultaneously, it is proposal to introduce analogic amendment to art. 16a of p.f.c. Amendment will not include art. 56 §1a of Tax Ordinance it means that due to possibility of calculating reduced interest rates, a taxpayer himself/herself would be eager to submit relevant explanations, without official call from the tax body. Vide: Reasons for statutory project on act amendment – Tax Ordinance and some other acts (print no. 3018).

³⁰ DZWONKOWSKI, H. *The Tax Ordinance, Comment*. Warsaw: C.H.BECK, 2011. p. 710.

³¹ Active repentance, pursuant to art. 16 §6, cannot be applied in relations to a perpetrator who: 1) managed performance of the disclosed prohibited act, 2) using dependency of a person on him/her ordered performance of the disclosed prohibited act, 3) organized group or association aiming commitment of fiscal offence or he/she managed this group or association, unless it results from the notification of the offence mentioned in §1 was committed with all members of the group or

the content of provisions of art. 16 §1 of p.f.c., a perpetrator is not a subject for penalty for fiscal penal offence or malpractice commitment when, after commitment of prohibited act, he/she informed about it the official body, which is appointed to prosecute and he/she disclosed meaningful circumstances of this act, particularly persons who took part in its commitment. Moreover, this notification should be submitted in writing and stated orally to the documentation. There is condition which is to be fulfilled by mediation of the authorized official body: full payment of required public and legal dues which was curtailed by prohibited act commitment³².

Art. 16a of p.f.c.³³ is supplementing provisions of chapter 2 of p.f.c. on active repentance, introduced to p.f.c. by Ministry of Finances initiative. It states that who submitted legally effective in meaning of the act provisions of Tax Ordinance or the act of 28th September 1991 on financial control (consolidated text: Journal of Laws from 2015, item 553 with subsequent amendments) correction of tax declaration including reasons of correction and will fully pay immediately or in designed by appointed body period of time, public and legal dues, which was curtailed or was exposed to be curtailed, does not constitute a subject to relevant penalty. Specific sort of active repentance foreseen in art.16a of p.f.c., governs itself exclusively by their own rights and it is not applicable to any conditions of active repentance which are mentioned in provisions of art.16 of p.f.c., or subjective inclusions of art. 16 § 6 of p.f.c.³⁴.

As it is stressed by T. Grzegorzczuk, on the background of art.16a of p.f.c., we cannot forget that an act which curtails public and legal dues is a prohibited act only in the case of intended behaviour aiming this curtailment, unintended behaviour is not under penalty at all, so correction does not eliminate penal liability because it does not exist. This curtailment or exposure to curtailment must be criminal, not only a mistake, as correction is to eliminate its punishability in meaning of fiscal penal law, i.e. fiscal offence or fiscal malpractice³⁵.

In the references we can find the opinion³⁶ which stresses that on basis of active repentance application is protection of financial interests of public and legal subjects. These priorities are not interested in perpetrator's penalty because their priorities constitute due financial means in virtue of public obligations. Their purpose is to achieve financial means in fast way and at the lowest costs. There is no way to

association, 4) induced another person to commit fiscal offence or malpractice aiming directing the proceedings referring this prohibited act on hem/her.

³² Vide: Resolution of Supreme Court of 29th October 2004, I KZP 24/04.

³³ Quashing the penalty relating to art. 16a of p.f.c. the legislator makes dependent on submission of effective correction of the declaration. Pursuant to art. 81b §1 of Tax Ordinance entitlement to correct the declaration is suspended in the course of tax proceedings or tax control – in the scope excluding decision defining amount of tax dues. The correction of the declaration submitted by a taxpayer in the above period of time does not cause any legal results.

³⁴ WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. pp. 514-515.

³⁵ SARNA, A. *Tax declarations corrections in amended provisions of Tax Ordinance*. In Tax Overview. 2006, no. 3.

³⁶ SIWIK, Z. *Systematic comment on the fiscal penal act. General part*. Wrocław: Lexpol 1993, p. 125. LEGUTKO-KASICA, A. *Active repentance in the fiscal penal act*. In Prosecution and Law. 2014, no. 4. KIERSNOWSKA-DRZEWIECKA, A. *Active repentance as an institution allowing to avoid fiscal penal liability. Prerequisites excluding active repentance*. In Tax Advisor. 2012, no. 9.

underestimate that the construction of active repentance was foresaw for real tax “swindlers” (art. 56 of p.f.c.), who “do not make mistakes” but “act intentionally”³⁷.

L. Wilk’s conclusion is right: mistaken taxpayers do not need the active repentance institution because it releases them of fiscal penal liability³⁸.

CONCLUSIONS

Summing up the above considerations and also referring to regulation included in provisions of art. 56 of p.f.c., it is worth to remind the Constitutional Court opinion: “establishing sanctions for violation of recording duties is not only allowed but also necessary for maintenance of equality and universality of taxation”. There is no way to underestimate that provisions of art. 56 of p.f.c. protect, despite tax obligations, financial interests of State Treasury of the territorial self-government units and European Union, as well as their property³⁹. As it is properly underlined by P. Kardas and G. Łabuda the shape of the property protection of the mentioned subjects is based on protection of punctual settlement of existence and amount of tax obligations and relevant, appropriate submission of taxation subjects, in consequence it leads to allow to establish punctual and appropriate payment of public and legal dues⁴⁰. P.f.c. preferring warrant function to repressive function gives possibility to avoid fiscal penal liability through applying active repentance institution an tax declaration correction.

We cannot pass over the fact that besides a tax creditor, there is also a taxpayer, who submitting tax declaration is exposed to bear fiscal penal liability if law is wrongly interpreted. Vagueness of law, lack of stability and, most of all, its complication are phenomena which appear very frequently in tax law. Insuring by the legislator clearness of law and stabilization of ax law provisions would allow a taxpayer to eventuate properly of his/her tax obligations.

REFERENCES

1. BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *Lexicon of fiscal penal law*. Wrocław: Unimex, 2005. 117 p. ISBN 83-88785-80-X
2. BOJARSKI, M. *Particular penal law spheres. Military Penal Law, Fiscal and Non-Code Law*. Warsaw: C.H. BECK, 2014. 128-160 p. ISBN 978-83-255-1318-4
3. BRZEZIŃSKI, B. *Tax declaration and its essence and legal characteristics*. In Law and Taxes. ISSN 1895-17752006, 2005, no. 1.
4. BRZEZIŃSKI, B. *Tax Ordinance, Comment*. Toruń: TNOIK, 2002. 20 p. ISBN 83-7285-076-3
5. ĆWIK-BURY, A. *Tax declaration correction and expiration period lapse*. In 10 years in EU. Influence of EU law on Polish tax system. J. Glumińska-Pawlic (edit.), Katowice: KIDPP, 2014. 19 p. ISBN 978-83-927533-1-5
6. DZWONKOWSKI, H. *Legal characteristics of tax declarations*. In Law and Taxes. ISSN 1895-1775, 2006, no. 3.

³⁷ SAWICKI, J. *Meaning of active repentance in fiscal penal law*. In Prosecution and Law. 2013, no. 6.

³⁸ WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. p. 514.

³⁹ Reasons for the Supreme Court Resolution of 30th September 2003, 1 KZP 22/03. Reasons for the Constitutional Court Judgement of 12nd September 2005, SK 13/05, Judgement of the Supreme Court of 19th March 2008, II KK 347/07.

⁴⁰ Similarly: Judgement of the Supreme Court of 16th January 2011, II KK 214/10.

7. DZWONKOWSKI, H. *The Tax Ordinance, Comment*. Warsaw: C.H. BECK, 2014. 19 p. ISBN 978-83-255-6170-3
8. DZWONKOWSKI, H. *The Tax Ordinance, Comment*. Warsaw: C.H.BECK, 2011. 710 p. ISBN 978-83-255-1295-8
9. GACA, M. *Penal fiscal liability for the offence of tax fraud*. In Tax Monitor. ISSN 1231-1855, 2010, no. 9.
10. GRZEGORCZYK, T. *Fiscal Penal Code. Comment*. Warsaw: Publishing House ABC, 2001. 256 p. ISBN 83-7284-329-1
11. KARDAS, P., ŁABUDA, G. *The Criminalization of tax fraud in Fiscal Penal Code*. In Prosecution and Law. ISSN 1233-2577, 2003, no. 3.
12. KARDAS, P., ŁABUDA, G., RAZOWSKI, T. *Penal and Fiscal Code. Comment*. Warsaw: Wolters Kluwer Poland, 2012. 558 p. ISBN 978-83-264-0743-7
13. KIERSNOWSKA-DRZEWIECKA, A. *Active repentance as an institution allowing to avoid fiscal penal liability. Prerequisites excluding active repentance*. In Tax Advisor. ISSN 1898-9926, 2012, no. 9.
14. KUBACKI, R. BARTOSIEWICZ, A. *Fiscal Penal Code. Comment*. Warsaw: C.H.BECK, 2003. 250 p. ISBN 83-7387-041-5
15. LEGUTKO-KASICA, A. *Active repentance in the fiscal penal act*. In Prosecution and Law. ISSN 1233-2577, 2014, no. 4,
16. NITA, A. *Settlements in tax law. Horizontal methods of tax obligation determination*. Warsaw: Wolters Kluwer, 2014. 156 p. ISBN 978-83-264-3369-6
17. PIETRASZ, P. SIEMIENIAKO, J. *Meaning of the taxpayer's declarations for settlements of tax issues*. In Tax Ordinance. Settlements of tax and treasury bodies. Białystok: Temida 2, 2014. 236 p. ISBN 978-83-62813-53-7
18. SARNA, A. *Tax declarations corrections in amended provisions of Tax Ordinance*. In Tax Overview. ISSN 0867-7514, 2006, no. 3.
19. SAWICKI, J. *Meaning of active repentance in fiscal penal law*. In Prosecution and Law. ISSN 1233-2577, 2013, no. 6.
20. SIWIK, Z. *Systematic comment on the fiscal penal act. General part*. Wrocław: Lexpol 1993, 125 p. ISBN 83-900630-1-8
21. WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. 514 p. ISBN 83-226-1521-3
22. WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. 33 p. ISBN 83-226-1521-3
23. WILK, L. *Specific features of liability for tax offence and tax malfunctions*. Katowice: UŚ, 2006. 75-76 pp. ISBN 83-226-1521-3
24. WILK, L., ZAGRODNIK, J. *Law and penal and fiscal trial*. Warszawa: C.H. BECK, 2015. 187 p. ISBN 978-83-255-5586-3
25. ZUBRZYCKI, J. *Tax declaration correction*. In Tax Overview. ISSN 0867-7514, 2003, no. 5.
26. The act of 28th September 1991 on financial control (consolidated text: Journal of Laws from 2015, item 553 with subsequent amendments).
27. The act of 10th September 1999 The Penal and Fiscal (consolidated text: Code Journal of Laws from 2013, item 186 with subsequent amendments).
28. The act of 10th October 2002 on minimal work remuneration (Journal of Laws from 2002, no. 200, item 1679 with subsequent amendments).

29. The act of 6th December 2008 on excise tax (consolidated text: Journal of Laws from 2014, item 752 with subsequent amendments).
30. The act of 29th August 1997 Tax Ordinance (consolidated text: Journal of Laws from 2015, item 613 with subsequent amendments).
31. Constitutional Court Judgement of 12nd September 2005, SK 13/05.
32. Judgement of the Supreme Court of 2nd December 2002, IV KKN 559/99.
33. Judgement of the Supreme Court of 22nd February 2006, III KK 213/05.
34. Judgement of the Supreme Court in of 19th March 2008, II KK 347/07.
35. Judgement of the Supreme Court of 16th January 2011, II KK 214/10.
36. Supreme Court Resolution of 30th September 2003, I KZP 22/03.
37. Supreme Court Resolution of 29th October 2004, I KZP 24/04.
38. Judgement of Superior Court in Gdańsk of 13th February 1998, I SA/Gd 1071/96.
39. Judgement of Superior Court in Szczecin of 19th February 2014, I SA/Sz 817/13.

CONTACT INFORMATION

ewa.janik@ue.katowice.pl

dr Ewa Janik

University of Economics in Katowice

Faculty of Finance and Insurance

Department of Law

1 Maja 50

40-287 Katowice

Poland

DAŇOVÉ ÚNIKY JAKO NELEGÁLNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

Michal Janovec

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Tento příspěvek se zabývá formami daňové optimalizace zejména z pohledu nelegálních praktik spojených s daňovým únikem. Mezinárodní snahy o zamezení daňových úniků a zamezení přesídlování společností do daňových rájů je jednou z hlavních priorit daňové politiky v rámci Evropské unie i v celosvětovém měřítku. Tyto snahy směřují zejména ke společným postupům proti těmto negativním jevům. V České republice je jedním z nejnovějších nástrojů boje proti daňovým únikům elektronická evidence tržeb, avšak až čas ukáže, jak efektivním nástrojem skutečně je.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňová optimalizace, daňový únik, daňový ráj, elektronická evidence tržeb

Abstract in English language

This article deals with forms of tax optimization especially in terms of illegal practices associated with tax evasion. International efforts to prevent tax evasion and avoidance of relocating companies in tax havens is one of the main priorities for tax policy in the European Union as well as worldwide. These efforts are intended mainly for common procedures against these negative phenomena. In the Czech Republic is one of the newest tools in the fight against tax evasion electronic records of sales, but only time will show how effective tool it is in reality.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

tax optimization, tax evasion, tax haven, electronic records of sales

ÚVOD

Daňová optimalizace je slovní spojení všeobecně známé a akceptované, které však v sobě skrývá více významů. Daňová optimalizace může být zákonná a také nezákonná. Obecně je však možno konstatovat, že se jedná o snahu o co největší snížení své daňové povinnosti. Při této definici se nejedná o nic, co by naznačovalo nežádoucí jednání daňového subjektu, ale spíše se jedná o racionální počínání ochrany svého vlastnictví, před státní mocí a jejími zásahy, která se snaží v mezích zákona toto vlastnictví do jisté míry zmenšit.

U daňové optimalizace je důležité (avšak velmi obtížné) najít hranici mezi tím, co je ještě v rámci zákona a co již nikoliv. Vágnosti této hranice také napomáhají komplikované daňové předpisy, značná daňová zátěž, která nutí subjekty hledat stále nové cesty, jak tuto zátěž snížit, nejednotnost postupu finančních orgánů a orgánů činných v trestním řízení, dále také úroveň právního vědomí některých daňových

subjektů, na které musí být brán ohled, a v neposlední řadě mezinárodní vztahy České republiky a z toho plynoucí nejednotnost v právní úpravě a judikatuře.¹

Není jasně a explicitně definováno, co ještě je a co už není daňová optimalizace a vždy se bude jednat o individuální posouzení každého případu, v momentě, kdy se již v zákonném slova smyslu o daňovou optimalizaci nejedná.

Standardní legální způsob daňové optimalizace je pomocí zákonných možností slevy na dani, pomocí započitatelných položek, odpočtů apod. a vede ke snížení daňového základu. Ne každému daňovému subjektu se časově a finančně náročné vyhledávání možností daňové optimalizace vyplatí, avšak zjednodušeně řečeno platí, čím vyšší obrat, tím větší potřeba optimalizace.

Daňová optimalizace se v zásadě dá provádět třemi základními způsoby:

1. snížením základu daně (a potažmo daně výsledné);
2. vyhnutím se dani;
3. daňovým únikem.²

Předmětem tohoto článku první dvě kategorie víceméně nejsou. Ke snížení daňového základu dochází nejčastěji uplatněním nákladů, které přímo souvisejí s výdělečnou činností subjektu, dále pak jsou to různé slevy a daňová zvýhodnění. Samozřejmě je nutno vědět, jaké parametry musí například konkrétní náklad splnit, aby bylo možno jej za daňově uznatelný považovat neboť ne každý náklad související s výdělečnou činností je daňově uznatelný a tak mnohdy bude rozhodující opět individuální posouzení. Velmi často bývá využívána možnost stanovení nákladů pomocí paušálu, čímž si daňový subjekt ušetří spoustu práce na evidenci nákladů a případném posuzování uznatelnosti nákladů, neboť u paušálu je výše nákladů procentuálně stanovená z výše příjmů a je tedy jasně daná. Ne každý subjekt ale možnost využití paušálu má. Co se týče druhé kategorie vyhýbání se dani, tak sama o sobě nezakládá nelegální jednání. V rámci daňové optimalizace se jedná o možnost využívání mezer v zákoně. Nejčastěji se s takovou mezerou v zákoně setkáváme v případě, daně z nabytí nemovitých věcí a vyhnutí se povinnosti ji platit tím, že namísto standardního převodu nemovité věci se převede společnost vlastníci nemovitou věc a tím pádem není nutno odvádět předmětnou daň, neboť nebyly naplněny zákonné předpoklady, i když fakticky k převodu nemovité věci došlo. Pokud by se však jednalo o simulované jednání (zastírající reálné jednání v souladu s § 555 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník) a tedy jediným účelem převodu společnosti by byla možnost vyhnutí se daňové povinnosti, tak k takovému jednání by se nepřihlíželo. Samozřejmě je opět na posouzení konkrétní situace a reálného jednání v této situaci, které by osvětlilo nebo mohlo osvětlit pravý účel daného jednání.

1. DAŇOVÉ ÚNIKY

Daňové úniky již nejsou zákonnou cestou, jak snížit svou daňovou povinnost, ale cestou proti zákonu. Nemusí však nutně jít o úmyslné jednání daňového subjektu, ale třeba pouze o nedbalost či nepochopení právní úpravy a tedy nesprávné odvedení daně.³

¹ PÚRY, F. Daňový únik – meze legální optimalizace. In ZATLOUKAL, T. (ed.). *Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. Října 2006*. Praha: C.H. Beck, 2007. S. 9-10. ISBN 978-80-7179-850-7.

² KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 201 , s. 82 -83. ISBN 978-80-7380-442-8.

³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 201 , s. 83. ISBN 978-80-7380-442-8.

U neúmyslných daňových úniků nejde o jednání až tak nebezpečné, neboť velmi často následuje náprava tohoto nežádoucího jednání ze strany daňového subjektu. Také je málo pravděpodobné, že by takovýto daňový subjekt finančních prostředků „ušetřených“ na platbě daně využil následně pro svou potřebu. Právě sekundární jev daňových úniků je výnos z trestné činnosti. Daňový subjekt neuhradil daň, čímž se jeho majetek nezmenšil, jak se zmenšit měl, tím pádem je zde nelegální příjem, jehož následná transformace na příjem se kterým bude možno osobně – fyzicky disponovat je tím sekundárním jevem daňových úniků, který se nazývá legalizace výnosů z trestné činnosti.

Dalo by se říct, že nejčastějšími způsoby daňových úniků jsou ty, které se odehrávají v souvislosti s DPH. Je faktem, že příjmy z DPH jsou nejvyššími daňovými příjmy⁴ a tedy možností pro daňový únik je zde relativně mnoho. Klasickým daňovým únikem jsou karuselové podvody („carousel frauds“).

Za karuselové podvody jsou obecně označovány dodávky zboží, které následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku, ke krácení daně jednoduchým způsobem - daň není přiznána ani zaplacená a příslušný plátců přestává existovat nebo není k nalezení.⁵ Je až neuvěřitelné, přestože je tento způsob tak notoricky známý, nevyžaduje ve svém základním provedení ani nikterak sofistikovaných inovativních metod použití, jak často je využíván. Pravděpodobně jediným důvodem je vidina relativně rychlého zisku i za cenu, že je skoro na jisto postaveno, že bude tento únik odhalen. Pachatelé tohoto jednání však spoléhají zejména na jistý časový náskok, kterým disponují oproti orgánům finanční správy. Tento způsob daňového úniku bývá využíván zejména tehdy, kdy články řetězce jsou rezidenty ze zemí EU, neboť prodej zboží z jednoho členského státu do druhého je od daně z přidané hodnoty osvobozen a vzhledem ke komplikovanější přehlednosti situace a vzhledem k použití několika jurisdikcí, trvá nějaký časový interval, než je celá transakce odhalena. Někdy bývá tento způsob podvodů kombinován i s daňovými úniky u jiné daně, například spotřební, pokud produktu podléhá oběma daňovými zatížením.

2. DAŇOVÉ RÁJE

Jde o další z nástrojů daňové optimalizace. Využíváním daňových rájů se subjekt opět pokouší minimalizovat svoji daňovou povinnost, a to tím způsobem, že se snaží vyhledávat rozdíly mezi jednotlivými daňovými režimy v různých zemích a využít znalosti těchto rozdílů k tvorbě struktur společnosti tak, aby zcela využila potenciál daných rozdílů pro optimalizaci své daňové zátěže.⁶ Boj proti využívání daňových rájů zejména v EU je velmi citelný. Daňovými ráji se označují státy, které jsou schopny financovat vlastní veřejné služby bez výběru daní z příjmu nebo jen s nominálními daněmi a nabízejí se jako místa, která nerezidenti využívají právě a jen kvůli úniku od zdanění v zemi svého bydliště, resp. zemi, kde skutečně podnikají. Obecně problém

⁴ Dle Hornochové, náměstkyně Ministra Finančí ČR je výnos DPH cca 330 mld. Kč. Viz. HORNOCHOVÁ, E. *Elektronická evidence tržeb v České republice*. Prezentace na Konferenci EET: Zkušenosti a očekávání. Praha, 16. června 2015. s 2.

⁵ HOLUBOVÁ, O. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds). Daně a právo v praxi*. 2006, č. 8, online. Wolters Kluwer ČR, publikováno 3. 8. 2006. [cit. 1. 7. 2015]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121

⁶ MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002. S. 47. ISBN 80-86131-33-5.

není v tom, že dochází k hromadnému přesídlování do těchto zemí, neboť to samo od sebe není nelegální praktika, avšak problém a nekalosoutěžní praktika právě daňových rájů vůči ostatním zemím, které daně vybírají v adekvátní výši, čímž fakticky těmto zemím ve správném výběru daní brání.

OECD stanovila tři typické rysy charakterizující daňový ráj:

- a) chybí účinná výměna informací,
- b) chybí transparentnost a
- c) chybí požadavek podstatné činnosti.

Evropská komise odhaduje, že v EU dochází každoročně v důsledku daňových podvodů, daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivního daňového plánování ke ztrátě potenciálního daňového příjmu v odhadované výši 1 bilionu EUR, tj. přibližně 2 000 EUR na každého obyvatele EU za rok. Pouze převodní ceny vedoucí k vyhýbání se daňovým povinnostem vedou ke ztrátě v jejich daňových příjmech odhadem ve výši cca 125 miliard EUR ročně, což představuje téměř dvojnásobek částky, kterou rozvojové země dostávají jako mezinárodní pomoc.⁷

2.1. Evropská Unie a boj proti daňovým únikům a daňovým rájům

V našich podmínkách je zejména znatelný boj proti daňovým únikům a daňovým podvodům ze strany EU už jen z toho důvodu, že správná a spravedlivá daňová politika, harmonizovaná napříč členskými státy EU je základem pro vytvoření jednotného trhu, což je jeden z hlavních cílů hospodářské politiky EU.

Podle údajů publikovaných Evropským Parlamentem se v EU v důsledku daňových podvodů a vyhýbání se daňovým povinnostem každoročně ztratí 1 bilion EUR z veřejných prostředků. Tato částka odpovídá zhruba 2 000 EUR na každého evropského občana za rok.⁸

Dne 21. května 2013 přijalo plénum Evropského parlamentu (EP) usnesení⁹ (dále také jen jako „usnesení“) o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům, což podpořilo silící úsilí Evropské komise k omezení daňových úniků včetně vyjasnění politiky vůči společnostem, které využívají možnosti přesunu svých zisků do daňových rájů.

Snahy EU jsou již dlouhodobě namířené k zintenzivnění boje proti daňovým únikům a daňovým podvodům,¹⁰ zejména probíhá neustálá apelace na revize daňových systémů členských států se zvýšením účinnosti a účelnosti, bez zbytečných výjimek, zefektivnění výběru daní a kvalifikovanějšímu bránění daňovým únikům a podvodům s cílem vyhýbání se daňové povinnosti včetně vztahu ke třetím zemím. Vztah ke třetím zemím je determinován zejména dvoustrannými dohodami, které by měly však přispívat k zabránění vyhýbání se daňové povinnosti a komplikovanosti efektivního výběru daní a proto je třeba vždy v reakci na aktuální situaci takovéto smlouvy neustále revidovat.

⁷ MIŠŮR P. *Evropský parlament vyzval ke společnému postoji vůči daňovým rájům* In Obchodněprávní revue 7-8/2013, s. 221.

⁸ OnBusiness. *Orgánům Evropské Unie se daňové ráje nelíbí* [online] 2015 [cit. 3.7.2015]. Dostupné z <<http://onbusiness.cz/organum-evropske-unie-se-danove-raje-nelibi-149>>.

⁹ Usnesení 2013/2060(INI).

¹⁰ Např. Závěry, které přijala Evropská rada na zasedání ve dnech 1. a 2. března 2012 a z něhož vycházelo Usnesení o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům [2013/2060(INI)] ze dne 21.5.2013 nebo nejnověji Akční plán spravedlivějších a průřetově orientovaných daňových systémů v EU vycházející z rozpravy Sboru komisařů ze dne 27.5.2015.

Jedním ze zásadních dokumentů na Evropské úrovni, na které usnesení navazovalo byl “Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům“ [COM (2012) 0722], který Evropská komise dne 6. prosince 2012 předložila a v němž byly uvedeny legislativní i nelegislativní kroky a opatření pro období až do roku 2020, které by jak Evropská rada, tak Evropská komise měly vzájemně v kooperaci uskutečňovat a mít vliv na společnosti působící mezinárodně v rámci EU se značným zaměřením uplatnění nové legislativy a správní spolupráce zejména proti daňovým podvodům a únikům v souvislosti s DPH,¹¹ což si dohromady klade smělý cíl, kterým je vybudování určité systémové bariéry boje proti daňovým podvodům a únikům. Právě v boji proti karuselovým podvodům by měl pomoci nový mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, který by měl být zaveden směrnicí, měnící směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Vůči nadnárodním společnostem jsou známy snahy o donucení zveřejňování výši daňové zátěže v jednotlivých zemích, kde konkrétní společnost působí, čímž by došlo ke zpřehlednění situace daňového zatížení, která zcela jistě umožňuje lepší orientaci v případě potencionálních daňových úniků. Evropský parlament se také vyslovil ve prospěch opatření na základě, kterého by bylo možné odebrat licenci, či oprávnění finančním institucím, či poradcům, kteří s daňovými orgány nespolupracují, nebo napomáhají daňovým únikům prostřednictvím nabízených produktů, či služeb, které jejich klientům právě daňové úniky umožňují. K tomu by také mělo dopomoci úsilí Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) při zavedení identifikátorů právnických osob, jenž by měly zajistit lepší a transparentnější monitoring finančních transakcí.

Evropský Parlament vyzval v usnesení Evropskou komisi, aby vůči daňovým rájům zaujala společný postoj. Tento postoj by měl převažovat nad dvoustrannými úmluvami a přidal přání, aby byla přijata opatření přesahující ta, která pro daňové ráje stanovila již dříve OECD vycházející z norem OECD pro transparentnost a výměnu informací a ze zásad a kritérií kodexu chování. Evropský Parlament v usnesení také vyzval Evropskou komisi, aby do 31. prosince 2014 sestavila a vytvořila veřejnou evropskou černou listinu daňových rájů, což doposud nebylo plně realizováno a také, aby byla stanovena jednoznačná definice a soubor kritérií identifikující daňové ráje a opatření vůči nim.

Zásadní opatření s tímto spojená směřují zejména k omezení, či zamezení přístupu k veřejným zakázkám na území EU těch společností sídlících v zemích uvedených na černé listině a k zamezení jakékoliv veřejné podpory takových společností. Další, relativně účinnou zbraní je například stanovení speciálních daní uvalených na veškeré příchozí i odchozí transakce spojené s těmito zeměmi a to včetně zvláštních celních překážek při obchodování s těmito zeměmi. Byl také navržen zákaz pro finanční instituce zakládat, či ponechat pobočky a dceřiné společnosti ve státech uvedených na černé listině a při nerespektování tohoto zákazu těmito institucím odejmout licenci.

Soubor opatření uvedených a navrhovaných v rámci usnesení byl extrémně široký a velmi ambiciózní. Některé z těchto návrhů jsou v procesu realizace, avšak to trvá o něco dále, než se předpokládalo. Jsem přesvědčen, že EU zcela určitě musí vytvořit černou listinu jako jistý přísnější ekvivalent vedle listiny stanovené OECD, která někdy

¹¹ Mezi takové nástroje patří např. zavedení mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, otevření portálu pro daňová identifikační čísla „TIN on EUROPA“, použití evropského daňového identifikačního čísla (DIČ), Zřízení vzájemného přímého přístupu do národních databází, Ustavení Fóra EU pro DPH.

velmi benevolentně oproti „poskytnutým zárukám“ některé země ze své černé listiny vyškrtává.¹² Mezinárodní snahy zamezení daňových rájů jsou znatelné již dlouhá léta a jejich úspěch je jen částečný. Nelze s určitostí konstatovat, jaké nástroje jsou skutečně účinné, avšak měl by být nastolován spíše směr tlaku na obchodní společnosti, aby nedocházelo k přeregistrování jejich sídel právě do daňových rájů. Zajímavou metodou by zcela určitě mohlo být něco, co je známo z oblasti finančního trhu v rámci soft law a bývá označováno jako „naming and shaming“. Je to něco jako veřejné pranýřování těch společností, které nedodržují například doporučení, či standardy, které sice nejsou závazné, avšak jejich dodržování je vysoce prosazované a vítané. Právě společnosti, které působí v rámci EU, přičemž jsou registrovány anebo mají dceřiné osti v jurisdikcích uvedených na černé listině, které splňují alespoň některé z kritérií pro definici daňového ráje, by byly veřejně evidované a dohledatelné v rámci černého seznamu takových společností se kterými by se třeba i partnerským společenstvem nemuselo chtít spolupracovat pokud budou na takovém seznamu a byla by jim jednoznačně znemožněna účast ve veřejných zakázkách, možnost čerpání například dotací na zaměstnance, rozvoj výroby atp. Tlačit na státy, aby se vymanily z černé listiny, není až tak efektivní, neboť některým z těchto zemí právě registrování mezinárodních společností přináší větší užitek, než by jim přineslo vyškrtnutí z černé listiny. V momentě, kdy bude alespoň dosaženo toho, že bude vzbuzena veřejná nedůvěra, či snad i nelibost spolupracovat se společnostmi jakkoliv participující na jurisdikcích uvedených na černé listině, budou takovéto společnosti tímto tlakem nuceny zůstat v zemích reálného působení, tedy tam odkud svou činnost reálně řídí (např. podle definice „center of main interests“ která je uplatňovaná při určení jurisdikce úpadkového/insolvenčního řízení v případě úpadku mezinárodně působící společnosti).

3. ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

Jedním z prostředků, kterými je možno bojovat proti daňovým únikům může být také elektronická evidence tržeb, kterou aktuálně schválila vláda ČR,¹³ přičemž tento systém bude platit a bude spuštěn v České republice postupně od roku 2016. Jedná se o jistý druh zrychlené komunikace mezi podnikateli a Finanční správou České republiky v rámci prodeje zboží a služeb.

Každá hotovostní tržba podnikatele bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetu v centrálním datovém úložišti Finanční správy, a jako potvrzení bude zaslán zpět unikátní kód, který podnikatel uvede na účtenku. Evidovat se budou platby v hotovosti včetně prostředků de facto představujících peníze (žetony, kupony), platby kartou či jiným elektronickým prostředkem a platby stravenkami nebo šeky. Platby převodem z účtu na účet nebo formou inkasa evidenci podléhat nebudou.

¹² V usnesení byla také uvedena nespokojenost Evropského Parlamentu s tím, že OECD dovoluje vládám, aby se vyhnuly uvedení na její černé listině pouze na základě toho, že slíbí, že budou postupovat v souladu se zásadami výměny informací, aniž by zajistily, že budou tyto zásady skutečně uvedeny do praxe. Podle EP požadavek, týkající se uzavření dohod s dalšími dvanácti státy, aby mohly být vyňaty z černé listiny, není objektivně podložený, protože se nezakládá na žádných kvalitativních ukazatelích pro vypracování objektivního hodnocení toho, nakolik jsou dodržovány postupy řádné správy.

¹³ Sněmovní tisk 513/0 a 514/0, část č. 1/6. Zákon o evidenci tržeb a doprovodný zákon byly schváleny vládou ČR dne 3.6.2015.

Existovat budou i řešení pro případ dočasného výpadku internetového spojení či pro vybrané obory zjednodušená evidence v off-line režimu.¹⁴

Hlavními argumenty i snahou proč bude tento systém zaveden je slibovaný vyšší výnos z výběru daní a jednodušší možnost odhalení daňových úniků na základě projevených nesrovnalostí v rámci tohoto systému právě tam, kde analýza dat poukáže na potencionální problém. Princip fungování tohoto systému je založen na elektronické komunikaci, tedy zejména je nutné připojení k internetu (PC, tablet, mobil, pokladna, pokladní systém) v okamžiku kdy dochází k přijetí platby a je rozdělen do pěti bodů.

1. Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML finanční správě
2. Ze systému finanční správy je zasláno potvrzení o přijetí s unikátním kódem účtenky
3. Podnikatel vytiskne účtenku (včetně unikátního kódu)
4. Zákazník obdrží účtenku, není povinen ji převzít.
5. Evidenci dané tržby si zákazník může ověřit prostřednictvím webové aplikace finanční správy¹⁵

Zjednodušeně řečeno se jedná o systém kdy při realizaci prodeje zboží nebo služeb bude zaslána datová správa zpráva do centrální evidence a následně vydána účtenka zákazníkovi. Tento princip se inspiruje z Chorvatského modelu, který je již několik let v Chorvatsku údajně úspěšně využíván s tím, že např. došlo k nárůstu efektivity kontrol.

Zásadní cíle Elektronické evidence tržeb jsou slibovaný vyšší, tedy efektivnější výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí odstraněním nekalé konkurence, kdy vzniká konkurenční výhoda právě těm podnikatelům, kteří neodvádějí daně, tak jak mají.

Poctiví podnikatelé nebudou muset uvažovat o ukončení svého podnikání, protože nejsou schopni konkurovat těm, kteří tržby nepřiznávají a daně neplatí. Nebude nutné zvyšovat daně, ba naopak, může do budoucna dojít ke snížení daňové zátěže. Zároveň bude větší prostor pro investice do vzdělání, zdravotní péče, sociální oblasti apod.¹⁶ zajímavostí je, že systém nedopadá na drobné podnikatele, jako jsou například řemeslníci. Slabinou tohoto systému je však opět lidský faktor v podobě požadavku zákazníka na vydání účtenky, či nikoliv. V momentě, kdy zákazník účtenku sám nevyžaduje, nemusí podnikatel přijatou platbu zaevidovat a poslat datovou zprávu o transakci do systému tržeb vedeném finanční správou a tím je umožněn daňový únik. Je velmi pozitivní, že vláda nakonec upustila od možnosti sankcionovat zákazníky při nevyžadování účtenky, protože kontrola takovéto povinnosti je prakticky nereálná a nelze klást k tíži zákazníka, že například nebude mít čas nebo prostor, aby vůbec na účtenku čekal.

Podle mého názoru tento systém by skutečně mohl dopomoci k vyrovnání konkurence mezi podnikateli, kdy někteří přiznávají vše a někteří nikoliv. Někteří argumentují tím, že se budou muset produkty nebo služby tím pádem zdražit, čímž se však prakticky dozývají k daňovým únikům, protože pokud budou muset zdražit právě kvůli zavedení elektronické evidence tržeb, je jasné, že část tržeb neevidovali a ty právě

¹⁴ Finanční správa. *Elektronická evidence tržeb* [online] 2015 [cit. 3.7.2015]. Dostupné z <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>>.

¹⁵ HORNOCHOVÁ, S. *Elektronická evidence tržeb v České republice*. Prezentace na Konferenci EET: Zkušenosti a očekávání. Praha, 16. června 2015. S 3.

¹⁶ Finanční správa. *Elektronická evidence tržeb* [online] 2015 [cit. 3.7.2015]. Dostupné z <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>>.

tvořili část jejich zisku, o který nyní přijdou a budou jej muset doplnit právě pomocí navýšení cen. Domnívám se, že zvýšení cen může být akceptovatelným nutným zlem, které s sebou může přinést minimálně rovné postavení všech podnikatelů a čas teprve ukáže, zda i zvýšení daňových výnosů.

ZÁVĚR

Daňová optimalizace se projevuje v mnoha formách a její existence a využívání je naprosto legitimní a i nadále musí v právních rádech takto fungovat. Problémy nelegálních daňových optimalizací byly vždycky a jsem přesvědčen o tom, že budou i nadále, neboť vždy bude docházet ke snahám získávání konkurenční výhody tím, že podnikatelský subjekt ušetří nezaplacením daně nebo alespoň její části. Je otázka, která cesta boje proti nelegálním daňovým optimalizacím v podobě daňových úniků, daňových podvodů a existence daňových rájů je ta správná, která pomůže tyto praktiky omezit na minimum (reálně je nemožné, že se někdy podaří tyto praktiky odstranit úplně). Je jednoznačné, že krok správným směrem je zejména mezinárodní spolupráce na bázi systémových řešení, tak jak se je snaží aplikovat EU, či ještě v širším měřítku OECD, kdy se domnívám, že už samotné snahy a výzvy zejména EU jsou velmi pozitivním působením směrem k mezinárodně podnikajícím společnostem, stejně tak jako k jednotlivým členským státům tak, aby právní úprava v této oblasti byla co nejvíce jednotná a harmonizovaná. Jsem přesvědčen, že právě takové snahy, které jsou v současnosti v ČR zaváděny v souvislosti s elektronickou evidencí tržeb, mohou dopomoci k respektování povinnosti daně platit, nikoliv jenom proto, že při porušení daňových předpisů následuje sankce, ale zejména z důvodu veřejné standardizace a akceptace faktu, že daňové odvody jsou zcela nepochybně základem pro uspokojování veřejných potřeb, které všichni využíváme.

POUŽITÉ PRAMENY

1. KOCINA, J. *Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 201, ISBN 978-80-7380-442-8.*
2. MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-86131-33-5.*
3. HOLUBOVÁ, O. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds).* In *Daně a právo v praxi.* 2006, č. 8, online. Wolters Kluwer ČR, publikováno 3. 8. 2006. [cit. 1. 7. 2015]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121.
4. PÚRY, F. Daňový únik – meze legální optimalizace. In ZATLOUKAL, T. (ed.). *Trestní právo daňové. Sborník příspěvků z I. mezinárodní konference konané 27. Října 2006.* Praha: C.H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-850-7.
5. MIŠŮR P. *Evropský parlament vyzval ke společnému postoji vůči daňovým rájům.* In *Obchodněprávní revue* 7-8/2013.
6. Sněmovní tisk 513/0 a 514/0, část č. 1/6. Zákon o evidenci tržeb a doprovodný zákon byly schváleny vládou ČR dne 3.6.2015.
7. HORNOCHOVÁ, S. *Elektronická evidence tržeb v České republice.* Prezentace na Konferenci EET: Zkušenosti a očekávání. Praha, 16. června 2015.
8. www.financnisprava.cz
9. www.onbusiness.cz

KONTAKT NA AUTORA

Michal.Janovec@law.muni.cz

JUDr. Michal Janovec

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70

611 80 Brno

Česká republika

ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ, JEHO VÝZNAM A ÚLOHA VE SPRÁVĚ DANÍ

Petra Jánošíková

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Cílem správy daní je kromě stanovení daně, taktéž zabezpečení její úhrady, a to ve fázi placení daní. V určitých situacích je správce daně povinen zajistit platbu na daň. Mezi zajišťovací instituty, které má správce daně k dispozici patří kromě zajišťovacího příkazu i další prostředky jako zástavní právo k zajištění daně neuhrazené daňovým subjektem, zákonné ručení, zajištění daně ručením nebo finanční zárukou a placení záloh. Stať se zaměřuje na institut zajišťovacího příkazu a jeho úpravy v právním řádu České republiky.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňové právo, zajišťovací institut, zajišťovací příkaz, správa daní

Abstract in English language

The aim of the tax administration is tax assessment and the security of its payment in the phase of paying taxes. The tax administrator is obliged to ensure payment of the tax in certain situations. Between security institutes, which has tax administrator available, include hedge command and other means: lien to secure the unpaid taxes, legal liability, liability or financial guarantees and advance payments. The article focuses on the institute of hedge command and its modification in the Czech legal system.

Keywords in English language

tax law, security institut, hedge command, tax administration

ÚVOD

Cílem správy daní je kromě stanovení daně (nalézací rovina), taktéž zabezpečení její úhrady, a to ve fázi placení daní (platební rovina). Pojem placení je třeba chápat v širším smyslu, nejen jako samotný výběr daně, ale také jako evidování, zajišťování, vymáhání daně a s tím související úkony. Samotnou inkasní část lze rozdělit podle toho, zda jde o dobrovolnou nebo nedobrovolnou úhradu daňovým subjektem. V určitých situacích je správce daně povinen zajistit platbu na daň. Velmi účinným prostředkem zajištění je zajišťovací příkaz, který má své místo ve správě daní u nás od dob 1. republiky.

1. ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ V PŘEDCHOZÍCH ÚPRAVÁCH

Zajišťovací příkaz jako institut je spojen se správou daně a lze ho považovat za tradiční. Vyvíjel se společně se správou daně, jejíž počátky souvisejí se vznikem státu a jeho institucemi, a také se zvyšující se potřebou zajištění výběru daní. Autorka se ve statí zaměřuje na vývoj tohoto institutu od vzniku Československa.

Samostatný Československý stát vznikl v roce 1918 na troskách Rakouska-Uherska zákonem č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého. Tímto

zákonem byla přijata zároveň platná právní úprava daní včetně organizace finanční správy.

Velmi brzy se začaly projevovat snahy o novou a jednotnou úpravu daňových vztahů na celém území státu, neboť převzatá úprava byla již zastaralá a nevyhovovala. V roce 1927 byl na základě daňové reformy, kterou inicioval tehdejší ministr financí Karel Engliš, tzv. Englišova daňová reforma, přijat nový zákon o přímých daních (zákon č. 76/1927 Sb.), který s částečnými změnami nebo doplňky platil až do 31. 12. 1952. V tomto zákoně se v ustanoveních § 284 a 285 objevuje „*explicite*“ zajišťovací příkaz, který vydával poplatníkovi písemně vyměřovací úřad v případě, že výběr dosud nepředepsané nebo nesplatné daně s přírážkami byl ohrožen. Důvody ohrožení byly součástí příkazu. Příkaz se prováděl zajišťovací berní nebo soudní exekucí. Poplatník mohl sám předejít zajišťovací exekuci nebo ji zrušit, pokud složil dostatečnou jistotu. Nutnost, vhodnost, bezpečnost a dostatečnost jistoty posuzoval tehdy vyměřovací úřad. Proti vydání zajišťovacího příkazu bylo možné se odvolat k finančnímu úřadu II. stolice, přičemž odvolání nemělo odkladný účinek.

V socialistickém Československu bylo řízení ve věcech daňových upraveno vyhláškou Ministerstva financí č. 162/1953 Ú. 1. V ustanovení § 96 byl zakotven zajišťovací institut -výměr o zajištění úhrady a jeho provedení. Tohoto nástroje se užívalo z důvody obavy, že nesplatná nebo nepředepsaná daň za běžný rok nebo za léta minulá bude nedobytná v době, kdy jí bude možné vymáhat exekucí, nebo že v té době bude výběr daně spojen se značnými obtížemi. Národní výbor měl zajistit na úhradu takové daně peněžité pohledávky poplatníka nebo jeho věci a cenné papíry až do částky, kterou podle pomůcek, jež měl k dispozici, bude poplatník povinen zaplatit, až se daň stane splatnou nebo mu bude stanovena a předepsána. Vyhláška uváděla pouze demonstrativní výčet, kdy měl Národní výbor takto postupovat. Zejména šlo o případy poplatníka, jehož daňová povinnost zanikla nebo záhy měla zaniknout, např. při likvidaci podniku nebo zánikem jiného pramene poplatníkovy příjmu, šlo-li o důvodné podezření ze zkrácení nebo ohrožení daně, v případě úmyslu poplatníka vystěhovat se do ciziny a v případě plnění závazku tuzemského dlužníka vůči devizovému cizozemci, který podléhal zdanění v tuzemsku. Zajištění mělo formu výměru, v němž byla uvedena výše a způsob úhrady a důvody zajištění. Zajištění se neprovedlo, pokud poplatník složil dostatečnou jistotu na svůj účet u Národního výboru.

Vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která zrušila předchozí úpravu, určovala vztah daňového subjektu (poplatníka) ke společnosti jako uvědomělý, který se děje za nejširší účasti občanstva, jež se na správě daně takto podílelo. Národní výbory musely vychovávat občany k dobrovolnému plnění jejich daňových povinností. Daňové řízení muselo být jednoduché, neformální a mělo zajistit správné stanovení a výběr daně. Pokud byla obava, že nesplatná nebo nepředepsaná daň bude nedobytná v době, kdy jí bude možné vymáhat, nebo její výběr bude spojen se značnými obtížemi, zajistil národní výbor na úhradu takové daně podle § 43 uvedené vyhlášky poplatníkovy peněžité pohledávky nebo jeho movité věci až do částky, kterou podle pomůcek, které měl národní výbor po ruce, byl poplatník povinen zaplatit, až se daň stane splatnou nebo až mu bude předepsána. V rozhodnutí o zajištění úhrady musela být uvedena částka zajištění, způsob její úhrady a důvody nařízeného zajištění. Když poplatník složil dostatečnou jistotu, zajištění se neprovedlo a národní výbor provedené výkony zrušil.

Předchůdcem současné právní úpravy bylo ustanovení § 71 Zákona o správě daní a poplatků (Z č. 337/1992 Sb.). Správce daně mohl v případě obav o úhradu dosud

nesplatných daní vydat zajišťovací příkaz, ve kterém byl povinen uvést důvod, pro který pokládal výběr daně v době splatnosti za ohrožený (zejména snaha vyhnout se placení). Důvody vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu musely být prokazatelně zjištěny. Pro zajištění bylo možné použít i přeplatku na jiné dani. Vydaný zajišťovací příkaz byl vykonatelný, protože podané odvolání nemělo odkladný účinek. Zajištění daně se provádělo do 3 dnů zejména složením jistoty na účet správce daně nebo složením do určené depozitní úschovy, avšak nebyl striktně vyloučen ani případný jiný způsob zajištění daně. Výši dosud nestanovené a ohrožené daně stanovil správce daně prozatímně podle pomůcek nebo mohl vyzvat daňový subjekt ke spolupráci, pokud nehrozilo nebezpečí z prodlení.

2. ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ DE LEGE LATA

V současné době je zajišťovací příkaz upraven v ustanoveních § 167-169 Daňového řádu (dále jen DR), zákona 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Není náhodou, že tento institut je zařazen do hlavy V., která upravuje placení daní. Oproti předchozí úpravě je pregnantnější.

Primárním cílem tohoto institutu je zajistit úhradu nesplatné nebo dosud nestanovené daně, je-li odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. V takovém případě správce daně může vydat zajišťovací příkaz, kterým uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky. Nejedná se zde o meritorní rozhodnutí o dani, ale o předběžný dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní na jedné straně, a na druhé straně představuje toto rozhodnutí závažný zásah do subjektivních práv daňového subjektu. Součástí odůvodnění musí proto být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nejvyšší správní soud judikoval¹, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Nestací, jsou-li v odůvodnění konstatovány pouze obecné obavy. Správce daně musí zdůvodnit i konkrétní výši zajištění. Zajišťovací příkaz je svojí povahou předstízným rozhodnutím založeným na úvaze často hypotetické. Zvláště proto je také zajišťovací příkaz přezkoumatelný ve správním soudnictví². Bohužel daňový řád stanoví pouze alternativně vydání zajišťovacího příkazu pro případ odůvodněné obavy správce daně, že bude doměřovaná daň v době její vymahatelnosti nedobytná, popřípadě že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Zákon nestanoví podmínku naplnění obou důvodů. Vzniká zde tak prostor pro správní uvážení správce daně a riziko případného zneužití institutu zajišťovacího příkazu v neprospěch daňového subjektu.

Smyslem zajišťovacího příkazu je tedy ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé zajistit ve prospěch správce daně finanční částku k provedení budoucího konečného rozhodnutí.

U dosud nesplatné daně, pokud nehrozí nebezpečí z prodlení, daňový subjekt do 3 pracovních dnů je povinen částku daně zajistit ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet.

Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Výši u dosud nestanovené daně stanovuje správce daně

¹ Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-37.

² Viz rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90 a rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 84/2009-64.

podle vlastních pomůcek. Může vyzvat daňový subjekt k součinnosti, pokud nehrozí nebezpečí z prodlení. Lhůta pro daňový subjekt je v tomto případě 3 pracovní dny.

Pro vydání zajišťovacího příkazu musí být splněny zákonné podmínky, a to předpoklad existence odůvodněné obavy nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti, nebo značná obtížnost výběru daně. Správce daně je povinen neustále posuzovat splnění podmínek pro existenci zajišťovacího příkazu a podle aktuálního stavu reagovat na nové skutečnosti. Zdrojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti zejména opakované neplnění daňových povinností nebo jeho aktuální ekonomická situace zejména stav majetku a závazků indikující insolvenční. Přesný výčet případů nelze poskytnout z důvodu existence širokého spektra rozmanitých situací vznikajících při daňovém řízení.

Jako obranný prostředek může daňový subjekt využít institutu odvolání, který však nemá odkladný účinek. V případě odvolání místně nepřislušnému správci daně nelze uplatnit obecné pravidlo o zachování odvolací lhůty podle § 35 odst. 2 DŘ. Proti zajišťovacímu příkazu není zároveň možné uplatnit obnovu řízení.

Pominou-li důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně je povinen bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. V případě, že správce daně zjistí důvody pro snížení původní výše zajištění, je povinen rozhodnout o změně zajištěné částky rozhodnutím, kterým změni uvedenou částku a současně ukončí v rozsahu změny účinnost původního příkazu. Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Vratitelné přeplatky správce daně vrací bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

V případě, že daňový subjekt nesplní uloženou povinnost, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Zástavní právo pak trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů stanovení daně nebo uplynutím dne splatnosti. Zákonodárce rozlišuje, kdy výše následně stanovené daně, která byla předmětem zajišťovacího příkazu, bude nižší, vyšší nebo rovna částce uložené subjektu k úhradě. V případě nižší nebo rovné částky, zástavní právo trvá nadále v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně. V případě vyšší částky, správce daně k zajištění rozdílu vydá další rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem. Tato úprava podle zásady rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie umožňuje, aby již započaté úkony při vymáhání nebylo nutné provádět opakovaně za situace, kdy dojde k náhradě zajišťovacího příkazu novým vykonatelným rozhodnutím o stanovení daně. Toto rozhodnutí má být vydáno vždy, pokud při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu nebyla zajištěná částka daně uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu. Nevznikají zde exekuční

náklady za nařízení a za výkon prodeje (§ 182 odst. 3 DŘ), ale jde pouze o hotové výdaje. Pokud zajištění bylo vyšší než stanovená daň, vymožený přebytek se po odečtení hotových výdajů vrací do 15 dnů.

3. ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZ DE LEGE FERENDA

Zajišťovací příkaz se stal hojně využívaným správcem daně, o čemž svědčí následující tabulka.

Tab. 1.: Zajišťovací příkazy v ČR

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet	81	100	109	269	467
Objem v mil. Kč.	481	2 578	1 877	2 848	6 188

Zdroj: *Informace o činnosti Finanční správy ČR v roce 2013*³

V roce 2013 bylo vydáno o 198 zajišťovacích příkazů více (73,6 %) než v roce předcházejícím. Celková částka zajištění úhrady vzrostla o 3 340 mil. Kč (117,3 %). Nárůst v roce 2013 byl ovlivněn zejména realizací opatření orgánů finanční správy k důslednějšímu prověřování obchodních transakcí s pohonnými hmotami a zajištění úhrady souvisejících daňových povinností, zvláště v souvislosti s rizikem neuhrazení nebo zkrácení DPH na výstupu. Data pro rok 2014 bohužel v době zpracování stati nebyla veřejně dostupná.

Zajišťovací příkaz je účinný nástroj vedoucí k naplnění cíle správy daní. Správce daně musí proto dbát bedlivě dodržení daňových zásad, které slouží vždy jako východisko v každém stádiu správy daní. Z judikatury plyne, že většina pravidel je vyvozována z principů jasnosti, určitosti, bezrozpornosti nebo předvídatelnosti právního řádu⁴.

V rámci vydávání zajišťovacích příkazů je třeba obzvláště zmínit zásadu legality, přiměřenosti, hospodárnosti a zásadu šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Při rozhodování skutkově shodných a podobných případů má správce daně postupovat tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně je oprávněn využívat svěřenou pravomoc pouze k účelům, ke kterým mu byla zákonem svěřena. Pravomoc správce daně zde může být zneužita ve snaze splnit cíl správy daní. Správce daně má také postupovat dle zásady přiměřenosti a hospodárnosti, které jsou zakotveny v ustanovení § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 DŘ, která vyjadřují povinnost správce daně jednat přiměřeně. Přiměřenost má dvě kategorie. První je proporcionalita a druhou je přiměřenost v užším smyslu – hospodárnost. Proporcionalita má svůj ústavní základ, kdežto hospodárnost je spíše organizační záležitostí a vyjadřuje zákaz vzniku neodůvodněných nákladů. Vždy má správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob, a to v souladu s právními předpisy a při použití jen takových prostředků, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Meze diskrečního rozhodování nejsou neomezené. Správce daně musí dbát na to, aby aplikací správního uvážení neporušil zásadu rovnosti případně přiměřenosti

³ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf, s. 28.

⁴ Např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2001, č. j. 5 Afs 35/2009; náleží ÚS ze dne 1. 9. 2007, sp. Zn. I. ÚS 643/06; rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010.

a nedošlo k likvidaci daňového subjektu. Z výše uvedeného plyne, že zajišťovací příkaz nelze používat plošně, nýbrž v odůvodněných případech. Důvody, pro které lze příkaz vydat, nejsou v daňovém řádu uvedeny a správce daně musí postupovat při aplikaci podle svého uvážení. V rámci České republiky není tedy stanoven jednotný aplikační postup při vydávání zajišťovacího příkazu. Je zřejmé, že narůstající trend v počtu vydání zajišťovacích příkazů bude pokračovat. V rámci správy daně není uvažováno o zrušení tohoto institutu. Co je možné a bylo by žádoucí, je nová úprava vedoucí ke sjednocení aplikační praxe.

ZÁVĚR

Institut zajišťovacího příkazu měl a má své místo ve správě daní od doby vzniku Československa. Intenzita jeho využití narůstá. Správce daně posuzuje a využívá zajišťovacího příkazu z optiky naplnění cíle správy daní, narozdíl od daňových subjektů, kteří chtějí co nejvíce optimalizovat své povinnosti, ať již legálními nebo nelegálními prostředky. Řešením do určité míry by bylo morální zakotvení požadavku odvodu daní, jako tomu bylo v jedné z předchozích úprav, i když tehdejší efekt byl do značné míry sporný. Mohlo by to vést obecně ke zvýšení respektu k normám a k jejich vnitřní integraci. Zajišťovací příkaz se může stát lehce mocenským nástrojem k prosazení zájmu státu k neprospěchu daňových subjektů. Jeho využití proto musí být nanejvýše omezené a uvážlivé při všudypřítomném důsledném respektování daňových zásad.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: 2009. 741 s. ISBN 80-7179-431-7.
2. BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
3. BOHÁČ, R. (ed.). *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010*. Soubor statí z IX. Mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010. 896 s. ISBN 978-80-87212-57-8.
4. HORTOVÁ, Z. *Správa daní*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2010. 166 s. ISBN 978-80-7357-578-6.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo, de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6.
6. JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
7. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. The Tax System in the Czech Republic and its Transformation in the 20th and 21st century. In RADVAN, Michal (ed.) *System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. 388 p. Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515. ISBN 978-80-210-7827-7, p. 89-109.
8. KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
9. KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Vox, 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

10. KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. 228 s. ISBN 978-80-7478-047-9.
11. KRATOCHVÍL, J.; ŠUSTR, A. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde, 2011. 375 s. ISBN 978-80-7201-831-4.
12. MATYÁŠOVÁ, L.; GROSSOVÁ, M. *Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011. 928 s. ISBN 978-80-87212-70-7.
13. NECKÁŘ, J (ed.). *Zneužití práva a svévole z pohledu finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 195 s.
14. PAPOUŠKOVÁ, Z.; KOHAJDA, M. a kol. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013. 354 s. ISBN: 978-80-87382-43-1.
15. PAPOUŠKOVÁ, Z. a kol. *Finanční právo – věda, pedagogická disciplína a praxe*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2012. 216 s. ISBN: 978-80-87382-30-1.
16. PICMAUS, F. A KOL. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 2. vyd. Praha: SNTL, 1985. 205 s.
17. RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. 509 s. ISBN: 978-80-7239-230-8.
18. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. Praha: Vox, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

KONTAKT NA AUTORA

smrzova@kfp.zcu.cz

JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická

Sady Pětatřicátníků 14

306 14 Plzeň

Česká republika

НОВЫЕ ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В ПОЛЬШЕ

Едвард Юхневич - Малгожата Ствол

Морская Академия в Гдыне

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Авторы статьи представили анализ и характеристику действующих общих правил против уклонения уплаты налогов, а также представили общую характеристику планируемых изменений налогового законодательства в Польше. Нужно признать, что общие налоговые правила борьбы с уклонением вызвать массу эмоций и критики. С точки зрения налогового законодательства, теории и практики, общие правила являются распространённым правовым инструментом, который уже действует в различных государствах и имеет значительную судебную практику. В направлении критики, можно поставить открытый вопрос, имеет ли польское правительство какие-либо другие эффективные меры, помимо общих правил уклонения от уплаты налогов. борьбы с уклонением по борьбе с уклонением от уплаты налогов и уклонения от уплаты налогов в Польше.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

Уклонение от уплаты налогов, налоговая оптимизация

Abstract in English language

Authors of the paper present an analysis of modern regulations in the field of anti-avoidance tax rules and general characteristics of drafted general anti-avoidance tax rules in Poland. The general anti-avoidance tax rules cause a lot of emotion and criticism. From the perspective of tax legislation, general anti-avoidance tax rules is a common legal instrument, which is already established by various states and has significant judicial practice. However, the open question in this case can be asked, if Polish government has any effective measures besides general anti-avoidance rules to counter tax evasion and tax avoidance in Poland.

Keywords in English language

tax evasion, tax avoidance

ВВЕДЕНИЕ

В общем плане поведение налогоплательщиков делятся на две категории: уплата налогов и уклонение от уплаты налогов. Проблема уклонения от уплаты налогов наверно так стара как сам институт налога, а по своей сути сводится в основном к действиям налогоплательщика ведущим к сокращению налогового обязательства. Классическим примером наверно для всех налоговых юрисдикций является занижение, скрытие доходов, подлежащих налогообложению или искусственное генерирование расходов. В общей категории поведения налогоплательщика в области уклонения от уплаты налогов теория и практика различает легальные и нелегальные действия налогоплательщика.

Действиям налогоплательщика, направленным к неуплате налогов, имеется множество терминов, где само понятие и различные классификации могут иметь

различные закономерности в различных языках, что усложняет исследование этой проблемы. В польском языке используется разделение понятий, связанных с уклонением от уплаты налогов по своей сути схожих с терминами из английского языка – *unikanie opodatkowania*¹ (польский язык) = *tax avoidance*² (английский язык) и *uchylenie się opodatkowania*³ (польский язык) = *tax evasion*⁴ (английский язык). В литовском языке используется в основном один термин – уклонение от налогов – *mokesčių venigimas* (литовский язык).

Исследуя проблематику уклонения от уплаты налогов нужно брать во внимание, что литература и практика к примеру, в русском, английском и польском языках использует и другие термины, которые относятся к действиям, налогоплательщиков которых на примере английского языка можно квалифицировать как *tax avoidance* или *tax evasion*. В общей группе терминов можно упомянуть *abuse, fraud, mitigation, optimization, tax indifference, circumvention of law* etc.). Расхождения в терминологии встречаются по той причине, когда, учитывая уровень детализации исследования авторы своих публикаций не используют общих терминов соответствующей исследуемой проблематике. Другая причина основывается на том, что в литературе также встречается мнение что в основной классификации поведения налогоплательщиков в области уклонения от уплаты налогов нужно различать более чем две формы поведения, т.е. К примеру, налоговое планирование как самостоятельная и отличающаяся от других форма поведения⁵.

Английский термин *tax avoidance* относится к легальным действиям налогоплательщика, связанным с уклонением от уплаты налогов, схож по своей сути с понятием которое часто упоминается в российской литературе и налоговой практике – налоговая оптимизация. Налоговая оптимизация - означает различные целенаправленные действия налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством (легитимные, правомерные действия), которые способствуют снижению налогового бремени (уменьшения или устранения налоговых обязательств). Характерной особенностью различных целенаправленных действий налогоплательщика является абсолютно законный метод снижения

¹ См. JUCHNIEWICZ, E., *Unikanie opodatkowania* In pod red. DRWIŁŁO, A., MAŚNIAK, D., *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, nr wyd. 1.

² См. различные определения относительно термина – *tax avoidance* в HANLON, M., HEITZMAN, S., *A Review of Tax Research* (July 25, 2010). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1476561> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1476561> [last visited: 26.06.2014]; см. также PREBBLE, Z. M., PREBBLE, J., *The Morality of Tax Avoidance* (2010). *Creighton Law Review*, Vol. 43, No. 3, pp. 693-745, 2010; *Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1650363> [last visited: 26.06.2015].

³ JUCHNIEWICZ, E., *Uchylenie się od podatków* In pod red. DRWIŁŁO, A., MAŚNIAK, D., *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, nr wyd. 1.

⁴ См. FRANZONI, LUIGI A., *Tax Evasion and Tax Compliance* (September 1, 1998). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=137430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.137430> [last visited: 26.06.2015].

⁵ См. к примеру тезисы документа министерства финансов Польши в *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów 2014.10.17, źródło: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument161798.pdf> [ostatnia wizyta: 26.06.2015]; см. BANDYOPADHYAY, S. N., *The Problem with Tax: Planning, Avoidance or Evasion?* (July 8, 2012). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2102282> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2102282> [ostatnia wizyta: 26.06.2015].

налогового бремени. В сфере налоговой оптимизации недопустимы действия налогоплательщика, которые противоречат закону. В литературе используется огромное количество похожих по содержанию терминов и также определений, которые по сути могут быть различны. К понятию незаконных действий относится английский термин *tax evasion*⁶.

В контексте законных действий налогоплательщика используется также другие похожие по сути термины. К примеру, в русском языке: оптимизация налогообложения, налоговое планирование, налоговый менеджмент, минимизация налогообложения, оптимизация налогов. Близкие по содержанию и по проблематике являются термины, связанные с налоговыми райями, офшорными зонами⁷.

Фактическая и правовая ситуация налогоплательщика как правило, позволяет принимать различные законные решения, которые будут иметь свои различные налоговые последствия. В связи с тем, что если налоговое законодательство дает налогоплательщику возможность выбирать из целого ряда правовых действий и механизмов для достижения намеченной экономической цели, каждая из которых будет иметь другие налоговые последствия, то выбор наилучшего налогового решения не может быть наказан. Техническая сторона поведения налогоплательщика как правило основывается на использовании каких налоговых норм постановлением или отсутствие таковых. Широкое понятие термина «налоговая оптимизация» означает, что правовые действия налогоплательщика направлены на повышение его доходов после уплаты налогов.

Основной проблемой содержания понятия «налоговой оптимизации» – является оценка налоговыми органами легитимности действий налогоплательщика. Налоговое законодательство многих стран позволяет налоговым органам оценивать и устанавливать цель действий налогоплательщика, которые были направлены на уменьшение налогов. Действия налогоплательщика, которые были принято только с целью уменьшения налогообложения (экономически не были обоснованы – доктрина экономической цели), в соответствии с законом и процедурами могут быть отклонены для налоговых последствий. Действия налогоплательщика дальше будут оставаться легитимными, но не будут производить ожидаемых оптимальных налоговых последствий⁸.

⁶ См. также используемые схожие польские термины в JAMROŹY, M., KUDERT, S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2007 или в LASIŃSKI-SULECKI, K., *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, LEX 2015.

⁷ См. также используемые схожие польские термины KARWAT, P. *Obejście prawa podatkowego*, *Przegląd podatkowy*, 2/2003; см. также RADZIKOWSKI, K. *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, *Przegląd Podatkowy*, 6/2010.

⁸ См. KOSIKOWSKI C., *Autonomia prawa podatkowego - głos krytyczny*, *Przegląd Podatkowy* 2006.7.5.

1. ПРИНЦИПЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ НА ПРИМЕРЕ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Институт противодействия уклонению от уплаты налогов имеет свое место в литературе и законодательстве многих стран⁹. Наиболее часто используемый термин, который относится к принципам противодействия уклонению уплаты налогов заимствован из терминологии по налоговому праву и называется – Общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов¹⁰ (английский язык - General Anti-Avoidance Rule = GAAR¹¹). Эта публикация приблизит проблему функционирования правового института противодействия уклонению от уплаты налогов на примере польского и российского налогового права.

В принципе, огромное количество законов и других нормативных актов, которые теория и практика относит к сфере налогового права, можно разделить на две главные группы. В первой группе будут находиться все виды законодательства, которые регулируют юридическую структуру налогов. В этой же группе нужно уместить все остальные нормативные правила, которые позволяют с одной стороны налогоплательщику платить налоги, а с другой – государству (налоговым органом) осуществлять власть налогообложения. Все остальные нормативные правила относятся к группе налогового законодательства, которой основной целью является противодействие уклонению уплаты от налогов. В принципе каждый налоговый закон содержит конкретные правовые нормы, противодействующие уклонению от уплаты налогов. Нужно признать, что, институт конкретных противодействий уклонению от уплаты налогов по своему существу не вызывает столько сомнений, как общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов¹².

Первые правовые нормы относительно общих правил противодействия уклонению от уплаты налогов были введены в польском законодательстве в 2003 году. Согласно статьям 24а и 24б закона налоговая ординация¹³ (общая часть налогового права Польши): Налоговые органы, исследуя содержание юридических действий, берут во внимание последовательное намерение сторон и цель действий, а не только дословные декларации лиц реализующих данные

⁹ В странах, где отсутствуют специальные общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов, налоговая доктрина рассматривает возможность применения принципов из гражданского законодательства о признании сделок недействительными. См. SZCZUROWSKI T., *Wadliwość czynności prawnych spółek kapitałowych na tle sankcji kodeksu cywilnego*, Warszawa 2012, dostęp: Lex Omega 2014; см. также BRZEZIŃSKI B., *glosa POP.2003.1.83 Glosa do wyroku NSA z dnia 29 maja 2002 r., III SA 2602/00*.

¹⁰ Далее в тексте используется также – “общие правила”.

¹¹ См. PREBBLE, R., PREBBLE, J., *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?* (2010). Saint Louis University Law Journal, Vol. 55; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 8/2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1523043> [last visited: 26.06.2014] см. также PREBBLE, Z. M., PREBBLE, J., *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law* (October 14, 2008). Bulletin for International Taxation, April 2008; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 34/2013. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1473612> [last visited: 26.06.2014]; см. также BANDYOPADHYAY, S. N., *The Problem with Tax: Planning, Avoidance or Evasion?* (July 8, 2012). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2102282> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2102282> [last visited: 26.06.2015].

¹² См. больше OLESIŃSKA A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.

¹³ Dz.U.2012.749 j.t. – редакция статьи с 01.01.2003.

действия. Если стороны, реализуя свои действия, скрыли другие правовые действия, налоговые органы и налоговая инспекция выводит налоговые последствия, основанные на скрытых действиях сторон. Налоговые органы и налоговая инспекция расследуя налоговые дела, не будут брать во внимание налоговых последствий из правовых действий, если докажут, что эти действия были направлены только на снижение налогового обязательства, увеличение налоговой потери или налоговой переплаты, или возврата налога или же из этих действий не следует ожидать других значительных преимуществ, чем те, что направлены на снижение налогового обязательства, увеличение налоговой потери или налоговой переплаты, или возврата налога¹⁴.

Выше описанные нормы налогового законодательства подверглись большой критике практиков и научной доктрины. Простым примером возможных далеко идущих применения этих норм может быть оценка заключение гражданского брака в контексте использования возможности совместного налогообложения супругов, т.е. получения реальной налоговой выгоды из так называемой сделки "гражданский брак". Расценивая полномочия налоговых органов можно представить возможность, что налоговый инспектор будет в праве оценить в каких целях был заключен гражданский брак. Эти положения налогового законодательства были признаны неконституционными в связи с тем, что он использовал законодатель использовал общую неточную формулировку (постановления Конституционного Суда¹⁵ от 11 мая 2004 года, К 4/03). Конституционный Суд утверждал в своем постановлении, что данные нормы налогового права не соответствуют стандартам достойного законодательства, и такие фразы, как "не следует ожидать", или "другие значительные преимущества" неясны и не дают шанс создать одну одинаковой линии налоговой практики. Неопределенность и неоднозначность налоговых норм в последствии делает невозможным гражданам предсказать правовые последствия своих действий. После решения Конституционного Суда положения налоговой ординации 24a и 24b были отменены. С днем 1 сентября 2005 года в законе налоговая ординация вводится новое положение - ст. 199a.

Согласно статье 199a закона налоговая ординация налоговый орган устанавливая содержание юридических действий, берет во внимание последовательное намерение сторон сделки и цель их действий, а не только дословные декларации лиц реализующих данные действия. Если стороны, реализуя свои действия, скрыли другие правовые действия, налоговые органы и налоговая инспекция выводит налоговые последствия, основанные на скрытых действиях сторон. Если в связи с доказательствами, собранными в ходе налогового разбирательства, в частности исходя из показания сторон, появляются сомнения в существовании или несуществовании правоотношения или прав, с которыми связаны налоговые последствия, налоговый орган обратится в суд общей юрисдикции с целью установления существование или несуществование правоотношения или права.

¹⁴ См. комментарий к закону в Andrzej Huchla, Komentarz do art.24(a) ustawy - Ordynacja podatkowa, 2003.01.01, ABC 2003.

¹⁵ Конституционный Суд (Trybunał Konstytucyjny) – официальная вебстраница - <http://trybunal.gov.pl/>.

В рамках выше представленного положения были повторены частично положения ст. 24а закона налоговая ординация. Как и предыдущие отменённые КС налоговые нормы, статья 199а стала предметом критики. Омбудсмен¹⁶ обратился в Конституционный суд с просьбой проверки конституционности ст. 199а. Согласно мнению Омбудсмана главным аргументом ш сторону неконституционности является нарушением основных принципов достойного законодательства, предусматривающего доверия граждан к государству и праву. Конституционный суд в своем решении от 14 июня 2006 года К 53/05, ОТК-2006 № 6, пос. 66, постановил, что § 199А закона налоговая ординация находится в соответствии со ст. 2 и ст. 22 Конституции¹⁷.

Основная разница представленных в этой статье налоговых норм связано с тем, что в действующем налоговом праве суд общей юрисдикции принимает решение, а не налоговый орган.

По мнению Конституционного Суда, включение судов в налоговый процесс, чтобы определить существование правовых отношений или прав, к которым могут относиться налоговые последствия, снижает риск выдачи произвольных решений со стороны государственных органов и расширяет сферу судебных гарантий справедливого отношения к налоговым вопросам. Стоит отметить, что действующие налоговые нормы позволяют только налоговым органом принять решение о любых возможных сомнениях относительно существования или не существования правоотношения, которые в дальнейшем могут пройти свою оценку в суде. По мнению многих авторов, общее отсутствие регулирования в процедурах анализа относительно существования или не существования правоотношения не давало полной свободы для налогоплательщиков с точки зрения их усилий по сокращению налогового бремени. Вмешательство со стороны налоговых органов было возможно на общих принципах, разработанных гражданским законодательством, в частности в соответствии со статьями 65 и ст. 83 закона с 23 апреля 1964 года Гражданского кодекса. В поддержку использования норм гражданского права являются принципы Конституции, в частности, статьи 32 (принцип равенства перед законом) и ст. 84 (принцип универсальной ответственности налога).

2. ПРОЕКТ НОВЫХ ОБЩИХ ПРАВИЛ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Как уже ранее упоминалось, общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов всегда вызывают большой интерес всех налогоплательщиков средств массовой информации, что вполне является обоснованным явлением. Специфическая проблематика налогообложения связана с тем, что государственный законодатель пробует достичь нескольких целей, среди которых нужно упомянуть: реализацию фискальной функции налогов, а с другой введение таких изменений, которые оправдают себя в политике (в избирательных

¹⁶ Омбудсмен - Уполномоченный по правам человека - государственный орган в Польше, созданный 1 января 1988 года. Официальный вебстраница - <http://www.brpo.gov.pl/>.

¹⁷ Ст. 2 Конституции Польши - Республика Польша является демократическим правовым государством, реализующим принципы социальной справедливости. Ст. 22 Конституции Польши - Ограничение свободы экономической деятельности допускается только законом и только исходя из важных общественных интересов.

выборах)¹⁸. Институт общих правил противодействия уклонению от уплаты налогов и является классическим примером, который обосновывает поведение государственной власти. От момента приготовления этой статьи, а ее изданием возможно, что новый проект правил останется лишь неформальным документом министерства финансов, которого власть не решится включить в законодательный процесс. Другим же вариантом может быть политический компромисс, который будет началом совершенно новых общих правил¹⁹.

Представляя хронологический процесс приготовления новых правил нужно вернуться к основным идеям изменения закона налоговая ординация датированных 29.04.2013, а также к проекту изменений закона налоговая ординация с 30.12.2014. Дальнейший быт изменений законодательства в области планируемых правовых механизмов противодействия уклонению уплаты налогов в Польше остается неопределенным, так как на этом этапе законодательного процесса, планируемые изменения новых общих правил уже не включены в проект изменения закона налоговая ординация. Несмотря на этот факт, проект изменений стоит рассматривать и анализировать, даже если это означало бы только исторический правовой анализ.

Сравнивая действующие общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов, нужно отметить что министерство финансов планирует²⁰ ввести в закон налоговая ординация новую часть под названием “противодействие уклонению от налогов”. Техническая сторона изменений означает появление около двадцати новых статей, посвящённых проблематике противодействия уклонения от уплаты налогов. Философия применения общих правил по сути не меняется, т.е. налоговый орган будет в состоянии определять налоговые последствия различных сделок, при этом получит право не брать во внимание правовых действий и вывести налоговые последствия, из правовых действий, которые, как правило, свойственны для достижения конкретной экономической цели. Возможно это только в том случае, если доминирующей целью сделки является получение значительной налоговой выгоды непредвиденной налоговым законодательством и, если она противоречит цели и сути этих законов.

Структура статей новых общих правил состоит из трех частей. Законодатель представил определения основных понятий, связанных с применением этих же правил, ввел каталог предпосылок, когда могут общие правила применяться, а также представил новые механизмы защиты прав налогоплательщиков. В общем плане принцип применения общих правил основывается на том, что налоговый орган должен определить ряд показателей, связанных с уклонением от уплаты

¹⁸ Политики относятся к налоговому праву как в футболе, где они конкурируют между собой представляя налоговые льготы, см. другие высказывания и тезисы в FREEDMAN, J., HOFFMANN, L. *Tax Law and Principles* (April 2015). DAVIES P.S., PILA, J. (eds.), *The Jurisprudence of Lord Hoffmann* (Oxford: Hart Publishing, 2015); Oxford Legal Studies Research Paper No. 14/2015. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2589006> [ostatnia wizyta: 26.06.2015].

¹⁹ См. больше на тему законодательного процесса относительно проекта изменений закона налоговая ординация в Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, źródło: [ostatnia wizyta: 26.06.2015].

²⁰ Вполне обоснованно утверждать, что министерство финансов всё же планирует ввести в этой области изменения законов, несмотря на факт, что на этом этапе часть закона, посвящённая механизмам противодействия уклонения от уплаты налогов уже исключена. Учитывая этот нюанс, авторы статьи представляют характеристику налоговых изменений в будущем времени.

налогов, т.е. установить намеренные действия налогоплательщика в использовании искусственной правовой конструкции; установить значительную налоговую выгоду; установить наличие типичной правовой конструкции, которую может использовать налогоплательщик с целью получения экономического результата, а также установить факт, что налогоплательщик мог использовать типичную конструкцию в своей деятельности. Обязанность представления доказательств будет лежать по стороне налоговых органов, а налогоплательщик получит права представления аргументов, важные причины или другие значительные экономические выгоды, которые оправдывают использование конкретной юридической конструкции (сделки).

Использование общих правил правила противодействия уклонению от уплаты налогов будет ограничено только для сферы налогов, которые находятся в юрисдикции налоговых органов, находящихся в подчинении министра финансов. Это означает в общем плане, что сфера использования будет относиться к государственным налогам. Тем самым ограничено будет их использование в области муниципальных налогов. Невозможно также будет использовать юридических событий и действий из семейного, наследственного права или действия, которые были последствием исполнения судебных решений. Кроме этого, законодатель укрепил ещё одно важное ограничение, согласно которому использование налоговыми органами общих правил будет возможно только в том случае, если не будет возможности использовать другие положения налогового права, которых цель заключается в предотвращении уклонения от уплаты налогов.

Своеобразной формой ограничения использования общих правил является детальное определение значительной налоговой выгоды, которую получил налогоплательщик, используя искусственную юридическую конструкцию. Согласно положениям проекта закона значительной налоговой выгодой может быть уменьшение суммы налогового обязательства или избежание уплаты этого обязательства; или увеличение суммы переплаты, возвраты суммы налога или налоговой потери; или уменьшение налоговой базы; или отсрочка возникновения налоговой обязанности, что приведет к снижению налоговой суммы налогового обязательства, или поможет избежать это налоговое обязательство либо увеличит сумму налоговой переплаты, сумму возврата налога или налоговой потери. Количественным ограничением является сумма 50,000 польских злотых в год, которую получил налогоплательщик в качестве значительной налоговой выгоды.

Законодатель также предусмотрел специальный механизм защиты налогоплательщиков против применения общих правил против уклонения от уплаты налогов. Допускается возможность налогоплательщикам получить от налоговых органов налоговую письменную консультацию (совершенно новый институт налогового права), своего рода гарантию. Юридическая структура такой консультации аналогична институту письменных налоговых разъяснений. На практике это будет означать, что налогоплательщик, который получил налоговую письменную консультацию, согласно которой конкретные сделки или действия не будут считаться искусственной юридической конструкции, а налоговый орган не будет в праве изменить своего решения и не будет необходимости уплаты дополнительной суммы налога. Недостатком этого механизма с перспективы налогоплательщика является факт, что за получение такой консультации нужно заплатить 15 000 польских злотых, а налоговый орган будет иметь полгода на

разработку и представление налогоплательщику налоговой консультации. Оплата за выдачу консультации возрастёт до 30 000 польских злотых, если в сделке будут брать непосредственно или посредством участие заграничные субъекты.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов действительно вызывают много эмоций и критики. С перспективы налогового законодательства сам по себе институт общих правил не является новым, так как находится в раде налоговых законодательств различных государств и к тому же имеется значительная судебная практика²¹. Нужно также отметить, что на налоговое законодательство как инструмент противодействия уклонению от уплаты налогов, указывает также Комиссия Европейского Союза, которая подчеркивает потребность разработки новых правовых норм в этой сфере²².

Вполне естественным явлением является поведение и стремление министерства финансов в направлении сохранения налоговых поступлений, что должно является гарантией эффективной реализации функций государства. Нужно помнить, что налоговые положения, которых основная цель противостоять уклонению налогообложению, несет огромный риск для коммерческой деятельности налогоплательщиков. А в защиту идей и предлагаемых изменений можно поставить риторический вопрос - что кроме общих правил противодействия уклонению от уплаты налогов могут предпринять законодательные власти Польши с целью противостояния агрессивного налогового планирования.

С другой стороны, с критикой новых изменений можно также согласиться. Наиболее вероятно, что существенные изменения в области налогообложения без внесения изменений в государственных расходах и других сферах деятельности государства не позволят министерству финансов достичь ожидаемых результатов, особенно в области публичных финансов. К критике можно добавить также аргумент, что возможен большой риск признания планируемых норм налогового права неконституционными.

REFERENCES

1. BANDYOPADHYAY, S. N., *The Problem with Tax: Planning, Avoidance or Evasion?* (July 8, 2012). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2102282> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2102282>.
2. BRZEZIŃSKI B., glosa POP.2003.1.83 *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 maja 2002 r.*, III SA 2602/00.

²¹ См. примеры на основании работ JAIN, T. 'GAAR' and 'Rule of Law': Mutually Incompatible? (August 16, 2013). *Chartered Accountant Practice Journal*, Vol. 43 (August 2013) (pp. 424-444). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2298520> [ostatnia wizyta: 26.06.2015]; LITTLEWOOD, M. *Tax Avoidance, the Rule of Law and the New Zealand Supreme Court* (December 15, 2010). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1726165> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1726165> [ostatnia wizyta: 26.06.2015];

²² См. больше в komunikat komisji do parlamentu europejskiego i rady Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Bruksela, dnia 6.12.2012, COM(2012) 722 final, źródło: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com\(2012\)0722_/com_com\(2012\)0722_pl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2012)0722_/com_com(2012)0722_pl.pdf) [ostatnia wizyta: 26.06.2015].

3. COM(2012) 722 final, źródło:
[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com\(2012\)0722_/com_com\(2012\)0722_pl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2012)0722_/com_com(2012)0722_pl.pdf).
4. FRANZONI, L. A. *Tax Evasion and Tax Compliance* (September 1, 1998). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=137430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.137430>.
5. FREEDMAN, J., HOFFMANN, L. *Tax Law and Principles* (April 2015). DAVIES, P. S., PILA, J. (eds), *The Jurisprudence of Lord Hoffmann* (Oxford: Hart Publishing, 2015); Oxford Legal Studies Research Paper No. 14/2015. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2589006>.
6. HANLON, MICHELLE AND HEITZMAN, SHANE, *A Review of Tax Research* (July 25, 2010). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1476561> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1476561>.
7. HUCHLA A., *Komentarz do art.24(a) ustawy - Ordynacja podatkowa*, 2003.01.01, ABC 2003.
8. JAIN, T. 'GAAR' and 'Rule of Law': *Mutually Incompatible?* (August 16, 2013). Chartered Accountant Practice Journal, Vol. 43 (August 2013) (pp. 424-444). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2298520> [ostatnia wizyta: 26.06.2015]; LITTLEWOOD, M., *Tax Avoidance, the Rule of Law and the New Zealand Supreme Court* (December 15, 2010). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1726165> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1726165>
9. JAMROŻY M., KUDERT S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Warszawa 2007.
10. JUCHNIEWICZ E., Unikanie opodatkowania In pod red. DRWIŁŁO, A., MAŚNIAK, D., *Leksykon prawa finansowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, nr wyd. 1.
11. KARWAT P., *Obejście prawa podatkowego*, Przegląd podatkowy, 2/2003.
12. Komunikat komisji do parlamentu europejskiego i rady Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Bruksela, dnia 6.12.2012.
13. KOSIKOWSKI C., *Autonomia prawa podatkowego - głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy 2006.7.5.
14. LASIŃSKI-SULECKI K., *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, LEX 2015.
15. OLESIŃSKA A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
16. *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów 2014.10.17, źródło:
<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument161798.pdf>.
17. PREBBLE, R., PREBBLE, J. *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?* (2010). Saint Louis University Law Journal, Vol. 55; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 8/2012. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1523043>.
18. PREBBLE, Z. M., PREBBLE, J., *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law* (October 14, 2008). Bulletin for International Taxation, April 2008; Victoria University of

Wellington Legal Research Paper No. 34/2013. Available at SSRN:
<http://ssrn.com/abstract=1473612>.

19. PREBBLE, Z. M., PREBBLE, J., *The Morality of Tax Avoidance* (2010).
Creighton Law Review, Vol. 43, No. 3, pp. 693-745, 2010; Victoria University
of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012. Available at SSRN:
<http://ssrn.com/abstract=1650363>.

20. RADZIKOWSKI K. *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie
sądów administracyjnych*, In Przegląd Podatkowy, 6/2010.

21. SZCZUROWSKI T., *Wadliwość czynności prawnych spółek kapitałowych na tle
sankcji kodeksu cywilnego*, Warszawa 2012

CONTACT INFORMATION

gulasmz@gmail.com

Малгожата Ствол

Морская Академия в Гдыне, Польша

Morska 81-87, 81-225 Gdynia

ed.juchnevicius@gmail.com

Едвард Юхневич

Гданьский Университет, Польша

WPiA

ul. Jana Bażyńskiego 6

80-952 Gdańsk

COMMON SYSTEM OF FINANCIAL TRANSACTION TAX AS A COMPLEMENT TO THE EU SINGLE FINANCIAL MARKET REGULATION

Anna Jurkowska-Zeidler

Gdansk University, Faculty of Law and Administration

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Kryzys finansowy 2007-2008 po raz kolejny wywołał dyskusję na temat opodatkowania sektora finansowego. W dniu 14 lutego 2013 roku Komisja Europejska przedstawiła ambitny wniosek dyrektywy Rady w sprawie podatku od transakcji finansowych, który ma zostać wprowadzony w ramach wzmocnionej współpracy. Na prośbę jedenastu państw członkowskich, które zdecydowały się zastosować taki podatek, zakres i cele zaproponowanej dyrektywy są zbieżne z pierwotnym wnioskiem w tej sprawie przedstawionym przez Komisję we wrześniu 2011 r. Dla wszystkich 27 państw członkowskich. Celem artykułu jest analiza uzasadnienia dla ustanowienia jednolitego podatku od transakcji finansowych w Unii Europejskiej. W tej chwili wydaje się być bardzo przydatne, aby ustawić w dyrektywie UE fundamentalną podstawę prawną oraz wspólne zasady dla tego rodzaju opodatkowania. Podatek od transakcji finansowych uzupełnia regulację rynku finansowego i zmniejsza ryzyko arbitrażu regulacyjnego w ramach jednolitego rynku finansowego UE.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

kryzys finansowy, podatek od transakcji finansowych, opodatkowanie sektora finansowego w UE, unia fiskalna, jednolity rynek finansowy UE

Abstract in English language

The financial crisis of 2007-2008 has brought the discussion on the role of taxation on financial market to life once again. On 14 February 2013, the European Commission presented an ambitious proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of Financial Transaction Tax (FTT). As requested by the eleven Member States involved, this proposal mirrors the scope and objectives of the original FTT proposal of 28 September 2011 for the entire European Union. This article aims to analyse the reasoning for the implementation of a Financial Transaction Tax in European Union. At this time, it seems to be extremely useful to set in the EU Directive the fundamental legal basis and common rules for this kind of taxation. Financial transaction tax complements financial market regulation and reduces regulatory arbitrage at the EU Single Financial Market.

Keywords in English language

financial crisis, financial transaction tax, EU financial sector taxation, fiscal union, EU single financial market,

INTRODUCTION

In the aftermath of the financial crisis of 2007-2008, a general belief has emerged that some practices and behaviours carried out by financial market participants have led to risky, selfish and unreliable conduct within financial markets. Moreover, the sector

should pay back at least part of what the European tax payers have pre-financed in the context of the bank rescue operations. Such a belief leads to a new discussion on the regulation and supervision of the financial sector, comprising possible governmental interventions through corrective taxes¹. However, corrective taxes are inflexible enforcement instruments which can be easily avoided when poorly drafted². The main reasons for taxing the financial sector are: increases in public revenues, reduction in riskiness of the financial sector, compensation the exemption of the majority of financial services from Value Added Tax, prevention of financial crises.

The Commission's original proposal for the adoption of an FTT by all 27 Member States was published in September 2011 and triggered intense debate and proved to be deeply conflict-ridden. However, following intense discussions in Council, it was found that the option of establishing a common system of FTT for EU27 was not possible for political reasons and will not be possible to be achieved in the foreseeable future. The strengths and weaknesses of FTTs in general, and the Commission's 2011 Proposal in particular, have been debated at length³.

On February 14, 2013 the European Commission (the Commission) published its proposal for a Council Directive implementing a Financial Transaction Tax (FTT) through the enhanced cooperation procedure as requested by the 11 Member States (Austria, Belgium, Greece, Estonia, France, Germany, Italy, Portugal, Slovakia, Slovenia and Spain) representing about two thirds of the entire EU27 economy, that will proceed with this tax⁴. On May 6, 2014 Member States participating in the enhanced cooperation in the area of financial transaction tax in Joint Statement reiterated their willingness to create the conditions necessary to implement the European Financial Transaction Tax on 1st January 2016. Those countries renewed its commitment to reach an agreement on the proposal of a directive implementing an enhanced cooperation in the area of a financial transaction tax. Once agreed upon at European level, participating Member States will have to transpose the Directive into national legislation. Agreement is still yet to be reached on what form the initial application of the FTT will take, currently scheduled for January 1, 2016.

¹ VELLA, J. Regulatory Choice: Observations on the Recent Experience with Corrective Taxes in the Financial Sector. In RINGE, W. G, HUBER, P. M., (ed.). *Legal Challenges in the Global Financial Crisis: Bailouts, the Euro and Regulation*, 2014, p. 177 also TAVARES, D.F.L. *Notes on the Conditions for a Corrective Financial Transaction Tax*. In Intertax. Vol. 42, 2014, Issue 12, p. 788.

² HELLGARDT, A. Comparing Apples and Oranges? Public, Private, Tax, and Criminal Law Instruments in Financial Markets Regulation. In RINGE, W. G., HUBER P.M. (ed.). *Legal Challenges in the Global Financial Crisis: Bail-outs, the Euro and Regulation*, 2014, p. 176.

³ See VELLA, J., FUEST, C., SCHMIDT-EISENLOHR, T. *The EU Commission's Proposal for a Financial Transaction Tax*, In British Tax Review, 2011, No. 6, p. 607; Oxford Legal Studies Research Paper 2012, No. 14, <http://ssrn.com/abstract=2026158>, VELLA, J., *The Financial Transaction Tax Debate: Some Questionable Claims*, In Oxford Legal Studies Research Paper, 2012, No. 20; <http://ssrn.com/abstract=2042077>, generally about pros and cons of FTT see SCHULMEISTER, S. *A general financial transaction tax: a short cut of the pros, the cons and a proposal*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), Working Paper, 2009, No. 344; http://www.steuer-gegen-armut.org/fileadmin/Dateien/Kampagnen-Seite/Unterstuetzung_Wissenschaft/09-10_GFTT_short_version.pdf also BAKER, D. *The Benefits of a Financial Transactions Tax*, Center for Economic and Policy Research, December 2008; <http://www.cepr.net/documents/publications/financial-transactions-tax-2008-12.pdf>.

⁴ Commission Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, COM (2013) 71 final of February 14, 2013; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf.

Through the FTT, as proposed, the financial sector will properly participate in the cost of re-building the economies and bolstering the public finances of the participating Member States. Annual revenues are estimated to be around EUR 30 to 35 billion, or 0.4 to 0.5% of the GDP of the participating Member States⁵.

Bearing in mind that several EU countries already have FTTs in place, a harmonising EU-FTT would be a step forward for strengthening the Single Market.

1. TAXATION OF THE FINANCIAL SECTOR. BACKGROUND, LEGAL FRAMEWORK AND MAIN OBJECTIVES

It is fundamental, that tax has a separate and a very specific object of regulation, which is different from the other sub-branches of financial law.⁶ The primary purpose of taxation is to ensure a material basis for subsequent provision of public goods by means of filling up public funds. It should be noted, that discussions concerning the taxation of the financial sector gain momentum during economic crises. So, as can be expected, the last financial crisis, the role of financial institutions and the scale public aid to the financial institutions, have triggered many ideas of additional new taxes on financial institutions and financial sector as a whole⁷. The recent global financial crisis has once again highlighted the need to reduce short-term speculative transactions and increase the resilience of the financial market, causing renewed consideration of the financial sector taxation.

It should be noted that, as a result of the crisis, public debt in all 27 EU Member States jumped from below 60% of GDP in 2007 to 80% for the years to come. The financial sector has received substantial financial support from governments. EU Member States have committed € 4.6 trillion to bail out the financial sector during the crisis. In addition, the financial sector has benefited from low taxes in recent years. The financial sector enjoys a tax advantage of approximately €18 billion per year because of VAT exemption on financial services⁸.

The literature describes a few different types of the financial sector taxation⁹: Financial Transaction Tax, Financial Activity Tax (FAT)¹⁰ and Levies on financial

⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm. International Monetary Fund estimated the revenue from FTT of 1.0% of over \$ 200 bn annually if levied globally on stock, bonds and derivative transactions. See *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector Final Report for the G-20*, International Monetary Fund, June 2010, p. 19; <http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf>.

⁶ RADVAN, M. System of Tax Law. In *System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. Radvan M. (ed.). Brno: Masaryk University, Faculty of Law theoretical series, edition Scientia; file no. 515, 2015, p. 19.

⁷ SZOŁNO-KOGUC, J., TWAROWSKA, M. *Taxation of the financial sector in the European Union – an attempt to find the best solution*, In *Journal of Economics and Management*. Vol. 18, 2014, p. 180; http://www.ue.katowice.pl/uploads/media/12_Szolno-Koguc_Twarowska_Taxation_of_the_Financial...pdf.

⁸ All data: *Financial Transaction Tax: Making the financial sector pay its fair share*, European Commission, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1085_pl.htm.

⁹ See generally CLAESSENS, S., KEEN, M., PAZARBASIOGLU, C. (eds.) *Financial Sector Taxation. The IMF's Report to the G-20 and Background Material*, International Monetary Fund, 2010; <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2010/paris/pdf/090110.pdf>.

¹⁰ The IMF proposed three alternative versions of the Financial Activity Tax, *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector Final Report for the G-20*, International Monetary Fund, 2010, p. 22-23; <http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf> ; *Financial Sector Taxation*, European Commission, Taxation Papers. Working Paper, No. 25, 2010, p. 11-12.

institutions. The first one is a turnover tax and covers financial instruments transaction. The main objective of the FAT is levy on the activities under-taken by the financial institutions, but not on market transaction. The purpose of the bank levy or stabilization fees (quasi-tax) could be the reduction of risk, or collecting funds for the repair funds (or state budget) during a crisis.

The recent crisis has renewed interest in the possibility of a general tax on financial transactions. Transactions taxes have always attracted reformers especially because of their apparently large base (seeming to offer sizable revenue with low deadweight costs) and an apparent simplicity and transparency in their design¹¹. Proposals of this type vary considerably as to the range of transactions that would be made subject to the tax¹². A relatively sharp distinction is customarily made between a Securities Transactions Tax (STT), a Currency Transactions Tax (CTT), and a Bank Debit Tax. The concept of STT was fully articulated in 1936 by the renowned economist John Maynard Keynes who proposed an STT to reduce destabilizing speculation in equities and bring stability to financial markets. Tobin's similar CTT dates from 1972 and had the goal of reducing destabilizing currency speculation. Although Tobin's original exposition was focused on foreign exchange markets, it has become customary to refer to any tax on financial transactions as a "Tobin" tax. Bank debit taxes have been employed in several countries, especially in Latin America.

The European Commission initially proposed a Financial Transaction Tax to be implemented by all 27 Member States, in September 2011¹³. The proposal took a "triple A" approach: the tax should apply to all markets (such as regulated markets or over-the-counter transactions), all instruments (shares, bonds, derivatives etc.) and all actors (banks, shadow banks, asset managers, etc.). This would minimize potential distortions across different market segments and reduce the risk of tax-planning, substitution and relocation. Moreover, the proposal was to harmonise the tax base and set minimum rates for all transactions on (secondary) financial markets, once at least one EU party (financial institution) was involved in this transaction. The harmonised minimum tax rate for the trading in shares and bonds is 0.1%, and 0.01% for derivative agreements such as options, futures, and contracts for difference or interest rate swaps. The aim was for the financial industry to make a fair contribution to tax revenues, whilst also creating a disincentive for transactions that do not enhance the efficiency of financial markets.

There are three core objectives to the European Financial Transaction Tax¹⁴. First, it will strengthen the Single Market by coordinated framework at EU level and reducing the number of divergent national approaches to financial transaction. Secondly, it will

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_25_en.pdf.

¹¹ HONOHAN, P., YODER, S. *Financial Transactions Tax Panacea, Threat, or Damp Squib?*, The World Bank, Policy Research Working Paper No. 5230, March 2010, p. 3;

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2011/yoder.pdf.

¹² MATHESON, T. *Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence*, In *Financial Sector Taxation. The IMF's Report to the G-20 and Background Material*, International Monetary Fund, 2010, p. 144; <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2010/paris/pdf/090110.pdf>.

¹³ *Commission Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC*, COM (2011) 594 final of October 28, 2011.

¹⁴ *Financial Transaction Tax: Making the financial sector pay its fair share*, European Commission, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1085_pl.htm.

ensure that the financial sector makes a fair and substantial contribution to public revenues taxation at a time of fiscal consolidation in the Member States. Finally, the FTT will support regulatory measures in encouraging the financial sector to engage in more responsible activities, geared towards the real economy. The financial transaction tax at EU level would strengthen the EU's position to promote common rules for the introduction of such a tax at global level, notably through the G20.

Despite the Commission's efforts, the differences in opinion amongst Member States could not be bridged. Nonetheless, a number of Member States expressed a strong willingness to go ahead with the FTT. Therefore, in October 2012, 11 Member States requested the Commission to use a "last resort" option envisaged by the EU Treaties: the *enhanced cooperation*¹⁵ on the Financial Transaction Tax¹⁶. Once the green light for enhanced cooperation had been given, the Commission issued the detailed proposal on the FTT to be applied by the 11 Member States¹⁷. The essence of this proposal is that a low-rate, wide-base tax would be applied on all financial transactions with any economic link to the EU. The financial transaction tax aims at taxing the 85% of financial transactions that take place between financial institutions.

Some non-participating countries of EU FTT zone have expressed their concerns that the proposal would have implications for their domestic financial sector. In April 2013 the United Kingdom legally challenged the EU-FTT plans, criticising its potential impact on Britain's financial sector. The United Kingdom has challenged the legality of the decision of the Council to authorise enhanced cooperation on a common framework of FTT and the scope and objectives of the initial commission proposal claiming that the Council decision authorised legislation has illegal extra-territorial effects, and is not respecting the rights of non-participating Member States. The reference to 'extra territorial effects' is understood to refer in particular to the fact that the tax could also be imposed on counter-parties in non-participating Member States and, to this extent, would infringe those Member States' competences, rights and obligations as well as infringing customary international law (*Case C-209/13 UK v Council*). On April 30, 2014 the Court of Justice of the EU rejected a legal action filed by the United Kingdom government for the annulment of the EU Council's decision to authorize enhanced cooperation in the area of financial transaction tax¹⁸.

¹⁵ *Enhanced cooperation* is when a group of at least 9 Member States decide to move ahead with an initiative proposed by the Commission, once it proves impossible to reach unanimous agreement on it within a reasonable period. It is only relevant to policy areas which require unanimity, and it aims to overcome the situation whereby certain Member States are prevented from advancing with a common approach due to the reluctance and non-agreement of others. It is only the third time that an enhanced cooperation has been launched to allow a limited number of member states to proceed with a particular measure, and the first time in the area of taxation. Clear provisions and conditions for enhanced cooperation are set out in Article 20 of the TEU and Articles 326 to 334 (TFEU); See more *Enhanced Cooperation on Financial Transaction Tax – Questions and Answers*, European Commission, Brussels, 23 October 2012; http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-799_en.htm.

¹⁶ ENGLISCH, J., VELLA, J., YEVGENYEVA, A. *The Financial Transaction Tax Proposal Under The Enhanced Cooperation Procedure: Legal and Practical Considerations*, In *British Tax Review* 2013, no. 2, p. 223; <http://ssrn.com/abstract=2284733>.

¹⁷ *Commission proposes green light for enhanced cooperation on financial transactions tax*, European Commission, Brussels, 23 October 2012; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1138_en.htm.

¹⁸ *The Court dismisses the action brought by the United Kingdom against the decision authorising eleven Member States to establish enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. Court of Justice of the European Union, Press Release No. 65/14, Luxembourg, 30 April 2014; <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-04/cp140065en.pdf>.

It should be highlighted that the lack of coordinated EU action, none of the objectives of taxing the financial sector would be met. Un-coordinated national action in the field of financial sector taxation would lead to a excess of different national systems to tax the financial sector, thus, undermining the proper functioning of the Single Market, triggering numerous incidences of double taxation and – more importantly – of double non-taxation despite the overarching aim of ensuring that the financial sector makes a fair and substantial contribution to financing the costs of the crisis¹⁹. And it is obvious, that it will not be possible to avoid all incidents of double taxation within the entire EU27 for as long as not all Member States will have joined the FTT jurisdiction, and also the anti-relocation / an anti-evasion provisions, even if still being very powerful, will be a little bit less effective than the same FTT under an EU27 regime. While not being as effective as the same policy implemented at the level of EU2 a common system of FTT at the level of EU11+ (enhanced cooperation zone) will constitute a major improvement as compared to the *baseline scenario*, which is characterised by European Commission as a situation where is no agreement on a common system of FTT can be found, neither at the level of EU27 nor at the level of EU11+, with variety of un-coordinated national regimes under constant change²⁰.

However, it should be emphasized, that the financial sector taxation will only be effective under the condition that similar tax regimes are introduced globally, or else the financial sector will simply pursue tax arbitrage opportunities in countries with more favourable tax regimes. The viability of an FTT would be enhanced by international cooperation. Countries would have greater degrees of freedom to implement an FTT—and less concern over tax arbitrage and the possible dislocation of trading—if major financial centres countries were to jointly introduce the tax in a fairly uniform manner²¹. Moreover, there is also no comprehensive and transparent consideration of the positive and negative effects of this partial harmonisation for the financial sector and the economies of non-participating Member States in the FTT.

Despite this, in the lack of a global solution in the area of financial sector taxation, a common system of a Financial Transaction Tax for eleven participating countries of the FTT zone as proposed by the Commission in February 2013 would perform very positively in all dimensions and it is a first tangible step for a global approach. The analysis of the impacts of different policy options has found that establishing the Financial Transaction Tax at the level of the FTT zone through enhanced cooperation would still feature better than the baseline scenario of doing nothing, except for the criterion "anti-evasion", as in such a case non-taxation of the most mobile tax bases

¹⁹ *FTT – Collection methods and data requirements*, An Ernst and Young report on various challenges, solutions and options for the collection of an EU FTT, based on the Commission's proposal; October 2014;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/ftt_fin_al_report.pdf.

²⁰ *Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*, European Commission, SWD(2013) 29 final, Brussels, 14.2.2013,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/swd_2013_29_en.pdf.

²¹ BRONDOLO, J. D. *Financial Transactions: An Assessment of Administrative Feasibility*, International Monetary Fund Working Paper, WP/11/185, August 2011, p. 45;
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp11185.pdf>.

might turn out to be the dominant pattern of national tax regimes²². Naturally, not all tax arbitrage possibilities and relocation effects can be prevented, so wider participation would provide even greater benefits to all participating countries.

2. THE KEY ELEMENTS OF THE EU FINANCIAL TRANSACTION TAX

The details of the Financial Transaction Tax to be implemented under enhanced cooperation have been set out in a proposal adopted by the Commission on 14 February 2013. As requested by the 11 Member States (Austria, Belgium, Estonia, France, Germany, Greece, Italy, Portugal, Slovakia, Slovenia, Spain) that will proceed with this tax – some of them decided to change their systems or introduce new forms of FTT²³ – the proposed Directive mirrors the scope and objectives of the original FTT proposal put forward by the Commission in September 2011. Obviously there are certain limited changes in the new proposal determined by the fact that the tax will be implemented on a smaller geographical scale than originally foreseen. These changes are mainly to ensure legal clarity and to reinforce anti-avoidance and anti-abuse provisions²⁴. The common rules on the EU Financial Transaction Tax also raise the stakes to make evading the FTT potentially far more expensive than paying it. As FTT rates would be low, this risk is expected to far outweigh any potential financial gain from evasion. This risk of shirking financial transactions outside EU11+ is relatively small because, under the Commission's proposals, it does not depend so much on where a financial transaction is carried out, but rather with whom and what the traded product is.

Coherent legislation is essential for the effective administration of a financial transaction tax²⁵. In particular, the FTT legislation requires clear provisions governing the territorial scope of the tax, the taxable event and its timing, the tax base, and the taxable persons. As in the original proposal, the FTT will have low rates, a wide base and safety nets against the relocation of the financial sector. The 'FTT jurisdiction' is limited to participating Member States, that transactions carried out within a participating Member State which would have been taxed under the original Commission's proposal remain taxable, and that it is ensured that Council Directive 2008/7/EC²⁶ of 12 February 2008 concerning indirect taxes on the raising of capital, whose modification had been proposed in the initial proposal, remains unaffected.

Apart from the harmonisation aspect, the innovative part of the EU-FTT proposal would be that all transactions of financial instruments made by financial institutions such as banks, insurance companies, funds and asset managers, will be subject to the tax. According to the Commission proposal *financial transaction* means the purchase and sale of a financial instrument before netting or settlement. This will include transactions of securities such as stocks, company bonds, government bonds, most

²² *Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*, European Commission, SWD(2013) 29 final, Brussels, 14.2.2013; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/swd_2013_29_en.pdf.

²³ In the enhanced cooperation zone, three Member States have different forms of FTT in place, while at least three others – were planning to introduce their own national schemes in the near future. Ibid.

²⁴ *Financial Transaction Tax under Enhanced Cooperation: Commission sets out the details*, European Commission, Brussels, 14 February 2013; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-115_en.htm.

²⁵ BRONDOLLO, J. D. *Financial Transactions: An Assessment of Administrative Feasibility*, International Monetary Fund Working Paper, WP/11/185, August 2011, p. 44; <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp11185.pdf>.

²⁶ OJ L 46, 21.2.2008, p.11.

money-market instruments and most importantly all derivatives, both for organised exchanges as well as over the counter. The original proposal was coined to include 'all instruments, all markets, all actors'.

The scope of the tax is wide, because it aims at covering transactions relating to all types of financial instrument²⁷. Thus, the scope covers instruments which are negotiable on the capital market, money-market instruments, units or shares in collective investment undertakings - which include undertakings for collective investment in transferable securities (UCITS) and alternative investment funds (AIF) and derivatives contracts. Furthermore, the scope of the tax is not limited to trade in organised markets, such as regulated markets, multilateral trading facilities or systematic internalisers, but also covers other types of trades including over-the-counter trade. Exchanges of financial instruments and repurchase agreements (repos) and reverse repurchase and securities lending and borrowing agreements are explicitly included in to the scope of the tax. It is also noteworthy that shadow banking activities such as securitisation and are covered as well.

To avoid the potential relocation of financial liquidity and risk of an outflow of financial liquidity from the EU FTT zone to other financial centres such as London or New York the tax is not determined by the location of the financial transaction but by the origin of the involved actors as well as the underlying asset ('residence plus issuance')²⁸. Thus, as before, the territorial application of the proposed FTT and the participating Member States' taxing rights are based on the "residence principle" supplemented by elements of the „issuance principle"²⁹. In order for a financial transaction to be taxable in the participating Member States, one of the parties to the transaction needs to be established in the territory of a participating Member State. Taxation will take place in the participating Member State in the territory of which the establishment of a financial institution is located, on condition that this institution is party to the transaction, acting either for its own account or for the account of another person, or is acting in the name of a party to the transaction. This means that the tax will be due if any party to the transaction is established in a participating Member State, regardless of where the transaction takes place. This is the case both if a financial institution engaged in the transaction is, itself, established in the EU FTT-zone, or if it is acting on behalf of a party established in that jurisdiction. It is also a tax on proprietary trading by banks and similar activities, as well as on trading in bonds and derivatives. Thus, it neither disadvantages nor favours particular marketplaces or particular financial instruments, because all markets are treated equally. Therefore, it also has very high earning power, high revenue potential, even in the case of very low tax rates.

²⁷ For the *financial instruments* which may form the object of a taxable financial transaction, the relevant regulatory framework at EU level provides a clear, comprehensive and accepted set of definitions: notably Directive 2004/39/EC of the European Parliament and of the Council of 21 April 2004 on markets in financial instruments amending Council Directives 85/611/EEC and 93/6/EEC and Directive 2000/12/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directive 93/22/EEC, OJ L 145, 30.4.2004, p. 1.

²⁸ For example, a German bank that would want to avoid the payment of the tax would need to ignore its entire market operations in the EU FTT zone as well as move its headquarters and cease trading all financial products from this area.

²⁹ Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax COM (2013) 71 final. *Chapter II (Scope of the common system of FTT)*.

The residence principle is supplemented also by elements of the "issuance principle", in order to improve the resilience of the system against relocation. Indeed, by complementing the residence principle with the issuance principle, it will be less advantageous to relocate activities and establishments outside the FTT jurisdictions, since trading in the financial instruments subject to taxation under the latter principle and issued in the FTT jurisdictions will be taxable anyway. This means that financial instruments issued in the 11 Member States will be taxed when traded, even if those trading them are not established within the FTT-zone. Furthermore, explicit anti-abuse provisions are now included. In the context of the issuance principle, which also underlies certain existing national financial sector taxes, the transaction is linked to the participating Member State in which the issuer is located. The persons involved in such transaction will be deemed to be established in that Member State because of this link, and the financial institution(s) concerned will have to pay FTT in that State.

The tax applies to the *financial institutions*³⁰, funds and asset managers that carry out taxable financial transactions or engage in proprietary trading. It does not apply to retail investors, pensioners or small to medium-sized enterprises. As in the original proposal, the FTT will not apply to day-to-day financial activities of citizens and businesses (e.g. loans, payments, insurance, deposits etc.), in order to protect the real economy. Nor will it apply to the traditional investment banking activities in the context of the raising of capital or to financial transactions carried out as part restructuring operations.

The proposal also ring-fences refinancing activities, monetary policy and public debt management. Therefore, transactions with central banks and the ECB, with the European Financial Stability Facility and the European Stability Mechanism, and transactions with the European Union will be exempted from the tax.

The FTT shall become chargeable for each financial transaction at the moment it occurs. The tax rate is of 0.1% on conventional transactions (the taxable amount shall be everything which constitutes consideration paid or owed, in return for the transfer, from the counterparty or a third party) and 0.01% on derivatives in view of the notional value (the taxable amount of the FTT shall be the notional amount referred to in the derivatives contract at the time of the financial transaction). These values represent minimum tax rates which the Member States can increase autonomously³¹.

Regarding the revenue potential, the Commission expected that the revenues of the tax could have been between EUR 30 and 35 billion on a yearly basis in the whole of participating Member States in case the original proposal for EU27 had been applied to EU11³². The European Council of 7/8 February 2013 invited the participating Member States to examine if the FTT could become the base for a new own resource for the EU Budget.

³⁰ The definition of *financial institutions* is broad and essentially includes investment firms, organised markets, credit institutions, insurance and reinsurance undertakings, collective investment undertakings and their managers, pension funds and their managers, holding companies, financial leasing companies, special purpose entities, and where possible refers to the definitions provided by the relevant EU legislation adopted for regulatory purposes.

³¹ Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax COM (2013) 71 final. *Chapter Chapter III (chargeability, taxable amount and rates)*.

³² Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax COM (2013) 71 final. *Budgetary implication*.

3. EU FINANCIAL TRANSACTION TAX AS A PART OF THE EUROPEAN FISCAL UNION

The nature of the continuing crisis in the euro area has changed several times. With already excessively high public debt levels accumulated in some parts of the European periphery, the required public support for the struggling financial sector overstrained the public financial capacities in these countries. Consequently, the banking crisis evolved and turned into the Eurozone sovereign debt crisis which pushed Europe into the worst recession since World War II. It became clear that, for those countries which shared the euro and were even more interdependent, a deeper integration of the banking system was needed. In response to the negative feedback loop between sovereigns and banks, the effort to establish the European Banking Union is a historical step forward to prevent the nationalisation of banks' debts in future crises³³. The crisis has demonstrated that we need stronger integration in the EU in order to address challenges created by the crisis, and that is why there are a lot of debates about moving to a sort of fiscal union³⁴ and achieving 'sui Genesis fiscal federalism'³⁵.

At euro area level, important reform proposals to correct for the Eurozone's missing fiscal union have been proposed and implementation is moving forward in many areas. The introduction of the 'Fiscal Compact', the 'Six-pack' and 'Two-pack', agreement on the harmonization of national resolution and deposit guarantee frameworks with funding from the industry, setting-up of the operational framework for direct bank recapitalization through the European Stability Mechanism have enhanced debt monitoring and prevention while keeping debt mutualisation to a minimum and established a well-defined and limited fiscal capacity to improve crisis shock. Furthermore, these actions are also important steps towards improving the much needed fiscal policy coordination between EU countries and pursuing sound fiscal and structural policies, in an even more stringent way, for the Eurozone. Creating a fiscal union will require greater cooperation on taxation and tax evasion. Fiscal instruments to drive the synchronisation of business cycles and absorb asymmetric shocks may indeed be in the common interest of all the euro countries.

A common budget for the Eurozone is one of the natural options for deeper fiscal integration. But currently being discussed most are also: an insurance mechanism against strong cyclical fluctuations, a common unemployment insurance scheme and an equalisation scheme for interest burdens. The options under discussion at present would mean a fundamental departure from the European framework. According to analyses, legal and technical possibilities allow allocate an EMU fiscal capacity within the EU budget³⁶.

³³ See JURKOWSKA-ZEIDLER, A. Banking Union: European Union's Impact on System of Financial Law. In BLAŽEK, J. (ed.). *System of Financial Law: Financial Markets: Conference Proceedings*,– 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. p. 130.

³⁴ ALLARD, C., KOEVA BROOKS, P., BLUEDORN J.C. and others. *Toward a Fiscal Union for the Euro Area*, International Monetary Fund, September 2013; <http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2013/sdn1309.pdf>.

³⁵ ENDERLEIN, H., BOFINGER, P., BOONE, L., DE GRAUWE, P., PIRIS, J.-C., PISANI –FERRY, J., JOÃO RODRIGUES, M., SAPIR, A., VITORINO, A. *Completing the Euro. A road map towards fiscal union in Europe*. Report of the Tommaso Padoa - Schioppa Group. Notre Europe, June 2012; <http://www.notre-europe.eu/media/completingtheeuroreportpadoa-schioppagroupejune2012.pdf?pdf=ok>.

³⁶ IARA, A. *Revenue for EMU: A contribution to the debate on Fiscal Union*, European Commission, Taxation Papers. Working Paper, No. 54, 2015, p. 20.

The Van Rompuy report: *Towards a Genuine Economic and Monetary Union*³⁷ proposed a vision for a stable and prosperous EMU based on an integrated budgetary framework to ensure sound fiscal policy making at the national and European levels, encompassing coordination, joint decision-making, greater enforcement and commensurate steps towards common debt issuance. An integrated budgetary framework demands that the central level of the euro area be equipped with powers for common decision - making on national budgets or else be given a fiscal capacity of its own. This framework could include also different forms of fiscal solidarity.

By analogy with the EU budget, a fiscal capacity could be funded from contributions of member states in relation to their economic output. Alternative potential sources of funding include a fixed share of national taxes (e.g. Value Added Tax), or a common European tax like the financial transaction tax.

Since only eleven member states have agreed to levy an FTT, it appears difficult to appropriate the revenues of the FTT for the benefit of a common Euro zone budget³⁸. It would have to be introduced in parallel across all the countries of the Eurozone. However, the revenues anticipated from the financial transaction tax equalling 0.3 - 0.4% of the Eurozone GDP would not suffice to foot the bill, however, even after accumulating over several years.

CONCLUSIONS

The financial sector played a vital role in the origins of the last financial and economic crisis. Thus, financial markets are currently undergoing the most severe reforms since the Great Depression in the 1930s. Those parts of the financial industry that were not significantly affected by the financial crisis itself will most likely be reshuffled by the new wave of regulation that followed it. Moreover, Member States, Governments and European citizens at large have borne the cost of massive taxpayer-funded bailouts to support the financial sector. One of the key lessons from the last global financial crisis is that financial sector and the law and regulation that govern them cannot be viewed from only national perspective. For that reason, it is most important to understand the complex and evolving interconnections between domestic financial markets and fact that distant financial centres can undermine global economic growth and global financial stability.

In the aftermath of the recent financial crisis, a variety of taxes on financial institutions have been proposed or enacted. Furthermore, the sector is currently under-taxed by comparison to other sectors. Increasingly, different Member States are looking at new ways to tax the financial sector, notably by introducing bank levies and national financial transaction taxes. The financial sector and other sectors are currently subject to some non-harmonised national taxes on financial transactions that raise issues of non-taxation and double taxation and, thus, a fragmentation of the Single Market for financial services. Today, 10 Member States have a form of a financial transaction tax in place. National FTTs are significantly different in design to the proposed EU FTT, in

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_54.pdf.

³⁷ *Towards a Genuine Economic and Monetary Union*, Report by President of the European Council Herman Van Rompuy, Brussels, 26 June 2012.

³⁸ FABBRINI, F. *The Financial Transaction Tax: Legal and Political Challenges Towards a Euro Zone Fiscal Capacity*, Centre for Studies on Federalism, Research Paper, October 2013, p. 23; http://www.csfederalismo.it/attachments/2536_CSF-RP_FFabbrini_FTT_Oct2013.pdf.

particular in terms of the geographical scope or breadth of in-scope instruments. Therefore the UE proposal of Financial Transaction Tax aims at harmonising the key features of those initiatives that aim at taxing financial transactions so as to minimise these risks. Clearly, the EU-FTT is more than just a tax. It is a contribution for strengthening the Single Market.

The proposed harmonised European framework for a set of national financial transaction taxes is significantly more ambitious than any other existing tax regime for financial transactions. The proposed EU FTT envisages a global geographical scope for the tax, particularly having regard to the *residence principle* and the *issuance principle*. The current and future structure of EU financial markets is important for EU FTT collection, particularly in relation to counterparty identification. The Commission's proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax would introduce new minimum tax rates and harmonise different existing taxes on financial transactions in the EU. Agreement is still yet to be reached on what form the initial application of the FTT will take, currently scheduled for January 1, 2016³⁹. Bearing in mind the initial plans for an introduction in 2014, this prevents the tax from being a short-term support to overcome the social impacts of the crisis. In addition, a strong commitment regarding the sensible usage of the tax revenues has yet to be made.

Undoubtedly the EU Financial Transaction Tax will help to reduce competitive distortions in the Single Market and complement regulatory measures. Moreover establishing the common rules of the Financial Transaction Tax contributes to the proper functioning of the Internal Market by reducing the risks of its fragmentation. It should be emphasized that increasing awareness of the fragility of financial markets—and of the interdependence of financial systems and real economies—has catalysed unprecedented interest in greater cross-border regulatory cooperation and possible convergence in financial regulation and supervision. How and the extent to which this occurs is, however, very much an open question. However, I argue that a financial transaction tax complements financial market regulation. With the tax, governments have an additional instrument at hand to influence trading activity. The proposed EU FTT Directive aims to reduce regulatory arbitrage, flash trading, overactive portfolio management, excessive leverage and speculative transactions of financial institutions. From my point of view, there are EU wide benefits to a common Financial Transaction Tax, even if it is not applied EU wide. It will create a stronger, more cohesive Single Market and complement its Single Regulation. Nevertheless, a financial transaction tax seems to be not a strong regulatory instrument. I have a reasonable doubt whether it will achieve their stabilising function and will discourage financial institutions from enacting risky financial transactions and thus will prevent financial crises in the future. Yet if properly designed, it may raise significant tax revenue and thus will probably fulfil their fiscal purpose.

³⁹ Agreement on the extent to which transactions involving other financial instruments such as derivatives should be subject to the FTT has not been reached. Another unresolved area includes whether the FTT should be levied on the basis of the place of establishment of the participating financial institutions, or where the instrument was issued (residence principle, issuance principle). Further work is also required on a possible collection mechanism for the tax. See *Outcome of the Council Meeting, 3356th Council meeting Economic and Financial Affairs*, Brussels, 9 December 2014; http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/146136.pdf.

REFERENCES

1. *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector Final Report for the G-20*, International Monetary Fund, June 2010.
<http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf>.
2. ALLARD, C., KOEVA BROOKS, P., BLUEDORN J. C. and others, *Toward a Fiscal Union for the Euro Area*, International Monetary Fund, September 2013;
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2013/sdn1309.pdf>.
3. BAKER, D. *The Benefits of a Financial Transactions Tax*, Center for Economic and Policy Research, December 2008.
<http://www.cepr.net/documents/publications/financial-transactions-tax-2008-12.pdf>.
4. BRONDOLO, J. D. *Financial Transactions: An Assessment of Administrative Feasibility*, International Monetary Fund Working Paper, WP/11/185, August 2011; <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp11185.pdf>.
5. CLAESSENS, S., KEEN, M., PAZARBASIOGLU C. (eds.) *Financial Sector Taxation. The IMF's Report to the G-20 and Background Material*, International Monetary Fund, 2010.
<http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2010/paris/pdf/090110.pdf>
6. *Commission Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*, COM(2013) 71 final of February 14, 2013.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf.
7. *Commission Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC*, COM (2011) 594 final of October 28, 2011.
8. *Commission proposes green light for enhanced cooperation on financial transactions tax*, European Commission, Brussels, 23 October 2012;
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1138_en.htm.
9. *Commission Staff Working Document: Executive Summary of the Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*, European Commission, SWD(2013) 29 final, Brussels, 14.2.2013;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/swd_2013_29_en.pdf.
10. ENDERLEIN, H., BOFINGER, P., BOONE, L., DE GRAUWE, P., PIRIS J. C., PISANI-FERRY, J., JOÃO RODRIGUES, M., SAPIR, A., VITORINO, A., *Completing the Euro. A road map towards fiscal union in Europe*. Report of the Tommaso Padoa - Schioppa Group. Notre Europe, June 2012; <http://www.notre-europe.eu/media/completingtheeuroreportpadoa-schioppagroupneune2012.pdf?pdf=ok>.
11. ENGLISCH, J., VELLA, J., YEVGENYEVA, A. *The Financial Transaction Tax Proposal Under The Enhanced Cooperation Procedure: Legal and Practical Considerations*, In British Tax Review. ISSN: 0007-1870, 2013, no. 2, pp. 223-259; <http://ssrn.com/abstract=2284733>.
12. *Enhanced Cooperation on Financial Transaction Tax – Questions and Answers*, European Commission, Brussels, 23 October 2012; <http://europa.eu/rapid/press->

- release_MEMO-12-799_en.htm FABBRINI, F. *The Financial Transaction Tax: Legal and Political Challenges Towards a Euro Zone Fiscal Capacity* Centre for Studies on Federalism, Research Paper. ISSN: 2038-0623, ISBN 9788896871454, October 2013, 25 p.; http://www.csfederalismo.it/attachments/2536_CSF-RP_FFabbrini_FTT_Oct2013.pdf
13. *Financial Transaction Tax under Enhanced Cooperation: Commission sets out the details*, European Commission, Brussels, 14 February 2013; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-115_en.htm.
 14. *Financial Sector Taxation*, European Commission, Taxation Papers. Working Paper, No. 25, 2010; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_25_en.pdf.
 15. *FTT – Collection methods and data requirements*, An Ernst and Young report on various challenges, solutions and options for the collection of an EU FTT, based on the Commission's proposal; October 2014; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/ftt_final_report.pdf.
 16. Hellgardt, A. *Comparing Apples and Oranges? Public, Private, Tax, and Criminal Law Instruments in Financial Markets Regulation*. In *Legal Challenges in the Global Financial Crisis: Bail-outs, the Euro and Regulation*, ed. Ringe W-G., Huber P.M., London: Hart Publishing Ltd, 2014. pp.157–176. ISBN 9781849464390.
 17. HONOHAN, P., YODER, S. *Financial Transactions Tax Panacea, Threat, or Damp Squib?*, The World Bank, Policy Research Working Paper No. 5230, March 2010, p. 3; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2011/yoder.pdf.
 18. IARA, A. *Revenue for EMU: A contribution to the debate on Fiscal Union*, European Commission, Taxation Papers. Working Paper. ISSN 1725-7565, 2015, No. 54, 32 p.; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_54.pdf.
 19. JURKOWSKA-ZEIDLER, A. *Banking Union: European Union's Impact on System of Financial Law* In *System of Financial Law: Financial Markets: Conference Proceedings*, Blažek J. (ed.). – 1st ed. Brno: Masaryk University of Law theoretical series, edition Scientia, 2015, file no. 516, pp. 130-148. ISBN 978-80-210-7828-4.
 20. *Outcome of the Council Meeting. 3356th Council meeting Economic and Financial Affairs*, Brussels, 9 December 2014; http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/146136.pdf.
 21. RADVAN, M. *System of Tax Law*, In *System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. Radvan M. (ed.). Brno: Masaryk University, Faculty of Law theoretical series, edition Scientia, 2015, file no. 15, pp. 18-29. ISBN 978-80-210-7827-7.
 22. SCHULMEISTER, S. *A general financial transaction tax: a short cut of the pros, the cons and a proposal*, Austrian Institute of Economic Research (WIFO), Working Paper, 2009, No. 344; <http://www.steuer-gegen->

armut.org/fileadmin/Dateien/Kampagnen-Seite/Unterstuetzung_Wissenschaft/09-10_GFTT_short_version.pdf.

23. SZOLNO-KOGUC, J., TWAROWSKA, M. *Taxation of the financial sector in the European Union – an attempt to find the best solution*, In Journal of Economics and Management. ISSN 1732-1948, Vol. 18, 2014, pp. 180-191; http://www.ue.katowice.pl/uploads/media/12_Szolno-Koguc_Twarowska_Taxation_of_the_Financial....pdf.
24. TAVARES, D.F.L. *Notes on the Conditions for a Corrective Financial Transaction Tax*. In Intertax. ISSN: 0165-2826, Vol. 42, 2014, Issue 12, pp. 788-799.
25. *The Court dismisses the action brought by the United Kingdom against the decision authorising eleven Member States to establish enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. Court of Justice of the European Union, Press Release No. 65/14, Luxembourg, 30 April 2014. <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-04/cp140065en.pdf>
26. *Towards a Genuine Economic and Monetary Union*, Report by President of the European Council Herman Van Rompuy, Brussels, 26 June 2012.
27. VELLA, J. *Regulatory Choice: Observations on the Recent Experience with Corrective Taxes in the Financial Sector* In Legal Challenges in the Global Financial Crisis: Bail-outs, the Euro and Regulation, ed. Ringe W-G., Huber P.M., London: Hart Publishing Ltd, 2014. pp.177–186. ISBN 9781849464390.
28. VELLA, J., *The Financial Transaction Tax Debate: Some Questionable Claims*, In Oxford Legal Studies Research Paper, 2012, No. 20; <http://ssrn.com/abstract=2042077>.
29. VELLA, J., FUEST, C., SCHMIDT-EISENLOHR, T. *The EU Commission's Proposal for a Financial Transaction Tax*, In British Tax Review. ISSN: 0007-1870, 2011, No. 6, pp. 607-621.

CONTACT INFORMATION

anna.jurkowska@prawo.ug.edu.pl

prof. dr hab. Anna Jurkowska

Gdansk University, Faculty of Law and Administration

Bażyńskiego 6

80-952 Gdańsk

Poland

PŘEDCHÁZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM V ČR

Marie Karfíková - Zdeněk Karfík

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autoři příspěvku chtějí poukázat na jednu z možných cest přecházení daňovým únikům, a to spoluprací finančních orgánů v mezinárodním měřítku. V České republice se podařilo v roce 2014 přijmout zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní. Tato zákonná úprava provádí Dohodu mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act (dále jen „Dohoda FATCA“), podepsanou dne 4. srpna 2014 v Praze.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daň, daňové právo, daňové úniky

Abstract in English language

The authors of the contribution are dealing with the one possible option of the prevention of the tax evasion by the international cooperation of financial authorities. The Act n. 330/2014 Coll., on Exchange of Information about Financial Accounts for Purpose of Tax Administration with the United States of America, was adopted in the Czech Republic in 2014. This statutory regulation implements the Agreement between the United States of America and the Czech Republic to Improve International Tax Compliance and with Respect to the United States Information and Reporting Provisions Commonly Known as the Foreign Account Tax Compliance Act (here in after just “FATCA agreement”), signed in Prague on August 4th 2014.

Keywords n English language

tax, tax law, tax evasion

ÚVOD

Daňové právo je fenomén¹, který nás. resp. společnost provází od doby, kdy státní útvary pro účely zabezpečení fungování státu vyžadovaly soustředit finanční prostředky, a to bez ohledu na názvy těchto instrumentů. Právo v obecném pojetí je jedním ze společenských normativních systémů, je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – P06 Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ realizovaného v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují. Smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení, obdobně platí o právu samém².

1. DAŇOVÉ PRÁVO

Pokud jde o daňové právo, potom je možné konstatovat, že v oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a především zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo "mezery v zákoně" umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti, v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce)³. Obecně však platilo a platí u daní, že se jedná o dávky, které stát soustřeďuje, aniž by poplatník obdržel adekvátní službu nebo protiplnění od státu. Obecně lze poukázat na tuto problematiku asi takto: Právní řády demokratických států kontinentální Evropy setrvávají na dualistickém pojetí práva soukromého a veřejného. Na povahu a vymezení kritéria oddělujícího obě tyto právní sféry vznikla zejména v 19. a 20. stol. řada teorií, které se však zpravidla upínají jen k některým významným prvkům typickým pro tento právní dualismus. Soukromé právo bývá tradičně definováno jako právo, které slouží zájmům individua, naproti tomu právo veřejné jako právo, které slouží zájmům celku⁴. Moderní teorie tvrdí v podstatě totéž, když zdůrazňuje, že soukromé právo se zabývá osobou jako jednotlivcem a jeho stykem s jinými jednotlivci, kdežto pro právo veřejné má význam, zda se na právním poměru účastní alespoň jeden subjekt jako nositel veřejné moci, tj. jako ten, kdo má tomu odpovídající pravomoc nebo odpovědnost nebo kdo je jako nositel veřejné moci organizován⁵.

1.1. Dualismus práva

Při naplňování svých zvláštních účelů volí soukromé i veřejné právo různé metody, jak to odpovídá i ustanovením čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy⁶ a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny

² Rozsudek NSS ze dne 10.11.2005, čj. 1 Afs 107/2004-48.

³ Rozsudek NSS ze dne 10.2.2010, čj. 1 Afs 1/2010-59.

⁴ *Ius civile est quod ad singulorum utilitatem spectat, ius publicum est quod ad statum rei Romanae spectat* (Ulpianus, D 1, 1, 1, 2).

⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁶ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „Ústava“).

základních práv a svobod⁷. Se soukromoprávní zásadou autonomie vůle se shoduje preference dispozitivních ustanovení, zatímco zásady oficiality a legality vlastní právu veřejnému, vyžadují kogentní úpravu. Na kvalifikaci rozdílu mezi soukromým a veřejným právem bylo postaveno několik teorií, z nichž nejznámější jsou zájmová, mocenská a organická. Ač se např. část literatury⁸ i naše ústavní soudnictví stále přiklání k teorii mocenské, nový občanský zákoník⁹ ji za svou přijmout nemohl, protože jsou též takové veřejnoprávní poměry, které na nadřazenosti a podřízenosti vybudovány nejsou. A. Bělohávek v pozoruhodné studii "Interakce soukromého a veřejného práva" zdůrazňuje s rozsáhlým argumentačním a literárním zázemím, že subordinační teorie se dnes uplatňuje zcela výjimečně a poukazuje, že její přístupy se jeví jako překonané a nevyhovující potřebám současné praxe. Autor zvláště podtrhl, že subordinační teorie neposkytuje ani dostatečné záruky, "že nedojde ke zneužití moci veřejné a k ohrožení práv soukromoprávních subjektů v důsledku excesu moci veřejné nad či mimo rámec příslušných konkrétních pravomocí"¹⁰.

1.2. Daňové právo – právo veřejné

Proto se daňové právo v pojetí právního dualismu od počátku hlásí k zařazení a označení jako právo veřejné. Tím jsou dány i cesty možnosti k naplnění téže příspěvku: Předcházení daňovým únikům v ČR.

Pro soukromé právo, jak je uvedeno je klíčová zásada autonomie vůle - soukromník si ve své privátní sféře může dělat, co chce, a i když se chová libovolně, nemusí to nikomu zdůvodňovat. To pro veřejné právo neplatí: pro ně a pro orgány veřejné moci platí zásada objektivit - orgán veřejné moci nesmí postupovat a rozhodovat se libovolně, ale může svou moc uplatnit pouze k zákonným účelům a v zákonném rozsahu (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). V tom je hlavní odlišnost soukromého a veřejného práva jako velkých oblastí právního řádu.

2. DAŇOVÝ ÚNIK

2.1 Pojem daňový únik

Pojem „daňový únik“, a to i přes jeho časté použití v obecně závazných právních předpisech, např. ve všech mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, přes jeho časté použití v judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, není možné najít definici tohoto pojmu. Je to obdobné jako např. s pojmem „daň“. Legální definice pojmu „daňový únik“ prostě v právním řádu není. Logickým výkladem lze konstatovat, že za daňový únik je možné považovat neuhrazení daně obecně na straně jedné a snížení daňové povinnosti na straně druhé. Je zajímavé sledovat nejen prohlášení ministrů financí, ale i ekonomů, kteří problémy s nevyrovnaným rozpočtem přisuzují právě daňovým únikům a dokonce v podmínkách České republiky uvádějí i výši daňových úniků, to na straně jedné a na straně druhé se nabízí otázka, jak to

⁷ Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „Listina základních práv a svobod“).

⁸ KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 68.

⁹ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, (dále též „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“).

¹⁰ BĚLOHLÁVEK, A. J. *Rozhodčí řízení, ordre public a trestní právo. Komentář*. I. díl. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s.26.

mohou vědět, protože pokud to ví, potom mají ohlašovací povinnost vůči orgánům činným v trestním řízení¹¹.

2.2. Legislativní úprava boje s daňovými úniky

2.2.1. Legislativní úprava boje s daňovými úniky v rámci Evropské unie

Základní legislativní úprava mezinárodní spolupráce při správě daní byla provedena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 253/2000 Sb.“), s účinností od 11. srpna 2000. Uvedený zákon transponoval směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS, směrnice Rady 92/12/EHS, směrnice Rady 2003/93/ES, směrnice Rady 2004/56/ES a směrnice Rady 2004/106/ES. V důsledku několika doplňujících směrnic byla zveřejněna dne 1.1.2007 tzv. konsolidovaná verze pod celexovým číslem 1977L0799. Původní směrnice Rady 77/799/EHS byla nahrazena dne 15. února novou směrnicí Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „směrnice“). Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, byl přijat v návaznosti na nutnost implementace směrnice, jejíž transpoziční lhůta byla stanovena do 31.12.2012. Tento zákon zachoval koncepci zrušeného zákona č. 253/2000 Sb., neboť představuje obecný procesní předpis upravující provádění mezinárodní spolupráce při správě daní. Tato mezinárodní spolupráce může být prováděna jak na základě směrnice, tak na základě mezinárodních smluv nebo unilaterálních dohod. V obou případech je nutno spolupráci upravit mnohem podrobněji v souladu s tím, jak se tato oblast vyvinula a jaké jsou dnešní požadavky na mezinárodní spolupráci v dané oblasti. Cílem nové směrnice bylo poskytnout členským státům Evropské unie (dále jen „členským státům“) právní nástroj pro účinnou mezinárodní spolupráci, která by omezila nepříznivé důsledky rostoucí globalizace na výkon daňové správy v jednotlivých státech. Původní směrnice 77/799/EHS i s následnými změnami byla zpracována za okolností odlišných od dnešních požadavků vnitřního trhu a v současnosti již nemůže vyhovovat požadavkům spolupráce daňových správ. Jedním z hlavních prostředků k dosažení tohoto cíle je stanovení úplnějších a jasnějších pravidel vzájemné spolupráce mezi správci daně jednotlivých členských států, resp. mezi jejich kontaktními místy.

Nová směrnice současně implementuje platné standardy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) pro výměnu informací a administrativní mezinárodní spolupráci v daňové oblasti, ke kterým se členské státy OECD zavázaly. Směrnice se vztahuje v zásadě na veškeré daně (bez podrobné specifikace), s výjimkou daně s přidané hodnoty, spotřebních daní a cel, pro které platí jiné právní předpisy Evropské unie o správní spolupráci mezi členskými státy, a dále s výjimkou např. příspěvků na sociální pojištění, poplatků za vydání osvědčení a plateb smluvní povahy. Výměnu informací v rámci směrnice budou moci nově využívat orgány územních samosprávných celků pro oblast místních poplatků.

¹¹ Např. ustanovení § 243 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Mezinárodní spolupráce správců daně již nemá pouze povahu pomoci, ale stává se spoluprací, kde přínos správ je oboustranný a kde správci daně si vzájemně poskytují informace, u nichž lze předpokládat význam pro správu daní (např. souběžné daňové kontroly, automatická výměna informací apod.). V návaznosti na tuto skutečnost se upravil i název zákona, kdy oproti dosavadnímu názvu „mezinárodní pomoc“ se změnil název na název „mezinárodní spolupráce“. Tato změna odráží posun v oblasti spolupráce při správě daní. Podstatu mezinárodní pomoci lze charakterizovat jako provádění úkonů ze své moci, svými orgány a svým jménem, ale pro potřeby řízení, které vede jiný stát. Stát, který mezinárodní pomoc poskytuje, nevykonává svou vlastní pravomoc ani se nepodílí na společném uskutečňování takové pravomoci se státem, jemuž pomoc poskytuje. Pojem „pomoc“ znamená příspěvní při uskutečňování úkonů jiného státu, nikoliv spolupráci při plnění společného úkolu. Závěrem můžeme konstatovat, že stěžejní část tohoto zákona zajišťuje implementaci unijního práva.

2.2.2. Legislativní úprava boje s daňovými úniky ve vztahu k USA

Dohoda mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act (dále jen „Dohoda FATCA“), byla podepsána dne 4. srpna 2014 v Praze. Dohoda FATCA byla předložena Parlamentu České republiky k udělení souhlasu s ratifikací. S Dohodou vyslovil souhlas Parlament České republiky a prezident republiky ji ratifikoval. Dohoda FATCA vstoupila v platnost na základě svého článku 10 odst. 1 dne 18. prosince 2014. Dohoda FATCA se stala po ratifikaci součástí právního řádu České republiky a v případě rozporu se zákonem před ním bude mít přednost. Jelikož je smlouva samovykonatelná (tzv. „self-executing“) pouze ve vztahu ke smluvním stranám, bylo nutné přijmout zákonnou úpravu, která by závazky převzaté Českou republikou promítla do českého právního řádu. To se stalo přijetím zákona o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní¹². Automatická mezinárodní výměna informací je částečně pokryta zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Předmětu úpravy se týká rovněž zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ochraně osobních údajů“), a příslušné sektorové zákony upravující podnikání finančních institucí a ochranu mlčenlivosti (zejm. zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění dalších zákonů). Bez přijetí nové zákonné úpravy by se české finanční instituce při zpracovávání informací v rámci Dohody FATCA dostaly do rozporu s platnou právní úpravou. Co se týče adresátů zákona, jsou tyto vymezeni Dohodou FATCA a sektorovými zákony z oblasti finančního trhu (v oblasti svěřenských fondů i občanským zákoníkem, zákon č. 89/2012 Sb.). Zákonem reagujícím na uvedenou dohodu, jak jsme již výše uvedli, je zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se

¹² Zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní.

Spojenými státy americkými pro účely správy daní. Účelem zákona je především umožnit České republice naplňovat mezinárodní závazek, který vzniknul ratifikací Dohody FATCA, tj. poskytovat na základě automatické výměny se Spojenými státy americkými informace o „amerických“ účtech vedených českými finančními institucemi.

Adresáty normy jsou finanční instituce, které lze považovat za odbornou informovanou veřejnost. Zákon tak obsahuje pouze nezbytná ustanovení a v mnoha případech odkazuje na příslušné definice a ustanovení v Dohodě FATCA, která jsou dostatečně podrobná. Nutným předpokladem předání informací Českou republikou v rámci automatické výměny je zpracovávání údajů tuzemskými finančními institucemi o majitelích – daňových rezidentech Spojených států - jimi vedených oznamovaných účtů. Aby byly naplněny požadavky z mezinárodní smlouvy, zákon stanoví povinnosti finančním institucím i pravomoci orgánů Finanční správy České republiky. Finančním institucím v České republice je v souladu s převzatým mezinárodním závazkem v návrhu zákona stanovena povinnost nejprve získat identifikační číslo (tzv. „global intermediary identification number“).

Zákon finančním institucím v České republice ukládá prověřit, zda vedou účty specifikovaných amerických osob. Prověřovací povinnost zahrnuje i vyhledávání ve stávajících evidencích a uchovávání vyhledaných údajů pro účely mezinárodní výměny informací o účtech pro účely správy daní. Zákon dále stanoví povinnost zjišťovat konkrétní údaje týkající se jejich určitých klientů a tyto údaje oznamovat příslušnému správci daně - Specializovanému finančnímu úřadu. Postupy prověřování a zjišťování údajů o majitelích účtů podléhajících oznamovací povinnosti, včetně příslušných lhůt s ohledem na kategorii účtů, jsou dostatečně upraveny v Dohodě FATCA. Lhůta pro splnění oznamovací povinnosti finanční institucí se odvíjí od závazku České republiky předat informace Spojeným státům americkým každoročně do konce září. Finanční instituce musí údaje o oznamovaných účtech správci daně předat do 30. června daného roku. Tuzemské finanční instituce budou správci daně hlásit zjištěné údaje stanovené tímto zákonem a další údaje stanovené mezinárodní smlouvou.

Podpůrně se pro výměnu informací mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými uplatní zákon o mezinárodní spolupráci. Ústředním kontaktním orgánem je na české straně Generální finanční ředitelství. Pro kontrolu plnění povinností uložených navrhovaným zákonem se použije zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) včetně řešení případných nesrovnalostí a chyb v informacích oznámených do jiných států.

3. SOULAD S MEZINÁRODNÍMI SMLOUVAMI, JIMIŽ JE ČESKÁ REPUBLIKA VÁZÁNA

Zákonná úprava, je v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána. Konkrétně se jedná především o Dohodu FATCA, jejíž obsah je prostřednictvím tohoto zákona implementován do právního řádu. Česká republika má v současné době s USA uzavřenu Smlouvu mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku (sdělení MZV č. 32/1994 Sb. ve znění sdělení MZV č. 370/1999 Sb., dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Na základě čl. 27 této Smlouvy o zamezení dvojího zdanění již probíhá mezi smluvními stranami výměna informací v oblasti daní, a to včetně výměny automatické. I podle výkladu OECD čl. 26 vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku upravujícímu výměnu

informací je tímto článkem automatická výměna na základě vzájemné dohody umožněna. Rozsah informací poskytovaných na základě automatické výměny podle Dohody FATCA je však širší, což si vyžádalo zvláštní zákonnou úpravu.

Zákon je slučitelný s mezinárodními smlouvami o lidských právech a základních svobodách, jakož i s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva. Otázkou slučitelnosti závazků podle Dohody FATCA s evropskými standardy v oblasti ochrany osobních údajů se v roce 2012 zabývala pracovní skupina zřízená podle čl. 29 směrnice Rady 95/46/ES (o ochraně osobních údajů). Ve své zprávě pracovní skupina zdůraznila, že předávání dat stanovené Dohodou FATCA musí být v souladu s požadavky vyplývajícími z čl. 8 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv (dále jen „EÚLP“), a to zejména v souladu s kritériem legality a proporcionality. Právní úprava automatické výměny informací podle Dohody FATCA i samotného zákona by mohla potenciálně kolidovat s právem na spravedlivý proces podle čl. 6 EÚLP (zejména v souvislosti se stanovenými sankcemi), právem na soukromí podle čl. 8 EÚLP (včetně ochrany osobních údajů) a právem na účinný právní prostředek podle čl. 13 EÚLP (vzhledem k procesu automatické výměny a problému získání informací o něm).

Judikatura z jiných států ukazuje, jak mohou být tyto aspekty v praxi relevantní. Zahraniční judikatura je v tomto směru poučná zejména u zemí, u kterých je tradičně silná ochrana v oblasti tzv. bankovního tajemství. Například švýcarský spolkový soud přezkoumal v roce 2010 bilaterální smlouvu mezi Švýcarskem a Spojenými státy americkými o výměně informací v oblasti daní velmi podrobně ve světle některých ustanovení EÚLP a Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (případ A-4013/2010). Spolkový soud dospěl k závěru, že úprava obsažená v bilaterální smlouvě byla proporcionalní ve vztahu ke sledovanému cíli, a konstatoval, že čl. 6 a 8 EÚLP nebyly porušeny. Stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva nebyla podána¹³.

ZÁVĚR

Uzavření Dohody FATCA přispívá k boji proti daňovým únikům, který je jednou z hlavních priorit Ministerstva financí. Na základě Dohody FATCA si bude Česká republika se Spojenými státy americkými každoročně automaticky vyměňovat informace o účtech nezbytných pro správné stanovení daní jak českých, tak amerických daňových rezidentů¹⁴, což pomůže zefektivnit jejich výběr. Informace o účtech budou

¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní

¹⁴ Vymezení pojmů daňových rezidentů a nerezidentů pro účely daně z příjmů je v ustanovení § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, takto:

(1) Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.

(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

shromažďovat a zjišťovat samotné finanční instituce a budou je oznamovat daňové správě svého státu. Následně budou tyto informace vyměňovány mezi daňovými správami smluvních stran. Mezi finanční instituce, které jsou Dohodou FATCA dotčeny, patří nejen banky, obchodníci s cennými papíry, stavební spořitelny, družstevní záložny, pojišťovny a investiční fondy, ale vzhledem k úpravě v novém občanském zákoníku například i svěřenské fondy. Pokud by Česká republika k Dohodě Fatca nepřistoupila, jednotlivé finanční instituce by čelily sankčnímu odvodu ve formě americké srážkové daně na všechny platby ze zdroje ve Spojených státech amerických, a to ve výši 30 procent z brutto částky¹⁵.

Ministr financí České republiky ing. Andrej Babiš uvedl dne 27.května 2015 na kongresu hoteliérů a restaurátérů¹⁶, že by chtěl perspektivně snižovat daně, ale to za podmínky, že daně budou platit všichni. Pokud se nezdaří realizovat opatření proti daňovým únikům, nezbude než daně navyšovat. Z uvedené citace ministra financí je patrné, že snižování schodkového rozpočtu se chce dosáhnout cestou zvýšení výběru daní, kdy zatím ministr financí tvrdí, že problém by byl odstraněn zabráněním daňovým únikům. Pokud však tato opatření nebudou plně naplněna, hrozí další zvyšování daní.

KONTAKT NA AUTORA

karfikov@prf.cuni.cz

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

karfik@volny.cz

JUDr. Zdeněk Karfík, CSc.

advokát, AK

Praha 1

Vladislavova 46/3, PSČ 110 00

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

¹⁵ www.bankovnictvionline.cz

¹⁶ www.novinky.cz

ABUSE OF TAX LAW

Paweł Klimek

Andrzej Frycz Modrzewski Cracow University

Abstract in English language

The paper examines the issue of tax law abuse and fraud while distinguishing them from similar concepts such as tax avoidance and tax evasion. It focuses mainly on the Polish and British tax law systems, but touches upon other systems as well, including the French and European ones. Moreover, this article contains some pertinent remarks referring to the German and American legal doctrines. The paper begins and ends with the thesis of the Roman jurist Ulpian Gnaeus Domitius Annianus. It does not matter whether it is a matter of a legal system of continental Europe, of Common Law or international legal solutions - public revenues always serve public interests and the issue of collecting taxes is pertinent to the entire western legal culture.

Keywords in English language

tax, law, abuse, fraud, avoidance, evasion

INTRODUCTION

At the turn of the 2nd and 3rd century, Gnaeus Domitius Ulpian Annianus noticed that: *Publicum quod est ius ad statum Romanae rei spectate, privatum quod ad singulorum utilitatem: sunt enim quaedam audience utili, quaedam privatim* (public law should benefit the interest of the Roman nation, while private law should protect the interest of individuals)¹.

Hence the position of public authorities in a legal relationship based on norms of public law is superior to private entities and allows the first (of course within the remit of legality) to determine the situation of the other. Meanwhile the position of public authorities and private entities in a legal relationship based on the norms of private law is equal. Consequently, public law is based on obligatory legal norms (*ius cogens*), while private law on norms that can be changed (*ius dispositivum*)².

In practice the above mentioned equality does not always results in equal rights of both parties, as private law is based on the rule of freedom of contract. This means that the parties of a contract may (within defined limits) undertake legal action and form the nature of the legal relation based on that contract³. What is more, the principle of freedom of contract has been questioned with the argument that it always favours the economically stronger party, who may impose more favourable contract terms on the weaker party, like in case of adhesion agreement⁴. As the result, one of the parties cannot influence the content of the contract – for example the general contractual clauses such as terms and conditions⁵.

¹ 1, 1, 1, 2 *Iustiniani Augusti Digesta seu Pandectae*.

² FILIPEK J., *Prawo administracyjne – instytucje ogólne*, Zakamycze, Cracow 2003, p. 23.

³ CZACHÓRSKI W., *Zobowiązania*, LexisNexis, Warsaw 2007, p. 39.

⁴ *Ibidem*, p. 30.

⁵ *Ibidem*, p. 162.

Therefore it is essential to distinguish non-equality of legal and of economical nature, while both of them may influence a legal relationship. Their influence on legal relationship resulting from tax law will be presented in further analysis.

1. ABUSE OF PRIVATE AND PUBLIC LAW OTHER THAN TAX LAW

Before presenting it, it is important to consider the extent of freedom of contract as it is limited by the definition of abuse of civil law described in the Polish legal system by article (*artykuł*) 5 of the 23rd April 1964 Civil Code Act⁶, which states that it is illegal for the party to use its rights contrary to their socio-economic purpose or in breach of principles of community life. In such a case the party will not be executing the law and will not be protected by it. That is why article 83 paragraph (*paragraf*) 1 of the Civil Code states that a contract concluded under the ostensible purpose of false declaration of will (for example sale under the guise of a loan) is not valid. If a false declaration of will was made in order to conceal another legal action, the value of such a declaration is assessed according to circumstances of correctness of such a declaration. Article 8 of the 26th June 1974 Employment Code Act⁷, as well as article 7 paragraph 3 and article 299 paragraph 1 of the 15th September 2000 Commercial Companies Code Act⁸ include legal norms of similar nature. As a result, it should be stressed that the basis of the notion of private law abuse is the concept of individual rights, which result from binding norms accepted by the legislating bodies as socially and economically justified and meant to protect the interests of individuals. However, some legal actions based on individual rights can be negatively assessed from a moral or ethical point of view and therefore they will be considered as an abuse of private law⁹.

This is why J. Boć and A. Białas attempted to apply the concept of individual rights to administrative law, by defining public rights as the individual's situation formed by the norms of public law. The individual may successfully claim something from the state or may take some action without being prevented to do so by the state in order to protect its individual interests¹⁰. However, if abuse of public law idea was based on this concept, only the individual would be considered to be the one who may abuse administrative law. This would be a reverse situation compared to private law context where it is the economically stronger party, such as an administrative authority, who potentially may abuse law more often.

This however does not mean that demands made by an administrative authority towards an individual cannot be considered an abuse of public law. In fact such a situation may occur, but it should not be considered within the context of public rights, but interest. Particularly the idea of misuse of authority (*détournement de pouvoir*), well-known and developed in the French theory of administrative law at the end of the twentieth century, presumes that abuse of administrative law is a situation when an

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 121, ze zm.). Act of Polish Parliament of 23rd April 1964 (uniform text In Dziennik Ustaw, 2014, item 121, with later amendments) – Civil Code hereinafter.

⁷ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1502, ze zm.).

⁸ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. (T.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 1037, ze zm.). See: KWAŚNICKI R., *Umowy holdingowe w prawie prywatnym oraz podatkowym*, In Radca Prawny, 2005, no. 4, pp. 44-55.

⁹ REDELBACH A., WRONKOWSKA S., ZIEMBIŃSKI Z., *Zarys teorii państwa i prawa*, PWN, Warsaw 1992, pp. 153-155.

¹⁰ BOĆ, J., BŁAS, A., *Publiczne Prawa Podmiotowe*. In BOĆ, J. (ed.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2005, p. 526.

administrative authority acts within the remit of their competence but in order to achieve a goal other than this authority should aim to achieve when it acts legally.¹¹. Although the Polish Supreme Administrative Court (*Naczelny Sąd Administracyjny*) no longer refers to the idea of *détournement de pouvoir* in its rulings, it did so in 1990s.¹²

2. TAX AVOIDANCE AND EVASION AND FRAUD AND ABUSE OF TAX LAW

It should be noted that British jurisprudence and tax law doctrine distinguish concept of tax avoidance and tax evasion¹³. Tax avoidance is a situation in which taxpayers manipulate their real and legal situation in order to minimise tax liability and therefore protect their private interests. The motives of tax evasion are similar, but the undertaken measures are illegal and are a criminal offence and therefore are against public interest. The dichotomy of the above mentioned distinction was however affected by the jurisprudence of the European Court of Justice, which referred to “common sources of European law” and considered certain aspects of tax avoidance to be abuse of tax law¹⁴. The analysis of the concept of abuse of tax law within the European tax law doctrine are being continued¹⁵. The most interesting are not the ones which put the two above mentioned concepts together, but the ones which distinguish them. For instance some research considers *tax planning* to be fully legal and stresses its importance for expression of individual interest, while noting its similarity with *tax avoidance*¹⁶. More and more frequently the basis for distinguishing those concepts is the intention of the contracting parties¹⁷.

When we go back in time, it can be noted that in Poland already during the interwar period S. Rosmarin introduced a concept similar to tax avoidance, namely “circumvention of tax law” („*obejście prawa podatkowego*”), and he was also in favour of implementing a general rule, which would counteract it. Nevertheless he defined the mentioned tax circumvention, as a way of forming legal relationships which results in excluding tax liability while achieving the same objectives, which would normally be

¹¹ PRZYBYSZ, P., Nadużycie prawa w prawie administracyjnym. In IZDEBSKI, H., STĘPKOWSKI, A. (eds.), *Nadużycie prawa*, Liber, Warsaw 2003, p. 187.

¹² See: Supreme Administrative Court sentence of 16th November 1990 [SA/Wr 523/90], In *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego*, 1990, no. 2-3, item 65 and mentioned court’s sentence of 29th January 1996 r. [I SA 1943/94], In *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego*, 1996, no. 4, item 191.

¹³ See: *IRC vs. Willoughby* [1997], In MARTIN E., LAW J. (eds.), *Dictionary of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, pp. 527-528; JOSEPH P. and others, *Tax Answers at Glance*, Lawpack publishing, London 2008, pp. 162-163. What is more mentioned concepts are also developed in Polish legal doctrine as *unikanie podatku* (tax avoidance) and *uchylanie się od podatku* (tax evasion). See: GLUCHOWSKI J., *Zagadnienia ogólne podatków*. In KOSIKOWSKI C., RUŚKOWSKI E. (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw 2008, pp. 473-474.

¹⁴ See: C-196/04 *Cadbury Schweppes* [2006] ECR I-7995 and C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* [2007] ECR I-2107.

¹⁵ AIRS G. J. and others, *Abuse of Tax Law across Europe - Part One*, In *EC Tax Review*, 2010, vol. 19, pp. 85-96.

¹⁶ DE BROE L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD, Amsterdam 2007, p. 808.

¹⁷ SAYDÉ A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford 2014, p. 38.

subject to taxation¹⁸. As far as contemporary “Polish sources” are considered, it should be noted that articles 54, 56 and 57 of the Act of 10th September 1999 Fiscal Penal Code¹⁹, which penalise actions similar to tax evasion resulting in tax decrease by not disclosing the subject or basis of taxation to appropriate tax authority; submitting a tax declaration to other than the entitled tax authority or payer and stating false information or concealing the truth, or by not notifying of any change of the provided data, as well as persistent settlement of the tax after required payment term.

Whereas article 231 of the Act of 6th June 1997 Penal Code²⁰ states, that a crime is committed by a public officer, who exceeds his authority, acts without any legal basis or does not fulfil his duties by omission, in appropriate or negligent performance of his duties, and has a harmful effect on public and private interest, even if this action was unintentional. Therefore if tax law as a kind of public law which acts in favour of public and fiscal interest, only the actions conducted by public officers which are determined by the abovementioned article may be regarded as fraud of tax law.

On the other hand, from the taxpayer’s point of view after the two-instance tax proceedings, which ensure fiscal interest, are terminated, the party having a legal interest is entitled to lodge an appeal to the Regional Administrative Court (*Wojewódzki Sąd Administracyjny*)²¹ and misinterpretation of substantive law or its misuse, may be the subject of a cassation appeal to the Supreme Administrative Court²². Considering the above, the abuse of tax law can be determined as all actions undertaken by the tax authority, which based on misinterpretation of substantive law or its misuse, that give the right to lodge a cassation appeal to Supreme Administrative Court. Moreover such interpretation of abuse of tax law emphasises the necessity of implementing a rule in the Act of 29th August 1997 Tax Ordinance²³ that request to settle any doubts in favor of the taxpayer (*in dubio pro tributario*) similarly to the criminal law rule *in dubio pro reo*²⁴.

As a result the interaction between **public (fiscal) interest** and **private (antifiscal) interest** confronted with tax avoidance, tax evasion, fraud and abuse of tax law may be presented on the following diagram:

¹⁸ ROSMARIN, S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Towarzystwo Naukowe, Lvov 1939, pp. 224-225.

¹⁹ *T.j. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.*

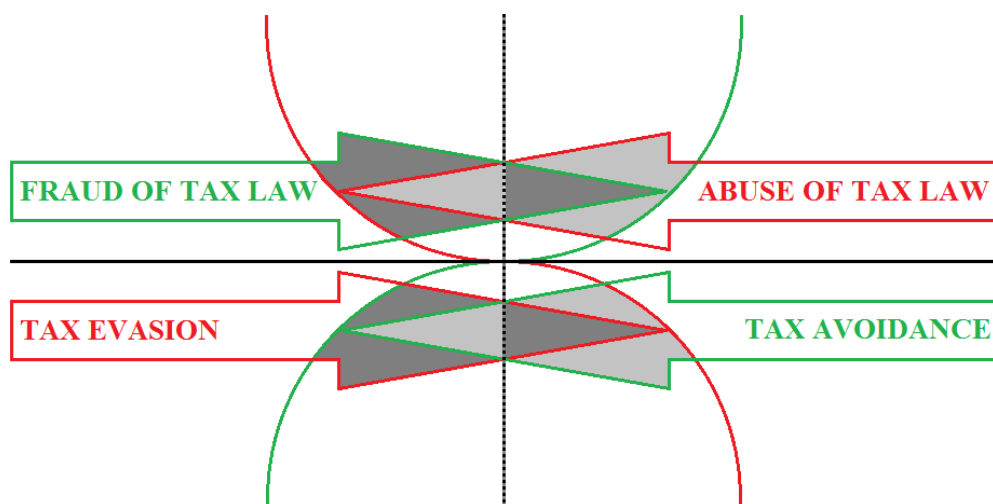
²⁰ *Dz.U. Nr 88, poz. 553, ze zm.*

²¹ Article 50 paragraph 1 of *ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 270, ze zm.)* – The Law of Administrative Courts Procedure hereinafter.

²² Article 174 point (punkt) 1 of The Law of Administrative Courts Procedure.

²³ *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.)* – Tax Ordinance hereinafter.

²⁴ MARIĄŃSKI, A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warsaw 2009, pp. 67-98; amendment’s draft no. 3018 of 9th December 2014 of Tax Ordinance (*projekt zmiany Nr 3018 z dnia 9 grudnia 2014 r. Ordynacji podatkowej*). See: www.sejm.gov.pl. Access of 25th April 2015.



Therefore it can be noted, that the fraud and abuse of tax law is the case of public authority as well as tax avoidance and evasion is the case of taxpayer and the line between them is very clear and can be set objectively. However, the distinction of fraud and abuse of tax law or tax avoidance and tax evasion as well as determining which abuse of tax law or tax avoidance can be considered as performing public or private interest beyond legal extent is not clear and can be subjectively interpreted. Therefore setting a clear line between all above mentioned concepts is possible only throughout transparent and simple tax law structure.

3. GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULES AND TAX LAW INTERPRETATION SYSTEMS, AS EXAMPLES OF INEFFICIENT ANTI-AVOIDANCE SOLUTIONS

Polish private law and especially civil law abuse has already been discussed. However, not only in Poland but also in many “civil law countries, despite the general literal approach so statutory interpretation, some anti-avoidance doctrines that were judicially developed under the civil law apply for tax law as well”²⁵.

The first Polish general anti-avoidance rule was regulated by articles 24a and 24b of Tax Ordinance. They were based on the civil law ostensible declaration of will and the improper tax benefit concepts. The articles entered into force on 1st January 2003²⁶. According to them the consistent intentions of parties who undertake a legal action to achieve an economic purpose should be considered for taxation consequences. However if the legal action has been made mainly to gain tax reduction and if it was possible to achieve the same economic purpose by undertaking other legal action, which would not result in tax reduction, the tax consequences for such action will be valid. Nevertheless on 11th May 2004 the Constitutional Court (*Trybunał Konstytucyjny*) declared article 24b as unconstitutional, due to imprecise terms it contained²⁷. That is why after repealing article 24a and 24b, the similar – article 199a of Tax Ordinance, which came

²⁵ THURONYI, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haga 2003, p. 157.

²⁶ Added by article 1 point 18 and article 30 of *ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387)*.

²⁷ See: Constitutional Court sentence of 11th May 2004 [K4/03], In *Dz.U. Nr 122, poz. 1288*.

into force on 1st September 2005²⁸, was based only on the civil law ostensible declaration of will and obliged tax authority, which is not certain whether a legal relationship exist or not, to request the civil court to determine it.

However, the British general anti-avoidance rule is based both on the civil law ostensible declaration of will and improper tax benefit concepts. This rule entered into force on 17th July 2013 pursuant to section 211 of Finance Act 2013²⁹. Unfortunately it is too early to assess its performance of this rule, therefore it is better to analyse its development process, which was widely discussed not only in legal doctrine or tax administration structure, but also in politics, what resulted in postponing the decision much longer than in other British Commonwealth of Nations countries³⁰. As a result in October 2010 Exchequer Secretary – D. Gauke, asked the Queen's Counsel – G. Aaronson on behalf of the British Government to prepare a report, which would indicate, whether implementing the general anti-avoidance rule will have a favourable on the British economy and tax system³¹. Than G. Aaronson's Panel of Experts gave a negative reply and emphasised, that if such a rule was to be implemented its range should not be too wide in order not to restrict sensible and responsible tax planning which are an appropriate reply to the British tax system complexity. What is more it also inevitably should result in establishing an Advisory Panel, which would interpret tax avoidance schemes and shall consist of prominent representatives of the Treasury, legal doctrines, practices and judiciary experts³². Moreover, the reasons of ambiguousness and inconsistency of Polish tax law, from a formal point of view has been analysed by R. Mastalski³³ and from economic, political and related with lobbying, by W. Modzelewski³⁴. However they have not been appointed members of Polish Tax Law Consultative Council (*Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego*) established in 2014³⁵.

²⁸ Article 1 point 76 and article 27 of *ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199)*.

²⁹ 61 Eliz. II c. 29.

³⁰ For example in Australia the general anti-abusive rule has been introduced already in 1981. See: BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A., *Klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania w Australii*. In ETEL L., TYNIEWIECKI M. (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Temida 2, Białystok 2012, p. 370.

³¹ GAUKE D., Foreword. In *A General Anti-Abuse Rule. Consultation Document*, HM Revenue and Customs 2012, p. 4. It should be noted that discussion about the sense and legitimacy of general anti-avoidance rule implementation is also conducted in Poland, and was the subject of Conference organised on 12th January 2012 by Ministry of Finance and Financial Law Department of Faculty of Law and Administration of University of Warsaw entitled: *Whether and what general anti-avoidance rule is needed in Poland? (Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?)*.

³² AARONSON G. and others, *GAAR Study. A Study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, The National Archives, London 2011, pp. 3-4, 44, 47-48.

³³ See: MASTALSKI R., *Systemowość tworzenia i stosowania prawa podatkowego*. In *Podatki oraz prawo podatkowe wobec zjawisk kryzysogennych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warsaw 2012, pp. 67-81. Conference materials.

³⁴ MODZELEWSKI W., *Nowelizacje optymalizacyjne ustaw materialnego prawa podatkowego – istota problemu*, In *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 2012, no. 12, pp. 4-5.

³⁵ Enactment No. 54 of Minister of Finance of 24th October 2014 to set up Tax Law Consultative Council (*Zarządzenie Nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego – Dz. Urz. Min. Fin., poz. 44*).

Moving on to tax law interpretation systems, it is worth noting, that such a system serves Polish taxpayers on an even wider scale, but is controlled by tax authorities, which opinion protects the taxpayer. Whereas, according to article 3 paragraph 2 point 4a of The Law of Administrative Courts Procedure, it is the administrative court who decides, whether an individual interpretation is correct. In effect this system more often serves taxpayers, who are searching for ways of tax optimisation because they gain higher incomes. Moreover the cost of issuing the mentioned interpretation is lower, than the cost of a basic tax advisor opinion. Therefore that is why, it should not be surprising at that the mentioned system is inefficient³⁶.

4. PRACTICAL EXAMPLE OF ECONOMIC NON-EQUIVALENCE IMPACT

Adam Smith distinguished four criteria of a specific tax system critical analysis, where one of them is economic efficiency³⁷. Furthermore, A. Wagner modified the mentioned criteria and divided them into four groups, specifying the productivity criterion and included it in the fiscal criteria group³⁸. Therefore, bearing in mind the imperfection of the below mentioned data and considering the further analysis as an example of practical implications of legal and economic non-equivalence of legal relationships, rather than their complex analysis. The correlation between level of tax planning and Polish state budget revenues can be demonstrated on the example of income taxes in the years 2009-2011³⁹. Therefore, based on an assumption, that in an effective tax system the cost of taxes levying and collecting (including the cost of tax optimisation) should be minimal and should account for a percentage of budget revenues⁴⁰, it should be noticed that, after-tax incomes from tax advisory services delivered by four largest consulting companies, which control about two-thirds of Polish market were as follows:

Table 1.:

	After-tax incomes from tax advisory (in millions PLN)		
	2009	2010	2011
Deolite	105,79	106,77	114,46
Ernst & Young	111,86	106,57	125,89
KPMG	113	92,4	108,7
PwC	115,1	123,99	137,87
In total:	445,75	429,73	486,92

³⁶ KOSIKOWSKI C., *Urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego*, [in:] VARIOUS ATHORS, *Podatki oraz prawo podatkowe wobec zjawisk kryzysogennych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warsaw 2012, pp. 82-102. Conference materials.

³⁷ SMITH A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, T. Nelson, Edinburgh 1843, pp. 347-348.

³⁸ WAGNER A., *Finanzwissenschaft. Dritter Theil. Specielle Steuerlehre*, [in:] *Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie*, C. F. Winter'sche Verlagshandlung, Lipsk 1889, pp. 220-223; 372-387.

³⁹ These years were chosen because during them the nominal decreasing of revenues from income taxes had happened.

⁴⁰ KIRKBRIDE J., OLOWOFOYEKU A., *The Law and Theory of Income Tax*, Liverpool Academic Press 2002, pp. 4-5.

Source: POGROSZEWSKA M., DYMIŃSKA J., *Klucz do sukcesu: Ranking firm doradztwa podatkowego 2012*, In *Rzeczpospolita of 19th June 2012 – Internet edition: www.prawo.rp.pl*. Access of 25th April 2015.

Whereas Polish state budget revenues from income taxes were as follows:

Table 2.:

Revenues of the Polish state budget from income taxes (in millions of PLN)		
2009	2010	2011
59 920,3	57 362,5	62 936,8

Source: *Analiza wykonania w 2011 roku budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, Najwyższa Izba Kontroli, Reg. no. 122/2012/KBF and 123/2012/KBF, p. 58 – *www.nik.gov.pl*. Access of 25th April 2015.

As a result, it can be seen, that decrease of income taxes absolute productivity in 2010 was correlated with decrease of after-tax incomes from tax advisory of the "big four" and these events probably had a general economic nature. However the relation between Polish state budget revenues form income taxes and after-tax incomes of the "big four" from tax advisory accounted for: in 2009 - 7.439%, in 2010 - 7.491%, in 2011. - 7.737%, what probably means, that the relative productivity of income taxes due to the effective cost of tax optimisation and leveling the economical non-equivalence of legal relationships within income taxation is constantly decreasing.

5. PRACTICAL EXAMPLES AND EFFECTS OF ABUSE OF TAX LAW

More and more practical examples of abuse of tax law caused by public or strictly by fiscal interest can be found. In Poland they can be indicated in: so-called "Optimus case" ("*sprawa Optimusa*"), where Polish entrepreneur, who re-exported computers could not receive the same value added tax exemptions as foreign companies⁴¹, secondly, the case where subcontractors had to pay income tax based on accrual method, but the contractor had not paid them on time because General Directorate of Roads and Motorways (*Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad*) had "suspecting that contractor does not want to pay his subcontractors at all" ("*podejrzewając, że nie przekaże ich podykonawcom*")⁴².

What is more the public or strictly fiscal interest may also affect the application of branches of law other than financial or tax law, including the branches of public and private law irrespective of hierarchy of public administration. For example in Poland municipal guards illegally impose fines for speeding and municipal authorities, who are also the managers of commercial real estates and the parties of adhesion agreement try to to determine the situation of tenants or owner-occupiers to make their property

⁴¹ See: Interpelation of Deputies no. 3168 to Minister of Justice (*Interpelacja poselska nr 3168 do Ministra Sprawiedliwości*) in case of abuse of law to Polish entrepreneurs in example of Roman Kluska – former president of Optimus Joint-stock Company (*w sprawie nadużywania prawa wobec polskich przedsiębiorców na przykładzie sprawy Romana Kluski, byłego prezesa spółki Optimus SA*) of 18th March 2003 (*z dnia 18 marca 2003 r.*) – *www.sejm.gov.pl*. Access of 25th April 2015.

⁴² WASIAK P., *Nie wszyscy cieszą się z budowy A1. Podwykonawcy bankrutują*, In *Gazeta Wyborcza* of 18th November 2012 – Internet edition: *www.gazeta.pl*. Access of 25th April 2015.

tax (*podatek od nieruchomości*) as high as possible⁴³. Moreover the analogical example of abovementioned situations took place in the UK, where "technically" wrong income tax codes, resulted in higher revenues from Polish temporary workers⁴⁴.

CONCLUSIONS

The different character of the legal relationship based on the norms of public law and on the norms of private law results in different perception of tax avoidance and tax evasion and additionally to confusion of with the concept of abuse of tax law. However, considering the criterion of interest, it must be pointed out that only the public authorities can abuse tax law, as they implement public interest and more specifically – the fiscal policy⁴⁵. By contrast, the taxpayers, who realise their private interest and more specifically their contra-fiscal policy, can only avoid or evade taxes. As a result, while considering the concept of abuse of tax law we need to distinguish the term of tax law fraud and compare it by analogy with the concept of tax evasion.

What is more, the terms such as tax avoidance and tax evasion were developed by British jurisprudence and in the continental legal systems they should be considered as existing in the borderland of tax and criminal law. In the continental tax law, the analysis of the development of administrative judiciary and the evolution of perception of protection of taxpayers' interests suggest that two more terms functionally important for tax, administrative and criminal law can be introduced, namely: the abuse and fraud of tax law. Especially that administrative justice system is developing dynamically in the UK, the home of common law⁴⁶.

In conclusion, it should be noted that the concept of abuse or fraud of tax law and their distinguishing from tax avoidance and evasion are concepts of general tax law and can be used both in continental and common law legal systems, in legislative acts as well as references to other acts of law which describe norms of criminal or administrative law.

What is more the comparison of A. Wagner and W. Buffett theorems leads to a conclusion that tax planning and tax avoidance are used mainly by individuals or companies with achieve high income, because only they have the support of best tax advisors. As a result, the superior position of public authority in legal relationship based on the norms of tax law is equalised by the economic weight of taxpayers. Therefore the assumed fairness of progressive taxation does not occur in practice and relatively higher taxes are paid by economically weaker taxpayers⁴⁷.

Moreover, tax avoidance has always existed and will continue to do so, and the extent to which it can be limited depends on the effectiveness of public authorities. Therefore it cannot be simply eradicated neither by even the best general anti-avoidance rules nor developing technologies and increasing level of control of society, and even less by abuse and fraud of tax law, which will result only in taxpayers' growing distrust of the public authorities. Furthermore, abuse and fraud of tax law by the public authority leads to reduction of freedom, which is the highest right in parliamentary

⁴³ KLIMEK, P., *Kontrola a nadużycie prawa w działalności gmin*, In *Finanse Komunalne*, 2013, no. 4, pp. 61-67.

⁴⁴ MCKAY, P., *Starve the beast – kill off PAYE!*, In *Daily Mail* of 13th September 2010, p. 17.

⁴⁵ GLUCHOWSKI, J., *Zagadnienia ogólne podatków...* *op. cit.*, p. 470.

⁴⁶ Sections 9-14, *Tribunals, Courts and Enforcement Act. 2007* (55 Eliz. II c. 15).

⁴⁷ WAGNER, A., *Finanzwissenschaft. Dritter Theil. Specielle Steuerlehre...* *op. cit.*, pp. 240-241; KRUGMAN, P., *Taxes At the Top*, In *New York Times* of 20th January 2012, p. 27.

democracy. As a result, priority should be given not to general anti-avoidance rules or creating tax law interpretation systems, but to improving the productivity of taxation through simple, transparent and consistent tax law norms. All opportunities of limiting tax liability must be truly exceptional, simple and of non-open nature, and only real (and not all legally possible) tax situations should be subject to taxation.

To sum up, resolving problems arising from tax avoidance and evasion or abuse and fraud of tax law must be found at the source. Therefore, if tax law is to protect public interest that interest should be clearly expressed, and then in turn private interest will not be expressed excessively either.

REFERENCES

1. *Iustiniani Augusti Digesta seu Pandectae*. 1, 1, 1, 2.
2. AARONSON, G. and others, *GAAR Study. A Study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, The National Archives, London 2011, pp. 3-4, 44, 47-48.
3. AIRS, G. J. and others, *Abuse of Tax Law across Europe - Part One*, EC Tax Review, 2010, vol. 19, pp. 85-96.
4. BOĆ, J., BŁAŚ, A., *Publiczne Prawa Podmiotowe*. In BOĆ, J. (ed.), *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2005, p. 526.
5. BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A., Klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania w Australii. In ETEL, L., TYNIEWIECKI, M. (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, p. 370. Temida 2, Białystok 2012, p. 370.
6. CZACHÓRSKI, W., *Zobowiązania*, LexisNexis, Warsaw 2007, p. 39.
7. DE BROE, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD, Amsterdam 2007, p. 808.
8. FILIPEK, J., *Prawo administracyjne – instytucje ogólne*, Zakamycze, Cracow 2003, p. 23.
9. GAUKE, D., Foreword. In *A General Anti-Abuse Rule. Consultation Document*, HM Revenue and Customs 2012, p. 4.
10. GŁUCHOWSKI, J., Zagadnienia ogólne podatków. In KOSIKOWSKI C., RUŚKOWSKI, E. (eds.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer Polska, Warsaw 2008, p. 470.
11. JOSEPH, P. and others., *Tax Answers at Glance*, Lawpack publishing, London 2008, pp. 162-163.
12. KIRKBRIDE, J., OLOWOFOYEKU, A., *The Law and Theory of Income Tax*, Liverpool Academic Press 2002, pp. 4-5.
13. KOSIKOWSKI, C., *Urzędowa interpretacja przepisów prawa podatkowego*. In *Podatki oraz prawo podatkowe wobec zjawisk kryzysogennych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warsaw 2012, pp. 82-102, Conference materials.
14. KLIMEK, P., *Kontrola a nadużycie prawa w działalności gmin*, In *Finanse Komunalne*, 2013, no. 4, pp. 61-67.
15. KWAŚNICKI, R., *Umowy holdingowe w prawie prywatnym oraz podatkowym*, In *Radca Prawny*, 2005, no. 4, pp. 44-55.

16. MARIĄSKI, A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warsaw 2009, pp. 67-98.
17. MARTIN, E., LAW, J. (eds.), *Dictionary of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, pp. 527-528.
18. MASTALSKI, R., Systemowość tworzenia i stosowania prawa podatkowego. In *Podatki oraz prawo podatkowe wobec zjawisk kryzysogennych*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warsaw 2012, pp. 67-81, Conference materials.
19. MCKAY, P., *Starve the beast – kill off PAYE!*, In Daily Mail of 13th September 2010, p. 17.
20. MODZELEWSKI, W., *Nowelizacje optymalizacyjne ustaw materialnego prawa podatkowego – istota problemu*, In Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2012, no. 12, pp. 4-5.
21. PRZYBYSZ, P., Nadużycie prawa w prawie administracyjnym In IZDEBSKI H., STĘPKOWSKI, A. (eds.), *Nadużycie prawa*, Liber, Warsaw 2003, p. 187.
22. POGROSZEWSKA, M., DYMIŃSKA, J., *Klucz do sukcesu: Ranking firm doradztwa podatkowego 2012*, In Rzeczpospolita of 19th June 2012 – Internet edition: www.prawo.rp.pl. Access of 25th April 2015.
23. REDELBACH, A., WRONKOWSKA, S., ZIEMBIŃSKI, Z., *Zarys teorii państwa i prawa*, PWN, Warsaw 1992, pp. 153-155.
24. ROSMARIN, S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Towarzystwo Nukowe, Lvov 1939, pp. 224-225.
25. SAYDÉ, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford 2014, p. 38.
26. SMITH, A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, T. Nelson, Edinburgh 1843, pp. 347-348.
27. THURONYI, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haga 2003, p. 157.
28. WAGNER, A., Finanzwissenschaft. Dritter Theil. Specielle Steuerlehre. In *Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie*, C. F. Winter'sche Verlagshandlung, Lipsk 1889, pp. 220-223, 372-387.
29. WASIAK P., *Nie wszyscy cieszą się z budowy A1. Podwykonawcy bankrutują*, In Gazeta Wyborcza of 18th November 2012 – Internet edition: www.gazeta.pl. Access of 25th April 2015.

CONTACT INFORMATION

pklimek@afm.edu.pl

Mgr. Paweł Klimek

Andrzej Frycz Modrzewski Cracow University,

Faculty of Law, Administration and International Relations

ul. Gustawa Herlinga-Grudzińskiego 1

30-705 Kraków

Republic of Poland

VÝVOJ ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉ JUDIKATUŘE ČESKÉ REPUBLIKY

Michael Kohajda

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V tomto příspěvku se autor zamýšlí nad otázkou zneužití práva v daňovém právu a vývojem daňové judikatury obsahující zákaz zneužití práva. Autor postupně analyzuje instituty dissimulace právního jednání, obcházení zákona a zákazu zneužití práva. Zdůvodňuje možnost jejich aplikace v situacích často nazývaných jako agresivní daňové plánování, nebo obecně v situacích, kdy daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost v nezákonné míře.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

zneužití práva, obcházení zákona, dissimulované právní jednání, daňové právo

Abstract in English language

The author brings his ideas about issues relating to abuse of law in tax legislation and about evolution of practise of courts in the tax branch that includes prohibition of abuse of law. Author analyses legal institutes of a dissimulation of legal action, a circumvention of legal action and an abuse of law. The author justifies the possibility of their application in situation as the aggressive tax planning, or in general in any kind of situation when a tax subject decreases his tax duty in illegal way.

Key words in English language

abuse of law, circumvention of legal action, dissimulation of legal action, tax law

ÚVOD

Od doby publikace mého prvního komplexnějšího článku pojednávajícího o problematice zneužití práva¹ v roce 2010 uběhlo již mnoho času, avšak debata na téma právního institutu zneužití práva a jeho použití v oblasti českého daňového práva se nejen že nedobírá svého konce, ale je spíše širší a s více nabízenými možnými závěry, než v té době byla.

Také česká právní úprava vztahující se k dané problematice se změnila, největší změnou je pak přijetí nového občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb., dále jen „NOZ“), který samozřejmě má svůj podstatný vliv na aktuální chápání právního jednání, nově obsahuje úpravu institutu zneužití práva a změnila se také úprava institutu obcházení zákona.

Ve svém vývoji za těch pět let pokračovala i česká soudní rozhodovací praxe, když zejména institut zneužití práva je častěji správnými soudy v daňově-právní oblasti používán a je možné tak analyzovat bohatší relevantní judikaturu.

¹ KOHAJDA, M. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R., et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311.

Z těchto uváděných důvodů se proto pokusím na svůj článek navázat, zopakovat některé již dříve platné analýzy a argumenty a doplnit je o nové informace vyplývající právě z vývoje pozitivního práva i judikatury. Závěrem bych rád zhodnotil vhodnost využití analyzovaných institutů v oblasti daňového práva při postihování společensky nežádoucího jednání.²

1. AGRESIVNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ A DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

V daňovém právu je problematika použití institutu zneužití práva spojena se snahou daňových subjektů odvést ze svého vlastnictví na dani, clu, poplatku nebo jiné obdobné povinné platbě co nejmenší částku, popř. se získáním peněžité částky od státu v souvislosti s daňově-právními povinnostmi (např. uplatněním odpočtu daně z přidané hodnoty).

Pro tuto snahu existuje jak v teorii, tak v praxi několik různých pojmů, které se však často ve svém významu liší v míře obecné přípustnosti takového konání ve vztahu k jeho legálnosti nebo morálnosti. Aktuálně dvěma nejčastěji používanými pojmy jsou pojmy agresivní daňové plánování a daňová optimalizace.

Při vymezení pojmu daňová optimalizace setrvám a svém ve výše uvedeném článku již v minulosti vysloveném názoru, že pod pojmem daňová optimalizace spatřujeme činnost daňových subjektů, jejímž cílem je využít všech možností, jež platný a účinný právní řád (tj. objektivní právo) umožňuje, aby subjekt zaplatil daň jen v nejnižší výši, která pro subjekt vyplývá při použití všech relevantních ustanovení právních norem a při jejich správné, za použití odpovídajících metod, interpretaci.

Daňová optimalizace je tedy pojem vnímaný pozitivně jako legální a legitimní postup směřující k zaplacení daně v sice co nejmenší výši, ale stále zcela v souladu s platnou a účinnou právní regulací. Daňová optimalizace je oprávněným postupem daňového subjektu, nikoli jeho povinností. V daňových zákonech je mnoho ustanovení, jež daňový subjekt ve svůj majetkový prospěch využít může, ale nemusí. Snížení daňové povinnosti formou takto vymezené daňové optimalizace je v souladu s právem a nemůže být správcem daně vůči daňovému subjektu negativně postihováno.

Pojem agresivní daňové plánování (v angličtině *aggressive tax planning*³) je velmi často užíván v unijních materiálech pro označení úmyslného jednání využívajícího technických detailů obsažených v daňových systémech nebo nesouladu mezi dvěma či více daňovými systémy směřujícího k minimalizaci daňové povinnosti.

Tento pojem je vnímán negativně jako skutečnost, proti které je nutno přijímat legislativní a administrativní opatření. Jedním z nástrojů agresivního daňového plánování může být také jednání, které je následně postihováno institutem zneužití práva, tedy jednání, které se nachází již za hranou legálního a legitimního snižování daňové zátěže. Nemusí se však jednat jen o jednání více či méně nelegální, častým nástrojem je využití nesouladu mezi mezinárodními smlouvami určujícími daňový

² Tento text byl svým autorem zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „PRVOUK P06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ uskutečňovaného v roce 2015 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

³ COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, str. 2, definuje tento pojem následovně: „Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability. Aggressive tax planning can take a multitude of forms. Its consequences include double deductions (e.g. the same loss is deducted both in the state of source and residence) and double non-taxation (e.g. income which is not taxed in the source state is exempt in the state of residence).“

režim u konkrétních situací. V takových případech nebývá toto jednání považováno za nelegální, ale jen za nežádoucí a je předmětem politických nebo administrativních záměrů budoucích změn v relevantní legislativě.

Zcela mimo rámec legálního postupu minimalizace daňové povinnosti je pak flagrantní krácení nebo neplnění daňové povinnosti, kdy si daňové subjekty „nedávají práci“ s jakýmkoliv zamlžováním nebo zakrýváním daňově-právních souvislostí. Stejně tak na tuto rovinu stavím evidentní daňové podvody. Touto skupinou jednání daňových subjektů se však nebudu zabývat, neboť stojí mimo rámec zaměření tohoto příspěvku.

2. PRÁVNÍ HODNOCENÍ ZPŮSOBŮ SNIŽOVÁNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Vývoj rozhodovací praxe českých správců daně a zejména české judikatury správních soudů hodnotících jednání daňových subjektů snažících se o snížení jejich daňové povinnosti způsobem více či méně legálním byl postupný a velmi ovlivněný rozhodovací praxí Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora Evropské unie.

Nechám stranou hodnocení jasného jednání *contra legem*, které je z hlediska hodnocení stavem jednoduchým a nevyžadujícím hlubší analýzu. V následujícím textu se proto zaměřím na právní hodnocení dissimulovaných právních jednání, obcházení zákona a zneužití práva v daňově-právní oblasti. Na závěr se pokusím zhodnotit pro daňové právní oblast nejvhodnější z těchto institutů.

U všech tří těchto institutů je nutno vycházet z jejich soukromoprávní základny, zkoumat možnosti a oprávněnost, racionálnost jejich využití v právu veřejném, konkrétně v právu daňovém. Je nutno však na soukromoprávní oblast nezapomínat, zkoumat také dopady, jaké využití daného institutu má na soukromoprávní jednání, které je předmětem nebo příčinou předmětu daňově-právního. Je otázkou, zda lze akceptovat, že bychom jednání, které bylo úmyslně vykonáno s cílem snížit daňovou povinnost, hodnotili jako protiprávní z daňového hlediska, ale právní z hlediska soukromoprávního. Podle české judikatury tak tomu ale bývá⁴.

Dále je nutné se zamyslet nad cílem, za jehož dosažení mohou nebo mají být tyto instituty používány. V daních je vždy velmi silným impulsem jejich fiskální charakter, tedy smysl jejich existence spočívající ve vybrání finančních prostředků určených na uspokojování celospolečenských zájmů. Při aplikaci těchto institutů nejsou tedy chráněny zájmy jednotlivců virtuálně stojících proti daňovému subjektu, ale zájmy společnosti reprezentované státem nebo jinými veřejnoprávními subjekty. V souladu s principy právního řádu však není možné neomezeně nadřazovat zájmy společnosti nad zájmy státu, je nutno chránit individuální práva jakkoliv nemusejí být v souladu s celospolečenskými zájmy.

Je nutno poukázat na charakter daňového práva jako jednoznačného zástupce veřejného práva. V rámci tohoto právního odvětví musí platit základní právní principy zachycené v článku 2 odstavcích 2 a 3 Listiny základních práv a svobod: „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“ a „Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“ Současně je však potřeba zmínit obecně platný fakt, že zákon nebo jiný obecně závazný předpis nemůže být natolik kazuistický, aby zachytil každou eventualitu lidského života a konání. Jakkoli v oblasti soukromého práva lze tento fakt velmi dobře upravit dispozitivními právními normami a koncipovat právní

⁴ Například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, sp. zn 5 AfS 75/2011

úpravu jako vcelku obecnou a ponechat její aplikaci v konkrétním případě na nezávislém soudu, v právu veřejném a zejména v oblasti daní, jejichž imanentní podstatou je zásah do vlastnického práva subjektu, je nutno naopak přistoupit ke kogentní právní úpravě dostatečně přesně vymezující všechny jednotlivé případy, které mají být předmětem zdanění. Jakýkoliv (klidně) hraniční případ pak samozřejmě vzbuzuje potřebu nikoli extenzivního výkladu právní normy se silným důrazem na minimalizaci zásahu do práv subjektu, nejlépe s respektováním zásad *in dubio mitius*.

2.1. Dissimulované právní jednání

Podrobnou analýzu problematiky dissimulovaných právních úkonů nabízí občanské právo hmotné a procesní, a to jak z teoretického, tak z praktického pohledu už po dlouhá léta. Je nutné vycházet i v daňově-právní oblasti ze soukromoprávního pohledu na dissimulaci právního jednání, a to zejména právě proto, že nelze daňové souvislosti hodnotit zcela odděleně od hodnocení vlastního jednání, jež je příčinou daňově-právních následků.

Za dissimulované právní jednání lze považovat takové jednání, kdy daňový subjekt učiní určité právní jednání (právní jednání simulované), aby jím zastřel (dissimuloval) právní jednání jiné (právní jednání dissimulované), které je však právním jednáním, jež odpovídá jeho skutečné vůli.

Z hlediska dlouho budované a konstantní teorie práva jsou u takového jednání jasné právní následky – právní jednání simulované je neplatné, právní jednání dissimulované je pak jednáním platným, pokud není samo o sobě neplatné z jiného právního důvodu (například jako jednání *contra legem*).

Samu otázku neplatnosti právního jednání je nutné zkoumat v praktickém životě nikoliv jen podle právní teorie, ale současně (či přesněji následně) podle pozitivněprávní úpravy, obecně v současnosti obsažené v novém občanském zákoníku, který oproti dřívější pozitivní soukromoprávní úpravě vyvozuje odlišné důsledky. Nejvýznamnějším je ustanovení § 588 NOZ, které stanoví: „Soud přihlédne i bez návrhu k neplatnosti právního jednání, které se zjevně přičí dobrým mravům, anebo které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek.“

Při použití tohoto ustanovení upravujícího absolutní neplatnost právního jednání je nutno se v souvislosti s možností jeho použití zaměřit na dvě podotázky. Může a má takto k hodnocení právního jednání daňového subjektu přistupovat již správce daně. A je poškozování fiskálních zájmů společnosti lidí jednáním přičícím se dobrým mravům nebo narušujícím veřejný pořádek, nadto zjevným způsobem?

Odpovědi na tyto otázky jsou podle mého názoru následující: Správce daně se musí v hodnocení platnosti právního jednání řídit stejnými kritérii jako soud, není možné akceptovat, že podle týchž právních kritérií by totéž právní jednání mohlo být shledáno při správné aplikaci relevantních právních norem jednáním platným i neplatným jen v závislosti na subjektu, který tyto normy aplikuje. Odpověď na druhou otázku je však složitější. Je nutno zohlednit právě míru závažnosti rozporu s dobrými mravy nebo veřejným pořádkem, neboť krácení daňové povinnosti je podle mého názoru obecně jednáním jak proti dobrým mravům, tak proti veřejnému pořádku. Krácení daňové povinnosti totiž vede k nerovnosti mezi daňovými subjekty, k ochuzování celé společnosti na fiskálních příjmech. Právě proto je míra porušení těchto právem chráněných zájmů tím, co má být pečlivě zkoumáno správcem daně a z překročení racionální míry pak vyvozovány důsledky spočívající v neplatnosti jednání.

Při posuzování dissimulovaného jednání je nutné dále vycházet z tzv. teorie vůle – je nutno zkoumat soulad mezi skutečnou vůlí daňového subjektu a mezi jednáním subjektu navenek. Jestliže existuje neshoda skutečné vůle a jejího vnějšího projevu, je nutné zkoumat hledisko vědomosti daňového subjektu o této neshodě. Dále je nutno hodnotit předmětné jednání také s ohledem na to, zda se jedná o jednostranný projev vůle, nebo zda tento rozpor mezi skutečnou vůlí a jejím projevem je dvojstranný. Z pohledu daňově-právního je významné také hledisko realizace této neshody, kdy se buď jedná o tzv. absolutní dissimulaci, kdy daňový subjekt předstírá nějaké právní jednání, ač ve skutečnosti jednat vůbec nechce, nebo se jedná o tzv. relativní dissimulaci, kdy subjekt právně jedná, aby zastřel jiné právní jednání, které by však podle jeho pravé a skutečné vůle zamýšlel vykonat, pokud by nebylo daňově právních důsledků, které jsou s takovýmto jednáním spojeny a které jsou negativnější, než důsledky spojené se předstíraným jednáním⁵.

Je však nutno tuto situaci odlišit o v praxi také se vyskytující situace, kdy mezi vůlí daňového subjektu i jejím projevením navenek ve formě jeho jednání panuje shoda, jen projev vůle je formálně označen jinými pojmy, které samo o sobě zapřičiňují mírnější daňově- právní souvislosti. V takovém případě je však situace jednoduchá a jednání je nutno hodnotit podle jeho skutečného seznatelného obsahu, nikoliv podle vnější formy tohoto jednání.

Pakliže z hodnocení podle výše uvedených teoretických a soukromoprávních kritérií správce daně shledá, že se pravděpodobně jedná o případ dissimulace, je s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí nutno dále aplikovat pozitivněprávní úpravu daňově-právní.

V době před přijetím zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) bylo možné najít ustanovení, které bylo možno aplikovat při předpokládané dissimulaci právního jednání s daňově-právními souvislostmi v ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jež stanovilo: „Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho“. V současné době by pak bylo nutno aplikovat stručnější ustanovení § 8 odst. 3 DŘ, které stanoví: „Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ Obě tato ustanovení obsahují vymezení zásady zkoumání skutečného obsahu, který převažuje nad formálním stavem.

Vzhledem k obsahové obdobnosti těchto dvou ustanovení procesních daňově-právních předpisů setrvám zde na citaci publikovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu⁶, které předkládá názor soudní autority nejen na dissimulovaný právní úkon, ale také na jeho vztah k institutu níže v textu příspěvku zkoumaném, tedy k obcházení zákona: „o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají

⁵ Poznamenejme, že poměrně jednodušší je občasná snaha subjektů, kdy tito pouze pojmenují určitý úkon jiným obecně užívaným názvem, než který se pro tento úkon používá, a to kvůli rozdílnému daňovému hodnocení tohoto jiného úkonu – tedy rozpor mezi materiální podstatou úkonu a jeho formálním pojmenováním. V této situaci je samozřejmým a správným postupem takový postup, kdy správce daně posuzuje tento úkon dle jeho materiální podstaty.

⁶ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004 – 89, publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS

jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Nejvyšší správní soud zde jasně a podle mého soudu správně stanoví jasnou hranici mezi dissimulovaným právním jednáním a obcházením zákona.

Institut obcházení zákona by tedy mělo být možné aplikovat v takových situacích, kdy se skutečná vůle daňového subjektu a její vnější projev neshodují. V takovém případě správce daně musí vyhodnotit otázku platnosti simulovaného právního jednání, resp. vyvodit jeho neplatnost, a zkoumat následně daňově-právní souvislosti právního jednání dissimulovaného.

2.2. Obcházení zákona

Poslední věta výše uvedeného odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu může sloužit jako odrazový můstek k druhému zkoumanému institutu, tj. obcházení zákona, a možnosti jeho využití v daňově-právní oblasti. Důležité je tedy východisko, že v případě obcházení zákona se vůle daňového subjektu i její projev v podobě právního jednání shodou, toto jednání je však vedeno s cílem obejít zákonnou úpravu a dosáhnout příznivějších daňově-právních důsledků.

I při zkoumání tohoto institutu je nutno vyjít z právní teorie a také ze soukromoprávní úpravy, platné dříve i nyní. Minulá soukromoprávní úprava obsažená v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), se otázce obcházení zákona věnovala výslovně, když takovéto případy sankcionovala neplatností, a to konkrétně v ustanovení § 39 OZ: „Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům.“ Toto ustanovení bylo základním pilířem soukromoprávní úpravy, který určoval kritéria absolutní neplatnosti právního jednání kvůli jeho povaze *contra legem*, *in fraudem legis* a *contra bono mores*, přičemž postačovalo naplnění i jen jednoho z těchto hledisek.

Za obcházení zákona bylo označováno jednání *in fraudem legis*, když za takové jednání bylo možno podle prof. Eliáše považovat „takový úkon, který sice není v přímém rozporu se zákonem, ale ve svých důsledcích k takovému rozporu vede“⁷. Tento rozpor byl shledáván zejména vůči kogentním ustanovením právního předpisu. Obsah pojmu obcházení zákona ve svém odůvodnění vymezil i Ústavní soud České republiky: „Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání *in fraudem legis* představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“⁸

Z pohledu aktuálně platné soukromoprávní úpravy je nutno konstatovat, že NOZ výslovně případ obcházení zákona a jeho důsledky nezmiňuje. Je tak nutno jen

⁷ ELIÁŠ, K., a kol. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek. § 1 – 487. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 254

⁸ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 1.dubna 2003, sp. zn II.ÚS 119/01, citován též in: ELIÁŠ, Karel, a kol. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek. § 1 – 487. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 257.

zopakovat již výše uvedené ustanovení § 588 NOZ, které stanoví: „Soud přihlédne i bez návrhu k neplatnosti právního jednání, které se zjevně přičí dobrým mravům, anebo které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek.“ Obcházení zákona je tak nutno subsumovat pod jednání přičící se dobrým mravům nebo odporující (v obecné rovině) zákonu.

Vzhledem k absenci výslovného ustanovení týkajícího se obcházení zákona je vhodné zopakovat dva zásadní aspekty aplikace ustanovení § 39 OZ: 1) že hlediskem právnosti úkonu bylo to, zda se jedná o chování podle některého ustanovení právní normy, ale s výsledkem touto právní normou nepředvídaným a nežádoucím; 2) že jeho důsledkem byla podle OZ absolutní neplatnost takového právního jednání. Ačkoliv v současném NOZ není obcházení zákona výslovně uvedeno, lze tato dvě kritéria zvažovat i podle současné soukromoprávní úpravy, neboť institut obcházení zákona jako takový zůstává zachován.

Kombinace těchto dvou aspektů je však z hlediska možnosti využití institutu obcházení zákona v daňově-právní oblasti vcelku problematická. V prvním řadě je nutno uvést, že daňově-právní úprava vyvoluje právní důsledky z jednání, skutečností atp., které sama neupravuje. Proto považování, zda je určité jednání *in fraudem legis*, je nutno aplikovat právě na nedaňovou právní úpravu. Podstatnějším problémem je však důsledek shledání, že konkrétní jednání je obcházením zákona, neboť by mělo být sankcionováno absolutní neplatností.

V takovém případě by však většinou zanikl předmět zdanění (pakliže by se jednalo o aktivní, pozitivní jednání), což by z praktického, fiskálního pohledu byl horší důsledek, než původní stav. Na rozdíl od výše uvedeného případu dissimulace právního jednání by zde v takovém případě nezůstalo žádné právní jednání, které by mohlo být samo předmětem zdanění nebo příčinou existence předmětu zdanění.

Jak jsem již uváděl ve svém dřívějším článku, z těchto důvodů nepovažuji využití institutu obcházení zákona v daňově-právní oblasti za vhodné (stejně tak ani v minulosti využívání a odkazování na ustanovení § 39 OZ).

Je ale potřeba přiznat, že v minulé rozhodovací praxi soudy nezdědaly institutu obcházení zákona využívaly. Taktéž jsem již uváděl, že zejména ze začátku své rozhodovací praxe neměl Nejvyšší správní soud zcela jasnou v používání argumentace při postihování nepřijatelného daňového plánování a vedle sebe používal institut dissimulovaného právního jednání a obcházení zákona, když leckdy přímo odkazoval na ustanovení § 39 OZ. Např. shledal⁹, že tím ovšem nemá být řečeno, že právní úkony prodeje a následné koupě akcií, uskutečněné za účelem snížení daňového základu a s tím spojeného zkrácení výše daně z příjmů, a obejití povinnosti tvorby opravné položky, jsou platnými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tyto úkony neplatné z důvodu obcházení zákona; jde tedy o právní úkony *in fraudem legis* (§ 39 občanského zákoníku). Tyto úkony se nepřičí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku.

Je nutné však připustit, že si i Nejvyšší správní soud by vědom jisté nekonzistentnosti v používání těchto institutů, když např. uvedl: „Z předestřené judikatury plyne pro účely posuzované věci požadavek odlišovat případy dissimulovaných právních úkonů od případů úmyslného jednání, kterým dochází k obcházení zákona. Jakkoliv mohou vést oba typy jednání ke stejným procesním

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, sp. zn. 1 AfS 4/2004

důsledkům v daňovém řízení, pro účely aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu je třeba je rozlišit.¹⁰

2.3. Zneužití práva

V případech, kdy by se v soukromém právu mohlo jednat o institut obcházení zákona, mohlo by být v daňovém právu řešením použití institutu zneužití práva. Krátce shrnuto na úvod, zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného¹¹.

Institut zákazu zneužití práva je v právní teorii tradován od dob římského práva, do české daňové judikatury se dostal po vydání rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Halifax¹². Existují dvě teoretická východiska zákazu zneužití práva. Jedno vychází z římské zásady *nullus videtur dolo facere qui iure suo utitur* a tedy možnost zneužití práva výkonem subjektivního práva jednoznačně vylučuje. Druhé shrnuje, že zneužití práva je zakázáno - paradox, že by výkon práva měl být zakázán je odůvodňován tím, že se o paradox jedná pouze zdánlivě, neboť ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, jestliže tedy jedna právní norma určité chování dovoluje a jiná právní norma jej, pokud je toto právo zneužíváno, kvůli tomuto zneužití zároveň zakazuje, je takovéto chování protiprávní¹³. Je však otázkou, zda je vůbec vlastní pojem zneužití práva správný. Zda může být právo zneužito, zda v takovém případě nepřestává být právem.

V ústavním pořádku je zákaz zneužití práva obsažen v ustanovení čl. 11 odst. 3 Listiny základní práv a svobod¹⁴, dříve byl obsažen i v ustanovení § 3 odst. 1 OZ¹⁵. V aktuálním obecně platném pozitivním právu je pak zákaz zneužití práva obsažen v ustanovení § 8 NOZ: „Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“ Použitelnost tohoto ustanovení v daňovém právu je však problematická. Jednak je zde obsažen obecný pojem „zjevný“, přitom není jasné, komu má být zneužití práva zjevné, zda obecně, nebo v dané situaci, zda každému, nebo konkrétním osobám. Důsledkem zjevného zneužití práva pak má být absence právní ochrany, což však napovídá spíše absenci poskytování právní ochrany soudy či jinými veřejnými orgány, nijak z tohoto ustanovení nevyplývá vliv zneužití práva na právní důsledky daného jednání ve veřejnoprávní oblasti.

V oblasti daňově-právní považují zákaz zneužití práva za právní institut, kterým se postihuje jednání daňových subjektů, které postupují s cílem snížit svou daňovou povinnost takovým způsobem, který není v rozporu s (zejména) čistě jazykovým výkladem právní normy, ale protíví se smyslu takové právní úpravy. Argumentace

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp. zn. 8 AfS 66/2009

¹¹ KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184.

¹² Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Halifax ze dne 21.2.2006, sp. zn. C-255/02, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise

¹³ Srovnej: KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995, s. 185.

¹⁴ Čl. 11 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod: Vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Jeho výkon nesmí poškozovat lidské zdraví, přírodu a životní prostředí nad míru stanovenou zákonem.

¹⁵ § 3 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku: Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.

zneužitím práva se v daňové judikatuře stala používanou po vydání rozhodnutí Evropského soudního dvoru ve výše uvedené věci Halifax.

Nejvyšší správní soud vyložil a použil toto rozhodnutí takto¹⁶: „Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokované plátcem daně je odepřeno pouze, pokud

- a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a
- b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podryvat cíle právního systému jako takového.“

Aplikace institutu zákazu zneužití práva je však v případě daňově-právní oblasti velmi citlivou záležitostí. Je potřeba si uvědomit, že stanovení daňové povinnosti by mělo být naprosto určité, neboť se jedná o zásah do základního práva na vlastnictví, které je pouze v důsledku celospolečenského zájmu na získávání zdrojů pro fiskus potlačeno v nezbytném rozsahu. Běžný život fyzických i právnických osob na druhou stranu přináší rozličné situace, jež nemohou být v každém detailu předvídaný právní normou. Obecným požadavkem pak je, aby právní norma byla srozumitelná svým adresátům. Je bohužel současnou realitou, že velmi často z daňově-právních jen samotným jazykovým výkladem není možné určit, co právem je a co není. Přitom mnohé daňové zákony, jako například právní úprava zdanění příjmů fyzických osob, je určena nejširším masám.

Nejvyšší správní soud shledává¹⁷, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti), že je tento institut tedy nástrojem, kterým soudy (a i správci daně) mohou dotvářet daňové právo.

Rozsah takového dotváření práva však musí být velmi limitován, a to právě s výše uvedeného důvodu zdanění jako zásahu do vlastnického práva daňového subjektu. Musím tedy trvat na tom, že pokud má být argumentace zneužitím práva použita, je nutné dbát na to, aby se tak stávalo jen v situacích, kdy se jedná o elementárně zřejmou snahu daňového subjektu použít formální, až „nerozumný“ výklad textu zákona, kterým je evidentně zcela překroucen cíl a smysl takové právní normy právě ve prospěch daňového subjektu. Jakmile však vzniknou i jen mírné důvodné pochybnosti nabourávající tento závěr, je nutné postupovat dle zásady *in dubio pro reo* (příp. *in dubio mitius*) a akceptovat způsob aplikace tohoto právního ustanovení, jak jej použil daňový subjekt.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.7.2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48

ZÁVĚR

Jednání daňových subjektů, jež se snaží snížit svou daňovou povinnost nad míru přípustnou podle právních norem postupem podle textu zákona, avšak v rozporu s jeho smyslem je v současné české judikatuře řešeno s využitím institut zákazu zneužití práva. Ne vždy je však tento postup nejvhodnější. Pakliže srovnáme instituty dissimulace právního jednání, obcházení zákona a zákazu zneužití práva, je potřeba rozlišit mezi dvěma situacemi.

Pakliže skutečný úmysl je zakrýván jednáním jiným, je potřeba brát v úvahu skutečný úmysl a z takového jednání dovozovat daňově-právní důsledky – institut dissimulace právního jednání je tedy v daňově-právní oblasti aplikovatelný. Pokud se však shoduje vůle daňového subjektu a jeho jednání, avšak způsob tohoto jednání je formální aplikací právní normy v rozporu s jejím smyslem, přičemž hlavním cílem tohoto způsobu jednání bylo snížení daňové povinnosti, je potřeba toto jednání posuzovat z pohledu zákazu zneužití práva. Institut obcházení zákona nepovažuji v takové situaci za vhodný, neboť by vyvolával otázky ohledně platnosti právního jednání, které je předmětem nebo důvodem zdanění, přičemž by mohla být při aplikaci soukromoprávních teorií následkem i absolutní neplatnost takového jednání a tedy neexistence právě předmětu nebo důvodu zdanění.

POUŽITÉ PRAMENY

1. ELIÁŠ, Karel, a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář*. 1. svazek. § 1 – 487. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 254.
2. KOHAJDA, M. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, R., et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, s. 300 – 311. ISBN: 978-80-87212-57-8.
3. KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184.

KONTAKT NA AUTORA

kohajda@prf.cuni.cz

JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

nám. Curieových 7

116 40 Praha 1

Česká republika

TAX SECURITY OF THE STATE: LEGAL ASPECTS

Aleksander Kostiukov

Omsk F.M. Dostoevsky State University

Abstract in English language

The article is devoted to the legal aspect of tax security of the state. The author analyses economical and legal definitions of tax security and offers his own definition. The principles of tax security of the state are also explained in the article. The author dwells on legal elements of tax security of the state and especially points out financial legal elements.

Key words in English language

tax security, financial law, tax law

INTRODUCTION

The value of the tax security of the state substantially rises in today's world. This fact is caused by two opposing trends. On the one hand, by globalization and expansion of the influence of transnational corporations on the national economy; on the other, by the expansion of sanctions practice in relations between states, undermining national income.

However, the category "tax security" is insufficiently studied in legal science. There is no consensus of scientific opinions on signs of tax security, as well as on its structure.

1. THE CONCEPT OF TAX SECURITY OF THE STATE

1.1. The economic approach

Category "tax security" has traditionally been the subject of study by economists in Russia. They rightly consider that tax security is a key or the linchpin of economic security. Economic security is understood as "an economic category characterizing the situation of the economy providing sustained economic growth, optimal satisfaction of public needs, good governance, protection of economic interests at national and international levels"¹

Some scientists have noted that the fiscal risks of state, on the one hand, and fiscal risks of economic entities on the other must be identified during the analysis of tax security. Tax risks of the state are the threats of losses (decrease) in tax income for the state as a result of activity of participants of tax legal relations. Tax risks of business entities are the possibility of financial and other losses during the performance of their tax obligations in process of formation of budgets of various levels of the budget system. On this basis, scientists note that fiscal security may be characterized as condition of security on tax risks of the state and taxpayer or tax agents².

¹ VECHKANOV, G. S. *Economical Security*. Saint-Petersburg: Piter, 2007. P. 245.

² PIMENOV, N. *Fiscal risks in the system of tax security of entrepreneurs and state*, In Taxes. 2010. No. 4. P. 10 - 13.

A. Anishchenko determines the tax security as the situation of the economy, ensuring continuous and adequate funding of the state³.

I. Y. Timofeeva offers to determine the tax security as "the state tax system providing guaranteed protection of fiscal interests of the state, society and business against internal and external threats"⁴.

According to G. S. Vechkanov, specified the definition above, the tax security of the state represents the state of the economy and public institutions, which provides guaranteed admission tax payments to the budget, providing the protection of national interests, social orientation of tax policy, a sufficient defence capabilities even under adverse conditions of development of internal and external processes⁵.

As it can be seen from these definitions, economists dwell on the following signs of tax security:

- tax security is the situation (state) of the economy;
- tax security is protection of tax interests from tax risks;
- tax security means guaranteed tax incomes even in adverse economic conditions.

These signs are not clear and defined, that's why they does not allow to distinguish security tax from related phenomena, such as tax administration, and to define its essence.

1.2. The legal approach

Legal research on tax security also exists.

The definitions of tax security are represented in such researches are mostly based on the definition of national security, provided in National Security Strategy of Russian Federation until 2020, and are not sufficiently specific and logical.

In accordance with the National Security Strategy of Russian Federation "national security means the safety of the individual, society and state from internal and external threats, that allows provide constitutional rights, freedoms, decent quality and level of life of citizens, sovereignty, territorial integrity and sustainable development of the Russian Federation, defense and security of the state"⁶

N. G. Dolmatova relying on this definition declares that the financial security of the state is the state of security of the state and its financial system against internal and external threats in the implementation of the financial activity that is provided by the specially authorized state bodies operating in the manner and using the methods established by law and enables the sustainable development of the financial system of the country⁷.

V. K. Senchagov points out that "financial security is the provision of such development of financial systems and financial relations and processes in the economy, that creates the necessary financial conditions for socio-economic and financial stability of the country's development, preserving the integrity and unity of the financial system

³ ANISHCHENKO, A. *Providing the economic security of the tax sphere*. In Audit and financial analysis. 2007. No. 1. P. 1.

⁴ TIMOFEEVA, I. Y. *Tax security of the state, business and society : concepts and methodology : abstract of PhD paper*. Moscow, 2011. P. 25.

⁵ TIKHONOV, D. N. *The basis of the tax security*. Moscow: Analytic-Press, 2002. P. 93.

⁶ The decree of the President of the Russian Federation of 12 may 2009 N 537 "About the National Security Strategy of Russian Federation until 2020". In Collected legislation of the Russian Federation. 2009. No 20. PT. 2444.

⁷ DOLMATOVA, N. G. *The concept of financial security of the state as an object of legal regulation*. In Financial Law. 2014. No 5. P. 33 - 37.

(including monetary, budgetary, credit, tax and monetary system), successfully overcomes internal and external threats to Russia in the financial sector"⁸.

Key words in these definitions are the terms "internal and external threats", "sustainable development", "stability of development" which are extremely blurry itself.

D. V. Budylin determines the tax security as "a condition guaranteeing a constant and continuous funding of the state and municipalities by means of collection of taxes and collecting even in the presence of the threats and negative impacts from violators of the tax law"⁹.

This definition does not specify the condition which acts as a tax security and does not take into account that a reduction in tax revenues may occur for reasons other than violations of the tax legislation.

In the legal literature there is another view. characterizing tax security as a subsystem in the tax system¹⁰. Meanwhile, we believe that fiscal security is not a subsystem of the tax system, but its particular state rising from coordinated work of public authorities with regard to economic laws.

We believe, we can identify the following key features of the tax security as a legal phenomenon by combining the advantages of the above definitions and eliminating their shortcomings:

- tax security is the situation of the state as a whole and of all of its systems. The development of the economy or tax system itself cannot completely eliminate the risk of loss of tax revenues;

- tax security needs the presence of short-, medium – and long-term plan for tax revenues, taking into account the need to finance all of the functions and tasks of the state both current and prospective. The absence of such plans will not allow to evaluate the current tax collection and the dynamics of income as a safe and identify risks of tax security;

- tax security demands compliance between the current tax revenues in budgets, their dynamics and the planned indicators.

It is possible to formulate the following definition of tax security of the state as a legal phenomenon using the above mentioned it's key features. Tax security is a situation of the state when the amount of taxes collected corresponds to the number of planned tax revenues taking into account the need for full funding of all functions and tasks of the state and municipalities both in the current period and in the future.

2. TAX SAFETY OF THE STATE AS A SYSTEM

2.1. The principles of tax security of the state.

Taking into account that tax security of the state is the situation of whole state, we should point out that its basic principle is the consistency. In itself, Nor economic impact itself nor strengthening the administrative methods of public management cannot guarantee tax security. Its providing depends on system work of all public

⁸ SENCHAGOV, V. K. *Economic security of Russia. General course: the Textbook*. Moscow: Delo, 2005. P. 312.

⁹ BUTYLIN, D. V. *Problems of ensuring of tax security*, In Bulletin of South-Urals State University. 2006. No. 13. P. 224.

¹⁰ KUCHEROV, I. *Tax law in Russia*. Moscow: JurInfoR. 2001. P. 52.

authorities, the coordinated impact on the public relations by rules of all branches of law, as well as other social regulators.

The next important principle, failure of which in the law and enforcement eliminates the state tax security is a balance of private and public interests in the tax area. We shouldn't reduce threats of tax security just to the violation of tax legislation by tax evasion or tax frauds. Inefficient tax policy as well as tax offences weakens the financial stability of the economy, divides the regions, makes controversies between the state and business, causes unfair competition, reduces the competitiveness of businesses and the economy as a whole¹¹. Inefficient tax policy can undermine the revenue base of the budget as the Institute of financial security functions of the state. Inefficient tax policy results the closure of businesses and the exodus of taxpayers to foreign jurisdictions. The recent decision of Arbitration Court of Moscow Region in case of "Oriflame cosmetics" LLC № A40-138879/2014 recognizes any payments by Russian companies-subsidiaries of foreign companies to their foreign founders as illegal. This decision as extremely negative example from the point of view of the attractiveness of the Russian economy for foreign investment, increase the tax base and prospective impact on tax security

2.2. Legal elements of the tax security of the state.

The legal elements depending on the respective branches of the law: for example, constitutional legal measures, international legal measures, criminal legal measures, administrative legal measures and financial legal measures – may be allocated In the system of measures ensuring tax security of the state.

The main condition of effective functioning of any system is the interdependence of all its elements that has the greatest functional importance. Tax security of the state can be achieved only when these measures will work in harmony and complement each other according to the above mentioned principles.

Constitutional legal basis of the tax security of the state is the existence of rules in national Constitution[^]

- establishing everyone's obligation to pay taxes;
- guaranteeing obligation to pay only those taxes that are established by law;
- establishing complicated procedure of adoption of laws by Parliament with the obligatory account of the government's opinion;
- ensuring independent judicial review of tax disputes.

International legal elements of the tax security include:

- agreements on avoidance of double taxation, promoting legal certainty for business, and thus increase the number of taxpayers;
- agreements on the exchange of tax information and mutual assistance in tax matters, contributing to the suppression of cross-border tax evasion. International tax agreements are becoming increasingly important in the system of institutional mechanisms ensuring tax security in the period of globalization of economic relations¹².

Criminal legal elements of the tax security include:

- the establishment of criminal penalties for tax evasion on a large scale or tax frauds;
- the establishment of criminal penalties for crimes committed by officials of tax

¹¹ PIMENOV, N. *Op. cit.* P. 10-13.

¹² TIMOFEEVA, I. Y. *Op. cit.* P. 25

administration concerning the taxpayers.

Administrative legal elements of the tax security. Tax security involves not only the fight against tax evasion or tax frauds, but also improvement the quality of tax administration¹³. Several specialized state structures, isolated from each other, are responsible for ensuring the tax security of the state. Tax administration authorities in Russian Federation includes:

- the system of tax authorities;
- financial institutions;
- specialized units of the police Department and Investigation Committee.

Constant interaction between tax authorities, law enforcement, and financial agencies is required to exercise effective control, prevent crimes and investigate them and after all to ensure the tax security of the state.

We can distinguish the next forms of interaction between tax authorities and law enforcement bodies:

- exchange of information;
- joint inspection;
- joint training;
- preparation of joint analytical materials;
- a joint publication of orders and other documents;
- conducting joint internal investigations.

The most important tasks of interaction between tax authorities and Russian Ministry of Finance are:

- ensuring the reliability of data on income received in the budget system;
- elimination the imbalances of the transfer of revenues to the budgets of different levels;
- elimination the differences of accounting data;
- strengthening of control functions in order to increase tax collection.

Financial legal elements plays the crucial role in the system of legal support of tax security. Financial law due to its subject matter and methodology is capable of solving the most acute problems of tax security of the state.

Key financial legal elements of tax security include:

- detailed General part of the tax laws describing the principles of taxation, the objectives of the legislation, basic definitions, including "tax evasion", "tax fraud"; "tax offence", the powers of tax authorities and responsibilities of taxpayers;
- clear and unambiguous wording of the tax and legal obligations relevant to the principle of certainty. Unfortunately the legislation in the sphere of taxes and fees still remains fragmented and frequently changed, it is not précised and clear defined;
- the existence of rules governing the process of adequate tax revenues planning and definition of efficiency of activity of tax authorities.

CONCLUSIONS

Tax security is a situation of the state when the amount of taxes collected corresponds to the number of planned tax revenues taking into account the need for full funding of all functions and tasks of the state and municipalities both in the current period and in the future.

¹³ MISHENINA M. S., MAXIMOVA, L.V. *Tax security and tax administration in system of measures providing economic security*, In Academic Review. No. 2. 2012. Page 239-241.

The basic principles of tax security are consistency of its measures and also achievement of balance between private and public interests in tax sphere.

The legal elements depending on the respective branches of the law: for example, constitutional legal measures, international legal measures, criminal legal measures, administrative legal measures and financial legal measures – may be allocated In the system of measures ensuring tax security of the state. These measures should be applied consistently with the leading role of financial legal measures.

REFERENCES

1. ANISHCHENKO, A. *Providing the economic security of the tax sphere*, In Audit and financial analysis. ISSN 0236-2988. 2007. No. 1. P.p. 1-10.
2. BUTYLIN, D. V. *Problems of ensuring of tax security*, In Bulletin of South-Urals State University. ISSN 2412-0588. 2006. No. 13. P. 220-225.
3. DOLMATOVA, N. G. *The concept of financial security of the state as an object of legal regulation*, In Financial Law. ISSN 1813-1220. 2014. No 5. P. 33 - 37.
4. KUCHEROV, I. *Tax law in Russia*. Moscow: JurInfoR. 2001. 360 p. ISBN 5-89158-051-9.
5. MISHENINA, M. S., MAXIMOVA, L.V. *Tax security and tax administration in system of measures providing economic security*, In Academic Review. ISSN 2312-5519. No. 2. 2012. Page 239-241.
6. PIMENOV, N. *Fiscal risks in the system of tax security of entrepreneurs and state*, In Taxes. ISSN 1999-4796. 2010. No. 4. P.p. 10 - 13.
7. SENCHAGOV, V. K. *Economic security of Russia. General course: the Textbook*. Moscow: Delo, 2005. 896 p. ISBN 5-7749-0391-5.
8. The decree of the President of the Russian Federation of 12 may 2009 N 537 "About the National Security Strategy of Russian Federation until 2020". In Collected legislation of the Russian Federation. ISSN 1560-0580. 2009. No 20. P. 2444.
9. TIKHONOV, D. N. *The basis of the tax security*. Moscow: Analytic-Press, 2002. 224 p. ISBN 5-7916-0128-X.
10. TIMOFEEVA, I. Y. *Tax security of the state, business and society : concepts and methodology : abstract of PhD paper*. Moscow, 2011. 55 p.
11. VECHKANOV, G. S. *Economical Security*. Saint-Petersburg: Piter, 2007. 384 p. ISBN 978-5-91180-357-5.

CONTACT INFORMATION

omsk.post@gmail.com

prof. dr. Alexander Kostiukov

Omsk F.M. Dostoevsky State University, Faculty of Law

Mira 55a

644077 Omsk

Russian Federation

NON-FISCAL FUNCTIONS OF OF LOCAL GOVERNMENT FEES

Rafał Kowalczyk

Department of Financial Law, Faculty of Law,
Administration and Economics at University of Wrocław

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Opłaty publiczne, jako danina publiczna służą przede wszystkim celom fiskalnych. Daje się jednak wyraźnie dostrzec również inne funkcje, które za ich pomocą mogą być realizowane. Zaliczyć do nich należy przede wszystkim możliwość rekompensowania wydatków publicznych związanych z realizacją zadań publicznych, a także instrument oddziaływania na zachowanie się podmiotów zobowiązanych. Opłaty publiczne wydają się być bardziej elastycznym instrumentem finansowego oddziaływania na środowisko społeczno-gospodarcze, niż negatywnie odbierane społecznie podatki.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

opłata publiczna, funkcja, pozafiskalny, rekompensowanie, stymulacja

Abstract in English language

Public charges, as a public tribute serve primarily fiscal purposes. However one can also clearly see other functions which can be implemented along with them. These include first and foremost the possibility to compensate the public expenditure relating to the implementation of public tasks, as well as the instrument of influence on the behavior of those liable. Public fees tend to be a more flexible instrument of financial impact on the socio-economic environment, than taxes, which are negatively perceived in social terms.

Keywords in English language

public fee, function, non-fiscal, compensation, stimulation

INTRODUCTION

Public fees, next to taxes, are the most popular instrument of supplying public budgets. However, in contrast to the decidedly fiscal nature of the taxes, they also play a different role related to the functioning of public entities, fulfilling a number of various functions. The aim of the study is to answer the question in which areas of life, to what extent and with what instruments, public fees meet the assumptions of the legislator and local administration bodies.

Maximization of revenues for units of local government, and above all municipalities, due to public levies became a noticeable economic and legal phenomenon. This process is mainly linked to the continuing global crisis, as well as the phenomenon of transfer of public tasks on the axis of the state - local government. These are not, of course, the only reasons to maximize existing and introduce new sources of public income, but in my opinion, those mentioned come to the fore. It can therefore be argued that this phenomenon is caused primarily by fiscal considerations, understood as seeking ways to balance public budgets. However, on deeper analysis of the structure of public revenues and the legal nature of income included in the public contributions, one can come to the conclusion that they play a role not only limited to

the provision of budget revenues, but they also have an impact on economic and social phenomena occurring in local communities¹. Indeed, they are not always intended effects. Thus, referring to the subject established at the outset, already at this point it can be concluded that the effects of the imposition and implementation of public charges should be divided into intentional and expected and unintentional.

In this paper I want to focus mainly on the analysis of legal instruments, the goals and the effects of the introduction and development of public charges owed to municipalities.

Somewhat subversively- due to the title of the paper – it should be stressed that all public tributes realize first of all fiscal functions, as both from their legal and economic justification results the need to ensure public bodies with funds necessary to pursue public tasks. Therefore, in undertaking the issue of the non-fiscal significance of public contributions (in this case public charges), one should be aware of researching secondary issues existing as a complement to the fundamental meaning of existence and the role of public contributions whose primary mission is to provide financing to public entities.

In such a case, in the structure of public revenue, are the fees a significant budget item in comparison with taxes? The answers can be given by looking at the problem in a comprehensive manner. Undoubtedly, the total tax revenue significantly exceeds the sum of income from public charges, although this type of comparison suffers from the disadvantage of generalization, one can risk saying that in most municipalities budget revenues from local taxes far exceed not only the income of other levies but also other public law income. This does not mean, however, that revenues from fees are quite marginal budgetary inflow, since there are municipalities, in which the charges reach huge amounts, for example, in Wroclaw the fee for a license to sell alcohol for years has remained at approx. 14 million PLN per year (at e.g. income from stamp duty in the amount of approx. 14 million PLN), in Lodz in the amount of 13 million PLN. (with the planned inflow, for example from inheritance and gift tax in the amount of ca. 9 million PLN), in Krakow nearly 19 million PLN. (with the planned inflow, for example from tax on means of transport in the amount of approx. 18 million PLN), which in relation to the total budget revenue is not significant, but as a single income from a particular source is becoming a significant inflow.

Also, the phenomenon of seeking new opportunities to impose public charges, testifies to the fact that public entities do not underestimate the public fees as a potential source of budget support - the fee for draining rainwater to the sewage system introduced in many municipalities (in spite of social criticism and frequent lawsuits) may serve as an example².

In addition to the above mentioned fiscal function, the charges fulfill a number of other functions, according to which their classification can be performed, although of course as in the case of the classification of other public levies, it is difficult to classify them unambiguously due to their diverse legal nature³. It should be assumed that the

¹ See KOSIKOWSKI, C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników* [Taxes. The problem of public authority and taxpayers], Warsaw 2007., p. 73 et seq.

² Pursuant to the Act of 7 June 2001 on collective water supply and collective sewage disposal, consolidated text: 2015 No. 139.

³ J. Gliniecka treats functions as goals (tasks), for the implementation of which public charges were introduced. At the same time, she emphasizes two basic functions: fiscal and non-fiscal. GLINIECKA, J. *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych* [Fiscal and non-

selected charges will be counted into several groups, due to the different functions they fulfill.

The doctrine of tax law adopted various functions attributed to charges, for example H. Dzwonkowski indicates prohibitive, preventive, repressive, compensating for damages, educational, psychological, informational, technical and financial functions⁴. In turn, L. Adam points out in addition to the fiscal function, two basic functions of the fees: on the one hand the function of stimulus (positive impact) and the prohibitive function (negative impact)⁵. In my opinion, the above classifications overlap to a large extent, but certainly the level of detail sets them apart. Hence, fully recognizing the relevance of the divisions made, I suggest adopting their hybrid option which takes into account both types of breakdowns resulting in the fact that apart from fiscal function, we can speak of compensatory, stimulating, compensation-sanction functions.

The doctrine assumes that all public charges have one fundamental characteristic that distinguishes them from the tax, which is more or less direct reciprocity of provision⁶. This feature will also be evident when discussing the classification of public charges by function, which they perform. However, a closer examination of the structure of the individual charges and their legal and economic justification, allows making classification on the basis of other criteria that sometimes go beyond the need to reciprocate the benefit by a public authority. On the basis of mutuality of benefits, it can be assumed that this feature determines another function of public fees – the compensatory function. Analysis of the structure and the legal justification of public charges indicates that the compensatory function next to the fiscal one will be the second basic function of public charges⁷.

According to this feature, a charge can be regarded as financial compensation for expenditure incurred from public funds, while the amount may be more or less calculable in the budget just as their directness of incurring by a public authority⁸. Given the above explanation, one should simultaneously emphasize the difference between reciprocity of benefits, and their equivalence⁹, as those terms are often used interchangeably. Reciprocity of benefits does not preclude their equivalence, but can also mean non-equivalence of these benefits. In practice, very rarely it can be determined whether the value of the fee is equal to the value of benefit by a public body (although such a situation cannot be excluded, as in the case of a fee for a permit to sell

fiscal functions of fees as the binding form of public revenues]. *Jubilee Book of Prof. Ryszard Mastalski*, MIEMIEC, W (ed.), Wrocław, 2009., p. 166.

⁴ DZWONKOWSKI, H. (ed.), *Prawo podatkowe [Tax Law]*, Warsaw 2010, p. 4.

⁵ ADAM, L., MAZURKIEWICZ, M. In *System instytucji prawno-finansowych PRL [The legal and financial institutions of PRL]*, Vol. III edited by M. Weralski, 1982, p. 471. A similar division of functions is made by J. Gliniecka, op.cit., p. 165 et seq.

⁶ See Brzezinski, B. *Prawo podatkowe [Tax Law]*, Torun 2000, p. 27.

⁷ I omit here other features of the charges coinciding with the characteristics of taxes, such as constraint, one-sidedness of establishing, pecuniary nature or non-refundability of the benefit.

⁸ The financial law doctrine usually defines fee as a compulsory cash benefit, non-refundable, collected from operators, in order to cover state expenses, associated with certain activities of its bodies, in the amount and at times set by a legislative act, Adam, L., Mazurkiewicz, M. In *System instytucji prawno-finansowych PRL [The legal and financial institutions of PRL]*, Vol. III, WERALSKI, M. (ed.), 1982, p. 469.

⁹ See DZWONKOWSKI, H. (ed.) *Prawo podatkowe [Tax Law]*, Warsaw 2010, p. 3.

alcohol¹⁰). However, it should be emphasized that the mutuality of benefits, as the immanent feature of public charges captures the best the function which for the purposes of this study was classified as a compensatory function. The public charges having the legal characteristics of fees (these are not market, local, spa fees or fees for having dogs¹¹) are dominated by those in which it is difficult to determine the value of the provision of a public body, but where this provision exists. At this point, a group of public charges should be specified, doctrinally separated into a separate category of contribution, called surcharges¹². Perceiving and recognizing surcharges as a separate category of contribution, one cannot, however, ignore the fact that the legislator does not see this division, consistently calling these tributes charges in the legal acts. Moreover, even among the so-called surcharges, their diversity is evident regarding the legal nature. Because if surcharges are treated as compulsory participation in the costs of public investment, it is not in all cases justifying their collection that one can point to the existence of public investments financed from public funds¹³. The main condition of the amount of fees is the increase in the property value mainly due to the execution of public tasks of public administration body, with that body incurring the publicly funded costs. Thus, in accordance with the regulations in force, fees are charged in connection with the growth of property value caused by the adoption or change in the local zoning plan, or the division or provision of the technical infrastructure of the land. Thus, while, in the case of fees due to provision of infrastructure (adjacent fee) and charges due to the adoption of the local development plan (planning fee), one can identify the classic compensation for expenses incurred by a public authority, in the case of the fee meted out in relation to the division of real estate (adjacent fee), it is difficult to apply the same reasoning for its amount and collection. In this particular case the fee is losing its classic character of surcharge and approaches in its character the public tariff structure. It is difficult to assume that, as in the case of other surcharges, public administration body involves some significant funding (geodetic division project is made by the person concerned), since its amount is limited to the cost of a normal administrative procedure. It can therefore be assumed that the function of a fee charged in the case described is more complex, it is to be not only a compensation for actions taken by a public authority, but mainly has a fiscal function, as it leads to a takeover by a public authority of the values obtained by the party to the proceedings¹⁴.

Also, in the case of other public charges, the desire to compensate for public spending can be seen, although, as already mentioned, in practice, the amount of these expenses is difficult to calculate, and in some cases there is no direct link between the fee and public expenditure. For comparison, one can take two fees radically different from that standpoint: a fee for a license to sell alcohol and a fee for occupation of

¹⁰ The Act of 26 October 1982 on Education in Sobriety and Counteracting Alcoholism, consolidated text: Journal of Laws 2012 No. 1356 as amended.

¹¹ Pursuant to the Act of 12 January 1991 on taxes and local charges, consolidated text: Journal of Laws 2014 No. 849 as amended.

¹² Treatment of surcharges as a separate category of contribution is undisputed, which finds its justification in the legal doctrine (today especially in studies by J. Gliniecka, I. Czaja-Hliniak).

¹³ The planning fee meted out pursuant to the Act of 27 March 2003 on spatial planning and development, consolidated text Journal of Laws of 2015 No. 199, while the adjacency levy under the Act of 21 August 1997, consolidated text Journal of Laws of 2014 No. 518 on property management.

¹⁴ The rate of the fee can be up to 30% increase in the value of the property obtained by the division.

roadway¹⁵. In the first case we are dealing with a fee charged to entrepreneurs operating in the field of trade in alcoholic beverages - for permission to conduct this type of business they should pay a fee to the municipal budget. In accordance with the provisions of the Act on education in sobriety, this fee serves public tasks covered by the municipal anti-alcoholic prevention program. The adequacy of expenditure in relation to the amount of revenue from that charge is ensured through the introduction of a specific budget mechanism, called the intra-budget fund¹⁶. Its essence is distinct recognition in the local governments budget of both income from the indicated source and expenditures for specific purposes, without the possibility of changing the use of funds raised through the budget. So in the described case, the same substantive legal provision of the Act shall ensure the execution of the function compensatory of public expenses incurred in connection with the prevention of alcoholism.

On the other hand, there is a charge (most of the fees works like that), in the regulation of which provisions are lacking to show the manner of allocation of funds obtained as a result of its application. It can be assumed that the funds derived from this source are not earmarked for expenses related to the maintenance of public roads, though it is in the management of them that they are collected. Therefore, with certain reservations, one should talk about the implementation of compensatory function through public charges. Compensation for public spending does not translate directly to the structure of budgetary expenditure, nor their source. To put it figuratively, the issue refers to global compensation for spending, not individual in each title-although there are exceptions, as in the case of the previously discussed fee for a permit, or certain charges related to the exploitation of the environment¹⁷. These exceptions also have their importance in the structure of the budget and the principles of its functioning. In accordance with the budgetary principle of material unity, apart from the exceptions arising from the law¹⁸ the proceeds from specified sources cannot be allocated to expenditure titles specified by name. Once again, a specific understanding of the compensatory function should be indicated – the fees serve refunding the public entity's expenses, but the amount does not necessarily correspond to the actual expenditure, and their purpose as budget revenues does not mean allocating them towards budgetary outlays in respect of which they have been collected (except as specified in the substantive legal provisions allowing the use of such a method of budgeting).

Stimulatory function of public charges should be considered in the broader context of the functions and effects that public tributes have in socio-economic environment. For many years, the economy doctrine has not undermined the impact of the so-called public collections on social and, above all, economic phenomena.¹⁹ This also applies to public charges which may have mainly economic effects - intentional and unintentional, as well as positive and negative. Speaking about the intended and unintended consequences, they should relate to the will of the public entity imposing a public

¹⁵ The fee charged under the Act of 21 March 1985 on public roads, consolidated text: Journal of Laws 2015 No. 460.

¹⁶ More information: ZALAS, G. *Commentary to art. 18² of the Act on Education in Sobriety and Counteracting Alcoholism*, LEX Legal Information System.

¹⁷ Act of 27 April 2001 on Environmental Protection, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 1232 as amended.

¹⁸ Art. 42.2 of the Act of 27 August 2009 on Public Finance, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 885 as amended.

¹⁹ GAUDEMET, P. M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne [Public Finance]*, Warsaw 2000, p. 423.

charge, or shaping its structural elements. Both the legislature and the authority of local government (executive or legislative), assume (predict) what economic effect, not just financial, introduction of a levy or its amount shall bring. If these assumptions materialize then one can talk about the intended effect. For example, the introduction of a fee for a permit to sell alcohol is a far-reaching rationing in freedom of establishment, however, the intent of the regulation, as well as its accompanying charges, is conducting the broader anti-alcoholic prevention. The unintentional aim may be an increase in illegal sales of alcohol, due to the high cost of the business arising mainly from fees imposed on businesses. Also in the case of other charges, although not visible in the legal aspect in some of them, intentional and unintentional effects can be observed. As discussed earlier, the planning charge includes an element of structure which allows to avoid it -and that is the 5-year period counted from the date of entry into force of the local zoning plan. The legislature makes the possibility of collecting this fee contingent on the disposal of property covered by the plan before the end of the 5 year period. It should be assumed that the grace period during which the owner of the property "is burdened" with the possible need to pay the planning fee is to counteract land speculation to some extent. However, the fee structure allows to avoid its payment in a situation where the sale of property covered by the local zoning plan is free of charge. The legislature provides here for the necessity of incurring the fee (assessing it), in a situation of payable sale of real estate-hence the frequent cases of donations of real estate, especially in those municipalities where the fee rates are high.

The stimulatory function also takes a positive or negative dimension. It refers to the impact of the levy on the debtor in such a way as to stimulate the debtor to the desired action (inaction), or dissuade them from such action (inaction). Also this division of functions is not uniform, because there also may be expected and unexpected reactions of the entities obliged.

In the framework of charges specific to positive stimulation, one can specify a fee for the cutting of trees and shrubs, regulated by the Nature Conservation Act²⁰. Pursuant to art. 84 of this Act it is levied on property owners for the removal of trees or shrubs. The fee is meted out by a decision, and the calculation is made based on the species of trees set to be cut, their diameter and the rates specified by the Regulation of the Minister responsible for environmental affairs. At the same time provisions of the Act include the possibility of deferral of payment, in case of replanting trees or plantings made by a party responsible. It should also be noted that the same fee includes a function of negative stimulation, because the very fact of the introduction of fees for removal of trees, hence the pressure on the environment, should be considered special care of the legislator for the environment. The fee structure, however, includes no doubt a positive stimulation for specific behavior. In accordance with the provisions of the Act, the authority imposing the fee is also obliged to withhold its enforcement until the action of the obliged party. Only when the obliged party failed to take the desired action, or if this action does not produce the desired effect, the authority is obliged to implement the fee.

The compensation and sanction function is to be a combination of the financial manner of reparations to act or omission of the debtor (in this sense it is based on civil law pattern of financial equivalent of the damage caused) and the financial penalty for

²⁰ The Act of 16 April 2004 on Nature Conservation, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 627 as amended.

any act or omission of the debtor (in this sense it is to be penalization of certain behavior). It is impossible not to notice the similarities between the function discussed and previously discussed compensatory and stimulatory functions, and therefore one could confine oneself to previously discussed ones, however, for the sake of clarity and transparency, it is worth to keep the convention of extensive catalog of functions of public charges adopted at the outset.

In practice, many compensation charges change their character to sanction when the party obliged to incur does not fulfill the obligations imposed on them or acts without the appropriate permit of public authority. It should be emphasized that the benefits are not converted into penalty but retain the character of the public charges levied however in a higher amount (although in the case of many charges, the legislator in the case of performing actions without the appropriate authorization, converts the fee to penalty, e.g. in case of unlawful occupation of a roadway). An example of such a charge is a charge for the exclusion of agricultural land from agricultural production²¹. In accordance with the provisions of this Act the exclusion of agricultural land from agricultural production is charged a fee, which is to constitute a kind of compensation linked to the protection of agricultural land. In the event of finding that the exclusion of land took place in breach of the provisions of the Act, or under conditions contrary to the decision on exclusion, the perpetrators is charged a fee of up to twice the amount payable, or the fee is increased on the terms specified in the Act.

The observations regarding the functions of public charges were based primarily on normative analysis. It should however be noted that also on levels other than legal or economic level, one can notice the complexity of the functions performed by public fees; furthermore, precisely on levels other than legal or economic level of perception of the public charges their advantage manifests itself (understood as a less drastic means of raising public revenue) over taxes. Looking at the fee with regard to the psychological and social functions, an ease of explanation to the obliged party of the legitimacy of fee benefit can be observed. While tax in the mind of the obliged party is paid to the public entity, because it has instruments of compulsion and does not involve any direct provision, a fee is a provision, which is more or less, but still reciprocal. Therefore, the party liable to pay the fee pays for direct and identifiable benefit of the public entity. For these reasons, public charges may be a more convenient instrument not only for raising income, but also for achieving non-fiscal socio-economic objectives.

REFERENCES

1. ADAM, L., MAZURKIEWICZ, M. In *System instytucji prawno-finansowych PRL [The legal and financial institutions of PRL]*, Vol. III edited by M. Weralski, Warsaw 1982.
2. BRZEZINSKI, B. *Prawo podatkowe [Tax Law]*, Torun 2000.
3. DZWONKOWSKI, H. (ed.). *Prawo podatkowe [Tax Law]*, Warsaw 2010.
4. GAUDEMET, P. M., MOLINIER, J. *Finanse publiczne [Public Finance]*, Warsaw 2000.
5. GLINIECKA, J. Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych [Fiscal and non-fiscal functions of fees as the binding

²¹ On the basis of the Act of 3 February 1995 on the protection of agricultural land and forestry, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 1205 as amended.

- form of public revenues]. In *Jubilee Book of Prof. Ryszard Mastalski*, MIEMIEC, W. (ed.), Wrocław, 2009.
6. KOSIKOWSKI, C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników [Taxes. The problem of public authority and taxpayers]*, Warsaw 2007.
 7. ZALAS, G. *Commentary to art. 18² of the Act on Education in Sobriety and Counteracting Alcoholism*, LEX Legal Information System.
 8. Act of 26 October 1982 on Education in Sobriety and Counteracting Alcoholism, consolidated text: Journal of Laws 2012 No. 1356 as amended.
 9. Act of 21 March 1985 on public roads, consolidated text: Journal of Laws 2015 No. 460.
 10. Act of 12 January 1991 on taxes and local charges, consolidated text: Journal of Laws 2014 No. 849 as amended.
 11. Act of 3 February 1995 on the protection of agricultural land and forestry, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 1205 as amended.
 12. Act of 21 August 1997 on real estate management, consolidated text: Journal of Laws 2014 No. 518.
 13. Act of 27 April 2001 on Environmental Protection, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 1232 as amended.
 14. Act of 7 June 2001 on collective water supply and collective sewage disposal, consolidated text: 2015 No. 139.
 15. Act of 27 March 2003 on spatial planning and development, consolidated text: Journal of Laws 2015 No. 199.
 16. Act of 16 April 2004 on Nature Conservation, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 627 as amended.
 17. Act of 27 August 2009 on public finance, consolidated text: Journal of Laws 2013 No. 885 as amended.

CONTACT INFORMATION

rkowalcz@prawo.uni.wroc.pl

dr Rafał Kowalczyk

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa Administracji i Ekonomii UWrocław

Tel. +48601997034

PREVENTION OF TAX EVASION AS A WAY TO COMBAT PUBLIC DEBT RISING¹

Michal Koziel

Faculty of Economics, VŠB – Technical University of Ostrava

Abstract in English language

Reducing public debt is currently very actual topic, especially with regard to EU action in this area and the state of public budgets of most modern states. General government deficits, which are the main cause of the growth of public debt, it is possible to reduce not only by cuts on the expenditure side or disposable revenue, such as privatization but also by systemic changes in revenue structure, such as to improve the selection of compulsory payments to public budgets. This text discusses some opportunities to increase the efficiency of tax collection in the Czech Republic, without increasing the tax burden, whether through changes and simplifications in tax laws, implementation of the electronic records of sales or creation of modern, professional and efficient regional financial authorities and customs authorities. An integral part is how these changes may influence the amount of public debt. The aim of this article is through methods of analysis, synthesis and comparison to outline the current conditions of the prevention of tax evasion in the Czech Republic, suggest possible changes in the future and identify their impact on public debt amount.

Key words in English language

public debt, general government deficit, tax evasion, efficiency of tax collection, electronic records of sales

INTRODUCTION

The growth of public debt is a phenomenon in recent years, they face almost all developed countries of the world. Through different measures these try to limit its amount, but deficit and often irresponsible management of the previous and current governments, combined with the consequences of the economic crisis often makes from debt reduction almost impossible task. We can see it for example in Greece, that would without international intervention have long had to declare national bankruptcy.

One of the ways to „force“ the legislation and executive power to reduce public debt, is the introduction of so-called fiscal rules. These can take various forms, and ultimately affect public spending, but can also force the state to increase the revenue side of the state budget. Increase in revenue side can be achieved either by unpopular increasing the tax burden, or by increasing the efficiency of tax collection and fight against tax evasion and tax fraud.

With regard to the particular requirements of the European Union, the Czech Republic also try to limit public debt to GDP ratio. Although the Czech Republic didn't approve any fiscal rules, but their proposal is already in the legislative process. Czech Government knows of course about the possible future existence of these fiscal rules at

¹ The research was supported through the European Social Fund (CZ.1.07/2.3.00/20.0296). Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Výzkumný tým pro modelování ekonomických a finančních procesů na Vysoké škole báňské – technické univerzitě Ostrava* registrovaného pod evidenčním číslem CZ.1.07/2.3.00/20.0296.

the constitutional level and about commitments towards the European Union (no extensive deficit, public debt to GDP ratio under 60 %). Because of the state budget is decided by the political majority, this majority logically wants to avoid unpopular spending cuts and raising the tax burden. It focuses on the sphere of tax evasion and tax arrears enforcement, where, according to financial management, there are accumulated arrears of around 110 billion CZK.² Although tax evasion, tax fraud and tax arrears are conceptually different, the results are essentially the same – unpaid taxes.

This article is primarily focused the above mentioned measures introduced by the Czech Republic in the fight against tax evasion and tax fraud. Followed by the impact of these measures on the level of public debt. First two chapters also define public debt and fiscal rules – basis terms used in this article.

1. DEFINITION OF PUBLIC DEBT

Public debt is currently defined inconsistently. Various economists define it differently, also legal definitions may differ from each other. From an economic perspective, it is possible to use the definition of Samuelson and Nordhaus: „*public debt consist of the total liabilities of the public sector.*“³ An example of a legal definition of public debt contain European law, which defines public (government) debt as „*the total gross debt at nominal value outstanding at the end of the year of the sector of general government, with the exception of those liabilities the corresponding financial assets of which are held by the sector of 'general government.*“⁴

Often are also mistaken the terms public debt, government debt, state debt⁵ or public indebtedness. Despite their linguistic similarity, each of these terms have different meaning. State debt for example does not include debt generated by public institutions at the non-state level, whose share in the total amount of public debt is also not negligible.

The important fact is that public debt is a result of deficit management with public money, and therefore if the state manages with deficit, there is usually an increase of public debt. However, this may not always be so. As is known, the public budget is deficit if the revenues are smaller than expenditures. But expenditures of the public (state) budget in the Czech Republic also include expenditure on the maintenance of public debt and, therefore, even if the budget is deficit, it can also result in reduction of public debt, as it was in 2014 in Czech Republic.⁶

² *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014*. Generální finanční ředitelství. [online]. P. 30 [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>.

³ SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. Praha: Svoboda, 2007, p. 710.

⁴ Art. 1 sub. 5 Council Regulation (EC) No 479/2009 of 25 May 2009 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (Codified version).

⁵ Term „state debt“ uses for example Czech Act No 218/2000 Sb., on budgetary rules, as amended, or is defined by Slovak Act No 386/2002 Z.z. on state debt and state guarantees.

⁶ *Státní dluh ve druhém čtvrtletí letošního roku opět poklesl*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/statni-dluh-ve-druhem-ctvrtletí-letosnih-22078>.

2. FISCAL RULES AS A METHOD FOR LIMITING THE PUBLIC DEBT

Recently, a very popular tool for reducing public debt and stabilization of public finances becoming so-called fiscal rules, which are promoted particularly by International Monetary Fund, European Union and Organisation for Economic Cooperation and Development.⁷ Fiscal rules can be divided into institutional fiscal rules and numerical fiscal rules. Institutional fiscal rules respond to the need for the transfer of competencies in the area of fiscal responsibility to an independent institution,⁸ while numerical fiscal rules are defined on the basis of one of the public finances indicators.⁹

Most common fiscal rules are budget balance rule, debt rule, expenditure rule, revenue rule or Pay-as-you-go rule¹⁰ and their modifications. Newer fiscal rules are trying to be more flexible and responsive to economic development, because in times of economic recession is their application not always adequate.

The introduction of fiscal rules is therefore one of the incentives for the government to implement measures to streamline tax collection. This is mainly due to the fact, that fiscal rules beyond a certain level of public debt in relation to GDP (generally 60%) include automatic sanctions and corrective mechanisms, that seek to reduce public debt back below the limit.¹¹ These mechanisms and sanctions may set uncomfortable constraints for the government in connection with implementation of their policies, so it is not surprising that they are trying to use all possibilities to prevent the growth of public debt, and one of these options may be just the introduction of measures to improve tax collection, and thus increase public revenue.

3. MEASURES TO INCREASE THE EFFICIENCY OF TAX COLLECTION IN THE CZECH REPUBLIC

Czech legislative and executive authority is aware of the problem of tax evasion and inefficient tax collection. This is a significant quantity of revenues, therefore they are also in recent years realized steps to ensure that the number of tax evasion will be restricted. This is mainly due to the priorities of the Czech Republic, among them the increase of taxes collected without being taken to raise the tax burden. The most important measures for achieving this goal are:

- the electronic records of sales and receipt lottery,
- changes in tax administration,
- computerization of tax administration (delivery via data boxes, electronic tax statements etc.),

⁷ For example Recommendation of the Council on Principles for Independent Fiscal Institutions. *oecd.org* [online]. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj [cit. 15.6.2015]. Available on: <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=301&InstrumentPID=316&Lang=en&Book=False>.

⁸ See KOPITS, G. *Restoring public debt sustainability: the role of independent fiscal institutions*. Oxford: Oxford University Press, 2013, 283 pages.

⁹ Classification by Antoš in: ANTOŠ, M. *Finanční ústava: raději maják než stěžeň!* In *Právník: teoretický časopis pro otázky státu a práva*. 2015, season 154, No 1, p. 31-40.

¹⁰ Or the rule of continuous financing, in which every legislative proposal, which reduces state revenues or increases state expenditures must also be accompanied by a proposal on how to replace the loss (e.g. through tax increases or cuts in other areas). See MARKOVÁ, H. *Budgetary Responsibility*. In: *Dny práva – 2010 – Days of Law: the Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2010, p. 696.

¹¹ See e.g. Poland, where there are debt zoned within individual measures are activated upon crossing the set value of public debt. More RUŠKOWSKI, E. SALACHNA, J. M. *Finanse publiczne 2014. Komentarz praktyczny (z suplementem elektronicznym)*. Gdańsk: ODDK, 2014, p. 394-416.

- implementation and extension of the tax reverse charge,
- changes in private law,
- strengthening international cooperation and information exchange,
- control reports,
- establishment of so-called team Cobra etc.¹²

This is only a short list according to the author the most important or interesting measures. It's not a definitive list, on the contrary, there are many other measures that are gradually implemented into Czech legal system to combat tax evasion and fraud, and to increase the efficiency of tax collection, whether directly or indirectly.

3.1. The electronic records of sales

The main purpose of the electronic records of sales is to provide to tax authorities information, which enable better tax administration and thus should lead to increased efficiency in tax collection. „*Electronic records of sales is based on fact, that every sale is registered and each customer receives from trader receipt with a unique code.*“¹³ This unique code will be generated by the server of tax authority on the request of trader and communication will proceed immediately during selling. If there are any technical difficulties, it is possible to issue receipt without a unique code, but immediately after these technical difficulties is it required to send data about selling to the tax authorities.¹⁴

Subjects of record of sales will be taxpayers of personal income tax and corporate income tax, which have to record „registered revenues“.¹⁵ Registered revenue is defined in draft of Record of Sales Act as payment that meets formal requirements for registered revenue, and also established decisive income. Formal requirements are fulfilled if the payment is effected either in cash, bank transfer, cheque, bill of exchange or other similar means (including the impact of deposit or principal sum). Term decisive income means income from business, excluding revenues that are not subject of income tax,¹⁶ sporadic revenues or revenues under special tax rate etc.¹⁷ Government regulation may provide which revenues come under simplified procedure (e.g. revenues in public transport)¹⁸ and revenues which are completely excluded.

The taxpayer is also obliged to tell their customers information notice, that he is obliged to issue a receipt to the customer and register sale online by tax authority. The tax authority is then obliged to allow everyone to check whether his data form receipt were sent to server.¹⁹ Sanctions for breach of duties during records of sales can be penalty up to 500.000 CZK, as well as the immediate closure of the establishment and suspension of business.

¹² *Konvergenční program České republiky*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 19.7.2015]. 2015, p. 28. Available on: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/prognozy/konvergenčni-program/2015/konvergenčni-program-ceske-republiky-dub-21268>.

¹³ Elektronická evidence tržeb: o co jde. *Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR* [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.eltrzyby.cz/cz/o-co-jde>.

¹⁴ Art. 22 draft of Record of Sales Act.

¹⁵ Art. 3 draft of Record of Sales Act.

¹⁶ Act No 586/1992 Sb., on Income Taxes, as amended.

¹⁷ See art. 4-6 draft of Record of Sales Act.

¹⁸ Data on record of sales can be sent to the tax authority within 5 days of realisation.

¹⁹ Art. 25-27 draft of Record of Sales Act.

Part of draft of Record of Sales Act is also to facilitate so-called „receipt lottery“, participation in lottery organized by the Czech Republic, which is conditional on sending information from receipt or filling out the information on the portal of the tax administrator. The Act should come into force in 2016, that is not yet certain, whether this emended draft will go through the legislative process.

3.2. Changes in tax administration

From 1st January 2013 the system of authorities performing financial administration has changed in the Czech Republic.²⁰ As the authorities of the financial administration of the Czech Republic were established²¹:

- The General Financial Directorate,
- Appellate Financial Directorate,
- New Tax offices (have territorial branches established by the ministry's decree²²) and
- Specialized Tax Office.²³

Integral part of increase efficiency of tax administration and improve tax collection is also computerization of public administration. In 2009 were established so-called data boxes.²⁴ It is a kind of mailbox that delivery to the data box has the same effect as delivery with normal postal service provider. Currently the tax authority has to prefer this method of delivery. It was because of the taxpayers, who wants to somehow evade the payment of their tax obligation, to make them this more difficult.²⁵ For all tax entities that have a data box or a legal duty to have audited financial statements are also valid from 1st May 2015 the obligation to file all tax submission via data boxes.²⁶

With these changes the government wants to build a modern integrated tax administration with high effectiveness and productivity for more quality of the performance of tax administration which goes hand in hand with improvements in tax collection and tackling tax evasion.

3.3. Reverse charge

The reverse charge is a specific case of value added tax liability, when this obligation moves from provider of performance to the recipient, if he is also VAT payer and place of performance is located in the Czech Republic. „*In the reverse charge procedure payer, whom the taxable supply place of supply domestically made, is obliged to pay tax on the date of the chargeable event.*“²⁷ The reverse charge applies always for gold, for the provision of construction and assembly work, and the supply of

²⁰ KOZIEL, M. Komparace správy daně z přidané hodnoty v právních řádech České republiky a Polska na vybraném konstrukčním prvku. In *Česko-polská právní komparatistika 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, p. 124-136.

²¹ Article 1 sub. 2 Act No 456/2011 Sb., on Financial Administration of Czech Republic, as amended.

²² See Act no. 456/2011 Sb., on Financial Administration of Czech Republic, as amended See also BAKEŠ, M. *Finanční právo*. Praha: C.H. Beck, 2012, 519 p.

²³ Specialized Tax Office for these subjects: legal entities established for business purposes, which reached a turnover of more than 2.000.000,- CZK, banks, branches of foreign banks, savings and loan associations, insurance companies, etc.

²⁴ See Act No 300/2008 Sb., on Electronic actions and Authorized Document Conversion, as amended.

²⁵ More CZUDEK, D. CHALUPECKÁ, K. Změny v doručování po 1. 7. 2009 se zaměřením na správu daní. In *COFOLA 2010: the Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010.

²⁶ Art. 72 Act No 280/2009 Sb., Tax Code, as amended.

²⁷ Art. 92a Act No 235/2004 Sb., on Value Added Tax, as amended.

goods listed in the annex to the VAT Act (e.g. granulated slag, waste from chemical fibers, lead waste and scrap etc.) Furthermore, the government may prescribe by regulation list of goods or services for which is used the reverse charge temporarily.²⁸

One of the main reasons for the introduction of the reverse charge is to implement measures aimed to preventing tax evasion and combat fraud on VAT. Czech Republic in this area uses the legislative opportunities provided by EU law, to the greatest extent possible to expand the list of goods and services which the reverse charge can cover.²⁹

3.4. Others

Among the other important measures can be mentioned team Cobra, which was established in 2014, and it is a joint team of the Unit for Combating Corruption and Financial Crimes, the General Financial Directorate and the General Directorate of Customs. This team was established with main objective to „ensuring of the proper collection of taxes, recovery of illegally acquired financial means to the state budget and prosecution of offenders.“³⁰

Besides the reverse charge were introduced in law other measures that should prevent tax evasion. Especially important are changes in VAT Act, since on value added tax is the largest tax evasion. We can also mention for example mandatory declaration of all bank accounts used for economic activities, registration for VAT purposes, unreliable taxpayer or guarantee of authorized recipient.³¹

Another tool in the fight against tax evasion is obligation to turn in control reports, which provides tax authorities the necessary information about the activities of payers of value added tax and undertaken taxable transactions. „The tax authority at the time of control reports has data that enable it to perform timely analysis and identify possible connections of taxpayers, who illegally divert funds paid in the form of excess VAT deduction.“³²

As a measures of global fight against tax evasion is also strengthened international cooperation and information exchange between tax authorities at both the European Union level and also at the OECD level. The basic national legislation is Act on International Cooperation in Tax Administration³³ with its forthcoming amendment.³⁴

One of the most significant changes in private law in recent years is the adoption of a new Civil Code³⁵ and the Act on Commercial Corporations.³⁶ These standards introduce significant changes in private law. An interesting method of struggle not only against tax evasion is the concept of liability of the members of the body in the bankruptcy of commercial corporations, contained in Art. 68 of the Act on Commercial

²⁸ The government has a choice from list in Annex No 6 Act No 235/2004 Sb., on Value Added Tax, as amended.

²⁹ More to reverse charge see e.g. SKOPEC, M. *Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku v roce 2015*. In *Daně a právo v praxi*. Year 2015, No 3, p. 32 et seq.

³⁰ O daňové Kobře. *Daňová kobra* [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: www.danovakobra.cz.

³¹ See head V Act No 235/2004 Sb., on Value Added Tax, as amended.

³² Explanatory report to Act No 360/2014 Sb., changes in Act on Value Added Tax.

³³ Act No 164/2013 Sb., on International Cooperation in Tax Administration.

³⁴ Konvergenční program České republiky. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 19.7.2015]. 2015, p. 28. Available on:

<http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/prognozy/konvergenčni-program/2015/konvergenčni-program-ceske-republiky-dub-21268>.

³⁵ Act No 89/2012 Sb., Civil Code.

³⁶ Act No 90/2012 Sb., on Commercial Companies and Cooperatives (Act on Commercial Corporations).

Companies and Cooperatives (Act on Commercial Corporations). These rules should be directed towards the protection of creditors, including the state (taxes and other compulsory payments) in the event that the responsible person intentionally led the company into bankruptcy.³⁷

4. INFLUENCE OF INCREASE THE EFFICIENCY OF TAX COLLECTION ON PUBLIC DEBT AMOUNT

In light of the foregoing, it can be said that the impact of these measure on the growth of public debt is essential. According to the European Commission data in 2012, the difference between the value added tax which would have been levied if the taxpayers all confessed their activities and transaction properly, and taxes, which actually are collected in the Czech Republic, was up to 22 %.³⁸ Add to this the above-mentioned fact, that arrears in taxes at level 100 billion CZK are still not recovered, then there arises a major loss of government revenues in tens billions of CZK. Projected government revenues for 2015 are worth 1118 billion CZK,³⁹ so it is possible to talk about loss up to a few percent of public revenues.

Proposers of draft of Record of Sales Act for example predict full-year impact of the electronic records of sales amounting to a total of 12,5 billion CZK.⁴⁰ As well the Cobra team has during its short existence already first results. Also further measures are leading to a gradual increase in the percentage of collected taxes without increasing tax rates.

It is possible to easily deduce, that if introduced measure would increase the estimated tax revenue, it can have a major impact on government debt level. As mentioned in the chapter about public debt, amount of deficit of public budgets may have direct impact on government debt level. If increase in the revenue side of public budgets would reduce deficit, or even would lead to balance state budget (as a flagship public budget), then the growth of public debt could be stopped and vice versa could lead to a gradual reduction.

CONCLUSIONS

Finally, we should positively assess government measures in combating tax evasion and efficiency of tax collection, which became the main priority of the current government coalition. Many of the measures already introduced seems to be very effective, and if they follow through, they undoubtedly will lead to improvements in tax collection. Of course, the measures implemented are not always ideal, but it is good that something is happening in this fields. Revolutionary in this direction will be certainly electronic records of sales, which, although increase the administrative burden on entrepreneurs, but also provide valuable information to the tax authorities for effective tax administration and should increase tax revenue. Also changes in the organization of tax administration seems to be continuing in the right direction. Here it is possible to

³⁷ For more see Commentary to Art. 68 in *Zákon o obchodních korporacích: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 1578 p.

³⁸ 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. *European Commission* [online]. [cit. 19.6.2015]. Available on: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.

³⁹ Act No 345/2014 Sb., on State Budget 2015.

⁴⁰ Explanatory report to draft of Record of Sales Act.

mention in particular establishment of the Specialized Tax Office, which will focus on selected large subjects. Question is, what direction it will go further changes, since currently it looks like the reform in the Czech Republic stopped halfway. The biggest tax evasion occur in value added tax and consumption taxes. Legislative body is trying to respond to practice with newly introduced regulations, not only in tax laws, and these regulations can also have positive impact on tax collection.

As mentioned above, all measures which will lead to an increase tax revenues, may also affect the level of public debt. Unfortunately, this depends on the government and the current majority in Parliament. Increased revenues of public budgets will not automatically reduce public budget deficits. If with increase revenues also will be realized unsystematic and populist increase of public expenditures, there is a danger, that the reduction of public debt could be very difficult.

REFERENCES

1. ANTOŠ, M. *Finanční ústava: raději maják než stěžej!* In *Právník: teoretický časopis pro otázky státu a práva*. 2015, season 154, No 1, p. 31-40. ISSN 0231-6625.
2. BAKEŠ, M. *Finanční právo*. Praha: C.H. Beck, 2012, 519 p. ISBN 978-80-7400-440-7.
3. CZUDEK, D., CHALUPECKÁ, K. Změny v doručování po 1. 7. 2009 se zaměřením na správu daní. In *COFOLA 2010: the Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University. 2010, ISBN 978-80-210-5151-5.
4. KOPITS, G. *Restoring public debt sustainability: the role of independent fiscal institutions*. Oxford: Oxford University Press, 2013, 283 pages. ISBN 978-0-19-964447-6.
5. KOZIEL, M. Komparace správy daně z přidané hodnoty v právních řádech České republiky a Polska na vybraném konstrukčním prvku. In *Česko-polská právní komparatistika 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, p. 124-136. ISBN 978-80-210-6568-0.
6. MARKOVÁ, H. Budgetary Responsibility. In *Dny práva – 2010 – Days of Law: the Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2010, p. 696. ISBN 978-80-210-5305-2.
7. RUŠKOWSKI, E. SALACHNA, J. M. *Finanse publiczne 2014. Komentarz praktyczny (z suplementem elektronicznym)*. Gdańsk: ODDK, 2014, p. 394-416. ISBN 978-83-7804-193-1.
8. SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. Praha: Svoboda, 2007, s. 710. ISBN 9788020505903.
9. SKOPEC, M. *Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku v roce 2015*. In *Daně a právo v praxi*. Year 2015, No 3, p. 32 et seq.
10. *Zákon o obchodních korporacích: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 1578 p. ISBN 978-80-7478-537-5.
11. 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. *European Commission* [online]. [cit. 19.6.2015]. Available on:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.

12. *Elektronická evidence tržeb: o co jde*. Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.eltrzby.cz/cz/o-co-jde>.
13. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014*. Generální finanční ředitelství. [online]. S. 30 [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>.
14. *Konvergenční program České republiky*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 19.7.2015]. 2015. Available on: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/prognozy/konvergenčni-program/2015/konvergenčni-program-ceske-republiky-dub-21268>.
15. *O daňové Kobře*. Daňová kobra [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: www.danovakobra.cz.
16. Recommendation of the Council on Principles for Independent Fiscal Institutions. *oecd.org* [online]. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj [cit. 15.6.2015]. Available on: <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=301&InstrumentPID=316&Lang=en&Book=False>.
17. *Státní dluh ve druhém čtvrtletí letošního roku opět poklesl*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 19.7.2015]. Available on: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/statni-dluh-ve-druhem-ctvrtletí-letosnih-22078>.
18. Act No 586/1992 Sb., on Income Taxes, as amended.
19. Act No 235/2004 Sb., on Value Added Tax, as amended.
20. Act No 300/2008 Sb., on Electronic actions and Authorized Document Conversion, as amended.
21. Act No 280/2009 Sb., Tax Code, as amended.
22. Act No 456/2011 Sb., on Financial Administration of Czech Republic, as amended.
23. Act No 89/2012 Sb., Civil Code.
24. Act No 90/2012 Sb., on Commercial Companies and Cooperatives (Act on Commercial Corporations).
25. Act No 345/2014 Sb., on State Budget 2015.
26. Council Regulation (EC) No 479/2009 of 25 May 2009 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (Codified version).
27. Draft of Record of Sales Act.
28. Explanatory report to Act No 360/2014 Sb., changes in Act on Value Added Tax.
29. Explanatory report to draft of Record of Sales Act.

CONTACT INFORMATION

michal.koziel@vsb.cz

dr Mgr. Michal Kozieł, Ph.D.

VŠB – Technical University of Ostrava, Faculty of Economics

Sokolská třída 33

701 21 Ostrava 1

Czech Republic

TRANSFER PRINCING AND TAX AVOIDANCE

Jana Kranecová

Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Převodní ceny jsou ekonomický nástroj, prostřednictvím kterého obchodní společnosti snižují svoji daňovou povinnost. Převodní ceny jsou tak na pomezí legálních nástrojů ke snížení daňové povinnosti a daňovým únikem. Stát může zvýšit své daňové příjmy, pokud zefektivnění daňovou kontrolou a přijme podrobnou právní úpravu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, převodní ceny, daň z příjmů, obchodní společnosti, OECD

Abstract in English language

The transfer pricing is an economic instrument which is increasingly used by associated enterprises to reduce the tax burden. Transfer pricing is on the borderline of legal instruments to reduce tax and illegal manner as the tax evasion. Streamlining of tax control and detailed legislation on transfer pricing represent the possibility of increasing state revenues.

Key words in English language

tax evasion, transfer pricing, income tax, corporation, OECD

INTRODUCTION

The object of this article is transfer pricing used for tax optimization by multinational companies where the parent organization is located in one state and the daughter company. As a result of economic globalization importance of multinational companies is increasing and not only in world trade but also in the national economy, because de facto transfer prices represent an evasion of tax on corporate income. Perfect knowledge of this matter and functional information exchange within the framework of international cooperation between tax administrations are essential in successfully combating the limitations of this undesirable phenomenon, which reduces the tax revenue of the state. Aim of this article is to outline international sources of law which deals with transfer pricing and identify some of the problems that are occurring in this area and make it impossible for fair taxation of the profits of these companies.

Model treaty on avoidance of double taxation on income and property (hereinafter "OECD model treaty") for multinational companies which may lead to tax optimization using transfer pricing, uses the term consortia. The Article 9 of OECD model treaty defined them as cases where an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State,¹

¹ *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze : 17. července 2008.* Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2009, p. 21.

"For all these transactions (tangible and intangible) is extremely important to note that it is a transaction controlled (controlled, controlled transactions) from the parent company (headquarters). It had decided on deployment of foreign direct investment, on organizational and managerial structures, including the division of labor, transfer pricing, about which

State (s) will be carried out research and development etc. It is thus a definite closed state, with centralized decision-making on strategic issues which they operate in many other countries and these true in one degree or another affects (production, exports, employment, balance of payments, state budget revenues etc.)." ² The same applies to companies with so-called joint management, which is defined in Art. 9, paragraph. 1 point. b) The OECD model treaty. In recent years, even in the Czech Republic is growing, not only the importance of the following associated enterprises, as well as their number, the majority of business activities today there is the responsibility of a single company. This is one of the reasons why are you starting to Czech Tax Administration of interest to a greater extent. Since it is a "The greatest player" profit, which may be through transfer pricing moved to countries with more favorable tax rate, reaching enormous numbers and it is therefore necessary, these transfers within corporations to monitor, control and confuse evasion, but on the other hand is needed to ensure that avoid double taxation. The boundaries between striving for avoidance of double taxation, so that international trade is not burdened beyond tolerable limits and the effort to prevent tax evasion is thin. It is de facto two conflicting interests of a particular State, which has an international impact. The existence of double taxation is undesirable for states because it prevents international trade. The aim of all legal instruments to prevent double taxation is objectively divide the revenue from taxes among the states. ³ That is why the basis for international regulation of the issue of transfer pricing was found in the OECD Model Convention. Thus, Article 9 does not define only associated enterprises and competence of tax authorities to modify pre-tax profit as reported net profit was reduced by means of a transaction that does not match the current situation between independent enterprises, but also sets conditions on how to proceed in case of double taxation of profits from both sides State, where leadership is also the state where the slave society. Czech legal system has its own definition of associated companies, based on the definition in Article 9 of the model contract, which further clarifies and specifies the conditions of Czech law.

1. TRANSFER PRICING AND ITS AVOIDANCE

Transfer pricing is an economic tool which is used for tax optimization. It can be used in environments associated enterprises, if their individual components are located in different countries, with different way of determining the tax liability that falls on corporate taxation, i.e. taxation of profits. This phenomenon thus arises as a result of tax competition on an international scale, is associated not only with a different tax rate, but also with various methods of determining the tax base. The biggest difference between the dimensions of the current transfer prices and prices between independent enterprises achieved if part of the group located in a tax haven. The essence pringing

² MACHOŇ, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999. p. 14.

³ ŠRAMKOVÁ, D., RADVAN, M. Mezinárodní aspekty berního práva. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008. p. 496.

transfer is the transfer of pre-tax profits on account of one of the associated enterprises, thereby reducing the tax burden. Ways to convert some of the profits are diverse, so it is not just a transfer of funds, but also the transfer of tangible and intangible assets. According to what is actually transferred we distinguish and transfer pricing methods:

a) Material deliveries, which represent the largest share transfers between associated businesses - all the facilities needed for enterprise activities and materials, semi-finished products⁴

b) Production intangible assets - assets created under production or development. Includes patents, know-how and technology.⁵

c) Marketing intangibles - marketing, distribution and after-sales service; e.g. trademarks, trade names, trade name and business reputation.⁶

d) Financial services - lending. Tax authorities there investigate mainly comprised of amounts of cash, currency, interest rate and the creditworthiness of which the loan was granted, i.e. whether the same loan could be granted to a third party.⁷

e) Provision of services - services that they provide each other with associated enterprises, e.g. services in accounting, legal and tax consultancy, computer services.

Sometimes, however, it regards the services that are transferred along with the manufacturing intangibles, such as quality control. In this case it is necessary to avoid the double taxation, both within and intangible assets transferred, and secondly in the transfer of services. There can be services that are solely for the benefit of the parent company as a shareholder. Generally, the costs associated with them, should be transferred to the subsidiary company.⁸ Since the subject of the services provided within the Group can be virtually anything, there is scope for inventiveness of tax advisers in the tax optimization, but on the other hand, there is also given space to create unnecessary delays within a particular fiscal management, and the organ tax administration does not want to acknowledge the transfer service, or the price at which they were transferred. The problem will be finding a comparable transfer of a comparable group, because the area of internal services varies from company to company and depends primarily on management strategy.

An essential tool prevent tax evasion caused by the use of transfer pricing is application of the arm's length principle. It is primarily anchored in the OECD model treaty. Article 9 of the OECD Model Tax Convention states that if associated enterprises whose part is located on the territory of two or more States, from their mutual obligations under conditions that differ from those that would be made between independent enterprises, tax authorities may be the difference between profit that was achieved in the framework of joint enterprises and the profit that would be obtained between independent enterprises, tax. Precisely because it is a provision of an international treaty, in addition to the provisions of the contract to allow for differences in the various jurisdictions negotiating States because it is a model agreement, the text of which take states from around the world into bilateral treaties on avoidance of double taxation, the wording of Articles 9 considerably vague, especially the part "would be

⁴ *International transfer pricing : 1999-2000*. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999. p. 201-225.

MACHOŇ, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999. p. 68-72.

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem.

⁷ Ibidem.

⁸ Ibidem.

made." Therefore, the OECD published and regularly Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, hereinafter referred to as the OECD guidelines, which serve as an interpretative tool for the application of Article 9 for different provisions of national legislation, which is the issue of taxation of multinational companies involved.

The OECD Guidelines is a document that is not legally binding, but versatile. Not just for states authorities at the level of the tax administration, as well as specific multinational companies because it gives them instructions on how to behave in accordance with the law while utilizing economic instruments, which transfer prices are clearly at their business. Foreword to this directive highlights just a non-binding legislation that enables the rapid adoption, efficient updating and taking into account current trends in the field of multinational companies, which this Directive makes effective international legal instrument. Moreover, unlike international agreements, may be more specific, giving a choice of options and solutions to address in details the specific methods and procedures for determining transfer prices.

The Czech legal system the arm's length rule is defined in article 23 para. 7 of Act No. 586/1992 Coll., on income taxes, as amended. It practically implements Article. 9 of the OECD Model Convention, with specific instantiations that if you cannot determine the price that would be agreed between independent enterprises, then the so-called usual price is used. It is defined in Act no. 151/1997 Coll., On Property Valuation and Amendments to Certain Acts (Property Valuation Act), as amended. Article 2 of Property Valuation Act defines the normal price as the price, "which would be achieved by selling the same or similar assets or providing the same or similar services in the ordinary course of trade in the country on the valuation date. While considering all the circumstances which affect the price, but in the amount not reflected the effects of extraordinary market circumstances, the personal circumstances of the seller or the buyer or affect special popularity."⁹

There is a certain parallel with the adjustment of the OECD, where there is a treaty (or even bilateral model between specific entities), which generally provides for the principle of arm's length and then legally binding directive that this principle continues to develop. A similar scheme works in the Czech Republic, where the definition of arm's length principle contained in the Act on Income Tax procedure and tax administration Czech authorities further clarified in the so-called „D-Guidelines“ issued by the Ministry of Finance.¹⁰ These guidelines are inherently internal normative acts, therefore, are legally binding only within the hierarchy of the tax administration, on whose head the ministry stands, but as the OECD Guidelines, can be an important source of information for corporate enterprises.¹¹

Application of the arm's length principle to the specific case assessments of transfer pricing is inherently comparative analysis on the one hand, the transactions are managed (i.e. between associated companies) and the other uncontrolled transactions (i.e. between independent enterprises). The authorities of the Czech Tax Administration account the following factors: properties of tangible or intangible assets, the volume of

⁹ Act no. 151/1997 Coll., On Property Valuation and Amendments to Certain Acts (Property Valuation Act), as amended.

¹⁰ Guideline - D no. 332 Ministry of Finance statement on the application of international standards for taxation of transactions between associated enterprises - transfer pricing. (no. 39/86 829/2009-393).

¹¹ MRKÝVKA, P., RADVAN, M. *Berní právo – obecná ustanovení*. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008. p. 50.

supply in the market, the range of services offered, the function of a particular company in the concern, contractual terms, economic conditions, business strategies, which under certain circumstances may justify higher transaction prices within the associated enterprises, example is the establishment of a new market etc.¹²

It was due to the aforementioned factors that operate here, and that is largely affecting the price level for trade commitments between entities that are part of the Group since the tax optimization is not the only reason for the use of transfer pricing is determining so. Normal price considerably complicated, both from the authorities and by the entities to which it will face a tax audit that will prove the legitimacy of the use of transfer prices. "Unlike the tax impact of poorly treated cargo, whose materiality can be expected ahead, it is in the case of recovery of the difference in prices agreed between related and unrelated parties materiality tax adjustment piece can move in different and forward taxpayer hardly expected ranges."¹³ Therefore, in determining transfer prices and the subsequent editing of the tax base by the tax administrator to see substantial scope of the principle of legitimate expectations under article 8 para. 2 of Act no. 280/2009 Coll., the Tax Procedure Code, as amended. With regard to the above application arm's length principle is a complex process, based on the knowledge and experience of tax administration employees. Many factors, which are assessed based on educated guesses. A step in the right direction in this regard was the creation of a Specialized Financial Office. Specialized Financial Office is established by Act no. 456/2011 Coll., On Financial Administration of the Czech Republic, as amended. Specialized Financial Office is responsible for the selected entities, which include the multinational corporations that represent a significant risk of transfer pricing (e.g. a legal entity established for the purpose of business, which achieved a turnover of more than 2 billion CZK).

The basis for the activity of the tax administration in applying the arm's length principle is the documentation. In the event that the tax administrator will invite the enterprise, which is part of a multinational company, to substantiate the legality of the use of transfer pricing in a particular case, it is too late to start looking for reasons to develop economic analysis and business strategy. When associated enterprises in the event-driven transactions use transfer pricing documentation are essential in order needed to justify their use drew up continuously. Act no. 545/2005 Coll., which came into effect on 1 1st 2006 introduced in transfer pricing law binding assessment (Article 38nc Law on Income Tax). A taxpayer may request the tax administrator to determine whether the method which was created transfer price corresponds to the requirements of article 23 para. 7 that have been defined within the law.

CONCLUSIONS

As a result of the creation of a Specialized Financial Office has been increasing the efficiency of Czech tax authorities to combat tax evasion in connection with the differentiation of unwanted conduct of a tax entity from the legal instrument to prevent double taxation in the form of transfer pricing. Control of application of article 23 para. 7 of the Income Tax Act is one of basic activities of this office. As indicated in the

¹² Guideline - D no. 332 Ministry of Finance statement on the application of international standards for taxation of transactions between associated enterprises - transfer pricing. (no. 39/86 829/2009-393).

¹³ *Výklad k příjmu z prodeje cenných papírů nezahrnutých do obchodního majetku*. In Účetnictví. ASPI [databáze]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010 [cit. 15-06-14].

introduction, the fight against tax evasion through transfer pricing abuses has two basic levels - a legislative provision and effective tax administration. It can be said that the fundamental basis for the fight against tax evasion by transfer pricing are set in article 23 para. 7 of the Income Tax Act. In the area of tax administration to increase the efficiency and as a result of the creation of a dedicated financial office that due to the integration of largest subjects (in terms of turnover) can focus their attention on training these employees in highly specialized activity - applying the arm's length principle.

REFERENCES

1. Act no. 151/1997 Coll., On Property Valuation and Amendments to Certain Acts (Property Valuation Act), as amended.
2. Guideline - D no. 332 Ministry of Finance statement on the application of international standards for taxation of transactions between associated enterprises - transfer pricing. (no. 39/86 829/2009-393).
3. International transfer pricing: 1999-2000. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999.
4. MACHOŇ, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999.
5. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze : 17. července 2008. Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2009.
6. MRKÝVKA, P., RADVAN, M. Berní právo – obecná ustanovení. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008.
7. ŠRAMKOVÁ, D., RADVAN, M. Mezinárodní aspekty berního práva. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008.
8. Výklad k příjmu z prodeje cenných papírů nezahrnutých do obchodního majetku. In Účetnictví. ASPI [databáze]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010 [cit. 15-06-14].

CONTACT INFORMATION

kranecova@mail.muni.cz

Mgr. Jana Kranecová
Faculty of Law, Masaryk University
Veveří 70
611 80 Brno
Czech Republic

NEW WAYS OF IDENTIFYING THE TAXPAYER AS A WAY TO PREVENT TAX EVASION AND TAX FRAUD IN RUSSIA

Andrei Krasiukov

Department of Financial Law, Voronezh State University

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Статья посвящена исследованию новых механизмов идентификации налогоплательщиков в налоговом законодательстве России. В частности, автор анализирует изменения механизма бенефициарного собственника в России и современное его состояние. Кроме того, автор исследует новое явление налогового законодательства – контролируемые иностранные компании, с помощью которого Россия собирается взимать налоги с нераспределенной прибыли иностранных компаний, принадлежащих российским налоговым резидентам.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

налог, уклонение от уплаты налога, бенефициарный собственник, контролируемая иностранная компания, контролирующее лицо

Abstract in English language

The article is devoted to the study of new mechanisms for the identification of taxpayers in the tax legislation of Russia. In particular, the author analyzes the change of the mechanism of the beneficial owner in Russia and its present condition. The author also explores the new phenomenon of the tax legislation - controlled foreign companies, with which Russia intends to levy taxes on undistributed earnings of foreign companies belonging to the Russian tax residents.

Keywords in English language

tax, tax evasion, beneficial owner, controlled foreign company, controlling person

INTRODUCTION

Very often the taxpayers to minimize tax seek to build economic relations such a way that the taxpayer acted as a formal person having a preferential tax treatment or even tax exemption.

The modern state, based on the concept of "priority of substance over form", seeks to establish the real taxpayer in these respects, so as not to allow the use of tax incentives for the purpose of tax evasion and tax fraud.

Especially these processes are relevant in international taxation due to the global trend de-offshorization of economy.

1. CONCEPT OF THE BENEFICIAL OWNER

Historically, the first tool for the identification of the real taxpayer in Russia, was the concept of the beneficial owner. This concept appeared in the USSR agreements on avoidance of double taxation in the 80s of the 20th century, and since the 90s are often included in the terms of the agreements concluded by Russia.

However, the concept of the beneficial owner in Russia, until recently, has not been used for several reasons.

First of all, it is the absence of a legal definition of "Beneficial owner". Moreover, the absence of the concept of "Beneficial owner" in the legislation. Russian tax legislation uses the term "person, who has an actual right to the income." At the same time certain characteristics in the legislation of this person until recently, were not.

Instruction of the State Tax Service of the Russian Federation of 16.06.1995 № 34 to regulate the taxation of foreign organizations that provided the actual right to receive income as a condition for exemption from taxation at source.¹

In the absence of the actual criteria of the right to practice foreign organization to sign statements about not withholding tax than formally confirmed that it has the actual right to the income. There is no real check on the status of the foreign organization has taken place.

In 2003, the Ministry of Taxes and Duties approved the methodical recommendations on income tax of foreign companies, which established the existence of an actual sign of the right to income - the legal basis for its preparation, such as a contract or an extract from the register of shareholders.²

As practice has shown the use of formally legal feature not capable of helping in the establishment of a person with a beneficial owner of the income. Since Russian law the transfer of funds abroad is impossible without legal grounds.

For this reason, the Ministry of Finance of the Russian Federation tried in his letters to add economic characteristics of this concept, referring to the comments of the OECD. According to the Ministry in addition to the legal grounds necessary to enable the recipient of income defined it as "economic destiny." What is the economic destiny of the income is not specified.³

However, there are two signs (legal and economic) complicates the process of proving to the tax authorities, as the absence of one of them leads to the absence of the actual right to income. The difference between the legal systems of the world very often leads to difficult for the Russian tax authorities proving the existence of a legal basis for the transfer of funds from one foreign country to another. In addition, the virtual absence at the time of an effective system of exchange of information with tax authorities in other countries makes this virtually impossible to prove.

After the ratification by the Russian Federation in 2014, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 25.01.1988. there has been a breakthrough in the application of this concept to find out the real taxpayer in force appeared an opportunity to obtain information from foreign countries.

In the same year the Tax Code has been amended to define "a person who has the actual right to income"⁴. Person beneficial owner of the income for purposes of the Tax

¹ Instruction of State Tax Service of the Russian Federation 16.06.1995 № 34 "On taxation of profits and income of foreign entities."

² The order of the Ministry of Tax and Duties 28.03.2003 N BG-3-23 / 150 "On Approval of the recommendations to the tax authorities on the application of certain provisions of Chapter 25 of the Tax Code of the Russian Federation relating to the features of the taxation of profits (income) of foreign organizations."

³ Letter of the Russian Ministry of Finance 09.04.2014 N 03-00-RE / 16236 "On the application of exemptions, provided international agreements on avoidance of double taxation."

⁴ The federal law 24.11.2014 N 376-FZ "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation (regarding the taxation of profits of controlled foreign companies and profits of foreign organizations)."

Code and the application of international treaties of the Russian Federation on taxation is a person who, by reason of the direct and (or) indirect participation in the organization, or control over the organization, or in other circumstances has the right to use and (or) dispose of the income, or the person on whose behalf a person is entitled to dispose of such income. In determining a person with a beneficial owner of the income taken into account the functions performed by the persons referred to this rule, as well as the risks they are taking.

Based on this definition, there is a fear that this concept will be applied to all agreements of Russia in the field of taxation, regardless of their content. This, according to Russian lawyers, can actually be a unilateral changing the Russian agreements, which is unacceptable.⁵

Consequently, any foreign company that receives income from sources in Russia, have to prove its beneficial owner of the income.

The problem is that neither the Russian tax laws nor international agreements on avoidance of double taxation do not provide a list of documents which are evidence of the actual right of income.

Letter of the Russian Finance Ministry of 24.07.2014 № 03-08-05 / 36499 partially fills this gap to determine the actual recipient of dividend income (beneficial owner) for the purposes of the application of reduced rates set by international agreements on avoidance of double taxation, the foreign shareholder may be requested the following documents (information):

1) Documents (information), confirming (refute) the existence of the income recipient of discretion in the disposition and use of dividends received, including:

- Documents certifying (refute) the existence of contractual or other legal obligations to third parties (place of residence, or registration by the state (territory), to which the Russian Federation has not signed an international treaty on avoidance of double taxation) restricting the rights of the recipient's income when using the dividends received in order to reap the benefits of alternative uses;
- Documents certifying (refute) predetermination of the subsequent transfer of income by the recipient of funds to third parties (place of residence, or registration by the state (territory), to which the Russian Federation has not signed an international treaty on avoidance of double taxation);

2) the documents (information), confirming the emergence of a recipient of income, place of residence, or registration which is the state (territory), to which the Russian Federation has concluded an international treaty on avoidance of double taxation, tax obligations payable, the presence of which confirms the absence of tax savings from a source in the Russian Federation to the subsequent transfer of income to third parties (place of residence, or registration by the state (territory), to which the Russian Federation has not signed an international treaty on avoidance of double taxation);

3) the documents (information), confirming the recipients of income in the country (territory), the place of incorporation or residence is the state (territory), to which the Russian Federation has concluded an international treaty on avoidance of double taxation, the actual business activity.

⁵ BROOKE, B. *Prospects for the codification of the concept of the beneficial owner in the Russian tax legislation* // Act. 2014. N 8. P. 43 - 57.

The absence of reference to the Code of specific documents required to determine the actual recipient of income on the one hand gives the taxpayer the right to present any document confirming the above-mentioned circumstances. And on the other - it creates the risk of insufficient reclaim the submitted documents and tax authorities of any additional documents.

Another problem for a foreign company can become a very large penalty for the Russian organization - the tax agent for the incorrect determination of the actual availability of the right of income.

Tax Code contains only the right (not the obligation) tax agent (the Russian organization - a source of income) request from a foreign company documents confirming the beneficial owner of the income.

However, in accordance with the established in the Russian judicial practice in the case of not hold (not a full deduction) of the tax paid at the income foreign person with a tax agent may be recovered as a tax and penalties.⁶

These circumstances can lead to the fact that tax agents under pressure possible liability for reinsurance will withhold tax from foreign organizations in full (excluding benefits under agreements). Accordingly, foreign organizations have to apply for a refund of overpaid taxes and itself to prove its beneficial owner of the income.

2. CONCEPT OF CONTROLLED FOREIGN COMPANIES

The second mechanism, focused on the prevention tax evasion and tax fraud, is the concept of controlled foreign companies. This mechanism allows for the taxation of retained earnings of foreign companies in Russia, if that company controlled by tax residents of the Russian Federation.

Controlled foreign company admits:

- Foreign entities without legal personality,
- Foreign legal entity, is not a tax resident of the Russian Federation,
- Controlled by organizations and (or) persons - tax residents of the Russian Federation.

Under the control of a foreign company is understood (the ability to) exercise decisive influence on the decisions taken by this organization (manager entity without legal personality) on the distribution of the profit (income) after taxation due to direct or indirect participation in such an organization, participation in the agreement (agreement), the subject of which is the management of the organization, or other special relationship between the individual and the organization and (or) other persons.

Controlling persons are:

- 1) entity or person, the share of which in the organization of more than 25 per cent;⁷
- 2) entity or person, the share of which in the organization (for individuals - together with their spouses and minor children) is more than 10 percent, if the share of the participation of all persons - tax residents of the Russian Federation in the organization (for individuals - including spouses and minor children) is more than 50 percent;
- 3) entity or person exercising control over the organization for other reasons in its own interests, the interests of his spouse or minor children.

⁶ Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of Russian Federation 30.07.2013 N 57 "On some issues arising from the use of arbitration courts of the Tax Code of the Russian Federation".

⁷ Until 1 January 2016 - the share of more than 50 percent.

Russian legislation provides for two procedures for recognition of tax resident of a foreign controlled company:

- A) voluntary - by the taxpayer notice;
- B) compulsory - at the request of the tax authority, adopted on the basis of information received from a foreign state.

The consequence of the recognition of a foreign company controlled is the taxation of its profits in Russia (20% rate).

Profit of controlled foreign companies is profit before tax of the company according to its financial statements prepared in accordance with the personal law of such company for the fiscal year if the financial statements are subject to mandatory audit, provided that the permanent residence of the controlled foreign company is a foreign country with which there is an international agreement of the Russian Federation on taxation.

In other cases, profits of controlled foreign companies is the profit margin of the company as defined by the rules established by the Tax Code of the Russian Federation.

The amount of income each controlled foreign company must be documented its financial statements prepared in accordance with the personal law of the company for the relevant period (s) with the application of its financial and tax reporting.

In the case of determining the amount of profit a controlled foreign company in accordance with the Russian Tax Code the amount of profit (loss) of the controlled foreign company must be confirmed by any documents which allow to determine the amount of profit. Such documents, in particular, may be discharged from the settlement accounts of foreign controlled entity, primary documents confirming transactions performed in accordance with usual business practices of foreign companies.

The amount of tax calculated on the profits of controlled foreign companies in the same period, reduced by the amount of tax calculated in respect of that income in accordance with the laws of foreign countries, and (or) the legislation of the Russian Federation, as well as corporate income tax calculated in respect of profits of a permanent representation of a controlled foreign company in the Russian Federation.

Also, the amount of profit a controlled foreign company shall be reduced by the amount of profit distributed in favor of the controlling persons and other participants in the form of dividends and other forms on condition the payment of taxes by them.

Profit controlled foreign company is taxable if it is more than the sum of 10 million rubles (in 2015. - 50 million, in 2016. - 30).

Profit controlled foreign company is exempt from taxation, if there are at least one of the following conditions:

- 1) it is a non-profit organization does not distribute profits (income) of the shareholders (participants, founders) or other persons;
- 2) entity established in accordance with the law of the State - a member of the Eurasian Economic Union;
- 3) permanent residence is the state (territory), to which the Russian Federation has an international treaty on taxation (except for those who do not ensure exchange of information), and the effective rate of taxation of income (profit) for this foreign organization is at least 75 percent of the average rate tax profits.
- 4) permanent residence is the state (territory), to which the Russian Federation has an international treaty on avoidance of double taxation of income (except than those

who do not ensure exchange of information), and the proportion of passive income of the organization in the total amount of all income is no more than 20 percent.

Passive income is recognized:

- Dividends received by a foreign company;
- Income received as a result of profit distribution or property organizations, and other persons or their associations, including at their liquidation;
- Interest income from debt obligations of any kind;
- Income from the use of the rights to objects of intellectual property-ownership (royalty);
- Income from sale of shares (shares) and (or) the assignment of rights in a foreign entity that is not a legal entity under foreign law;
- Income from operations with financial instruments of futures contracts (derivative financial instruments);
- Proceeds from the sale of real estate;
- Income from the rental, lease or sublease of the property;
- Income from sales (including redemption) of investment units of investment funds;
- Revenues from the provision of consulting, legal, accounting, auditing, engineering, advertising, marketing services, information processing services, as well as to conduct research and development activities;
- Revenues from the provision of staff;
- Other similar income.

5) a foreign entity without forming a legal entity in respect of which all the following conditions:

- founder (participant) of this entity after its creation is not entitled to receive the assets of the entity in the property;
- the rights of the founder (participant) of such a entity can not be after its establishment to be transferred to another person, except in cases of transfer of rights through inheritance or universal succession;
- founder (participant) of such a structure is not entitled to receive, directly or indirectly, any profit (income) of the structure shall be distributed among all of its stakeholders (shareholders, principals or other persons).

6) it is a bank or an insurance company, and the state (territory) of its domicile is the state (territory), with which the Russian Federation has an international treaty on taxation (except for those who not provide information exchange);

7) it is issuer of traded bonds or organization authorized to receive interest income payable on outstanding bonds or organizations which have been ceded to the rights and obligations on issued negotiable bonds issued by the other foreign organization. The share of these revenues should be at least 90 percent of the sum of all revenues of the organization;

8) participates in projects in accordance with the production sharing agreements, concession agreements and other similar agreements on the conditions of risk. The share of these revenues should be at least 90 percent of the sum of all revenues of the organization;

9) it is the operator of the new offshore hydrocarbon deposits or direct shareholder (participant) of the operator of the new offshore hydrocarbon deposits.

In order to avoid taxation of profits of controlled foreign companies the Russian tax resident can either withdraw from the participants of such a company until June 15, 2015, or to eliminate such a company until the January 1, 2017.

CONCLUSIONS

In conclusion, we must say that through the concept of "beneficial owner" and "controlled foreign company" Russia seeks to use the emerging opportunities for the exchange of information in the field of taxation with other states and to extend its fiscal sovereignty of those revenues that were previously inaccessible Russian fiscal jurisdiction.

REFERENCES

1. The federal law 24.11.2014 N 376-FZ "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation (regarding the taxation of profits of controlled foreign companies and profits of foreign organizations)."
2. The order of the Ministry of Tax and Duties 28.03.2003 N BG-3-23 / 150 "On Approval of the recommendations to the tax authorities on the application of certain provisions of Chapter 25 of the Tax Code of the Russian Federation relating to the features of the taxation of profits (income) of foreign organizations."
3. Instruction of State Tax Service of the Russian Federation 16.06.1995 № 34 "On taxation of profits and income of foreign entities."
4. Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of Russian Federation 30.07.2013 N 57 "On some issues arising from the use of arbitration courts of the Tax Code of the Russian Federation".
5. Letter of the Russian Ministry of Finance 09.04.2014 N 03-00-RE / 16236 "On the application of exemptions, provided international agreements on avoidance of double taxation."
6. BROOKE B. *Prospects for the codification of the concept of the beneficial owner in the Russian tax legislation* // Act. 2014. N 8. P. 43 - 57.

CONTACT INFORMATION

kav@law.vsu.ru

Andrei Krasiukov, Ph.D.

Voronezh State University, Faculty of Law

Universitetskaya ploshad 1

394006 Voronezh

Russia

DAŇOVÉ ÚNIKY VERZUS PRÁVNA ISTOTA

Soňa Kubincová

Právnická fakulta UMB Banská Bystrica

Abstract in English language

The fight against tax evasion and tax fraud is current topic in Slovak Republic. After the approval of Action Plan to Strengthen the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion, from 2012 – the Government of Slovak Republic implements legal acts, which update other legal acts, mainly tax law. The implementation of these legal acts is often accelerated and resulted in worsening legal clarity, what can cause accidental tax evasion by natural persons and corporations. The article describes contemporary state of legal acts creation, mainly tax law.

Key words in English language

tax law, tax evasion, tax fraud

Už v rímskom práve platilo: „*Ubi ius incertum, ibi ius nullum*“ (Kde je právo neurčité, tam niet práva). V súčasnosti v rámci kontinentálneho právneho systému, a teda aj v Slovenskej republike, by bolo možné právo charakterizovať ako systém všeobecne záväzných právnych noriem, ktoré štát prostredníctvom subjektov tvorby práva vytvára a vydáva vo vopred určenej forme.¹

Situácia v tvorbe práva na Slovensku, najmä čo sa týka prehľadnosti a zrozumiteľnosti prijímaných zákonov finančného práva a daňového práva, nie je dobrá. V poslednom období rezonuje v médiách snaha vlády Slovenskej republiky bojovať proti nekalým praktikám (najmä daňovým únikom a daňovým podvodom), ktoré majú za následok zníženie daňovej povinnosti a tým aj príjmovej stránky štátneho rozpočtu. Aj keď boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom je v daňovej oblasti prioritou, zmeny v právnej úprave by nemali byť na úkor jednoznačnosti, prehľadnosti a zrozumiteľnosti právnej úpravy.

Vo viacerých zdrojoch sa uvádza, že ako daňový únik možno označiť stav, keď sa fyzická osoba alebo právnická osoba čiastočne alebo celkom vyhýba plateniu dane. Daňové úniky sa často delia na legálne a nelegálne daňové úniky. Podľa niektorých autorov legálny daňový únik uskutoční osoba, ak pre zaplatenie nižšej dane využije medzeru v zákone. Uvádza sa, že legálny daňový únik môže byť prevedený formou daňovej výhody, do ktorej sa radí napríklad rozdelenie podnikateľa v prípade progresívnej sadzby dane a tým vyhnutiu sa tej najvyššej sadzbe alebo tzv. „schwarzsystém“ – t. j. nábor na živnostenský list namiesto ich prijatia do pracovného pomeru. V danom prípade podľa môjho názoru však treba rozlišovať, či sa pri daňovej úspore dochádza len k uplatňovaniu určitých výhod stanovených v zákone, resp. či sa využíva medzera v zákone alebo ide o jednoznačné obchádzanie právnych predpisov. Mám za to, že ak fyzické osoby alebo právnické osoby pri daňových úsporách konajú v súlade so všeobecne záväznými predpismi a využívajú určité výhody, ktoré zákon

¹ KUBINCOVÁ, T. Vplyv ekvitélného práva na procesnú činnosť súdov v Slovenskej republike. In *ACTA IURIDICA SLADKOVIČIENSIA V.*, Právnické štúdie, Vysoká škola v Sládkovičove, Fakulta Práva Janka Jesenského, 2013, s. 91.

umožňuje (napr. uplatnením nezdaniteľnej časti základu dane alebo uplatnením straty z minulých rokov), ťažko možno hovoriť o daňových únikoch. Iná situácia je pri tzv. „schwarzsystéme“, nakoľko v tomto prípade ide o jednoznačné obchádzanie právnych predpisov. Nelegálny daňový únik býva charakterizovaný ako únik, ktorého sa dopustí osoba, keď pri výpočte alebo platbe dane úmyselne porušuje zákon, napr. nepriznaním príjmov alebo majetku, nadhodnocovaním nákladov, resp. výdavkov, vystavovaním fiktívnych dokladov, atď.. Daňový subjekt sa spravidla rozhoduje medzi daňovou úsporou (ziskom), pravdepodobnosťou odhalenia a výškou trestu. Množstvo daňových únikov závisí i na tolerancii spoločnosti.² Slovenská republika netoleruje daňové podvody, ktoré sú podľa Trestného zákona trestným činom (§ 277a). Slovenská republika netoleruje ani nelegálne daňové úniky, aj keď jednoznačné vymedzenie daňového úniku v slovenskej vnútroštátnej daňovej úprave absentuje. Daňový únik však vždy predstavuje platenie nižšej dane, čo má za následok nižšie príjmy v prospech verejných rozpočtov.

V príspevku Európskej komisie na zasadnutie Európskej rady konanej dňa 22. mája 2013 sa uvádza: „Boj proti daňovým podvodom a únikom je dôležitý, ako z hľadiska ochrany vnútroštátnych rozpočtových príjmov, tak aj v záujme budovania dôvery občanov v spravodlivosť a účinnosť daňových systémov.“ Hrozivo v uvedenom príspevku pôsobí grafické znázornenie, podľa ktorého členské štáty vyberajú len približne polovicu príjmov z DPH, ktoré majú k dispozícii. Najlepšie je podľa uvedeného zobrazenia Luxembursko, pričom Česká republika vybrala v roku 2010 cca 55% z teoretických príjmov pri bežných sadzbách a Slovensko je na tom ešte horšie a vybralo len 50% z teoretických príjmov pri bežných sadzbách. Uvedené skutočnosti sú alarmujúce a zvýšenie snahy vlády na úseku boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom možno oceniť. Je tu však otázka, či spôsob boja, ktorý sa v súčasnosti praktizuje v slovenskej legislatíve, je ten správny.

Z príspevku Európskej komisie v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom vyplývajú opatrenia:

1. ktoré je potrebné vykonať na vnútroštátnej úrovni,
2. ktoré sa týkajú vymedzenia systému nástrojov Európskej únie, ktoré sa majú použiť na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom,
3. ktoré je potrebné vykonať na úrovni EÚ,
4. ktoré je potrebné vykonať, aby EÚ mala vedúcu úlohu na medzinárodnej scéne vo veciach zabezpečenia dobrej správy v oblasti daní a pri automatickej výmene informácií a spravodlivej hospodárskej súťaži v oblasti daní.

Komisia prostredníctvom súboru iniciatív začína plniť svoj záväzok, že bude presadzovať silný a ambiciózny program boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb. Európsky parlament, Rada a mnohé subjekty z občianskej spoločnosti spoločne vyzvali k prijatiu naliehavých a efektívnych opatrení na zvýšenie daňovej transparentnosti, a to najmä v oblasti zdaňovania právnických osôb. Tento balík opatrení daňovej transparentnosti je prvým krokom v rámci odpovede na túto výzvu. Opatrenia navrhnuté v tomto balíku môžu významne prispieť k obmedzeniu daňových únikov a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam právnických osôb a k zabezpečeniu spravodlivejšej daňovej súťaže medzi členskými štátmi. Môžu tiež podporiť pozíciu EÚ na čele programu daňovej transparentnosti na celosvetovej úrovni.

² Pozri: SEMERÁD, P. *Podvody na všeobecnej spotrebnej dani u pohonných hmôt*. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2014.

Komisia vyzýva Radu, aby prijala tieto legislatívne návrhy a priznala im vysokú politickú prioritu.³

Globálne fórum 122 krajín a EÚ, vrátane Slovenska, prijalo nový medzinárodný štandard pre automatickú výmenu informácií v daňovej oblasti, ktorý je ďalším opatrením v globálnom boji proti daňovým únikom. Slovenský bankový sektor podporuje túto snahu a ponúka všetku súčinnosť pre bezproblémovú implementáciu opatrení. Medzinárodný štandard pre automatickú výmenu informácií je ďalším impulzom v boji proti daňovým únikom. Zaviazalo sa k nemu 122 krajín a jurisdikcií a Európska únia, pričom 51 z nich 29. októbra 2014 v Berlíne podpísalo dohodu, že systém spustia v septembri 2017. Tento systém má zúčastneným krajinám zjednodušiť zdieľanie údajov o daňovníkoch, ktorí majú príjem alebo majetok v zahraničí. Na úrovni EÚ boli v tomto smere už prijaté viaceré kroky. Rada ministrov financií krajín EÚ (ECOFIN) v polovici októbra 2014 prijala smernicu o administratívnej spolupráci s cieľom efektívne zabrániť daňovým únikom v rámci 28 členských štátov EÚ. Systém výmeny informácií jednotlivým národným daňovým správam umožní vyberať dane súvisiace s príjmami a kapitálom, ktoré ich občania získali a držia v cudzine. Globálne fórum zachádza ešte ďalej a vytvorilo základy pre zdieľanie daňových informácií medzi správcami daní v celosvetovom meradle.⁴

Slovenská republika ešte v roku 2012 v záujme zvýšenia príjmovej stránky štátneho rozpočtu, ale aj v záujme predchádzania daňovým podvodom schválila nelegislatívny materiál s názvom Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016, ktorý Vláda Slovenskej republiky schválila uznesením č. 235 dňa 31. mája 2012 spolu s Programovým vyhlásením vlády Slovenskej republiky (časť Trvalo udržateľný hospodársky rozvoj - Boj proti daňovým podvodom). Akčný plán sa zameriava na vytváranie systematickej legislatívnej podpory boja proti podvodom na dani z pridanej hodnoty. Je nesporné, že boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom je legitímnym cieľom Slovenskej republiky, uznaným aj sekundárnym právom Európskej únie, keďže (ako sa ďalej uvádza v Akčnom pláne) daňové podvody a daňové úniky v oblasti dane z pridanej hodnoty

- oberajú Slovenskú republiku o príjmy, ktoré by sa inak vynaložili na plnenie dôležitých hospodárskych a sociálnych funkcií,
- znižujú príjmy Európskej únie (daň z pridanej hodnoty tvorí podstatnú časť mixu príjmov, tzv. vlastných zdrojov Európskej únie),
- deformujú zdravé podnikateľské prostredie poskytovaním neoprávnenej daňovej výhody neseerióznym podnikateľom,
- zabezpečujú financovanie iných druhov protiprávných konaní.

V súvislosti s Akčným plánom boja proti daňovým podvodom boli od roku 2012 novelizované viaceré daňové zákony, čo vyplýva aj z dôvodových správ k týmto novelám.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty bol k 31. 5. 2016 novelizovaný 21 krát, z toho 4 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016. Je potrebné poukázať na skutočnosť, že novely

³ [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com\(2015\)0136_/com_com\(2015\)0136_sk.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2015)0136_/com_com(2015)0136_sk.pdf).

⁴ <http://www.sbaonline.sk/sk/presscentrum/tlacove-spravy-sba/banky-podporuju-boj-proti-danovym-unikom.html>.

nadobúdali účinnosť postupne, čo spôsobuje čiastočnú zmätočnosť v rámci aplikácie týchto právnych noriem. Novelizácie zákona od roku 2012 priniesli viaceré zmeny smerujúce k predchádzaniu daňovým únikom a daňovým podvodom, tak napríklad zákon č. **246/2012 Z. z.** vložil § 4c týkajúci sa zábezpeky na daň, upravil a doplnil povinnosti platiteľa pri preukazovaní splnenia podmienok oslobodenia od dane (§ 43), vložil ustanovenie § 48b týkajúce sa zabezpečenia dane pri dovoze tovaru, vložil § 69b týkajúci sa ručenia na daň, zmenil ustanovenia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia (§ 77), v čl. II. menil ustanovenia Obchodného zákonníka, do ktorého vložil § 105b, podľa ktorého spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže založiť osoba, ktorá má daňový nedoplatok. V dôvodovej správe sa uvádza, že zámerom návrhu zákona bolo vytvoriť „legislatívne podmienky pre realizáciu programového vyhlásenia vlády Slovenskej republiky v časti Trvalo udržateľný hospodársky rozvoj – boj proti daňovým podvodom, so zameraním na legislatívnu podporu daňovoprávnej, obchodnoprávnej a trestnoprávnej politiky štátu s cieľom účinne reagovať na významné a opakujúce sa porušovania vymedzených spoločenských vzťahov v oblasti daňovej“. Zákonom č. **440/2012 Z. z.**, ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony bol zmenený zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty len v piatich ustanoveniach, pričom z dôvodovej správy vyplýva, že navrhovaná novela reaguje aj na opatrenia prijaté v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v rámci efektívneho potlačania možností podvodných aktivít a eliminácie zneužívania systému dane z pridanej hodnoty. Zákon č. **360/2013 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia dopĺňajú niektoré zákony v znení zákona č. 246/2012 Z. z. znamenal pomerne rozsiahlu novelu zákona o dani z pridanej hodnoty. Touto novelou boli napríklad vložené ustanovenia § 6a týkajúce sa zmeny registrácie platiteľa a § 78a, ktorý zaviedol povinnosť podať kontrolný výkaz. Z dôvodovej správy k tejto novele vyplýva, že návrh novely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty nadväzuje na nelegislatívny materiál s názvom Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016, ktorým Vláda Slovenskej republiky schválila uznesenie č. 235 dňa 31. 5. 2012. V dôvodovej správe sa tiež uvádza, že „zároveň so zavedením nových opatrení v boji proti daňovým podvodom a únikom má MF SR v úmysle neustále zlepšovať kvalitu podnikateľského prostredia v oblasti dane z pridanej hodnoty, a to najmä odstraňovaním administratívnej záťaže a celkovým zjednodušením legislatívy, čo sa odzrkadlí vo väčšej právnej istote platiteľov dane. Poslednou novelou zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej zverejnenou pod č. **218/2014 Z. z.** sa zmenili, resp. doplnili ustanovenia týkajúce sa poskytovania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb.

V súvislosti s nastavenými opatreniami vlády v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom pri dani z pridanej hodnoty Ministerstvo financií SR sa zameralo na boj proti daňovým únikom aj zmenami iných daňových zákonov.

Zmeny sa dotkli aj zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov bol k 31. 5. 2016 novelizovaný 59 krát, z toho 19 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 (treba však podotknúť, že len niektoré z týchto noviel boli zamerané na boj proti

daňovým únikom a daňovým podvodom). Obdobne aj tu platilo, že mnohé ustanovenia v novelách nadobúdali účinnosť postupne v rôznych obdobiach. **Zákon č. 69/2012 Z. z.**, ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony, novelizoval v zákone o dani z príjmov len tri paragrafy, napríklad zmenil a doplnil ustanovenie § 26 ohľadne odpisovania hmotného majetku prenajatého formou finančného prenájmu. Zákonom č. **188/2012 Z. z.** bolo v Zbierke zákonov zverejnené uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL.ÚS 114/2011 z 13. júna 2012, ktorým sa pozastavila účinnosť § 51 b zákona, ustanovenie sa týkalo dane z emisných kvót. Zákon č. **189/2012 Z. z.**, ktorým sa dopĺňa zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v zákone o dani z príjmov znamenal vypustenie § 51b týkajúceho sa dane z emisných kvót a nepatrne sa dotkol aj ďalších ustanovení. Zákonom č. **288/2012 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších bolo do zákona o dani z príjmov vložené prechodné ustanovenie k podávaniu daňového priznania k dani z emisných kvót. Zákonom č. **252/2012 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony bolo zmenených sedem paragrafov, napríklad (§ 11) sa doplnil ods. 8, podľa ktorého nezdaniteľnou časťou základu dane je do 31.12.2016 aj suma preukázateľne zaplatených dobrovoľných príspevkov na starobné dôchodkové sporenie, a to najviac do výšky 2% základu dane (čiastkového základu dane) zisteného z príjmov podľa § 5 alebo podľa § 6 ods. 1 a 2 alebo zo súčtu čiastkových základov dane z týchto príjmov. Suma podľa prvej vety nesmie presiahnuť výšku 2 % zo 60-násobku priemernej mesačnej mzdy v hospodárstve SR zistenej štatistickým úradom Slovenskej republiky v kalendárnom roku, ktorý dva roky predchádza kalendárnemu roku, za ktorý sa zisťuje základ dane. **Zákonom č. 395/2012 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov došlo k zmene viacerých ustanovení, napríklad sa zmenilo ustanovenie ods. 10 § 6 zákona o dani z príjmov, kde sa stanovila maximálna výška daňových výdavkov určených percentom. Tiež došlo k zmenám v § 15 upravujúcom sadzbu dane a zavedenie osobitnej sadzby dane pre vybrané skupiny fyzických osôb (§ 15a). Predmetná novela bola pomerne rozsiahla a ako to vyplýva z dôvodovej správy, novela vychádzala z programového vyhlásenia Vlády SR, ktorého cieľom je aj konsolidácia verejných financií so zámerom zníženia deficitu verejných financií pod 3 % HDP v roku 2013. Vláda SR sa pri plnení tohto cieľa zaviazala zamerať na opatrenia, ktoré v snahe o zníženie deficitu nezabokujú ekonomickú aktivitu a hospodársky rast a nebudú predstavovať neúmerne veľký dopad na najzraniteľnejšie vrstvy spoločnosti. Zákonom č. **70/2013 Z. z.** ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 561/2007 Z. z. o investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sa zmenili len dva paragrafy. Zákonom č. **135/2013 Z. z.** ktorým

sa mení a dopĺňa zákon č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony sa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov menil opäť nepatrne, v podstate spresňoval niekoľko ustanovení. **Zákonom č. 463/2013 Z. z.** ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony bol zákon zásadne zmenený. Zaviedlo sa napríklad ustanovenie § 46b s názvom Daňová licencia právnickej osoby⁵, pričom v dôvodovej správe k tejto novele sa uvádza, že predkladaný návrh zákona vychádza z programového vyhlásenia Vlády SR, v ktorom sa Vláda SR zaviazala dosiahnuť vyvážený a trvalo udržateľný rozvoj národného hospodárstva SR. Cieľom Vlády SR je vytvorenie priaznivého a stabilného podnikateľského prostredia, ktoré bude založené najmä na nízkej administratívnej zaťažnosti, zabezpečenia vymožitelnosti práva a jeho komplexnej previazanosti na iné právne normy vrátane jeho jednoduchého uplatňovania. Z tohto záväzku Vlády SR vychádzajú aj navrhované úpravy, ktoré sú zamerané najmä na opatrenia smerujúce k odstráneniu administratívnej náročnosti pre daňové subjekty, nekompromisnému koncepčnému a systematickému boju proti daňovým únikom a k zvýšeniu právnej istoty daňovníkov a atraktivity podnikateľského prostredia. V tejto súvislosti je možné podotknúť, že Ústavný súd Slovenskej republiky vydal uznesenie PL. ÚS 14/2014 zo dňa 4. júna 2014, ktorým prijal návrh skupiny 35 poslancov Národnej rady Slovenskej republiky na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v súlade s § 46b a § 52za ods. 8 a 9 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Zákonom č. **318/2013 Z. z.** ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 650/2004 Z. z. o doplnkovom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov menil zákon o dani z príjmov len v niektorých ustanoveniach a novela napríklad stanovila (§ 11), že nezdaniteľnou časťou základu dane sú aj príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie podľa osobitného predpisu a na doplnkové dôchodkové sporenie v zahraničí rovnakého alebo porovnateľného druhu. Zákon č. **180/2014 Z. z.** o podmienkach výkonu volebného práva a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 1.1.2016 doplní § 5 o ods. 7 písm. k) **Zákon č. 183/2014 Z. z.** ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 43/2004 Z. z. o starobnom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, bol do zákona o dani z príjmov len vložený text - v § 9 ods. 2 písm. a)

⁵ Bola zverejnená informácia Ministerstva financií SR, podľa ktorej daňové licencie sa zavádzajú spolu so znížením sadzby dane z príjmov zo súčasných 23% na 22%. To znamená, že podnikatelia s kladnou daňovou povinnosťou, ktorá bude vyššia ako výška licencie, nebudú platiť nič navyše, práve naopak, zníži sa im daň z príjmu.

Analýza daňovej povinnosti	Počet subjektov	Výška licencie (€)	Priemerná daň daň>0* (€)	%
Druh subjektu				
Subjekty s tržbami nad 500 tis. Eur	24 102	2 880	89 513	65%
Platca DPH s tržbami do 500 tis. Eur	83 617	960	6 196	41%
Neplatca DPH s tržbami do 500 tis. Eur	49 426	480	2 087	31%
SPOLU	157 145	Ø 713	25 437	Ø 41%

* Priemerná daň subjektov, ktorých daňová povinnosť bola vyššia ako 0 ** Percentuálny počet subjektov, ktoré mali daňovú povinnosť vyššiu ako 0

Zdroj: *Ministerstvo financií SR*

slová „výnosu z umiestnenia prostriedkov technických rezerv, ktorý sa vypláca poberateľovi dôchodku zo starobného dôchodkového sporenia, a“. **Zákon č. 333/2014 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony zmenil viacero ustanovení, pričom z dôvodovej správy vyplýva, že zámerom tohto návrhu je pokračovať v konsolidácii a trvalej udržateľnosti verejných financií a koncepčnom a systematickom boji proti daňovým podvodom a to hlavne definovaním okruhu daňových a nedaňových výdavkov, ktoré sú zdrojom nielen legálnej daňovej optimalizácie, ale aj priestorom na zneužívanie zahrňovania do základu dane osobnej spotreby daňovníka, resp. jej časti v neprimeranej výške. **Zákon č. 25/2015 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 43/2004 Z. z. o starobnom dôchodkovom sporení a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa dopĺňajú niektoré zákony za § 52zd vložil len § 52ze. **Zákon č. 61/2015 Z. z.** o odbornom vzdelávaní a príprave a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorým sa menil zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v troch paragrafoch. **Zákon č. 62/2015 Z. z.**, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 561/2007 Z. z. o investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov sa zmenili len dva paragrafy. **Zákon č. 79/2015 Z. z.** o odpadoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov zmenil len dva paragrafy.

Samozrejme obdobne by bolo možné uviesť aj novelizácie zákonov o spotrebných daniach. Pre názornosť uvediem aspoň počty novelizácií. Zákon č. 530/2011 Z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov bol k 31. 5. 2015 novelizovaný 5 krát. Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja bol k 31. 5. 2015 novelizovaný 19 krát, z toho 5 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016. Zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. bol novelizovaný 15 krát, z toho 1 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016. Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov bol k 31. 5. 2015 novelizovaný 17 krát, z toho 5 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016. Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov bol k 31. 5. 2015 novelizovaný 9.krát, z toho 4 krát od roku 2012, t. j. po prijatí Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016. Novelty sa nevyhli ani daňovému procesnému kódexu. Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol k 31. 5. 2015 novelizovaný 16 krát.

Z teórie práva vyplýva, že ako novela sa označuje predpis, ktorým sa len mení iný predpis. Nepriaznivé je, ak je narušená komplexnosť zákonníka tým, že ho určitý inštitút, spadajúci do príslušného odvetvia práva, upravený nie novelou, ale zvláštnym zákonom nevymedzujúcim vzťah ku kódexu, ale de facto dopĺňujúcim alebo meniacim kódex. Zákon, ktorým sa nie výslovne, ale vecne vlastne mení alebo dopĺňuje iný

zákon, býva označený ako nepriama novela.⁶ Z vyššie uvedeného vyplýva, že daňové zákony sú často novelizované prostredníctvom nepriamej novelizácie.

V tejto súvislosti je potrebné poukázať na skutočnosť, že Národná rada SR zverejnila niektoré štatistické údaje týkajúce sa počtu⁷:

- schôdzi NR SR

Tabuľka 1.:

Rok	Počet schôdzi	Počet dní zasadnutia NR SR	Počet prijatých uznesení
2012	12	74	399
2013	16	90	590
2014	8 + 1*	49 + 1*	296
S p o l u	36 + 1*	213 + 1*	1285

* slávnostná schôdza NR SR

- legislatívnej činnosti NR SR

Tabuľka 2.:

Počet predložených návrhov zákonov				
Rok	celkom	vládou SR	poslancami NR SR	výbormi NR SR
2012 (1. – 12. sch.)	196	80	114	2
2013 (13. – 28. sch.)	355	113	241	1
2014 (29. – 36. sch.)	203	30	173	-
S p o l u	754	223	528	3

⁶ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Druhé, prepracované vydanie. Praha : ASPI Publishing, s. r. o., 2004, s. 43.

⁷ http://www.google.sk/url?url=http://www.nrsr.sk/web/Static/sk-SK/NRSR/strucny_prehlad_o_cinnosti_NRSR_v_6vo_20140714.rtf&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ei=aGN1VZbaBujhywPpwoKQAQ&ved=0CBoQFjAA&usg=AFQjCNGQXolmJHiPxnPkGtJKhyPZs4TpyQ

Tabuľka 3.:

Počet schválených návrhov zákonov					Z toho počet schválených zákonov v skrátanom legislatívnom konaní
Rok	celkom	predložených vládou SR	predložených poslancami NR SR	predložených výbormi NR SR	
2012 (1. – 12. sch.)	83	66	16	1	9
2013 (13. – 28. sch.)	137	112	23	2	4
2014 (29. – 36. sch.)	42	36	6	-	4
S p o l u	262	214	45	3	17

Tabuľka 4.:

Počet neschválených návrhov zákonov					Počet NZ	
Rok	celkom	predložených vládou SR	Predložených poslancami NR SR	Predložených výbormi NR SR	vzatých späť	Neprerokovaných
2012 (1. – 12. sch.)	53	-	53	-	16	-
2013 (13. – 28. sch.)	175	-	175	-	53	2
2014 (29. – 36. sch.)	131	-	131	-	43	19
S p o l u	359	-	355	-	112	21

Tabuľka 5.:

Počet zákonov vrátených prezidentom SR					
Rok	celkom	vládne		poslanecké	
		schv.	neschv.	schv.	neschv.
2012 (1. – 12. sch.)	2	1	-	1	-
2013 (13. – 28. sch.)	10	8	-	2	-
2014 (29. – 36. sch.)	3	2	-	1	-
S p o l u	15	11	-	4	-

Z uvedených štatistík vyplýva, že v rámci 213 dní zasadnutí NR SR bolo prijatých v rokoch 2012 až 2014 spolu 1285 uznesení. Do NR SR bolo predložených v tomto období spolu 754 návrhov zákonov, v tomto období bolo schválených 262 návrhov zákonov, z toho v skrátanom legislatívnom konaní 17. V tomto období bolo neschválených celkom 359 návrhov zákonov.

Či je množstvo schválených, resp. prerokovaných návrhov zákonov úspechom poslancov zákonodarného zboru je sporné. Domnievam sa, že určite nie. Súčasná doba

prináša so sebou nové skutočnosti, ktoré vyplývajú jednak zo vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie, neskôr do eurozóny, v oblasti fiškálnej politiky štátu zo snahy docieľiť čo najväčší výber daní a tak dosiahnuť čo najvyšší príjem do štátneho rozpočtu, resp. obecných rozpočtov ako aj snahy odstrániť všetko, čo znamená úmyselné sa vyhýbanie povinnosti platiť dane. Je však vždy predkladaný návrh zákona, ktorým sa či už priamo alebo nepriamo novelizuje konkrétny právny predpis (a týka sa to najmä právnych predpisov verejného práva, ktoré ukladajú množstvo peňažných a nepeňažných povinností fyzickým osobám a právnickým osobám) potrebné prijať v konkrétnom okamžiku prostredníctvom nepriamej novely? Ved' niektoré novely len revidujú predchádzajúce novely, pretože boli prijaté bez náležitej prípravy, resp. dopĺňajú len nepatrný počet ustanovení.

V Ústave Slovenskej republiky sa deklaruje, že Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Hoci v právnej teórii neexistuje jednoznačné vymedzenie základných, imanentných znakov právneho štátu a jednotlivé znaky ani nie je možné vzájomne striktné oddeliť, ako najdôležitejšie možno vyčleniť najmä princíp obmedzenej vlády, princíp ústavnosti a zákonnosti, deľbu a kontrolu moci, nezávislosť súdnictva, garancie základných práv a slobôd a právnu istotu.⁸ Podľa Drgonca právny štát je stavom v štáte. Možno ho identifikovať na prvý pohľad, lebo jeho indikátorom sú presné a očividne existujúce alebo očividne absentujúce úkazy. Stručne vyjadrené, v právnom štáte právo platí pre každého a dá sa vymôcť od všetkých. Úlohou interpretácie ústavnej normy určenej v čl. 1 ods. 1 je previesť učebnicové a vedecké náhľady na právny štát do kritérií tvorby a uplatňovania práva v kvalite a rozsahu vyjadrujúcom všetky atribúty právneho štátu akceptované v právnej teórii.⁹ V súčasnosti možno právny štát v zjednodušenej podobe charakterizovať ako bezvýnimčné panstvo zákona, ktorý zaväzuje všetky štátne orgány, teda i zákonodarný zbor. V každom prípade ide o zákonnosť realizácie štátnej moci.¹⁰ Je nesporným faktom, že „konformnosť“ spoločenskej klímy z pohľadu právnických ako aj fyzických osôb, sa odvíja od stupňa funkčnosti právneho štátu a jeho jednotlivých atribútov. Málo kvalitná normotvorba sa nedá bezvýhradne stanoviť špičkovou aplikáciou, tak ako nemôže nahradiť kvalitná normotvorba každodennú aplikačno-interpretáciu podobu zákonnosti. Platí to o to viac, že „prvozákopový“ stret s právom je z pohľadu adresáta práva nezastupiteľným prvým dojmom a v konečnom dôsledku vytvára v jeho očiach obraz o štáte, štátnej moci a práve.¹¹

Zákon č. 350/1996 Z. z. o rokovačom poriadku NR SR v § 69 stanovuje, že spôsob tvorby zákonov, podrobnosti o postupe pri ich príprave, predkladaní a prerokúvaní a o ich forme upravujú legislatívne pravidlá, ktoré schváli národná rada uznesením. Legislatívne pravidlá vlády Slovenskej republiky boli schválené uznesením vlády SR z 25. mája 2010 pod č. 352, ktoré v súčasnosti platia v znení neskorších zmien a doplnení. V čl. 2 Legislatívnych pravidiel vlády sa uvádza, že cieľom legislatívnych prác je pripraviť a schváliť taký zákon, ktorý sa stane funkčnou súčasťou vyváženého, prehľadného a stabilného právneho poriadku zlučiteľného s právom Európskej únie. Legislatívne pravidlá tvorby zákonov, tak ako aj Legislatívne pravidlá vlády obsahujú základné požiadavky kladené na zákon. Podľa nich zákon má upravovať v príslušnej

⁸ OTTOVÁ, E. *Teória práva*. 3. vydanie. Šamorín: Heuréka, 2004, s. 73

⁹ DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Komentár*. Prvé vydanie. Šamorín: Heuréka, 2004, s. 31

¹⁰ CHOVANEC, J., PALÚŠ, I. *Lexikón ústavného práva*. Bratislava: Procom, 2004, s. 98

¹¹ MAMOJKA, M. a kolektív. *Vysoká škola Visegrádu, s. r. o. Vysoká škola v Sládkovičove: Sládkovičovo*. 2009, s. 11

oblasti všetky základné spoločenské vzťahy. Musí byť zrozumiteľný, prehľadne usporiadaný a stručný v tom zmysle, že má obsahovať len ustanovenia s normatívnym obsahom. Zákon musí byť terminologicky presný a jednotný. Legislatívne pravidlá tvorby zákonov a Legislatívne pravidlá vlády obsahujú aj úpravu, na základe ktorej možno novelizovať zákony. Novelizácia zákona sa robí formou priamej novelizácie, t. j. tak, že v úvodnej vete zákona sa výslovne uvádza, ktorý zákon sa má novelizovať, pričom treba dbať na čo najväčšiu prehľadnosť a zrozumiteľnosť. Nepriama novelizácia zákona, t. j. zmeny a doplnenie iného zákona ustanoveniami navrhovaného zákona bez uvedenia jeho úplnej citácie v samostatnom článku označenom rímskou číslicou (číslicami), je neprípustná. Neprípustná je aj taká novelizácia, ktorá v osobitnom článku novelizuje jeden zákon alebo viac zákonov bez toho, aby sa uviedlo, ktoré konkrétne ustanovenie novelizovaného zákona (zákonov) sa mení alebo dopĺňa. Ak sa má **výnimočne** jedným zákonom priamo novelizovať viac zákonov, každý zákon sa novelizuje osobitným článkom. Novelizácia iného zákona prostredníctvom ustanovení (paragrafov, častí) navrhovaného zákona je neprípustná. Rovnako je neprípustná novelizácia vykonávacieho predpisu zákonom.

V súčasnosti je pravidlom, že prijatý zákon novelizuje ďalšie zákony, pričom sa v úvodnej vete zákona sa často uvádza len znenie „a o zmene a doplnení niektorých zákonov“. Zákonodarca zrejme nepostrehol, že novelizovať jedným zákonom viac zákonov má byť len výnimočné, pretože z vyššie uvedených novelizácií daňových zákonov (napr. zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov), je zrejme, že novelizovanie jedným zákonom viac zákonov je skôr pravidlom. Uvedený spôsob novelizácii zákonov spôsobuje nielen náročnosť pri aplikácii právnych predpisov, ale aj právnu neistotu. Nie je možné, aby fyzické osoby a právnické osoby sledovali každý v Zbierke zákonov vyhlásený zákon z obavy, aby nedošlo k nepriamej novelizácii zákona, ktorým sa im ukladajú daňové povinnosti. V práve platí zásada *ignorantia legis non excusat* (neznalosť zákona neospravedlňuje). Je však vôbec možné, aby konkrétny daňový subjekt mohol také množstvo často zmätočných a nejednoznačných novelizácií spracovať. V rozsudku NS SR sa uvádza, že povinnosti daňových subjektov musia byť jednoznačne a zrozumiteľne formulované v právnych predpisoch už v čase, keď majú byť plnené.¹² Či existujúca právna úprava je jednoznačná a zrozumiteľná je sporné. Málokto by adresát právnej normy má súčasne právnické a ekonomické vzdelanie, ktoré by mu pomohlo zabezpečiť riadne pochopenie daňových zákonov. Nie každá fyzická osoba, resp. právnická osoba dosahuje také príjmy, ktoré jej umožnia zaplatiť si právnikovi, účtovníkovi, resp. daňového poradcu.

V dôvodových správach noviel týkajúcich sa boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom sa spravidla uvádza aj zámer znížiť administratívnu náročnosť, prípadne zlepšiť podnikateľské prostredie. Domnievam sa však, že tieto snahy sa veľmi ťažko dajú presadzovať súčasne, pretože boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom sa v súčasnosti uskutočňuje zakotvením ďalších nepenažných povinností, čo nesporne zvyšuje administratívnu zaťaženosť daňových subjektov, pričom množstvo noviel (podľa môjho názoru často nepremyslených) na podnikateľské prostredie vplyva veľmi nepriaznivo. Aj z prieskumov Podnikateľskej aliancie Slovenska¹³ vyplýva, že v roku 2014 podnikateľom prekážali najmä neustále zmeny v legislatíve, nejednoznačnosť, resp. nezrozumiteľnosť právnych predpisov, miera administratívneho

¹² Rozsudok NS SR, sp. zn. 5 Sž 68/97

¹³ Pozri <http://alianciapas.sk/tag/podnikatelske-prostredie/>

zaťaženia a zvyšovanie finančného, najmä daňového zaťaženia. Podnikatelia boli kritickí aj k preferovaniu politiky udeľovania štátnych stimulov pred celoplošným zlepšovaním podnikateľského prostredia.

V súlade s uvedeným by bolo dobré sa zamyslieť aj nad skutočnosťou, že nie všetky daňové subjekty chcú porušovať resp. obchádzať platné právo. Mám za to, že k mnohým daňovým únikom dochádza aj z dôvodu častých a nejasných ustanovení v právnej úprave. Daňové subjekty majú problém sa v ustanoveniach daňových právnych predpisov zorientovať a jednoznačne ich vykladať. Novely majú spravidla odloženú účinnosť, a to niekedy aj o niekoľko rokov, resp. konkrétna novela obsahuje viacero ustanovení s rôznou účinnosťou. Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom je určite namieste, jeho uplatňovanie (prijímaním množstva nepremyslených a často zmatečných a nejasných noviel daňových zákonov) však podľa môjho názoru nie je najlepšie.

Záverom si dovoľím povedať, že tvorba práva (daňového práva) na Slovensku už dlhší čas neplní svoje poslanie, ktorým je okrem iného prijímať také právne predpisy, ktoré by boli garanciou právneho štátu, t. j. ktoré sú jednoznačné a zrozumiteľné. Pričom pre jednoznačnosť a zrozumiteľnosť daňových právnych predpisov by čiastočne stačilo rešpektovať Legislatívne pravidlá tvorby zákonov, t. j. len **výnimočne** jedným zákonom priamo novelizovať viac zákonov a novelizácie uskutočniť po premyslenej a odbornej príprave. Domnievam sa, že výrazne by pomohlo, keby bola stanovená časová hranica, do kedy možno predkladať návrhy zákonov a tie, ktoré ukladajú povinnosti fyzickým osobám a právnickým osobám meniť maximálne jedenkrát ročne. Uvedené by určite pomohlo zlepšiť orientáciu v právnych predpisoch, zlepšiť podnikateľské prostredie a zabrániť aj neúmyselným daňovým únikom.

POUŽITÉ PRAMENE:

1. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Druhé, prepracované vydanie. Praha : ASPI Publishing, s. r. o., 2004, s. 43.
2. DRGONEC, J. *Ústava Slovenskej republiky. Komentár*. Prvé vydanie. Šamorín : Heuréka, 2004 .
3. CHOVANEC, J., PALÚŠ, I. *Lexikón ústavného práva*. Bratislava : Procom, 2004.
4. KUBINCOVÁ, T. Vplyv ekvitélného práva na procesnú činnosť súdov v Slovenskej republike. In *ACTA IURIDICA SLADKOVICIENSIA V.*, Právnické štúdie, Vysoká škola v Sládkovičove, Fakulta Práva Janka Jesenského, 2013.
5. MAMOJKA, M. a kolektív. Vysoká škola Visegrádu, s. r. o. Vysoká škola v Sládkovičove : Sládkovičovo. 2009.
6. OTTOVÁ, E. Teória práva. 3. vydanie. Šamorín: Heuréka, 2004.
7. SEMERÁD, P. *Podvody na všeobecnej spotrebnej dani u pohonných hmôt*. Brno: Mendelova univerzita v Brně.
8. Rozsudok NS SR, sp. zn. 5 SŽ 68/97.
9. <http://www.sbaonline.sk/sk/presscentrum/tlacove-spravy-sba/banky-podporuju-boj-proti-danovym-unikom.html>.
1. [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com\(2015\)0136_/com_com\(2015\)0136_sk.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2015)0136_/com_com(2015)0136_sk.pdf).
2. http://www.google.sk/url?url=http://www.nrsr.sk/web/Static/sk-SK/NRSR/strucny_prehlad_o_cinnosti_NRSR_v_6vo_20140714.rtf&rct=j&frm

- =1&q=&esrc=s&sa=U&ei=aGN1VZbaBujhywPpwoKQAQ&ved=0CB0QFjAA
&usg=AFQjCNGQXolmJHiPxnPkGtJKhyPZs4TpyQ
3. <http://alianciapas.sk/tag/podnikatelske-prostredie/>.

KONTAKT NA AUTORA

sona.kubincova@umb.sk

doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

Katedra obchodného, hospodárskeho a finančného práva

UMB Banská Bystrica

UPLATŇOVÁNÍ EXTRALEGÁLNÍCH ARGUMENTU V DAŇOVÉM PRÁVU (PRÁVNÍ MORALISMUS VERS. LEGALISMUS V DAŇOVÉM PRÁVU)

Roman Landgráf

Právnická fakulta University Karlovy v Praze

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Při posilování státní správy v boji proti daňovým únikům, při příslušných legislativních a organizačních změnách, není vhodné odjíždět od skutečnosti, že se tímto způsobem do rozhodování v daňovém právu stále více dostává množství extralegálních (zejména morálních a ekonomických) argumentů. Přitom je nutné vzít na vědomí existenci plurality morálek a normativních ekonomii ve formě tzv. rozumné neshody. Ve hře přitom jsou tak významné právní hodnoty, jako je právní jistota a demokratická legitimita, a tak významné ekonomické hodnoty, jako je ochota podnikatelů inovovat a podnikatelsky investovat.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daně, boj proti daňovým únikům, rozumná neshoda, pluralita morálek

Abstract in English language

Combating tax evasion brings higher use of extralegal arguments (morality, economy). But there is a plurality of morality and plurality of (political) economy. In the game's democratic legitimacy and the risk of legal uncertainty. Greater legal uncertainty may mean less willingness of entrepreneurs to innovate and invest. Legal certainty is moreover definitional value of each law.

Key words in English language

tax fraud, tax avoidance, tax evasion, tax and morality, legal uncertainty

ÚVOD

V posledních letech sílí tlak politických elit v mnoha vyspělých zemích na zvýšení schopnosti daňově-právního systému bojovat s „nežádoucím“ chováním daňových subjektů. Předmětem tohoto mého příspěvku je připomenout skutečnosti, které v této situaci bývají někdy přehlíženy a které ve svém důsledku výrazně modifikují nazírání na některé nástroje či prostředky, které jsou k výše uvedenému politickému cíli legislativně navrhovány, resp. které jsou při rozhodování uplatňovány správními úřady a zejména soudy. Konkrétním cílem je přitom ukázat, že věčný problém právní teorie a filosofie o vztahu práva a morálky (a jiných normativních systémů) má v daňovém právu svůj specifický projev, který bývá přitom v právní politice, legislativní a rozhodovací činnosti často nedoceňován. Jde zejména o to, že při objektivní existenci plurality morálek (a jiných normativních systémů) není korektní se tvářit nebo předpokládat, že existuje ta jediná správná, objektivně poznatelná morálka, která má stát v základu jediné „správného“ systému právních norem a právního rozhodování, a vůči níž právě má být „správnost“ právního systému poměřována. V systému daňového práva to konkrétně může například znamenat, že nelze přijímat jako objektivní morální

fakt, že platit daně v „přiměřené“ výši je „správné“ anebo že je morálně „nesprávné“ daňové odvody optimalizovat.

Je možno také říci, že daňové právo se definitivně a stále více rozchází s ideou právní jistoty, předvídatelnosti práva a právních následků. Důvodem je politický, politicko-právní tlak na zvýšení síly nástrojů pro řešení Tax Fraud a Tax Evasion, přičemž se tak činí prostředky (SAAR, GAAR) které zvyšují sílu extralegálních (morálních, ekonomických) normativních argumentů.

1. FAKTICITA EXISTENCE EXTRALEGÁLNÍCH ARGUMENTŮ V DAŇOVÉM PRÁVU

Není možné v dnešní době, resp. v posledních letech, nevidět, že zejména po finanční krizi roku 2008 je stále častěji slyšet jakýsi nový morální imperativ: „za vším nedobrym stojí zlí a nedobří podnikatelé, byznysmeni, kapitalisté, akcioví hráči - proto je potřeba vůči nim přitvrdit, a je to tak morálně správné (legitimní).“ K tomu se přidává, i pod vlivem některých zásadních ekonomických prací¹, zjištění, že rozdíly mezi bohatými a chudými se dále prohlubují, a proto že je tedy správné a morálně legitimní, (i) zvýšit daňové sazby zejména pro bohaté a (ii) přitvrdit v boji proti „agresivnímu“ daňovému plánování a proti vyhýbání se placení daně.

1.1. Pluralita morálek jako limitující faktor

Do značné míry, ať už nevědomky či úmyslně, se přitom přehlíží fakt, že nepochybně existuje v západní společnosti významná pluralita morálek a jiných normativních systémů (jako například normativní ekonomie či politická ekonomie či politologie) a tedy že není v tomto směru vůbec správné tvrdit, že morální pravdou (objektivně zjistitelnou) je, že zvyšování daní a zpřísnění tvrdosti daňových předpisů je legitimní a „správné“. Existuje totiž celá řada konkurenčních morálek či jiných normativních (např. politicko-ekonomických) přístupů, které tvrdí něco jiného či dokonce opak. Představitelé ekonomické školy „supply side economics“ například konstatují, že pokud se shodneme na cíli v podobě ekonomických přínosů (růstu) pro společnost, pak k tomuto cíli slouží zejména svoboda a kreativita podnikatelů, jejich schopnost a ochota riskovat a investovat, zkoumat a ověřovat, a z tohoto pohledu pak je legitimní a „správné“, aby daňový systém byl maximálně stabilní, v maximální míře předvídatelný. K podobným závěrům pak vede například také teorie informace aplikovaná na ekonomii. V tomto ohledu, v této etické či normativní situaci, je pak velmi obtížně legitimizovatelné, zvyšovat míru nejistoty, nepředvídatelnosti daňového práva.

1.2. Nejen daňoví poplatníci mohou náchylní k porušování zákona

Ze sdělení, chování a jednání politických elit lze rovněž vyčíst, že hodlají zvýšit tvrdost daňových předpisů směrem k potírání „nesprávného“ chování daňových subjektů. Více či méně skrytou premisou těchto aktivit je, že daňové subjekty (podnikatelé) jsou podezříváni z náklonnosti k obcházení či přímo porušování daňového práva. Je však potřeba se přitom v plné míře uvědomit, že neexistuje žádný logický argument ani empiricky ověřitelný fakt, že by náchylnost k porušování práva mezi podnikateli byla vyšší než podobná náchylnost u ostatních členů společnosti,

¹ Viz zejména PIKETTY, GOLDHAMMER T. a A. (překl.). 2014. *Capital in the twenty-first century*. Harvard University Press, 685 pages. ISBN 9780674430006.

včetně správních úředníků. Toto konstatování je významné proto, že je potřeba bedlivě zvažovat, jakým způsobem a do jaké míry zvyšovat moc a rozšiřovat diskreční pravomoc na straně úředníků pod praporem boje proti daňovým únikům, protože to samozřejmě, ve světle výše uvedeného, zvyšuje riziko porušování zákona ze strany úředníků.

1.3. Rozhodování nejen podle textu zákona

S ohledem na téma tohoto příspěvku je zejména potřeba poukázat na faktickou přítomnost extralegálních argumentů v daňovém právu, resp. na faktickou neexistenci rozhodování jen podle textu zákona, jen podle zákonných pravidel, tedy na faktickou existenci rozhodování i podle principů a zásad, často i nepsaných. Není tedy udržitelná pozice, že se rozhoduje čistě podle práva, podle zákona v čistě pozitivně-právním smyslu. Všechny letité právně teoretické diskuse se tak samozřejmě projevují i v právu daňovém, počínaje již nejednoznačnou a nikoliv všeobecně přijímanou definicí samotného pojmu práva. V této souvislosti je samozřejmě základním pilířem této otázky principiální spor mezi tzv. školou právního pozitivismu a školou přirozeně právní (nonpozitivní). Spor mezi těmito dvěma základními filozoficko-právními liniemi uvažování se přitom právě točí kolem vztahu práva a morálky. Zatímco pozitivisté stojí spíše na pozici oddělení normativního světa práva od normativního světa morálky, nonpozitivisté považují morálku za více či méně základní součást práva. S tím pak také souvisí otázka způsobu či metodologie výkladu práva, kdy na jedné straně spektra stojí tzv. textualismus, podle kterého se při výkladu máme co možná v maximální míře držet úzkého gramatického výkladu slov zákona, na druhé straně tohoto spektra pak stojí purposivní metody, které se snaží v maximální míře zohlednit při výkladu cíle či úmysly zákonodárce (subjektivní) či zákona (objektivní). Ve hře přitom současně je i otázka právní jistoty a demokratické legitimacy. Většina současných právně filozofických směrů pak také, více či méně, vědomě či nevědomě, připouští, že poznatelnost morálních faktů, tj. objektivní poznatelnost toho co je či není správné, je přinejmenším problematická, když ne přímo nemožná. Je potřeba se tak smířit s tím, že ve skutečnosti při rozhodování úřadů či soudů, při aplikaci práva, hraje výraznou roli hodnotové či kulturní pozadí (předporozumění) toho kterého rozhodujícího aktéra.

1.4. Rozhodování aktéra zdůrazňující hodnotu svobody

Pokud tedy například budeme předpokládat takového aktéra (úředníka, soudce), který mezi nejvýznamnějšími hodnotami bude uznávat hodnotu svobody jednotlivce, pak se s velkou pravděpodobností bude orientovat spíše na právně-pozitivistické vidění, a zákony bude vykládat spíše textuálně než purposivisticky. Bude tomu tak proto, že bude chápat, že pro maximální míru zachování udržení svobody jednotlivce (když zde samozřejmě máme na mysli zejména podnikatele, a to i ve formě právnických osob) je předpokladem vysoká míra stability a předvídatelnosti práva a rozhodování správních a soudních orgánů. Tento cíl totiž lépe naplní výklad zákona z hlediska jeho čtenáře, tedy výklad textuální, tj. s minimem nepředvídatelných a subjektivních (tedy ze čtení zákona nevyplývajících) faktorů. Proti tomu může být namítáno, že takovýmto způsobem může v některých případech být dosaženo výsledku nespravedlivého, či jinak „nesprávného“. Pokud však vezmeme v úvahu v tomto příspěvku zdůrazňovaný fakt rozumné neshody v základních morálních či jiných normativních (například normativně ekonomických) otázkách, docházíme k závěru, že je spíše nevíтанé,

zejména pro absenci demokratické legitimacy, aby úředníci a soudci do rozhodování vnášeli své vlastní vize o tom, co je spravedlivé či jinak „správné“. Řešení zmíněné rozumné morální neshody je zejména s ohledem na demokratickou legitimitu totiž vhodnější ponechat na demokraticky zvoleném zákonodárném orgánu.

1.5. Rozhodování aktéra zdůrazňující hodnotu spravedlnosti, dobra

Pokud na druhé straně budeme předpokládat takového aktéra správního (tedy správního úředníka) či soudního (tedy soudce) rozhodování, který mezi nejvýznamnějšími hodnotami bude uznávat spravedlnost nebo rovnost (uvažujeme spíše ve formě egalitářství), pak se s velkou pravděpodobností bude orientovat spíše na přirozeně-právní koncepci, a zákon bude vykládat spíše purposivisticky (tedy podle smyslu nebo účelu) než textuálně. Bude tomu tak proto, že tímto způsobem bude lépe schopen do rozhodování vnést (pohříchu svojí partikulární) vizi spravedlnosti nebo rovnosti, a to často mimo nebo za rámec zákonného textu. Jde o to, že smysl a účel toho kterého zákonného textu se v podstatě musí „domýšlet“, jakkoli se často halí do rádobý exaktních postupů a metod. Souvisí s tím také častá námitka, že zákony, které jsou výsledkem konsensu (kompromisu) mnoha různých postojů prezentovaných mnoha politickými stranami ale i konkrétními poslanci v zákonodárném sboru, v podstatě nemají žádný společný smysl nebo účel, neboť každý jednotlivý poslanec mohl pro ten který text zákona hlasovat ze zcela jiného důvodu, tedy s ohledem na jiný smysl nebo účel. Speciálně v daňovém právu má pak tento přístup své podstatné problémy, protože koncepcí spravedlnosti či rovnosti ve vztahu k daním je velká řada - v podstatě právě tolik, kolik je všech různých politických nebo ekonomicko-politických směrů v akademické i praktické sféře. Tím samozřejmě velmi trpí nejen již zmíněná demokratická legitimita (protože o výběru této konkrétní koncepce spravedlnosti či rovnosti tak rozhodne nikým nevolený úředník či soudce, a nikoli demokraticky zvolený zákonodárný sbor), ale též i právní jistota a předvídatelnost, protože konkrétní rozhodnutí úřadu či soudu je významně závislé na konkrétních hodnotových a morálních predispozicích toho kterého konkrétního úředníka nebo soudce, což je sociální skutečnost opravdu těžko předem (navíc i bez znalosti toho, který konkrétní úředník či soudce bude tu kterou konkrétní věc v budoucnu rozhodovat) předvídatelná.

2. OBECNĚ VZTAH PRÁVA A MORÁLKY (PRÁVNÍ MORALISMUS VERS. LEGALISMUS V DAŇOVÉM PRÁVU)

V jurisdicenci uvažujeme právo často v hodnotových opozicích:

- **spravedlnost versus právní jistota**
 - o **Radbruch (Radbruch, 2003) psal o napětí mezi**
 - **spravedlností práva a**
 - **účelností práva a**
 - **právní jistotou**
- **férovost versus společenský blahobyť (Kaplow, 2001)**
- **morální správnost versus demokratická legitimita (Waldron, 1999)**

a. Pluralita i v normativní ekonomii

Všechny tyto hodnotové opozice se samozřejmě projevují i v právu daňovém (některé jsme naznačili již výše). Určitou zvláštností daňového práva ve vztahu k jiným odvětvím práva je to, že v mnoha ohledech tvorby, aplikace i (nejen)

akademického uvažování má výrazně nakročeno do oblasti ekonomie - daně samy o sobě tvoří významnou nákladovou položku v účetnictví podnikatelů a naprosto zásadní příjmovou položku v rozpočtu států. Tvorba daňové legislativy, zejména co do základního parametrického nastavení, je předmětem zkoumání mnoha škol ekonomických teorií. Normativně ekonomické náhledy pak tedy hrají významnou roli při řešení výše naznačených základních hodnotových opozic. Je však potřeba si uvědomit, že stejně tak jako morálka (viz výše), tak i normativní ekonomie vykazuje významné znaky plurality, respektive rozumné názorové neshody. Konkrétně to například může znamenat, že jakkoliv současné mainstreamové uvažování je významně pod vlivem keynesiánského přístupu, je potřeba vzít na vědomí, že zde existují i významně odlišné politicko-ekonomické školy (např. rakouská nebo Chicagská), které mají ve svém středu rovněž nositele Nobelovy ceny a tedy představují zcela jistě nepřehlédnutelný a nepominutelný normativně ekonomický směr. Tyto školy vykazují (prakticky mnoho let trvale) zásadní neshodu například v odpovědi na otázku, co je účelem daňového práva a co je v daňovém právu považováno za spravedlivé; rovněž tak se neshodují v otázce regulace či deregulace tvorby společenského blahobytu a míry jeho přerozdělování. Proto by bylo iluzí se domnívat, že pro nastavení a řešení výše naznačených hodnotových opozic přináší ekonomická teorie významnější stabilizační benefity.

b. Legalismus, formalismus, právní moralismus

Už výše jsme uvedli, že základní dělení v teorii práva ve vztahu k otázce spojení či oddělení práva a morálky je na právní pozitivismus a nonpozitivismus. Například nonpozitivistická Ronald Dworkin v současnosti argumentuje pro názor, že právo a morálka tvoří jeden systém, resp. že právo je odvětvím morálky².

Je možno ještě uvést toto dělení:

- **Legalismus = optimistická víra, že jestliže jsou zákony dobře napsané, pak dokáží jednoznačně odpovědět na každou právní otázku, takže soudce pak může být jenom ústý zákona**
- **Formalismus = požaduje striktní dodržování pravidel bez ohledu na jejich účel**
- **Zákonný pozitivismus (identita práva a zákonů) = pojmově redukuje právo na zákony**

Zejména v daňovém právu bychom měli být opatrní i v opačném směru, totiž ve směru **právního moralismu**, což je názor, že právo by mělo být v harmonii s požadavky morálky, takže tvorba, ale i aplikace (včetně interpretace) práva, by se měly řídit morálními intuicemi.³ Právní moralismus je názor, že stát by měl pomocí prostředků veřejné moci vynucovat morálku; vlastně jde o to, že morálka bere do své ruky meč veřejné moci. Právní moralisté se sice neshodnou na tom, co je (objektivně) nemorální, ale shodnout se na tom, že obsah práva má korespondovat morálce. Právní moralismus může být spojený se **státním paternalismem**. Stát by prý měl své občany morálně vychovávat. Hlavním problémem spojení právního moralismu s legalismem je, že zákon, jestliže má být konzistentní, může kodifikovat **pouze jednu** partikulární

² Cit. in DWORKIN, R. *Justice for hedgehogs*. Cambridge, Mass.: Belknap Press of Harvard University Press, xi, 2011. s. 400-403.

³ RISTROPH, A. Third Wave Legal Moralism, In *Arizona State Law Journal*. 2010, roč. 42, č. 4, s. 1151-1172.

morálku. Moralistický legalismus se tak stává **imperialismem jedné morálky**⁴ - poskytuje právní autoritu a právní donucení jedné partikulární koncepci morálky, přitom ostatní (konkurenční) morální systémy odkazuje do illegality.

S tím také souvisí soudní rozhodování. Obvykle se rozlišují **tři ideologie soudního rozhodování**:

1. **Vázané** rozhodování - soudce je jenom ústy zákona, takže mechanicky aplikuje zákonné normy na zjištěný skutkový stav
2. **Volné** rozhodování - vymezuje se proti právnímu formalismu a ponechává velmi široký prostor pro soudcovskou diskreci
3. **Racionální** rozhodování - kompromis mezi oběma extrémů (dnes naprosto převažující ideologie)

V současné jurisprudenci se diskuse vede na téma, jestli onen (**správný**) **racionální kompromis** má být o kousek více ve směru vázanosti, anebo o kousek více ve směru volnosti.

c. Rozumná neshoda

Už výše jsme se několikrát dotkli pojmu rozumná morální neshoda. Jedná se o takovou neshodu, která trvale odolává racionální argumentaci, nebo je dokonce produktem racionální argumentace. Morální pluralismus je přirozeným produktem demokratické společnosti s otevřenou diskusí.

Často se vyskytují názory, že pozitivní právo je radikálně neurčité a inkohorentní, zatímco morálka je epistemicky samozřejmá (self-evident) a jednoznačná, protože na tom, co je či není morálně správné, se přece musíme všichni víceméně shodnout. Samozřejmě, že zákonné právo, jakkoliv promyšleně a precizně může být formulované, vždy bude regulačně neúplné, nejednoznačné, vágní a vnitřně nekonzistentní, ale proč si myslet, že morálka je na tom z tohoto hlediska lépe? Jedná se pak o podivnou kombinaci *subjektivní právní názory* versus *objektivní morální pravdy*.

Při úvahách o morálním pozadí rozhodování, resp. o existenci či neexistenci té jediné správné, rozumem zjišitelné morálky, není neúčelné si uvědomit, že soudci, jakkoliv se snaží rozumně argumentovat, nedokáží najít konsenzus ani mezi sebou, natož aby přesvědčily všechny rozumné občany.

Je také zřejmým faktem, že na úrovni abstraktní formulace existuje docela velký konsensus ohledně základních práv, ale současně existuje silná neshoda, co ona práva vlastně znamenají, když jsou aplikována v konkrétních případech a když okolnosti vyžadují autoritativní rozhodnutí⁵.

3. AKTUÁLNÍ PRÁVNĚ-POLITICKÁ SITUACE

Jak jsme již uvedli, vyhýbání se či obcházení placení daní se stalo jedním z významných společenských a politických témat poslední doby. V Evropě tato situace vyústila před několika lety v aktivizaci Evropské komise, která začala vydávat prohlášení o vyhýbání se a obcházení daní, o nárůstu tohoto trendu a o připravovaných opatření v boji proti tomuto procesu. Prvním hmatatelným výsledkem byla zpráva evropské komise o potřebě vytvořit koordinovanou strategii ke zlepšení boje proti

⁴ SOBEK, T. *Právní myšlení: kritika moralismu*. Praha: Ústav státu a práva, s. 11.

⁵ Cit. in SADURSKI, W. Rights and moral reasoning: An unstated assumption--A comment on Jeremy Waldron's 'Judges as moral reasoners' In *International Journal of Constitutional Law*. 2008, Vol. 7, issue 1, s. 25-45. s. 27-28.

daňovým podvodům ze dne 31.05.2006. Tato zpráva odhadovala výši daňových podvodů v hodnotě 2 – 2,5% hrubého domácího produktu členských států, tedy přibližně ve výši 235 bilionů EUR. Podle této zprávy hlavní část tvoří DPH a spotřební daně, nejvíce pak v karuselových podvodech. Dne 6. prosince 2012 pak následoval zatím nejvýznamnější počín: **Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům**, ve formě sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě (dále jen „Prosincový akční plán“). Dne 21.5.2013 pak Evropský parlament s tímto vyjádřil souhlas, když v usnesení mj. konstatoval: „Evropský parlament naléhavě vyzývá členské státy, aby v zájmu potírání agresivního daňového plánování co nejdříve provedly návrh Komise na zavedení obecného pravidla proti zneužívání a aby do svých úmluv o zamezení dvojího zdanění doplnily doložku o dvojím nezdanění; vybízí členské státy, aby neuznávaly slevy na dani vyplývající z vykonstruovaných operací nebo postrádající hospodářské odůvodnění; doporučuje zahájit práci na standardním souboru pravidel o zabránění dvojího zdanění určeného členskými státy EU.“ Zmíněné prosincové sdělení bylo doprovázeno dvěma doporučeními:

- Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování (2012/772/EU)⁶
- Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní (2012/771/EU)⁷

Prosincový akční plán obsahuje dvě skupiny návrhů:

1. Lepší využití stávajících nástrojů a iniciativy Komise, s jejichž realizací je nutné pokročit
2. Nové iniciativy Komise

a. Nové iniciativy Komise

V prosincovém akčním plánu v části „Doporučení o agresivním daňovém plánování“ Komise členské státy:

- vybízí, aby do dohod o zamezení dvojího zdanění uzavřených s ostatními členskými státy EU, jakož i se třetími zeměmi, začlenily doložku upravující konkrétní určený druh dvojího nezdanění (double non-taxation)
- doporučuje použít společné obecné pravidlo proti zneužívání (general anti-abuse rule, zkr. GAAR).

b. Obecné pravidlo proti zneužívání

V „prováděcím“ Doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 o agresivním daňovém plánování (2012/772/EU) se pak mimo jiné konstatuje, že „*Daňové plánování je na celém světě tradičně považováno za legitimní postup*“, přičemž „*Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že využívá drobných technických detailů jednoho daňového systému nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti.*“ Toto doporučení pak blíže specifikuje Komisi doporučené obecné pravidlo proti zneužívání, a to pro situace vnitrostátního i přeshraničního charakteru. Členské státy se zde vyzývají, aby do svých vnitrostátních předpisů zahrnuly toto ustanovení: „*Uměle vytvořené opatření nebo uměle vytvořená řada opatření, která byla přijata s hlavním cílem vyhnout se zdanění a která vede k daňovému zvýhodnění, se nebere v úvahu. Vnitrostátní orgány řeší tato opatření pro daňové účely podle jejich ekonomické*

⁶ Úř. věst. L 338, 12.12.2012, s. 41—43

⁷ Úř. věst. L 338, 12.12.2012, s. 37—40

podstaty.“ Účel (cíl) vyhnout ze zdanění je podle tohoto doporučení naplněn v takovém případě, kdy opatření, bez ohledu na záměry daňového poplatníka, maří cíl, ducha a účel daňových předpisů. Cíl (vyhnout se zdanění) se považuje za hlavní, jestliže se jakýkoli jiný cíl, který souvisí s opatřením nebo řadou opatření nebo by s opatřením nebo řadou opatření mohl souviset, jeví vzhledem ke všem okolnostem případu jako velmi zanedbatelný.

V doporučení se dále uvádí, že je „*opatření nebo řada opatření je uměle vytvořená, pokud jí chybí komerční podstata.*“ Při určování, zda je opatření nebo řada opatření uměle vytvořená, se vnitrostátní orgány vyzývají, aby zvážily, zda zahrnou jednu nebo více z těchto situací:

- právní charakteristika jednotlivých kroků, z kterých se opatření skládá, není konzistentní s právní podstatou opatření jako celku,
- opatření nebo řada opatření je prováděna způsobem, který by nebyl běžně použit při činnosti, která je považována za rozumné podnikatelské chování,
- opatření nebo řada opatření obsahuje prvky, které mají účinek, že se vzájemně nahrazují nebo ruší,
- uzavřené transakce mají kruhový charakter,
- opatření nebo řada opatření přináší značné daňové výhody, ale tato skutečnost se neodráží v podnikatelských rizicích, která daňový poplatník nese, nebo v jeho peněžních tocích,
- očekávaný zisk před zdaněním je zanedbatelný ve srovnání s částkou očekávaného daňového zvýhodnění

Je tedy možno konstatovat, že evropská komise navrhuje do právního řádu zavést obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR), přičemž se zřejmě nechala inspirovat tím, že některé země ve svých právních rádech již tento nástroj mají (například Kanada 1987, Francie, Německo, Austrálie 1915, Nový Zéland 1891, Jižní Afrika 1941, Norsko, Holandsko 1930). Dne 17.7.2013 obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR) do svého právního řádu (v oblasti daní) zavedla také Velká Británie.

Pro úplnost je možné dodat, že například v USA se v této oblasti uplatňují common law doktríny:

- sham in fact
- sham in substance
- economic substance
- business purpose
- substance over form
- step transactions

S ohledem na téma tohoto příspěvku je potřeba konstatovat, že obecné pravidlo proti zneužívání, které hodlá zavést Evropská komise, nepochybně vnese do rozhodování v daňovém právu právě ony extralegální argumenty (co je: „rozumné podnikatelské chování“, „by nebyl běžně použit“, „značné daňové výhody“), které byly diskutovány výše.

Zásadním rysem (funkcí) pravidla zákazu zneužití je, že dochází k substituci pravidel zásadami (nahrazení pravidel zásadami). Obecné pravidlo proti zneužívání reálně pak působí tak, že vytváří fuzzy (neostrá) pravidla. Jakkoliv je možno argumentovat výhodností systému založeného na pravidlech, bývá z druhé strany namítáno, že pro úplné postihnutí „nesprávného“ chování daňovým subjektů by

systém pravidel musel být příliš kompletní (složitý), pokud by tedy vůbec byl reálně možný.

Při nastavení takového daňového systému jsou v podstatě ve hře dvě možné volby:

1. Právní jistota, ovšem za cenu objemného a složitého systému pravidel
2. Právní nejistota, ovšem výhoda méně objemného a složitého systému principů

Je tedy možno v tomto ohledu konstatovat, že uplatnění zásad (standardů) chrání daňové právo předtím, aby bylo příliš komplexní (složitě, spletitě). Tím se však daňové právo dostalo do klasické figury řešení vztahu mezi pravidly a zásadami (principy). Principy obvykle vyjadřují úmysly či účely zákona, jsou vyjádřením hodnotového základu, jsou pravidly pro optimalizaci. Zde se samozřejmě opět objevuje problematika plurality morálek, rozumné neshody.

4. TAX EVASION VERS. TAX AVOIDANCE

Při hledání odpovědi na otázku, které chování daňového subjektu je ještě dovoleným daňovým plánováním, dovolenou daňovou optimalizací, a které je již právně postižitelné, se v anglofonním světě obvykle točíme kolem pojmů Tax Fraud, Tax Evasion a Tax Avoidance. EU Daňová a celní unie (Taxation and Customs Union) má na první straně internetové prezentace *Fight against tax fraud and tax evasion*⁸ – evidentně se tedy jedná o klíčové politické téma. Je zde uvedeno toto vysvětlení uvedených pojmů:

- Tax Fraud (Daňový podvod): Daňový podvod je formou úmyslného (záměrného) vyhýbání se dani, která je zpravidla postižitelná podle trestního práva. Pojem zahrnuje situace, ve kterých jsou předkládána záměrně nepravdivá přiznání (výkazy) předložená nebo jsou vytvářeny falešné dokumenty.
- Tax Evasion (daňový únik): obecně zahrnuje nezákonné dohody (uspořádání), ve kterých je daňová povinnost skryta nebo ignorována, tj. daňový poplatník platí nižší daň než by podle právních předpisů měl, a to cestou, že před daňovými orgány skryje příjem nebo jiné informace
- Tax Avoidance (vyhýbání se daňovým povinnostem): jednání v mezích zákona, někdy na hraně legality, s cílem minimalizovat nebo eliminovat daň, která by jinak byla dlužnou ze zákona. To často zahrnuje využívání přísně (úzce) textuálního významu zákona, mezer nebo nesouladu pro získání daňového zvýhodnění, které nebylo původně právními předpisy zamýšleno

Nalezení hranice mezi tím, co je akceptovatelné daňové plánování, a co už je nelegitimní, je otázka významně politická a filozofická než právní:

- Existují názory, že daňový poplatník má absolutní právo si uspořádat záležitosti tak, aby minimalizoval svoji povinnost
- Existují jiné názory, podle kterých máme povinnost přispívat do společnosti placením „správné“ velikosti daně

ZÁVĚR

Smyslem tohoto příspěvku bylo alespoň stručně poukázat na fakt, že při posilování státní správy v boji proti daňovým únikům, při příslušných legislativních a organizačních změnách, není vhodné odjíždět od skutečnosti, že se tímto způsobem do

⁸ Viz http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm

rozhodování v daňovém právu stále více dostává množství extralegálních (zejména morálních a ekonomických) argumentů. Přitom je nutné vzít na vědomí existenci plurality morálek a normativních ekonomí ve formě tzv. rozumné neshody. Ve hře přitom jsou tak významné právní hodnoty, jako je právní jistota a demokratická legitimita, a tak významné ekonomické hodnoty, jako je ochota podnikatelů inovovat a podnikatelsky investovat, zkrátka úspěšně podnikat pro ekonomický rozvoj celé společnosti.

POUŽITÉ PRAMENY

1. DWORKIN, R. *Justice for hedgehogs*. Cambridge, Mass.: Belknap Press of Harvard University Press, xi, 2011. 506 s. ISBN 978-067-4072-251.
2. KAPLOW, L., SHAVELL. S. Fairness versus welfare, In *Harvard law review*. Cambridge, Mass.: Harvard Law Review Association, 2001, roč. 114, č. 4. ISSN 0017-811x.
3. RADBRUCH, G. *Rechtsphilosophie: Studienausgabe*. 2., überarbeitete Aufl. Heidelberg: C.F. Müller Verlag, xi, 2003. 280 s. ISBN 38-252-2043-5.
4. RISTROPH, A. Third Wave Legal Moralism, In *Arizona State Law Journal*. 2010, roč. 42, č. 4, s. 1151-1172.
5. SADURSKI, W. Rights and moral reasoning: An unstated assumption--A comment on Jeremy Waldron's 'Judges as moral reasoners' In *International Journal of Constitutional Law*. 2008, Vol. 7, issue 1, s. 25-45. ISSN 1474-2640.
6. SOBEK, T. *Právní myšlení: kritika moralismu*. Praha: Ústav státu a práva, 2011. 620 s. ISBN 978-80-87439-03-6.
7. WALDRON, J. *Law and Disagreement*. Oxford: Clarendon Press. 1999. ISBN 978-019-1024-474.

KONTAKT NA AUTORA

roman.landgraf@landgraf.cz

Ing. Roman Landgráf

Universita Karlova v Praze, Právnická fakulta

nám. Curieových 7

116 40 Praha 1

Česká republika

TAX EVASION IN THE CZECH REPUBLIC¹

Yvona Legierská - Otakar Schlossberger

Vysoká škola finanční a správní, o.p.s. Praha

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Cílem příspěvku je při využití metody analýzy prezentovat problematiku daňových úniků, jež jsou součástí stínové ekonomiky. Na základě klasifikace daňových úniků je věnována pozornost úmyslným nelegálním daňovým únikům, zejména z pohledu jejich trestnosti. Hlavním zdrojem informací jsou jednak právní předpisy České republiky, jednak zprávy o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za období let 2009 až 2013 včetně vlastních praktických zkušeností. Daňové úniky představují každoroční snížení veřejných příjmů v Evropské unii o jeden bilion EUR, z toho v České republice v přepočtu o desítky miliard korun. Situace je již natolik závažná, že i evropské instituce se touto problematikou v několika posledních letech velmi vážně zabývají a navrhuji řadu opatření ke snížení daňových úniků.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

stínová ekonomika, daňový únik, daňové trestné činy, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daně

Abstract in English language

The objective of this paper is to use analysis to present the issue of tax evasion that is part of the shadow economy. Based on the classification of tax evasion, we focus on deliberate illegal tax evasion, particularly in terms of its culpability. With regard to primary sources of information, we rely in part on legal regulations of the Czech Republic and in part on the Reports on the Activities of the Financial Administration of the Czech Republic and of the Customs Administration of the Czech Republic for the period of 2009 to 2013, including our own practical experience. Tax evasion/avoidance results in annual reduction of public revenue in the amount of EUR 1 trillion in the European Union, with tens of billions of Czech crowns in the Czech Republic. The situation is so alarming that even European institutions have been greatly focusing on the issue for several years now, proposing many measures aimed at reducing tax evasion and avoidance.

Keywords in English language

shadow economy, tax avoidance/tax evasion, tax-related crimes, income tax, value added tax, excise taxes

INTRODUCTION

Tax evasion – a phenomenon that will always exist - to a greater or lesser degree - as long as taxes are imposed by governments on individuals and legal entities. It is clear that higher taxes result in higher tax evasion. Therefore, it is necessary to implement

¹ The paper has been prepared under the applied research program project “Security research for government needs in the period of 2010 to 2015” of the Ministry of the Interior of the Czech Republic entitled “New procedures and methods of financial investigation, securing assets, and identifying legalization of the proceeds from crime”, ref. no. VF20142015038.

such tax policy that does not demotivate taxpayers in terms of tax payments on the one hand, and – on the other hand – the public administration must use such funds as economically as possible. Moreover, it is necessary to spread out the tax burden to maintain not only basic fairness, but also the tax collection effectiveness. However, these antagonistic notions are associated with public choice; public choice, in turn, is in the hands of voters – i.e. those who pay taxes.

Until 1989, the term tax evasion/avoidance was not well-known in Czechoslovakia. Tax inspections, if any, by the financial administration at the time were aimed at detecting potential errors arising from lack of knowledge/information rather than from deliberate intention to get enrichment. Tax evasion/avoidance, as known today, started to appear with gradual transition to market economy. Prior to a tax reform, the most significant problems existed for the sales (turnover) tax. The tax was simplified, with thousands of different rates being consolidated to only four; however, the new situations were absolutely unknown for the tax administrator².

The increasing trend of tax fraud and/or evasion as well as the variety of their forms started to fully show after the tax reform implementation on 1 January 1993 and then after the accession of the Czech Republic to the European Union (hereinafter the “EU”) on 1 May 2004. To resolve these issues, it is currently necessary to proceed in a coordinated manner and from different perspectives. With advancing globalization, carousel frauds relating to value added tax (hereinafter the “VAT”) and aggressive tax planning represent an ever increasing problem. Carousel frauds relating to VAT consist in unjust claims being made, thereby resulting in lower tax revenue. With regard to aggressive tax planning, we should note that tax planning has been traditionally considered a legitimate practice throughout the world. However, an aggressive form of tax planning has evolved, which utilizes minor technical details of individual tax systems or differences between two or more tax systems in different countries, usually with a view to illegally reduce tax liability. No single country can deal with such problems alone. International cooperation is thus necessary in the aforementioned cases³.

The paper addresses the issue of tax evasion that is part of the shadow economy. Using analysis, it will attempt to present their development and potential solutions. Based on the classification of tax evasion, we focus on deliberate illegal tax evasion, particularly in terms of its culpability. With regard to primary sources of information, we rely in part on legal regulations of the Czech Republic and in part on the Reports on the Activities of the Financial Administration of the Czech Republic and of the Customs Administration of the Czech Republic for the period of 2009 to 2013, including our own practical experience. Tax evasion/avoidance results in annual reduction of public revenue in the amount of EUR 1 trillion in the European Union, with tens of billions of Czech crowns in the Czech Republic. Consequently, individual countries lose some financial funds that could otherwise be used to reduce the tax burden or increase the standard of public goods. At the same time, tax evasion considerably contributes to uneven conditions for business activities, thereby representing failure of individual governments in implementing their economic policy

² LEGIERSKÁ, Y. *Od přímého zdanění k nepřímému*. Horní Lomná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. p. 77.

³ EUROPEAN COMMISSION. *Action plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion: Statement of the European Commission for the European Parliament and the Council*. Brussels: EC. p. 12.

on the one hand, and, on the other hand, leading to efforts of tax entities aimed at coping with the difficult situation in the market by adopting similar tax-related measures as their competition. The situation is so alarming that even European institutions have been greatly focusing on the issue for several years now, proposing many measures aimed at reducing tax evasion/avoidance.

1. DEFINITION OF TAX EVASION

Tax evasion refers to minimization (or even elimination) of tax liability. This may either be legal or illegal. In English texts, it is distinguished between tax avoidance and tax evasion⁴. The difference between the two terms consists in their legality.

Tax avoidance comprises legal activities, usually for the purpose of tax optimization, i.e. for reducing tax payments. Such tax optimization involves utilization of all available legal provisions, including the application of all exceptions and tax reliefs, as well as the utilization of imperfect provisions of tax laws and associated regulations. On the one hand, tax avoidance may result from the utilization of legal regulations directly foreseen by legislators, having thought any and all consequences through; however, on the other hand, it may also arise from unintentional errors.

Tax evasion represents illegal activity that may result in sanctions for tax entities. The extent of such sanctions depends on the extent of such tax evasion or failure to pay taxes, as well as whether deliberate violation of law is in fact proven. Most exposed cases result in sanctions in the form of back tax being assessed by the tax administrator, including late fees and penalties, not in criminal complaints being filed. Not all evasions in this category must automatically represent deliberate, fraudulent activities. Many of them may instead result from lack of knowledge or information, or from negligence and/or lack of caution; these factors are also caused by excessive non-transparency of tax laws associated with different interpretations of the law not only by tax advisory or lawyers, but even by tax administrators themselves.

2. TAX EVASION AS PART OF THE INFORMAL SECTOR (GREY ECONOMY)

Tax evasion is part of the informal sector, the performance of which is not consistently recorded in the reported performance of the economy⁵. According to the applicable methodology of National Accounts ESA 2010, which must be applied by EU Member States, the calculation of gross domestic product (hereinafter “GDP”) also includes an estimate of this sector⁶. It generates revenue for those, who operate it. It concerns economic activities on the borderline or outside of legal rules, aimed at generating profit on foundation that contradicts such rules. It comprises a set of different actions and activities that vary from one another⁷. It does not solely concern tax evasion in the construction sector, where revenue is not reported, personal consumption is included in eligible costs, thereby leading to distorted results of operations and lower tax payments, but also unreported employment, preying on

⁴ TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. Praha: Vysoká škola ekonomická, Oeconomica, 2007. p. 2.

⁵ ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: Linde, 2002. p. 499.

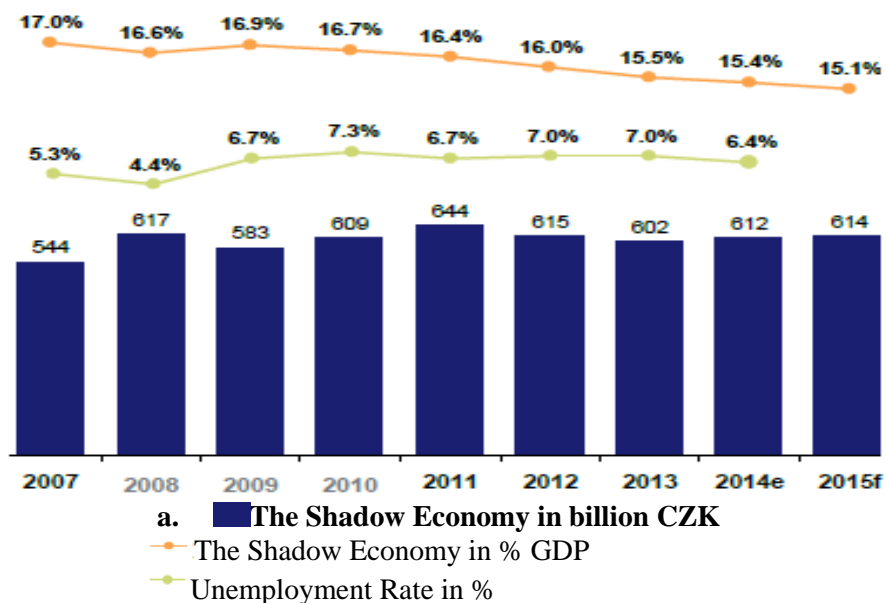
⁶ MINISTRY OF FINANCE OF THE CZECH REPUBLIC. *Methodology Guide for the Fiscal Outlook of the Czech Republic*. Prague: of Act no. 141/1961 Coll., Criminal Procedure Code, as amended, 2013. p. 3.

⁷ ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. Praha: Linde, 2002. p. 499.

customers, sales of counterfeit unsafe goods, corruption, smuggling, money laundering, etc. This economic sector often includes a legal component, in addition to illegal production of goods/provision of services; it steers outside the employment system control and often outside of the official weekly working hours. It demoralizes the business environment by creating uneven economic conditions for all involved entities. Withholding of cash revenue from sales represents a typical example. From the financial perspective, the grey economy may be characterized as illegal activities, during which the government loses revenue from taxes, customs duties, and insurance premiums. The government thus loses some financial funds that could otherwise be used to reduce the tax burden or increase the standard of public goods, for example.⁸

The size of the informal sector cannot be accurately determined; it can only be estimated using statistical methods. It is expressed as a percentage of GDP. In the EU, this percentage went down from 22.4% to 18.5% from 2003 to 2013. However, in absolute numbers, the sector has generated more than EUR 2 trillion annually since 2004 (EUR 2.153 trillion in 2013). With regard to individual Member States of the EU, the highest percentage of the informal sector is reported by Bulgaria (31.2% of GDP in 2013), with Austria reporting the lowest number (7.5%).⁹ In the Czech Republic, the indicator has been slightly above 15% of GDP in recent years, i.e. below the average rate for the EU; in absolute numbers, the volume exceeds CZK 600 billion. In 2003, the percentage amounted 19.5%, dropping to 17% of GDP in 2007; there are positive developments in the subsequent period, even though the imposed enforcement measures aimed at the informal sector had only minor effect.¹⁰

Chart no. 1: Development of the informal sector in relation to employment in the Czech Republic



⁸ SCHNEIDER, F., et al. *Shadow Economies Around the World: What do we Know?* Linz: Visa Europe, 2014. p. 4.

⁹ SCHNEIDER, F., et al. *The Shadow Economy in Europe, 2013.* Linz: Visa Europe, 2014. p. 5.

¹⁰ SCHNEIDER, F. et al. *Šedá ekonomika v České republice.* Linec: Visa Europe, 2015. p. 5.

Source: *SCHNEIDER, F. et al. Šedá ekonomika v České republice. Linec, Visa Europe, 2015. p. 5.*

3. TAX EVASION AS CRIME

According to the Criminal Procedure Code¹¹, government authorities, legal entities, and individuals shall – free of charge, without any undue delay and unless special regulation stipulates otherwise – comply with any requests of law enforcement authorities (hereinafter the “LEA”) made in the course of the performance of their tasks. Moreover, government authorities shall immediately notify the Public Prosecutor’s Office or police authorities of any facts that might suggest a crime has been committed. This obligation is also imposed on tax administrators, i.e. the Financial Administration of the Czech Republic¹² and the Customs Administration of the Czech Republic.¹³ These are organizational units of the government established by the Ministry of Finance.

The Criminal Code¹⁴, adopted with effect from 1 January 2010, mentions several tax crimes, including but not limited to Section 240 Reduction of taxes, fees, and similar mandatory payments, and Section 241 Failure to pay taxes, social security insurance premium, and similar mandatory payments.¹⁵ The following precondition applies to both provisions: in order for such illegal activity to be classified as crime, it must be carried out in a greater extent.

The Financial Administration may also file criminal complaints in case of alleged crime pursuant to Section 254 Falsification of information on results of operations and assets, Section 227 Violation of obligation to make a true declaration of assets due to the fact that a tax debtor failed to comply with the obligation to provide statement of assets pursuant to Section 180 of the Tax Code¹⁶ upon the tax administrator’s request so that the existence of such assets and their potential size can be properly assessed for the purpose of tax proceedings.

The Customs Administration of the Czech Republic has a number of other competences. Therefore, in addition to investigating and reporting crimes of tax reduction to the LEA for taxes administered by the Customs Administration¹⁷, it also monitors other tax crimes, specifically Section 244 Violation of regulations regarding labels and other items used to identify goods, including their counterfeits and alterations pursuant to Section 245.

The elements of crime pursuant to Section 244 were introduced in connection with cigarette revenue stamps in 1994 with a view to prevent tax evasions associated with the sales of smuggled cigarettes, with potential criminal sanctions for such conduct. This currently concerns the use of labels intended for identifying not only tobacco products, but also some alcoholic beverages produced in the Czech Republic or another EU Member State as of 2006.

¹¹ Provisions of Section 8(1) of Act no. 141/1961 Coll., Criminal Procedure Code, as amended.

¹² Act no. 456/2011 Coll., on the Financial Administration of the Czech Republic, as amended.

¹³ Act no. 17/2012 Coll., on the Customs Administration of the Czech Republic, as amended.

¹⁴ Act no. 40/2009 Coll., Criminal Code, as amended.

¹⁵ These elements of crime were introduced in 1998 due to high arrears of social security/health insurance premium by employers. However, this also applies to individual income tax from employment.

¹⁶ Act no. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended.

¹⁷ Excise taxes, environmental tax, and partially also VAT.

By introducing the elements of crime pursuant to Section 245 Counterfeiting and altering labels used to identify goods or items corroborating the compliance with the obligation to pay fees, legislators supplemented Section 244 as it was ascertained that obligations relating to records and control of tobacco labels arising from the Act on Excise Taxes¹⁸ were circumvented, with genuine labels being misused and a lot of counterfeit labels being in distribution. The provision was included in the category of tax crimes due to reduction of excise taxes. As of 2006, the provisions of Section 245 also apply to spirit revenue stamps.

In addition to this, the Customs Administration also investigates nontax crimes – specifically infringement of trademark rights, unauthorized disposal of narcotics and psychotropic substances consisting in their import, export, or transit, etc.

Table no. 1: Development of criminal complaints filed on the ground of reduction of / failure to pay taxes by the Financial Administration of the Czech Republic and cases discovered by the Customs Administration of the Czech Republic

Index	2009	2010	2011	2012	1013
Number of cases announced by Financial Administration					
§ 240 CC	1 267	1 510	1 325	1 555	1 095
§ 241 CC	31	108	107	156	99
Total	1 298	1 618	1 432	1 711	1 194
Amount in mill. CZK					
§ 240 CC	11 658	6 362	6 452	9 367	4 485
§ 241 CC	12	27	351	80	77
Total	11 670	6 389	6 803	9 447	4 562
Amount per case in mill. CZK					
§ 240 CC	9,20	4,21	4,87	6,02	4,10
§ 241 CC	0,39	0,25	3,28	0,51	0,78
Total	8,99	3,95	4,75	5,52	3,82
Suspicion under § 240 CC detected by Customs Administration					
Number of cases	65	80	52	56	88
Amount in mill. CZK	299	386	191	220	1 913
Amount per case in mill. CZK	4,60	4,83	3,67	3,93	21,74

Source: *FINANCIAL ADMINISTRATION OF THE CZECH REPUBLIC, CUSTOMS ADMINISTRATION OF THE CZECH REPUBLIC. Report on the Activities of the Financial Administration of the Czech Republic and of the Customs Administration of the Czech Republic for 2013. 2014, pp. 22 – 23. Own elaboration.*

In 2013, the Financial Administration gave 1 194 submissions to the LEA, currently the lowest number since 2009. Moreover, the total loss in the form of tax evasion is the

¹⁸ Act no. 353/2003 Coll., on Excise taxes, as amended.

lost in the given year. According to tax administrators, this development may be contributed to their timely response, as they discover tax evasion prior to its actual implementation. It also resulted from the fact that the preparation of crime consisting in the reduction of taxes, fees, and similar mandatory payments are not punishable as of 2010¹⁹. Consequently, tax administrators specialize in preventing tax evasion, particularly by not paying out unjust excessive VAT claims within the so-called carousel frauds. However, according to the Reports on the Activities for 2009 through 2013, many of these criminal complaints are suspended by law enforcement authorities – partly due to the inability to prove the intention, and partly due to the payment of back taxes by exercising effective repentance pursuant to Section 242 of the Criminal Code, i.e. provisions that supplement tax crimes. Another reason for suspending criminal complaints of tax reduction is the fact that they are submitted to tax administrators after the completion of tax proceedings – i.e. at the time the given decision is already effective.

According to the Reports on the Activities for 2009 through 2013, authorized customs authorities that possess police competences start hundreds of criminal files each year on the basis of alleged crimes, both tax-related and others. Individual cases are then passed on for investigation to authorities of the Police of the Czech Republic²⁰ or to the Public Prosecutor's Office under summary proceedings²¹. These cases are usually suspended by the LEA as well. Therefore, Table no. 1 only shows new cases of tax reduction crimes discovered by the Customs Administration in the relevant calendar year. The sharp increase in the volume of tax evasion in 2013 relates to the disclosure of extensive excise tax evasion concerning mineral oils.

4. MOST COMMON FORMS OF TAX EVASION IN THE CZECH REPUBLIC

Tax evasion comprises a variety of activities that are subject to different positions by the society. Views of tax entities, members of different interest groups of authors of economic policy, differ in many aspects,²² because each of them pursues their own interest as a public choice subject.

According to the Reports on the Activities of the Financial Administration of the Czech Republic, the sectors most commonly affected by tax evasion were as follows in the period of 2009 through 2013: trade and repairs, construction sector, processing industry, and catering and accommodation. There are no significant changes in the list compared to previous years.

With regard to reviewed entities, it most frequently concerns fictitious provision of services in the area of advertising, marketing analyses and economic studies, with a view to make unjust VAT claims (carousel frauds) and to reduce income taxes by reporting them as tax deductions. First cases were already registered in the mid-1990s. At the time, more than 400 companies were simultaneously reviewed by the tax administration on the basis of the following newspaper add: *“Would you like to reduce*

¹⁹ With its reintroduction, the tax administrators as well as the Police of the Czech Republic would get an effective tool for fight against tax evasion, particularly in case of the so-called unjust excessive VAT claims.

²⁰ Section 162(1) of Act no. 141/1961 Coll., Criminal Procedure Code, as amended.

²¹ Section 179c of Act no. 141/1961 Coll., Criminal Procedure Code, as amended.

²² TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. Praha: Vysoká škola ekonomická, Oeconomica, 2007. p. 8.

your income tax base in an intelligent manner?”. Tax evasion relating to VAT and income taxes amounted to several tens of millions of Czech crowns. Similar cases of tax evasion have been appearing since.

A separate problem is tax evasion relating to the existence of tax havens, with profits being transferred in different manners; however, usually in the aforementioned manner, to jurisdictions that have low or no taxes. This is a global problem, similarly as aggressive tax planning. Countries must act against such tax evasion together.

According to tax administrators, tax evasion most commonly involves:

- Reduction of tax base, mainly by unauthorized increase of expenses (costs) – e.g. by using one-off costs of repair and reconstruction instead of technical improvement that must be gradually depreciated, use of entrepreneur’s personal costs as tax deductions for business activities, incorrectly maintained or missing records of warehouses and stocktaking, acceptance of fictitious invoices, inclusion of tangible/intangible assets in direct consumption by listing them as several items, fictitious business trips ;
- Withholding of revenue – e.g. from lease of apartments or recreational premises, from occasional gainful activity;
- Reporting of income as income exempt from taxes, e.g. sale of motor vehicles less than a year from the purchase thereof, with the registration of a new operator after the one-year period, purchase of used or damaged vehicles from abroad directly in the name of future buyers, who thus pay customs duties and VAT from the purchase price, although they pay much higher price for their vehicles after the repair;
- Fictitious delivery of goods and provision of services, chains thereof, etc. for the purpose of reducing income tax, but particularly to get unjust excessive VAT claims (carousel frauds);
- Repairs and purchases without any receipt: reduction of both VAT and income taxes for entrepreneurs or businesses that provide such services;
- Incorrect description of goods to ensure lower tax payment;
- Payment of wages/salaries to employees in cash and without employment contracts;
- Fictitious reporting of losses that have never been incurred: for example, after the year end, a company enters into a fictitious contract on exchange risk hedging with its parent company / affiliate that results in a loss;
- Overly complicated tax laws;
- Widespread use of cash payments.

In the period under review of 2009 through 2013²³, the Customs Administration of the Czech Republic most commonly reports tax evasion for selected commodities that are subject to excise taxes, such as:

- Reporting of imported spirit as a material for production of food products or detergents;
- Reduction of the quantity of manufactured products and their sale without any tax documents/receipts;

²³ CUSTOMS ADMINISTRATION OF THE CZECH REPUBLIC. *Information on the Activities of the Customs Administration of the Czech Republic*. Prague: Customs Administration of the Czech Republic, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014.

- Reporting ethanol as another chemical substance or processing of ethanol to get another substance, with later reprocessing and sale;
- Smuggling of alcoholic beverages and cigarettes from abroad or reporting them as other goods (such as construction materials);
- Deliberate reduction of purchase price by foreign supplier in issued invoices;
- Fictitious thefts of goods;
- Inclusion of goods into another customs tariff category with lower import customs duties;
- Reporting goods as goods from a country with preferred tax regime, i.e. with lower customs duties;
- Fictitious export of goods using a counterfeit export certificate, with claim of VAT for export or actual export of overpriced goods to fictitious or even existing foreign customer with subsequent import of the same goods at much lower prices.

CONCLUSIONS

According to the European Union, total tax evasion in all Member States amounts to about EUR 1 trillion per year. Therefore, one of the last action plans of the EU includes an objective to cut this deficit by fifty percent by 2020. Companies look for ways to avoid tax payments not only in EU Member States; they seek various loopholes in applicable regulations or even relocate their registered offices to a country with less stringent tax policies.²⁴

This alarming tax deficit amount corresponds to about EUR 2,000 per each EU citizen annually. The average amount of tax losses in Europe today is higher than the total amount invested by individual Member States in healthcare and corresponds to more than four times the funds paid in respect of education in the EU. The current tax deficit in Europe does not only represent significant public revenue losses, it also endangers the European welfare model that relies on the provision of high-quality public services available to all. Moreover, it also poses a threat to the functioning of the single market and fairness of tax systems within the EU.²⁵

Many economists recommend reducing taxes and simplifying the tax system for the purpose of reducing tax evasion. However, the Czech Republic does not show excessive tax burden, as documented by the level of compound tax quota of 34.1% in 2014, i.e. slightly below the average EU-28 level of 39.4%. Moreover, it should gradually decline from 33.8% expected for this year to 33.6% in 2017, as suggested from the fiscal outlook of the Ministry of Finance.²⁶

The approach of the public to tax evasion is still very benevolent in the Czech Republic. This is affected by the overall atmosphere within the society as well as the tendency of citizens to tolerate and aid tax evasion. The impact of the 1990s with deliberately imperfect tax laws is still apparent in the Czech Republic. Moreover, punishments for tax evasion were reduced as of 2010 – with the effect of the new

²⁴ KRUTÍLEK, O., REPISKÁ, M. *Boj EU proti daňovým únikům, aneb daňové ráje*. In EUROSKOP, 2013.

²⁵ EUROPEAN PARLIAMENT. *Report on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion, and Tax Havens*. Brussels: EP, 5/2013.

²⁶ MINISTRY OF FINANCE OF THE CZECH REPUBLIC. *Fiscal Outlook of the Czech Republic, November 2014*. Prague: Ministry of Finance of the Czech Republic, 2014. p. 24.

Criminal Code²⁷, and the tax evasion preparation is no longer a crime. This was a signal that the resolution of tax evasion is not at the top of politicians' list. However, it is necessary to reintroduce this crime.

However, there have recently been efforts aimed at resolving these problems more radically. One of the main priorities of the present government in the area of fiscal policy is an increase of the tax collection effectiveness and fight against tax evasion. The Ministry of Finance has prepared a set of measures that will considerably limit potential tax evasion, thereby contributing to higher tax revenue with the same tax burden.²⁸ It is not possible to resolve the issue of tax havens and aggressive tax planning without the EU coordination.

One of the planned measures to be used within the fight against VAT evasion is the introduction of the so-called "control report" as of 1 January 2016. The fundamental principle behind the measure is to impose an obligation, where both suppliers and customers would have to provide the Financial Administration of the Czech Republic with electronic book entry records together with their VAT statement also for any performance between domestic payers; such records would show all received and paid considerations subject to tax. The control report will thus enable more effective supervision and control – particularly in making excessive deductions.

Another planned measure that will target both VAT frauds and income tax frauds is the introduction of the so-called electronic registration of revenue (hereinafter the "ERR"). For its simplicity, transparency, and effective functioning, the Croatian model has been selected – i.e. delivery of data online via internet connection, without any need for hardware or software certification. The priority consists in optimal and balanced functioning of the entire system, using today's technology, minimizing administrative burden for obliged entities and overall costs, and effective use of data for the tasks of the Financial Administration of the Czech Republic. When the electronic registration of revenue is launched, it will be necessary to ensure the avoidance of the system, including higher motivation for consumers to request receipts from the respective businesses or other entrepreneurs. This measure should be effective as from 1 January 2016 for accommodation and catering, as from 1 April 2016 for retail and wholesale trade, and as from 1 July 2016 for other activities.

In connection with the introduction of the electronic registration of revenue, we recommend further reducing the limit for cash payments, currently at CZK 270 thousand.²⁹

In reaction to increasing number of VAT frauds, an amendment has been drafted that expands the range of goods subject to the so-called reverse charge regime. It will newly be possible to use reverse charge for the delivery of the following goods: mobile telephones, devices featuring integrated circuits, gaming consoles, tablets and laptops, cereals and technical crops, including oilseeds and sugar-beets, delivery of raw or semi-processed metals, including precious metals. Another measure that is also included in the amendment is the introduction of a rapid response mechanism. It enables imposition

²⁷ Act no. 40/2009 Coll., Criminal Code, as amended.

²⁸ MINISTRY OF FINANCE OF THE CZECH REPUBLIC. *Fiscal Outlook of the Czech Republic, November 2014*. Prague: Ministry of Finance of the Czech Republic, 2014. p. 4.

²⁹ Section 4(1) of Act no. 254/2004 Coll., on Restriction of cash payments and on amendment to Act no. 337/1992 Coll., on Taxes and fees, as amended.

of a reverse charge regime for the period of up to nine months on the basis of a Government Regulation.³⁰

To ensure more meaningful prevention of VAT evasion, it would be beneficial to introduce a nationwide domestic reverse charge, which would have to be reflected in the relevant EU Directive.

Illegal tax evasion will be gradually prevented by strengthening and imposing automatic supervision and identification activities of tax administrators, empowering them with new competences, and improving legal regulations.

Promising cooperation tax administrators and the Police of the Czech Republic in detecting tax frauds started in 2005 by the establishment of the Financial Police organized within the Police of the Czech Republic. However, the department was eliminated by the new government in 2007. The close cooperation of police authorities and tax administrators was renewed last year, with the establishment of the unit called “DAŇOVÁ KOBRA” (Tax Cobra), with significant involvement of the Financial Analytical Unit (FAU) of the Ministry of Finance that features access to nonpublic registers and databases. The Czech Republic has thus taken over the Slovak cooperation model for different organizational units of the government.

Moreover, it is necessary to increase the number of tax administrators in the Czech Republic, because they were significantly reduced as of 2010 as a result of the restrictive fiscal policy of the government from 16,000 in the first decade of the new millennium to 14,000 at the beginning of the second decade. This put the tax collection process at risk to an extent that tax arrears increased by about a third from approximately CZK 100 billion per year registered on a long-term basis.³¹

As part of its tax policy, the government should not increase the indirect tax rates above the level of those prevailing in neighboring countries. This leads not only to higher share of shopping “tourism” in borderland areas with impact on domestic tax revenue, but also to higher efforts of some entities to avoid such taxes and get unjust high “profits” to the detriment of the government as well as other compliant entities.

Naturally, tax evasion could also be reduced by higher criminal punishments, longer periods for assessment or back assessment of taxes, quicker handling of international requests, reintroduction of minimum taxation; moreover, in connection with the recent methanol scandal, spirit revenue stamps should also include excise taxes, similarly as for cigarette revenue stamps, etc.

One of the ways for reducing tax evasion and increasing public budget revenue is to impose the payments of flat-rate taxes for selected professions. A number of EU Member States use flat-rate taxes for tradesmen, taxi drivers, and other professions, irrespectively of whether the given entrepreneurs / businesses report profit or loss – they must pay the tax in any case, because, according to economists, the low-value services are the breeding ground for the informal sector and tax evasion, with tens of billions of Czech crowns in lost public revenue every year. Flat-rate taxes represent one of the reasons why (not only) all EU Member States experience much less problems with nonpayment of taxes than the Czech Republic.

³⁰ MINISTRY OF FINANCE OF THE CZECH REPUBLIC. *Fiscal Outlook of the Czech Republic, November 2014*. Prague: Ministry of Finance of the Czech Republic, 2014. p. 17.

³¹ FINANCIAL ADMINISTRATION OF THE CZECH REPUBLIC. *Annual Reports of the Czech Tax Administration or Financial Administration of the Czech Republic (as appropriate)*. Prague: Financial Administration of the Czech Republic, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.

REFERENCES

1. CELNÍ SPRÁVA ČR. *Informace o výsledcích činnosti Celní správy ČR*. Praha: CS ČR, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
2. ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
3. ČESKO. Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR, ve znění pozdějších předpisů.
4. ČESKO. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů.
5. ČESKO. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
6. ČESKO. Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.
7. ČESKO. Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
8. ČESKO. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů.
9. EVROPSKÁ KOMISE. *Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům: Sdělení komise evropskému parlamentu a radě*. Brusel: EK, 2012. 15 p. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf.
10. EVROPSKÝ PARLAMENT. *Zpráva EP o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům*. Brusel: EP, 5/2013. Dostupné z: www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//.
11. FINANČNÍ SPRÁVA ČR, CELNÍ SPRÁVA ČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013*. Praha: FS ČR, CS ČR, 2014, 46. s. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
12. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Výroční zprávy české daňové správy, resp. Finanční správy ČR*. Praha: FS ČR, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.
13. KRUTÍLEK, O., REPISKÁ, M. *Boj EU proti daňovým únikům, aneb daňové ráje*. In EUROSOP, 2013. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/22926/clanek/boj-eu-proti-danovym-unikum-aneb-danove-raje/>.
14. LEGIERSKÁ, Y. *Od přímého zdanění k nepřímému*. In *Aktuální trendy pro rozvoj ekonomiky a podnikání v EU*. Horní Lomná, Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. Příspěvek ve sborníku z II. mezinárodní vědecké konference. 7 s. ISBN 978-80-7248-709-7.
15. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Metodická příručka Fiskálního výhledu ČR*. 1. vyd. Praha: MF ČR, 2013. 21 s. ISBN 978-80-85045-51-2.
16. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Fiskální výhled České republiky, listopad 2014*. Praha: MF ČR, 2014. 60 s. ISSN 1804-7998. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/FiskalniVyhled>.
17. SCHNEIDER, F. et al. *Šedá ekonomika v České republice*. Linec: Visa Europe, 2015. 21 s. Dostupné z: http://www.visa.cz/media/pdf/visa_seda%20ekonomika%20v%20cr_studie_30_1_2015.pdf.
18. SCHNEIDER, F., et al. *The Shadow Economy in Europe, 2013*. Linz: Visa Europe, 2014. 24 p. Dostupné z:

<http://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf>.

19. SCHNEIDER, F., et al. *Shadow Economies Around the World: What do we Know?* Linz: University of Linz, 2004. 65 p. Dostupné z: <http://www.econ.jku.at/papers/2004/wp0403.pdf>.
20. TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha: Vysoká škola ekonomická, Oeconomica, 2007. 14 s. ISBN 80-245-1032-4. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf.
21. ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002. 887 s. ISBN 80-720-1381-5.

CONTACT INFORMATION

yvona.legierska@vsfs.cz

Ing. Yvona Legierska

Vysoká škola finanční a správní, o.p.s. Praha, Fakulta ekonomických studií

Estonská 500

10100 Praha 10

Czech Republic

otakar.schlossberger@vsfs.cz

JUDr. Ing. Otakar Schlossberger, Ph.D.

Vysoká škola finanční a správní, o.p.s. Praha, Fakulta ekonomických studií

Estonská 500

10100 Praha 10

Czech Republic

ODSTÍNY ŠEDI DAŇOVÉHO PRÁVA TRESTNÍHO

Michal Liška

Masarykova univerzita

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V daňovom právu je stále ožehavjším problémom řešení nelegální daňové optimalizace. Jedním z hraničních ukazatelů společenské narušenosti vztahů instituty praxe daňových subjektů je i místo tohoto institutu v právu trestním. Cílem tohoto článku bude vymezení a určení hranice pro netrestněprávně postižitelnou daňovou optimalizaci. Bude také podrobněji rozebrán účel práva a jeho pro článek relevantních odvětví. V závěru článku bude věnován prostor pro otázku postihu silně sankčního charakteru.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

zkrácení daně, zneužití daně, daňové trestné činy

Abstract in English language

Tax evasion, tax avoidance and tax mitigation are three essential terms dealing with problem of interaction between tax law and criminal law. Crucial issue is to determine the limit between criminally penalized and not penalized behaviour of subjects of the tax law. Nowadays under impact of OECD and EU legislature the essence of understanding and defining tax avoidance occurred. The aim of law would be put in to the question. In the end it will be analyzed punitive nature of tax penalties and its consequences.

Keywords in English language

tax evasion, tax avoidance, tax crimes

ÚVOD

Na začátku všeho nastala relativní situace¹, ze které je dnes vše takové jakým býti má, přesto existuje právo, které určuje správnější stav bytí, především ve Spolkové republice Německo.² Každá právní institucionalizace chování či stavu by měla vycházet z určitého hodnotového základu a legitimním personálním substrátem stanoveného cíle. Není-li právem sledován určitý nejobecnější cíl, dochází k narušení právní jistoty a významu práva obecně. Shlédneme-li na právo v dnešním světě je patrné, že neexistuje mezinárodně jednotný cíl. Subjekty, které jsou schopny kognici podléhat své vlastní vůli, nenašly prozatím shodu na tom, co je cílem existence, čeho má býti budoucími generacemi dosaženo. Toto naprosté nepochopení bytnosti (Wesen) lidských bytostí se odráží až ve sféře praktického výkonu práva, aplikaci kritéria přiměřenosti stricto sensu. Napříč národy, náboženstvími či dokonce filosofickými proudy obecně panuje neshoda

¹ Relativnost je spatřována toliko v otázce nevědomosti důvodů vzniku všech dějů.

² Autor poukazuje na normativní systém daňověprávní a jeho místo v systematické německého právního řádu a procentuální zastoupení německé daňověprávní literatury na světových trzích.

na naprosté esenci otázky existence.³ Co je cílem bytí (Sein)? Každý právník by si měl zodpovědět základní otázku: Vycházím z upřednostnění individuálního zájmu každé bytosti a společnost organizovanou ve stát považuji za prostředek společných machiavellistických machinací těchto bytostí jak dosáhnout dříve cíle či vycházím z předpokladu priority blahobytu společnosti, jež je později zprostředkován individuum ji tvořícím?

Autor je zastánce prvně zmíněné koncepce, touhy po dokonalosti a blahobytnosti nesmrtelného individua, které společnost osob považuje za prostředek k akceleraci dosažení svého cíle. Prozatímní nedosažitelnost tohoto cíle nutí individua zajistit svým potomkům, co nejlepší výchozí pozici pro dosažení cíle každé lidské bytosti s pudem sebezáchovy. Můžeme vycházet z Maslowovy hierarchie potřeb či většiny náboženství, cíl zůstane stejný, nesmrtelnost jako základní potřeba, od které jde dostavět špičku pyramidy blahobytu...

Právo však nevychází z cíle individua, je nástrojem v rukou společnosti, již vůle je odlišná od vůle v ní žijících osob. Postačí si vzpomenout na nejslavnější názorové odlišení rozdílnosti vůle fyzické a právnické osoby, kdy dva společníci přehlasují jednoho.⁴ Cílem práva je spravedlnost, vágnost, kteráž však sleduje určité hodnoty. Nastavení a dodržování těchto hodnot udržuje soudržnost společnosti a vylučuje „Knappovskou entropii“.⁵ Dále zde máme právo soukromé a veřejné. Střet zájmů soukromého a veřejného v systému, který tyto zájmy musí uspořádat pro společnost neentropicky.⁶ Finanční právo je považováno za systém práva veřejného sloužící k zajištění materiálního základu fungování tohoto práva a regulaci uspořádání distribučních soustav a oběhu veřejných peněz.⁷ Na berní právo pak můžeme nazírat jako na systém normativní regulace společenských vztahů, jejichž objektem jsou částky odčerpávané do veřejných rozpočtů v podobě daní, poplatků, odvodů a institutů obdobné povahy a účelu.⁸ Primární funkci berní je funkce fiskální, zabezpečení příjmů veřejných rozpočtů, a tím financování fungování státu. Vezmeme-li v potaz platnost zásady prof. Zirk-Sadowskiewa týkající se restriktivní interpretace výjimek z pravidla obecného, je zapotřebí vždy nejprve zjistit obecnou hodnotu či cíl sledovaný předmětem zdanění, ustanovením z něhož je výjimka a později ve světle a shodě z výše uvedenými „vyššími hodnotami“ vyložit výjimku.

Trestní právo je taktéž jednou z výsečí práva veřejného, sleduje však ochranu nejdůležitějších společenských hodnot a zájmů před společensky škodlivými

³ Naprosto ukázkový je příklad tzv. tikající bomby. Bohužel se této názorové situaci střetu jádra práva individua a společnosti dostalo i exemplifikace v reálném světě. K této problematice blíže věc Gäfgen proti Německu.

⁴ Ještě názornější je příklad tří lidí hlasující následovně: pro, proti a zdržel se hlasování. Řešení je nakonec na defaultním pravidle, které je nastaveno třetím subjektem, a jež upravující výsledek této na první pohled patové situace.

⁵ Srovnej KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. ISBN 80-7179-028-1.

⁶ Na tomto místě je vhodné upozornit na paradox praxeologické rozpornosti prostředku ve formě společnosti, jež tvoří právo a cílem, jemuž má tento prostředek sloužit. Právo sleduje hodnoty společné, přestože je legitimováno prostředkem sloužícím individuum.

⁷ Nejedná se o definici. K definici berního práva srovnej MRKÝVKA, P. *Propedeutika finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 124 s. ISBN 978-80-210-7745-4.

⁸ K definici berního práva blíže RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRAMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 44, ISBN 978-80-210-4732-7.

jednáními.⁹ Trestní právo se charakterizuje tím, že je ochranou poslední instance, ultima ratio. S ohledem na interpretační rovinu je zapotřebí připomenout především důraz na určitost a jednoznačnost trestného činu.

1. Odstíny šedi

Název příspěvku odkazuje na tzv. šedou sféru práva. Tedy zónu či prostor, ve kterém existuje legální chování zdánlivě nelegální. Jedná se o situace (vy)/(zne)užívání mezer v právu v neprospěch státu.

Již z povahy věci je patrné, že v otázce volby orgánu moci veřejné a jednotlivce, tedy v rámci dilematu: zaplatit, co nejméně a vybrat, co nejvíce, bude postoj stran odlišný. U jednotlivce to vyplývá z touhy po prostředcích k realizaci bytnosti u osoby jednající za fiskus nejspíše z teorie veřejné volby¹⁰ a udržení si možnosti zabezpečit si prostředky pro realizaci bytnosti. Motivace obou stran je tedy srovnatelná, liší se však onen výsledek, a to především v tom, že: na straně jednotlivce jde o částku X, na straně úřední osoby o „čárku“. V právu daňovém se ovšem úřední osoba vyskytuje povětšinou v situacích, kdy existují určité pochybnosti a prvotně roli státního orgánu plní poplatník či plátce sám.

V angloamerické teorii se vytvořily tři, řešené problematice přílehlavé, pojmy: tax mitigation (daňová optimalizace), tax avoidance (vyhýbání se dani) a tax evasion (zkrácení daně). První z těchto pojmů je dosahován legálními metodami snižování daně, tedy metodami zákonem výslovně stanovenými a předpokládanými. Třetí je obecnou kategorií trestního práva, která má své místo v ustanovení § 240 zákona č. 40/2009, trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). Druhý je oním odstínem šedi.

2. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE A ZNEUŽITÍ PRÁVA

Optimalizace daní je zásadně legitimní a jako taková není trestná. Její možnosti a mnohotvárnosti jsou především věcí občanského práva (pozn. autora: pro poměry českého práva především obchodního práva). Trestná je teprve tehdy, je-li prováděna prostředky nesprávného přiznání nebo nepřiznání, optimalizace je tedy svým způsobem dosaženo trestnými prostředky.¹¹ Jedná se o vyjádření snahy jedince o co nejnižší daňovou povinnost, které je dosahováno právně povolenými prostředky (v souladu se smyslem a účelem zákona).

Za zneužití práva ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníku újmu.¹² V současné době je spíše cíleno k negativnímu vymezení zneužití práva. V Evropském prostředí se používá Halifaxovského testu naplnění objektivní a subjektivní podmínky, a později splnění kritéria dobré víry. V českém právním prostředí je obecně nastavena zásada souladu právních vztahů s rozumným uspořádáním společenských vztahů. Obecně lze konstatovat, že ke zneužití práva

⁹ K definici blíže KRATOCHVÍL, V. Trestní právo hmotné: obecná část. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xl, 921 s. ISBN 9788071790822.

¹⁰ Srovnej dílo W. Niskanena či M. Olsona.

¹¹ FRANKE, S. *Hranice mezi optimalizací daní a trestním činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva*. In Trestněprávní revue. 2004, roč. 3, č. 9, s. 254.

¹² Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22.4.2003, č.j. 21 Cdo 1893/2002

nedojde v situaci, kdy každé ekonomicky racionální jednání, dle práva nutné či racionální obecně, nebude zneužitím práva, není-li jeho ekonomická racionalita spatřována tolik v dosažení daňové výhody.

Je zapotřebí také poznamenat, že v prostředí, kde se angličtina používá jako úřední jazyk, především USA, UK, EU a OECD se na problém tax avoidance dívalo odlišně. UK a zvláště USA zprvu zastávali názor, že se jedná o legální praktiky směřující ke snížení daňové povinnosti nemravně, ale dovoleně. EU a OECD, i s ohledem na zavedení opatření proti agresivnímu daňovému plánování, zastávaly názor, že se jedná o jednání, které nepoživá ochrany dobré víry, tudíž ochrany zákonné. V současnosti již panuje shodný názor na absenci dobré víry a nelegálnost tax avoidance.¹³

3. DAŇOVÉ TRESTNÍ PRÁVO A DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY

Daňová kriminalita, či spíše hospodářská trestná činnost a otázky ji doprovázející stanoví velice výraznou kategorií společenských poruch. Jedná se o velice sofistikovanou formu páchání společenský významné újmy většího rozsahu. Tato specifická trestná činnost je právě i s ohledem na subjekty trestných/ého činů/u nazývána trestnou činností bílých límečků („white-collar criminality“).¹⁴ A právě i na tomto nepatrném, přesto dnes již všeobecně, přijímaném označení, je patrné, že trestná činnost v daňovém právu je konsenzuálně chápána jako trestná činnost, ve své podstatě úmyslná či alespoň vědomá. Většina kriminalistů, kriminologů, jakož i trestněprávních teoretiků se shodne na skutečnosti, že základem daňové trestné činnosti, resp. berní trestné činnosti, je lidská důmyslnost spočívající v („racionální“) volbě mezi trestem a majetkovým prospěchem.

Šámal vymezuje doktrinálně hospodářskou kriminalitu jako *trestnou činnost, která je motivována dosažením vyšších neoprávněných či přímo protizákonných zisků a jež útočí nejen vůči ekonomickým zájmům individuálním či kolektivním, ale často napadá přímo tržní hospodářský systém v jeho základech, a to ať už jde o trh výrobků nebo služeb anebo finanční trhy (zasahuje organizaci a regulaci takového trhu, zájmy spotřebitelů, hospodářskou soutěž, oblast měny a platebních prostředků, fiskální zájmy státu, regulaci finančního trhu apod.) či jeho jednotlivé instituce (např. instituce kapitálového trhu, bankovníctví nebo jiné finanční instituce).*¹⁵ Pro účely této práce však bude používána užší kategorie a to daňová kriminalita.¹⁶

Systém českého trestního práva zná následující relevantní skutkové podstaty daňových, poplatkových a devizových trestných činů:

§240

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

¹³ Srovnej MERKS, P. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, In Intertax: European tax review. 2006, roč. 34, č. 5, s. 273 a 274.

¹⁴ V tomto případě se dokonce hovoří o nemožnosti spáchat trestný čin pro „nedostatek inteligence“.

¹⁵ ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 2325.

¹⁶ Přesněji by se mělo s ohledem na některé nedaňové veřejnoprávní platby o berní kriminalitu, neboť jsou zde zahrnuty i odvody apod.

- (2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.
- (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

§241

Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

- (1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátcе svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.
- (3) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

§242

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlašovat rozsudek. Žádný z výše uvedených trestných činů však ve své skutkové podstatě přímo neupravuje případ zneužití práva. Stejně tak je to s úpravou zneužití práva komentářovou literaturou.¹⁷

4. LIMITY DAŇOVÉ OPTIMALIZACE ČI DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINNOSTI?

Daňový subjekt vystupuje v první fázi daňové optimalizace jako správce daně a sám sobě vyměřuje daň. V této situaci mu je však poskytnuta výhoda interpretace in dubio pro mitius a legální licence. Zákonodárce by tedy měl být tím, kdo v případě, že nechce, neposkytne možnost uplatnění těchto dvou naprosto základních výhod. Skutečnost je ovšem jiná. Daňová legislativa je odvislá od rozvržení převažujících politických sil, levice či pravice. Není stálější právní úpravy, jež by poskytovala naprosto určité vodítko k daňové optimalizaci, snad krom placené formy. Jak Nejvyšší spolkový soud, tak i český Ústavní soud, považují daňovou optimalizaci a snahu na snížení daňové povinnosti za jeden z projevů vlastnického práva a jako takovou za metodu legální a principiálně beztrestnou.¹⁸ Jádrem věci je posouzení hranice, kdy je zneužití práva trestným činem a kdy nikoliv.¹⁹

¹⁷ Srovnej ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, s. v-xiv, 1451-3586. ISBN 9788074004285.

¹⁸ Neboť není trestu/trestného činu bez zákona.

¹⁹ Pro zneužití práva se nabízí z výše uváděných berních trestných činů pouze ustanovení § 240 trestního zákoníku.

Daňové trestní právo ve svém důsledku nepočítá se způsobenou škodou. Platí zde zásada tzv. „zákazu kompenzace“. Má-li daňový subjekt na svém osobním daňovém účtu evidovaný přeplatek na dani, nejde pro účely účinné lítosti či jakékoliv jiné formy zániku trestní odpovědnosti tento přeplatek převzít a tím jim uhradit vzniklý daňový nedoplatek, na němž vážne potencionálnost trestního stíhání. Přesto je společensky škodlivé zkrácení berně až ve výši 50 000 a více Kč.

Nešvarem českého daňového práva trestního je i absence generální klauzule proti zneužití práva. Je sice pravdou, že tato klauzule byla v minulosti v Polské republice zrušena pro svou neústavnost, ale kupříkladu ve Spolkové republice Německo²⁰ či Rakousku²¹ je účinná, a to jak právně, tak i efektivně. Velice sporným by se proto mohlo jevit naplnění základní trestněprávní zásady o určitosti trestného činu (nullum crimen sine lege certa) v určitých případech i ve spojení se zásadou o zákonné formě trestného činu (nullum crimen sine lege scripta)²².

Dalším problémem, který by se při trestněprávním sankcionování zneužití práva mohl naskytnout je čl. 6 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod (dále jen „Úmluva“), který zní:

Čl.6

Právo na spravedlivý proces

1. Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Rozsudek musí být vyhlášen veřejně, avšak tisk a veřejnost mohou být vyloučeny buď po dobu celého nebo části procesu v zájmu mravnosti, veřejného pořádku nebo národní bezpečnosti v demokratické společnosti, nebo když to vyžadují zájmy nezletilých nebo ochrana soukromého života účastníků anebo, v rozsahu považovaném soudem za zcela nezbytný, pokud by, vzhledem ke zvláštním okolnostem, veřejnost řízení mohla být na újmu zájmům spravedlnosti.

2. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, se považuje za nevinného, dokud jeho vina nebyla prokázána zákonným způsobem.

3. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, má tato minimální práva:

- a) být neprodleně a v jazyce, jemuž rozumí, podrobně seznámen s povahou a důvodem obvinění proti němu;*
- b) mít přiměřený čas a možnost k přípravě své obhajoby;*
- c) obhajovat se osobně nebo za pomoci obhájce podle vlastního výběru nebo, pokud nemá prostředky na zaplacení obhájce, aby mu byl poskytnut bezplatně, jestliže to zájmy spravedlnosti vyžadují;*
- d) vyslyšet nebo dát vyslyšet svědky proti sobě a dosáhnout předvolání a výslech svědků ve svůj prospěch za stejných podmínek, jako svědků proti sobě;*
- e) mít bezplatnou pomoc tlumočnicka, jestliže nerozumí jazyku používanému před soudem nebo tímto jazykem nemluví.*

²⁰ Srovnej § 42 daňového řádu.

²¹ Srovnej § 22 odst. 1 daňového řádu (*Daňová povinnost nesmí být vyloučena nebo snížena zneužitím forem a možností poskytovaných právem soukromým*).

²² Zákonná forma není shledána v aktech heteronomní povahy apod.

Engelovská kritéria²³ vyměřila základní předpoklad pro vymezení toho, co je trestní obvinění a co jim není. Těmito kritérii jsou:

- a) Kvalifikace deliktu ve vnitrostátním právu - jedná-li se o trestný čin podle vnitrostátního práva, aplikuje se ustanovení čl. 6 Úmluvy, není-li jednání považováno za trestný čin, přistupuje ke zkoumání dalších dvou kritérií.*
- b) Je zájem na chráněném společenském zájmu obecný či pouze partikulární? – jedná se o určení okruhu adresátu právní normy. Je-li určena všem, nikoliv pouze skupině adresátů, přistupuje se k zodpovězení posledního kritéria.*
- c) Je účel sankce alespoň částečně represivní či preventivní nebo se jedná o účel výlučně reparační? – v této situaci je nutné zabývat se povahou sankce. ESLP považuje toto poslední kritérium za rozhodující.*

Ve věcech daňových je k tomu nutno dodat, že krátce bylo kruciální kritérium významu výše sankce²⁴, od čehož bylo později upuštěno²⁵. Zneužití práva v situaci, kdy daňovému subjektu hrozí vyměření sankčního penále, odvodu či pokuty musí požívat ochrany spravedlivého procesu v souladu se zněním výše uvedeného ustanovení.

Požívá-li řízení o zneužití práva ochrany Úmluvy, je nutné pamatovat na jisté zásady a pravidla chování. Obviněný bude mít právo na přístup k soudu. Není nutné, aby byla odložena právní moc rozhodnutí správního orgánu.²⁶

Dále zde existuje zásada zákazu sebeobvinění, která obviněnému přináší možnost nevyprávět. Tato zásada však nebrání orgánům činným v trestním či daňovém řízení získávat důkazy legálními donucovacími prostředky nezávislymi na vůli obviněného. Poslední z relevantních ochranných daňového subjektu v postavení obviněného ať už v řízení trestním či daňovém, je právní zásadou vyjádřené pravidlo *ne bis in idem*, ne dvakrát o tomtéž, upravena v čl. 4 Protokolu k Úmluvě č. 7, který zní:

Čl.4

Právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát

- 1. Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.*
- 2. Ustanovení předchozího odstavce nejsou na překážku obnově řízení podle zákona a trestního řádu příslušného státu, jestliže nové nebo nově odhalené skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci.*
- 3. Od tohoto článku nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy.*

Uloží-li správce daně daňovému subjektu sankci trestní povahy splňující engelovská kritéria, nelze již uložit trest pro tento právní delikt. Z tohoto obecného pravidla existují mnohé výjimky. Berouce v úvahu charakter zneužití práva, jakožto šedé zóny práva, která primárně pramení ze zákonodárcova pochybení, by dvojí postih (především s druhotným postihem trestněprávním) znamenal porušení zásady *ne bis in idem*. Ve Spolkové republice Německo se v minulosti rozproutila debata o trestání daňových trestných činů a hospodářské kriminality obecně. Existuje silný názorový proud

²³ Blíže Engel a ostatní proti Nizozemí

²⁴ Srovnej Morel proti Francii.

²⁵ Srovnej Jussilí proti Finsku.

²⁶ Blíže Janosevic proti Švédsku.

podporující neukládání nepodmínečných trestů odnětí svobody, ale kupříkladu výhradně trestů peněžní povahy, které by samozřejmě reflektovaly na všechny funkce trestu.

ZÁVĚR

Daňové trestní právo představuje nový prostor k diskusi odborné veřejnosti nad efektivním potíráním, prevencí a přiměřeným trestáním této formy kriminality. Zneužití práva jako kategorie práva nepoužívající ochrany zákona však do kategorie společensky škodlivých jednání, na které se uplatní ustanovení trestního zákoníku, nepatří. Jedná se o institut svou povahou čistě daňový nikoliv trestněprávní. Přestože v minulosti byly za zneužití práva označovány disimilovaná právní jednání, která jsou v dnešní době trestná, jednalo se spíše o formální pochybení moci soudní, nikoliv o následek evolutivního výkladu ve prospěch rozšíření skutkové podstaty trestného činu zakotveného v § 240 trestního zákoníku.²⁷ Není totiž nejmenších pochyb o tom, že zastírané právní jednání jsou trestným činem.

Na závěr by autor rád vybědl k budoucí diskusi ohledně dvou otázek. V minulosti existovaly soudní skutkové podstaty nekalosoutěžních deliktů, které se vyvinuly soudní praxí, a bylo zřejmé, že nekalosoutěžní obchodněprávní subjekty byly se sankční povahou těchto deliktů seznámeny, přestože nebyly sepsány. Autor zastává názor, že v prostředí práva EU, kdy rozhodování Soudního dvora EU v sobě nese i prvky angloamerického precedenčního systému, by časem bylo možné posuzovat jednání u *acte eclaire* za jednání již povahou trestněprávní dle ustanovení § 248 trestního zákoníku.²⁸ A jelikož je diskuse velice přínosnou formou lidské interakce, nabízí se také otázka pravé recidivy u zneužití práva a aplikace ustanovení o správě cizího majetku dle § 221 an. trestního zákoníku na jednání účetní či daňového poradce, kteří se oné recidivy²⁹, z níž vznikla daňovému subjektu škoda, dopustili.

POUŽITÉ PRAMENY

1. FRANKE, S. *Hranice mezi optimalizací daní a trestním činem v daňové oblasti – z aspektů německého práva*, In *Trestněprávní revue*. 2004, roč. 3, č. 9, s. 254.
2. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. ISBN 80-7179-028-1.
3. KRATOCHVÍL, V. *Trestní právo hmotné: obecná část*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xl, 921 s. ISBN 9788071790822.
4. MERKS, Paulus. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning* In *Intertax: European tax review*. 2006, roč. 34, č. 5, s. 272-281.
5. MRKÝVKA, P. *Propedeutika finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 124 s. ISBN 978-80-210-7745-4.
6. RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. a ŠRAMKOVÁ, D., *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7.
7. ŠÁMAL, P. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, s. v-xiv, 1451-3586. ISBN 9788074004285.

²⁷ Srovnej kolotočové podvody.

²⁸ Existovalo-li by trestní právo EU.

²⁹ S ohledem na předpoklad profesionality, by se nemuselo ani jednat o recidivu u stejného subjektu.

KONTAKT NA AUTORA

liskalegal@gmail.com

Mgr. Michal Liška

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70

711 80 Brno

Česká republika

DIMINUTION OF VAT GAP AS INSTRUMENT OF BUDGETARY DEFICIT AND PUBLIC DEBT IN POLAND

Ewa Lotko - Urszula K. Zawadzka-Pąk
Faculty of Law, University of Białystok

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Na powstanie i rozmiar luki podatkowej wpływa wiele czynników. Jednym z nich są wszelkie działania podatników, które zmierzają do ukrycia transakcji, od których powinien być odprowadzony podatek. Konsekwencje luki podatkowej w VAT, który stanowi najważniejsze źródło dochodów budżetowych, mają bezpośrednie znaczenie dla stanu finansów publicznych kraju oraz wielkości deficytu budżetowego i długu publicznego. W związku z tym, przedmiotem niniejszego opracowanie jest analiza zjawiska luki podatkowej w VAT oraz sposobów jej zwalczania, jako jednego z instrumentów ograniczania deficytu budżetowego, a w konsekwencji długu publicznego w Polsce.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

luka podatkowa, podatek od towarów i usług (VAT), deficyt budżetowy, dług publiczny

Abstract in English language

A lot of factors contribute to the formation and size of the tax gap. Among them are all taxpayers' actions which are to hide transactions from which tax should be paid. The consequences of the VAT gap, which is the most important source of budgetary revenues, have direct significance to the state of public finances and the amount of budgetary deficit and public debt. Therefore, the subject of this article is the analysis of the VAT gap and the solutions to counter it as an instrument limiting budgetary deficit and consequently public debt in Poland.

Keywords in English language

tax gap, value added tax (VAT), budgetary deficit, public debt

INTRODUCTION

The tax gap can be understood as the difference between the theoretical tax liability and the collections of taxes, in any country and in any year (in absolute or percentage terms).¹ It is estimated that the scandalous EUR 1 trillion of potential tax revenues is lost to tax avoidance every year in the EU, representing an approximate cost of EUR 2,000 for every European citizen each year.²

A lot of factors contribute to the formation and size of the tax gap. Among them are all actions of taxpayers which are to hide transactions from which the tax should be paid. A special place among them have tax frauds which include actions aimed at

¹ BARBONE, L., BELKINDAS, M. V., BETTENDORF, L., BIRD, R., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., SMART, M., *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, CASE Network Reports, 2013, No. 116, p. 23.

² *Report of 2nd May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, Committee on Economic and Monetary Affairs, 2013, No. A7-0162, p. 4.

achieving financial gain.³ Such activity is most noticeable within the scope of VAT,⁴ which is one of the most important sources of budgetary revenues. VAT frauds pose an increasing problem not only in Poland but also in the whole EU,⁵ having far-reaching consequences for budgets of particular countries as well as for their economies, fair competition or actual consumer protection.

Although VAT for almost 20 years has constituted the most important source of budgetary revenues, for 5 years its fiscal efficiency has been decreasing and the losses in budgetary revenues are estimated at least at tens of billions of PLN.⁶ The consequences of the VAT gap have direct significance to the state of public finance and the amount of debt. Therefore, the subject of this article is the analysis of the VAT gap and the solutions to counter it, as an instrument limiting public deficit and consequently public debt in Poland.

1. THE PROBLEM OF THE VAT GAP IN POLAND IN COMPARISON TO THE EUROPEAN UNION COUNTRIES

Before analysing the scale of the VAT gap in Poland, this problem should be compared to other EU countries. These comparisons are made on the basis of the report prepared for the commission of the European Union institutions⁷. This report provides estimates of the VAT gaps for 26 of the 28 current EU countries for the period 2000-2011 (Cyprus could not be included due to the imminent release of major revisions to its national accounts, and Croatia joined the EU after the report was completed). To calculate the VAT gap, two components are measured, i.e. the theoretical VAT tax liability according to the law (VTTL) and the amount of VAT actually assessed and collected (VAT). The details of the comparison are provided in Table 1.

³ RAPORT PwC, *Straty Skarbu Państwa w VAT - luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, Warszawa 2013, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl, p. 3 (data dostępu: 15.05.2015 r.) – dalej powoływane jako: RAPORT 2013.

⁴ Even if the legal construction of the Polish tax on goods and services differs from the model of value added tax (VAT) in our paper we will use the term VAT in the context of Poland as well.

⁵ Speech of the European Commission Member, Laszlo Kovacs, the 29th of March 2007 http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/VATFraud_20070329.pdf and the data of OLAF http://www.gma-bg.org/upl_doc/no%2003%20cresseneuil%20olaf%20vat%20presentation%20en%20-%20sofia%2011%2008.pdf.

⁶ Only in 2009, revenues from this tax were lower by 20 billion of PLN from a realistic forecast and in 2012 this decline was approximately 12 billion of PLN. In contrast, the size of the VAT gap in 2012 is estimated at 36.5 - 58.5 billion of PLN.

⁷ Center for Social and Economic Research. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States Final Report TAXUD/2012/DE/316*.

Table 1. Estimates of the VAT gap, 2011 and avg. 2000-2011 (EUR million)

Member State	VAT receipts	VTTL	VAT Gap	VAT Gap as a share of VTTL (%)		VAT Gap as a share of GDP (%)	
	2011	2011	2011	2011	2000-2011	2011	2000-2011
Austria	23 447	26 915	3 468	13	11	1.2	1.0
Belgium	26 021	30 991	4 970	16	13	1.3	1.1
Bulgaria	3 352	3 956	604	15	16	1.6	1.8
Czech Republic	10 994	15 235	4 241	28	23	2.7	2.1
Denmark	23 869	26 436	2 566	10	10	1.1	1.1
Estonia	1 363	1 664	301	18	15	1.9	1.6
Finland	16 915	19 746	2 831	14	13	1.5	1.3
France	140 506	172 739	32 233	19	16	1.6	1.3
Germany	189 920	216 830	26 910	12	13	1.0	1.0
Greece	15 027	24 790	9 763	39	30	4.7	3.0
Hungary	8 516	12 216	3 700	30	26	3.7	3.0
Ireland	9 782	10 890	1 108	10	8	0.7	0.6
Italy	98 557	134 691	36 134	27	26	2.3	2.1
Latvia	1 368	2 322	954	41	24	4.7	2.3
Lithuania	2 444	3 795	1 352	36	35	4.4	3.9
Luxembourg	2 690	3 242	551	17	12	1.3	0.8
Malta	520	541	21	4	13	0.3	1.0
Netherlands	41 610	45 622	4 012	9	5	0.7	0.4
Poland	29 843	35 253	5 410	15	13	1.5	1.1
Portugal	14 235	16 999	2 764	16	9	1.6	0.8
Romania	11 412	21 760	10 348	48	42	7.9	5.4
Slovakia	4 711	7 484	2 773	37	29	4.0	2.9
Slovenia	3 049	3 375	326	10	7	0.9	0.6
Spain	56 547	71 744	15 197	21	12	1.4	0.8
Sweden	36 610	37 542	932	2	4	0.2	0.4
United Kingdom	130 577	150 064	19 487	13	12	1.1	1.0
EU-26, total ^a	903 884	1 096 841	192 957	18	15	1.5	1.2
EU-26, average	20	17	2.1	1.6

a/: EU-26 treated as one unit.

Source: *BARBONE, L. et al., p. 37.*

As the table shows, in the period 2000-2011 the VAT gap in Poland amounted to 13% of theoretical VAT tax liability. Among the EU countries taken into account in the survey the VAT gap smaller than in Poland was recorded in such countries as Austria, Denmark, Ireland, Luxemburg, the Netherlands, Portugal, Slovenia, Spain, Sweden, the United Kingdom; the VAT gap bigger than in Poland was in Bulgaria, the Czech Republic, Estonia, Finland, France, Greece, Hungary, Italy, Latvia, Lithuania, Romania, Slovakia, whereas the same level of the VAT gap was recorded in Germany, Belgium and Malta.

Even if the VAT gap in Poland is in the middle of the EU classification, the losses in the VAT revenues in Poland are huge and their reduction undoubtedly would have impact on reducing the budgetary deficit and public debt.

2. THE PROBLEM OF THE VAT GAP IN POLAND

2.1. The evolution of the VAT gap in Poland

Making the analysis of the VAT gap evolution in Poland over the period 2000-2011, it should be mentioned that starting from double-digit levels at the beginning of the 2000s (17%), the Gap decreased substantially after the country joined the EU in 2004 (9%). Even though the financial crisis did not result in negative GDP growth in Poland, there was a significant increase in the VAT gap in 2009 (to 15 percent, largely on account of a 20 percent decrease in revenues), which was maintained throughout 2011⁸. The details are presented in Table 2.

Table 2. Poland: VAT receipts, rates, theoretical liability and gap, 2000–2011 (EUR million)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Total VTTL	15 483	18 184	18 436	16 593	17 610	20 753	23 337	26 434	31 847	27 041	31 300	45 622
Household consumption	10 528	12 314	12 641	11 165	11 963	13 995	15 288	16 958	20 152	17 164	19 660	20 253
Government & NPISH consumption	535	621	619	568	544	683	822	963	1 149	988	1 148	2 292
Intermediate consumption by industries	2 522	2 936	2 960	2 857	2 924	3 522	4 227	4 875	5 802	4 710	5 536	13 693
Gross fixed capital formation	1 587	2 003	1 909	1 692	1 804	2 123	2 571	3 177	4 003	3 612	4 265	9 033
Net adjustments	311	311	307	311	374	430	430	461	740	568	691	351
VAT receipts	12 877	14 381	15 066	13 686	14 633	18 837	22 127	25 923	29 103	23 056	27 535	41 610
VAT Gap	2 606	3 803	3 370	2 908	2 977	1 916	1 211	511	2 743	3 985	3 764	4 012
VAT Gap as a share of VTTL	17%	21%	18%	18%	17%	9%	5%	2%	9%	15%	12%	9%
VAT Gap as a share of GDP	1.4%	1.8%	1.6%	1.5%	1.5%	0.8%	0.4%	0.2%	0.8%	1.3%	1.1%	0.7%
Full rate	22%											23%
Reduced rates	7 / 3%											8 / 5%

Source: BARBONE, L. et al., p. 104.

2.2. Reasons and consequences of the VAT gap in Poland

A lot of factors contribute to the formation and the amount of the tax gap. On the one hand, there is the behaviour of taxpayers, and on the other hand there is the complexity of tax law. Among the causes the Ministry of Finance specifies in particular: taxpayers actions aiming at decreasing the amount of tax liability through legal measures by using tax optimisation; difficulties connected with tax self-assessment arising from the complexities of tax provisions; mistakes in tax self-assessment not noticed by the tax authorities; tax not paid as a result of VAT payers bankruptcy, but also statistical mistakes, time delays in payments or lack of tax authorities' efficiency during fiscal control and collection of the tax receivables revealed during control procedures.⁹

Besides the above factors, direct influence on the shaping of the tax gap has the *grey zone*, i.e. economic activity undeclared to the state authorities in order to evade the tax burden¹⁰. There are three kinds of tax avoidance practices, i.e. tax fraud, tax evasion,

⁸ BARBONE, L. et al. op. cit., p. 102.

⁹ MINISTERSTWO FINANSÓW. *Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017*, Warszawa 2014, www.mf.gov.pl, p. 14 (data dostępu: 20.05.2015 r.).

¹⁰ RAPORT PwC, *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczyć*, Warszawa 2014, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl, p. 6 (data dostępu: 15.05.2015 r.) – dalej powoływany jako: RAPORT 2014.

and tax optimisation. The concept of “fiscal fraud” is often illegal and usually applied to the most serious cases of tax avoidance, to distinguish them from errors and omissions. The term “tax evasion” is rather vague and subjected to different interpretations. However, it is preferable to understand tax evasion as tax fraud in its legal sense. In this sense the term “tax evasion” means the process aimed at avoiding tax when the binding law would normally lead to the payment of the tax. Finally, the notion of “the optimisation” is less ambiguous – it is connected to legal practices, however considered to be more or less “legitimate”, the optimisation may conceal a fraud when the legal means are used to hide tax fraud.¹¹

Furthermore, in the context of the above factors favourable to formation / enlargement of the tax gap, additional causes on the side of the state may be indicated, i.e.¹²: the lack of a system motivating employees of tax administration responsible for control to perform their duties effectively and reliably; the lack of clerks’ specialisation; the lack of proper technological support; the lack of close cooperation between state services responsible for preventing tax fraud. Also difficulties in reporting such information by entrepreneurs and insufficient cooperation with employers organisations may be added to this list.

The area where the tax gap is the biggest is definitely VAT. To the most common irregularities in this field may be classified as the following:

- accounting proofs of purchase (invoices) without relations to actual turnover;
- making deductions from tax calculated from invoices which do not give such right, i.e. purchase made does not have any connections with taxable sale or is a fictitious transactions;
- accounting transactions made between non-existent entities;
- lowering tax base by not accounting all revenues;
- incorrect determination of the moment when the tax obligation arises;
- taxation of sales according to incorrect tax rates, most often lowered;
- conducting sales without including them in the cash register.¹³

VAT fraud is a very important phenomenon contributing to the formation of the tax gap. Sharp increase in the VAT gap in the last few years indicates difficulties of tax administration in countering this problem with the use of currently available means. VAT offences use tax structural elements – fraudsters embezzle unjustified VAT return or they do not pay tax due to the budget. Also the actions of the legislator do not facilitate tax administration struggle with the tax gap and even on the contrary, the changes in the act on VAT¹⁴ made tax fraud possible or probable to camouflage, “smartly” called tax optimisation.¹⁵

¹¹ ZAWADZKA-PAK, U. K. The latest changes in the French tax evasion policy and its influence on economic and financial security. In RACZKOWSKI K., SCHNEIDER, F. (eds.), *The Economic Security of Business Transactions*, Oxford: Chartridge Books Oxford, pp. 91-93.

¹² RAPORT, p. 6.

¹³ RUŚKOWSKI, E., WOLTANOWSKI, P., KOSIŃSKA, R. Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe. In RACZKOWSKI, K. (ed.), *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2015. pp. 175-176.

¹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej powoływana jako: ustawa o VAT.

¹⁵ MODZELEWSKI, W. Harmonizacja podatku od towarów i usług – sukces czy klęska, czyli refleksje o przyczynach kryzysu podatku od towarów i usług, In GLINIECKA, J., JUCHNIEWICZ, E.,

There are several types of VAT fraud. Generally, the mechanisms of their operation is similar, the difference is only in the course of transactions conducted by fraudsters in order to gain financial benefits. Special place among VAT fraud take offences based on intra-community transactions, i.e. made within the EU with the use of entities which are taxpayers in different EU countries.¹⁶ The legislator broadened the scope of possibilities to evade VAT as a result of introducing provisions “legalising” the lack of taxation or hiding the possibility of illegal tax evasion. In this way, according to art. 28b of the Act on VAT, it is possible to evade taxation in connection with the change of the place of performance, as an example may be given the art. 28e of the Act on VAT, due to which it is possible to use the place of performance connected with real estates, which allows to perform virtual services not subjected to taxation by an entity having its register office on the territory of a country for the benefit of a client having the same status of service, whose formal place of performance is the territory of a different country.¹⁷

One of the simplest methods of fraud based on the mechanism of intra-community taxation of goods in the country of destination is non-declaring by the buyer the intra-community purchase of commodities and therefore the purchased goods may be resold without VAT in the country of the purchaser. The second form of the fraud is a fictitious intra-community delivery of commodities which consists in purchasing goods on a local market and then in falsifying their intra-community delivery to contracting parties having register offices in different member states. In fact the supplier uses the law to deduct the tax calculated from invoices received from the local suppliers, according to the binding amount of 0 % for intra-community transactions, by applying for its direct return to proper authorities. In reality the given commodity does not leave the state, where it is sold without VAT. Another form of fraud is the so-called carousel fraud. The main entity in this ill-practice is a missing trader, i.e. an entity which in practice uses undeclared intra-community delivery of goods. Due to the fact that it does not declare the intra-community supply of goods, he does not pay the tax in the country of destination but continues delivering goods within its territory for the benefit of taxpayers conducting their business activities there. These supplies are documented with standard invoices but the amounts of the indicated tax due are not paid. In case of control, the missing trader acts according to their name - after the transfer of profits from the ill-practice, they withdraw from the market. At the top of entities such as the missing trader are substituted people, i.e. “strawmen” without the knowledge of the activity of the business they lead. Due to the fact that it is not difficult to detect the missing trader, their aim is to make deliveries for as big amounts as possible, what may be achieved by lowering prices at the expense of a part of the profit from the fraud. Goods purchased by the missing trader may be then transferred by a chain of entities - buffers - which are to cover connections between the missing trader and the last in the chain - the broker.¹⁸

The effects of frauds based on intra-community transactions directly relate to the massive budget losses of a given member country and as a consequence to difficulties in limiting budgetary deficit and public debt. Moreover, they are a factor of market

SOWIŃSKI, T., WRÓBLEWSKA, M. (eds.), *System prawnofinansowy. Prawo finansowe wobec wyznań XXI wieku*, Gdańsk-Nynasham-Sztokholm: CeDeWu.Pl, 2013. p. 137.

¹⁶ RAPORT 2013, p. 21.

¹⁷ MODZELEWSKI, W. op. cit., p. 139.

¹⁸ RAPORT 2013, pp. 22- 25.

disturbances. They also negatively influence trade exchange within the EU because they extort from the tax administration of the member states to pay more attention to transactions in general, making them even more bureaucratic and ultimately they undermine trust between honest entrepreneurs within the EU.

2.3. Proposed solutions aiming at the diminution the VAT Gap

Implementing new systemic and technological solutions within tax administration may reduce the VAT gap in Poland. The most important in this field are actions increasing the effectiveness of tax administration functioning and therefore it is essential to cooperate between law enforcement authorities created to detect tax offences and enforce the fulfilment of tax obligations. Using the information obtained by the law enforcement authorities during controls or tax inspections could facilitate the effectiveness of such actions as well as would increase detection of taxpayers' incorrect behaviour. It is important that the cooperation between such authorities as: the police, prosecution authorities, Central Bureau of Investigation, the Internal Security Agency or OLAF has institutionalised and permanent character. Currently, there is a lack of specialisation in law enforcement authorities in prosecuting tax offences because both judges and prosecutors do not specialise in the cases they conduct and *de facto* the same person deals with all kinds of cases.¹⁹ The starting point to such cooperation should be the implementation of relevant legal solutions enabling the flow of information between authorities as well as organising proper trainings for the officers of law enforcement authorities, which would help them to identify potential tax abuse.

An important initiative enhancing the effectiveness of tax administration in countering tax offences may be a dialog with taxpayers who fulfil their tax duties honestly. Creating at the Ministry of Finance working groups gathering entrepreneurs could have the following benefits: obtaining additional sources of knowledge of tax offences mechanisms, enhancing the effectiveness of reactions to the changeability of economic turnover as well as a positive impact on the development of branches with risk by decreasing negative influence of abuse on the competitiveness of honest entrepreneurs.²⁰

Additionally, the prevention should play an important role. For this purpose, it is necessary to resign, at least partially, from unilateral determination of rules by public authorities and to establish rights and obligations of the tax administration and taxpayers together in the form of a so-called preventive fiscal agreements. Such a solution has already been used in some countries, including the Anglo-Saxon ones²¹. These agreements – which may take the form of prior agreements on the transfer of prices – may be coherent with the concept of management of tax administrations but also with the strategic management of the enterprises.²²

Specialisation of tax administration units in controlling particular types of entities and conducting cases concerning particular types of offences may have a positive influence on the effectiveness of countering tax fraud. Therefore, it is essential to have internal as well as external trainings on limiting the VAT gap, which will essentially

¹⁹ RAPORT 2014, p. 31.

²⁰ Ibidem, p. 34.

²¹ BOUVIER, M. *La lutte contre l'évasion fiscale internationale: répression ou prévention?*, Revue Française de Finances Publiques, 2010, No. 110, pp. 1-2.

²² ZAWADZKA-PAK U.K. op. cit., p. 98.

prepare employees of particular units to conduct cases connected with VAT frauds and to create special cells dealing with these types of offences and control of taxpayers with increased level of risk.

Enhancing tax administration efficiency to reduce VAT gap will not be possible without free information flow, which on the other hand, cannot be possible without implementing proper technological solutions and further centralisation of tax administration data bases. Centralisation of data transfer is essential for the introduction of other solutions such as risk management system, which on the basis of established rules (like for instance turnover, declared surplus of VAT calculated, demanded returns or business of a company) will allow to make automatic (random) selection of taxpayers which should be controlled due to the higher risk of tax abuse. The system would gather information about transactions made between taxpayers conducting business activity. Registered information about transactions could then be analysed in order to identify possible irregularities and abuse²³.

CONCLUSIONS

Reduction of budgetary deficit and as a consequence public debt should be conducted with the use of two supplementary methods consisting in changes on the side of budgetary expenditures and revenues. First type of modifications may be done by rationalising budgetary expenditures, i.e. ensuring their more efficient and effective designation and in justified cases, reducing them. Whereas the increase of budgetary revenues may be done by firstly increasing tax amounts or even implementing new tax burdens, what however has negative consequences for the financial situation of citizens and consequently also for the economy or secondly, what seems more justified, by increasing the enforcement effectiveness of tax dues arising from binding legal provisions and thus limiting the tax gap.

The tax gap, and especially gap in VAT, which is a very profitable source of the state's revenues, causing depletion of budget revenues, is a significant limitation of budget policy of the majority of European states, including Poland. The tax gap indicates that public authorities are not able to perform their duties sufficiently and this demotivates the citizens who pay their taxes honestly. Therefore, there is a need to take actions towards limiting the tax gap using repressive as well as preventive measures suggested in this article²⁴.

REFERENCES

1. BARBONE, L., BELKINDAS, M. V., BETTENDORF, L., BIRD, R., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., SMART, M., *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, CASE Network Reports, 2013, No. 116, pp. 23, 37, 102, 104.

²³ Szerzej na ten temat: POZNAŃSKI, K., SUCHOWOLEC, M. Rola sądów administracyjnych w zmniejszaniu skali wyłudzeń podatku VAT. In RACZKOWSKI, K. (ed.) *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2015. pp. 504-506.

²⁴ The paper was prepared with the financial support of the Polish Ministry of Science and Higher Education in frame of projects for young researchers no. 556 at Faculty of Law, University of Białystok.

2. BOUVIER, M. *La lutte contre l'évasion fiscale internationale: répression ou prévention?* In *Revue Française de Finances Publiques*. ISSN 0294-0833. Vol 110, 2010, pp. 1-2.
3. MINISTERSTWO FINANSÓW. *Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017*, Warszawa 2014, www.mf.gov.pl, p. 14.
4. MODZELEWSKI, W. Harmonizacja podatku od towarów i usług – sukces czy klęska, czyli refleksje o przyczynach kryzysu podatku od towarów i usług In GLINIECKA, J., JUCHNIEWICZ, E., SOWIŃSKI, T., WRÓBLEWSKA, M. (eds.), *System prawnofinansowy. Prawo finansowe wobec wyznań XXI wieku*, Gdańsk-Nynasham-Sztokholm: CeDeWu.Pl, 2013. pp. 137, 139. ISBN 978-83-7556-568-3.
5. POZNAŃSKI, K., SUCHOWOLEC, M. Rola sądów administracyjnych w zmniejszaniu skali wyłudzeń podatku VAT. In RACZKOWSKI, K. (ed.), *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2015. pp. 504-506. ISBN 978-83-264-8163-5.
6. *Report of 2nd May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, Committee on Economic and Monetary Affairs, 2013, No. A7-0162, p. 4.
7. RAPORT PwC, *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczyć*, Warszawa 2014, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl, pp. 6, 31, 34, 36.
8. RAPORT PwC, *Straty Skarbu Państwa w VAT - luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, Warszawa 2013, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl, pp. 3, 21, 22-25.
9. RUŚKOWSKI, E., WOLTANOWSKI, P., KOSIŃSKA, R. Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe In RACZKOWSKI, K. (ed.), *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*, Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2015. pp. 175-176. ISBN 978-83-264-8163-5.
10. Ustawa z dnia 11 marca 2004. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
11. ZAWADZKA-PAK, U.K. The latest changes in the French tax evasion policy and its influence on economic and financial security In RACZKOWSKI K., SCHNEIDER, F. (eds.), *The Economic Security of Business Transactions*, Oxford: Chartridge Books Oxford, pp. 91-93, 98. ISBN 978-1-909287-68-6.

CONTACT INFORMATION

e.lotko@uwb.edu.pl

Mgr. Ewa Lotko
University of Białystok, Faculty of Law
ul. Mickiewicza 1
15-213 Białystok
Poland

u.zawadzka@uwb.edu.pl

dr Urszula Zawadzka-Pąk
University of Białystok, Faculty of Law
ul. Mickiewicza 1
15-213 Białystok
Poland

Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky:
nekonferenčný zborník vedeckých prác
I. diel

Vydavateľ: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach
Odborné poradenstvo: Univerzitná knižnica UPJŠ v Košiciach
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>
Rok vydania: 2015
Náklad: 145 kusov
Rozsah strán: 380
Rozsah: 30,3 AH
Vydanie: prvé
Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion:
non-conference proceedings of scientific papers
vol. I

Publisher: Pavol Jozef Šafárik University in Košice
Technical editing: University Library Pavol Jozef Šafárik University in Košice
<http://www.upjs.sk/pracoviska/univerzitna-kniznica>
Year of publication: 2015
Impression: 145 copies
Number of pages: 380
Number of authors' sheets: 30,3
Edition: first
Print: EQUILIBRIA, s. r. o.

ISBN 978-80-8152-303-8