

UNIVERZITA PAVLA JOZEFA ŠAFÁRIKA V KOŠICIACH
PRÁVNICKÁ FAKULTA



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

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 978-80-8152-304-5

OBSAH

<i>Jaroslav Marczak</i> OSZUSTWA PODATKOWE W HISZPANII	9
<i>Pavel Matoušek</i> PREVENCE PROTI PORUŠOVÁNÍ PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ A PROTI PODVODNÝM JEDNÁNÍM – KVALITNÍ PORADENSTVÍ	23
<i>Виктор Александрович Мачехин</i> РОССИЙСКИЕ ПРАВОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ПО БОРЬБЕ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ.....	35
<i>Wiesława Miemieć</i> ZASADY OPODATKOWANIA PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PRZEZ OSOBY NIE PROWADZĄCE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ STRESZCZENIE OPRACOWANIA.....	45
<i>Kristýna Müllerová</i> MOŽNOSTI DAŇOVÝCH ÚNIKŮ U MÍSTNÍCH DANÍ.....	57
<i>Adam Nita - Andrzej Światłowski</i> SYNERGY OR CHAOS: ADMINISTRATIVE VERSUS PENAL SANCTIONS IN POLISH TAX LAW	65
<i>Zbigniew Ofiarski</i> ENFORCEMENT AGAINST TAXPAYER'S BANK DEPOSIT AS A MEASURE OF PREVENTING TAX EVASIONINCREASED TAX RATES IN SELECTED WEALTH TAXES AS QUASI TAX SANCTIONS IMPOSED ON DISHONEST TAXPAYERS.....	91
<i>Zdenka Papoušková</i> SUBJEKTY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	103
<i>László Pardavi</i> NEW TOOLS AGAINST VAT FRAUD IN HUNGARY	113
<i>Ivana Pařízková</i> DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJÍ MOŽNÁ OPTIMALIZACE	125
<i>Przemysław Pest</i> IMPACT OF THE ASSESSMENT OF TAX RATE FAIRNESS ON TAX AVOIDANCE	139

<i>Krystyna Piotrowska-Marczak</i> POSTAWY PODATKÓW WOBEC OBOWIĄZKU PODATKOWEGO – UJĘCIE EKONOMICZNE	149
<i>Karin Prievozníková</i> IMPLEMENTÁCIA ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA DO DAŇOVÉHO PORIADKU	161
<i>Michal Radvan</i> VZTAH DAŇOVÉHO A TRESTNÍHO PRÁVA – ZÁSADA NE BIS IN IDEM.....	169
<i>Anna Románová</i> FEW REFLECTIONS ON APPLICATION OF PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY IN VIEW OF FIGHT AGAINST TAX FRAUDS AND TAX EVASION	181
<i>Mária Sabayová</i> ZDAŇOVANIE PEŇAŽNÝCH A NEPEŇAŽNÝCH PRÍJMOV V ZDRAVOTNÍCTVE	191
<i>Jozef Sábo</i> GAAR (VŠEOBECNÉ PRAVIDLO PREDCHÁDZANIA DAŇOVÝM ÚNIKOM) V PRÁVNOM PORIADKU SR.....	199
<i>Piotr Siemiątkowski - Ewa Jankowska</i> FINANCIAL DEPENDENCE OF THE SELECTED COUNTRIES OF CENTRAL AND EASTERN EUROPE.....	209
<i>О.Н. Шуницкая</i> НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В БЕЛАРУСИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА	221
<i>Johan Schweigl</i> THE LEGAL AND ECONOMIC ASPECTS OF „TAX FARMING“	229
<i>Hana Skalická</i> DAŇOVÉ ÚNIKY, DAŇOVÉ PODVODY A JEJICH TRESTNĚPRÁVNÍ KONSEKVENCE – POROVNÁNÍ ČESKÉ A SLOVENSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY.....	237
<i>Witold Srokosz</i> THE USE OF CRYPTOCURRENCIES FOR TAX EVASION AND TAX FRAUD	253
<i>Jozef Stieranka</i> VYBRANÉ ASPEKTY ODHAĽOVANIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVEJ TRESTNEJ ČINNOSTI V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	265

<i>Jana Šimonová</i> VYBRANÉ DAŇOVO-PRÁVNE OPATRENIA NA BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM Z POHĽADU DAŇOVÝCH KONTROLÓROV	277
<i>Maciej Ślifirczyk</i> THE ACCEPTANCE OF TAX AVOIDANCE AS AN ELEMENT OF POLAND'S FINANCIAL POLICY	291
<i>Miroslav Štrkolec</i> NÁČRT MOŽNOSTÍ VYBRANÝCH INŠTITÚTOV DAŇOVÉHO PRÁVA V PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM NA DPH	301
<i>Imeda Anatolevich Tsindeliani</i> THE SYSTEM OF TAX LAW IN RUSSIA	313
<i>Martina Valachová</i> TAX IMPLICATIONS OF TRANSFER PRICING	323
<i>Martin Vernarský</i> DAŇOVÁ LICENCIA V SLOVENSKOM PRÁVNOM PORIADKU.....	333
<i>Ivana Vojníková</i> ROZPOČTOVO-PRÁVNE DOPADY IMPLEMENTÁCIE OPATRENÍ NA ZAMEDZENIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVÝCH PODVODOV V SR	345
<i>Roman Vybíral</i> VÝVOJ A SOUČASNÝ STAV AKTIVIT MEZINÁRODNÍCH ORGANIZACÍ V OBLASTI BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	357
<i>Anna Zalcewicz</i> THE OBLIGATIONS OF FINANCIAL INSTITUTIONS UNDER THE TAX LAW AS AN INSTRUMENT FOR THE PREVENTION OF TAX EVASION	365
<i>Patrycja Zawadzka</i> TAXING POWERS OF POLISH COMMUNES IN THE PROPERTY TAX FIELD.....	375
<i>Marek Zdebel</i> THE INSTITUTION OF ABATEMENTS IN TAX PAYMENT BY ENTREPRENEURS ON THE BASIS OF THE POLISH TAX LAW AND THE STATE ASSISTANCE.....	387

Robert Zieliński

PRINCIPLE OF JUSTICE OF TAXATION AS AN INSTRUMENT OF
PREVENTING THE EVASION OF TAXES ILLUSTRATED BY THE
LEGAL CONSTRUCTION OF THE POLISH PERSONAL INCOME TAX
.....399

Lukáš Zrůst

DAŇOVÉ ÚNIKY PŘI PŘEVODECH BYTŮ V DRUŽSTEVNÍM
VLASTNICTVÍ.....413

OSZUSTWA PODATKOWE W HISZPANII

Jarosław Marczak

Katedra Finansów Publicznych, Uniwersytet Łódzki

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Podatki należą do instrumentów ekonomicznych wzbudzających największe emocje. Wynika to z ich specyfiki, to znaczy świadczenia pieniężnego pobieranego pod przymusem. Większość podatników akceptuje ten stan, ale pewna ich część podejmuje działania zmniejszające ciężar podatkowy choć nie zawsze są one zgodne z prawem, dokonując oszustw podatkowych takich jak unikanie lub uchylanie się od płacenia podatków oraz przestępstw podatkowych. Oszustwa podatkowe uszczuplają dochody publiczne i zmniejszają możliwości zaspokajania potrzeb społeczeństwa i państwa. Celem rozważań jest przedstawienie hiszpańskich rozwiązań w zakresie zapobiegania i rekompensowania skutków oszustw podatkowych, przewidzianych w przepisach sankcji karnych oraz konsekwencji ekonomicznych w postaci wysokości kwot uszczuplających dochody publicznoprawne.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

Hiszpania, oszustwa podatkowe, uchylanie się od podatków, unikanie opodatkowania, przestępstwa podatkowe, sankcje karne, uszczuplenie dochodów budżetowych

Abstract in English language

As forced pecuniary contributions, taxes belong to the category of economic instruments that elicit the strongest emotions. The majority of taxpayers accept the non-voluntary nature of taxes, but there are cases when actions are taken to avoid their payment, or at least to reduce the amount payable. Some of the actions breach the law. This is a worldwide phenomenon, notwithstanding the fact that countries have different (although somewhat similar) tax systems and legal and tax culture. Tax evasion is an offence and taxpayers that engage in it are penalised. Tax offences reduce the amount of public revenues, thus limiting the possibility of meeting the needs of the State and of the public. The aim of the article is to present the Spanish classification of tax offences, the criminal sanctions imposed on those who commit them, and the economic impacts of non-compliance, such as reduced public revenues of the State.

Keywords in English language

Spain, tax frauds, tax evasion, tax avoidance, tax offenses, penalties, loss of revenue budget

WSTĘP

Nakładanie podatków jest spowodowane zapotrzebowaniem na pieniądź ze strony władz publicznych. Być może istnieje jakaś pokusa, aby nakładać podatki dla samego ich nakładania, ale w żaden sposób nie da się tego usprawiedliwić i nie podlega to jakimkolwiek rozważaniom czy to w aspekcie teoretycznym, czy praktycznym. Zatem nakładanie podatków rozpatruje się z punktu widzenia obiektywnych potrzeb państwa na pieniądź, z którego mają być finansowane zadania państwa, wynikające z funkcji

jakie ono na siebie przyjęło. Państwo nie ma innych możliwości pokrywania swoich potrzeb finansowych, np. przez prowadzenie działalności gospodarczej. Oczywiście jest, że nakładanie podatków wiąże się z określonymi uciążliwościami, przede wszystkim związanymi z zawłaszczaniem prywatnej własności, co wynika z istoty daniny publicznoprawnej. Te uciążliwości są w zasadniczej części rozumiane i akceptowane przez podatników. Ale istnieje także odmienne stanowisko, polegające na nieakceptowaniu takiego stanu rzeczy i podejmowaniu różnych czynności, aby ominąć, najlepiej w całości, te uciążliwości. W literaturze przedmiotu wskazuje się na dwie możliwości postępowania w tym obszarze: działania legalne i działania nielegalne w zakresie unikania opodatkowania.¹ Trudno jednak te pierwsze traktować jako działania naruszające obowiązujące przepisy, niezależnie od tego jakimi pobudkami kieruje się podatnik, bowiem mieszczą się one w obowiązującym porządku prawnym. W niektórych przypadkach, najczęściej tzw. optymalizacji podatkowych, podnosi się kwestie moralne² i ewentualnie podważa postawy patriotyczne, ale jeśli nie narusza się przy tym prawa, to pozostają poza rozważaniami na temat oszustw podatkowych. W zakresie legalnych metod unikania opodatkowania, poza szczególnymi i specyficznymi rozwiązaniami, istnieje szeroki katalog takich rozwiązań określanych mianem przywilejów podatkowych.³

Oszustwa podatkowe są efektem określonego postępowania i zachowania podatników. Postawę podatników, którzy dążą do wyeliminowania obowiązku podatkowego przede wszystkim ze względu na działania aparatu podatkowego określa się mianem oporu podatkowego.⁴ W literaturze można znaleźć klasyfikację zachowań podatników biorącą pod uwagę kryterium stosunku do obowiązku podatkowego i wyróżnienie podatników płacących podatki i podatników niepłacących podatki⁵. W tej pierwszej grupie dokonuje się podziału według kryterium przymusu na podatników płacących podatki dobrowolnie, co wynika „(...) z wewnętrznego poczucia zobowiązania wobec państwa i współobywateli”⁶ oraz w sposób wymuszony, co jest pochodną „(...) siły władz podatkowych, które przy użyciu różnych narzędzi nadzoru i kontroli wymuszają na obywatelach wypełnienie zobowiązań podatkowych.”⁷ W drugiej grupie znajdują się podatnicy, którzy nie płacą podatków w sposób niezamierzony, przede wszystkim z powodu niskiego stanu wiedzy prawnej, pomyłek, błędów, czy też zwykłego ludzkiego zapomnienia, co w żadnym przypadku nie jest wytłumaczeniem takiego zachowania oraz podatnicy, którzy nie płacą podatków w sposób świadomy, zamierzony. W tym przypadku dzieli się ich na podatników

¹ Por. GŁUCHOWSKI, J. *Oazy podatkowe*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1996. s. 50-57. Wymieniony autor podkreśla, że jest bardzo trudno rozgraniczyć legalne i nielegalne unikanie podatku. Ibidem, s. 50.

² NIESIĘBĘDZKA, M. *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2013.

³ Por. GŁUCHOWSKI, J., HANDOR, D., PATYK-SZYMAŃSKA, J. *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*. Warszawa: WN PWN, 2002, s. 9. Także, BOGOVAC, J. *Oporezivanje multinacionalnih korporacija*. Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Studijski centar za javnu upravu i javne financije, Biblioteka Suvremena javna uprava, Knjiga broj 24, 2014, s.153 i dalsze.

⁴ Por. GOMUŁOWICZ, J., MAŁECKI, A. *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2002, s. 224 i dalsze.

⁵ NIESIĘBĘDZKA, M., op. cit., s. 11 i dalsze.

⁶ Ibidem, s. 12.

⁷ Ibidem, s. 12. Podobnie GŁUCHOWSKI, J. *Oazy podatkowe...*, op. cit., s. 9.

unikających płacenia podatków i podatników uchylających się od podatków.⁸ Uchylaniu się i unikaniu podatków sprzyjają zróżnicowane systemy podatkowe poszczególnych państw, w tym takie, które, w uproszczeniu, można określić mianem rajów (oaz) podatkowych.⁹ W celu ograniczenia możliwości przerzucania opodatkowania do innych systemów podatkowych podejmuje się wiele różnych działań. Do takich działań należą także umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. „W literaturze najczęściej wymienia się trzy cele umów podatkowych, służące jako środki realizacji dla rozwoju międzynarodowych relacji handlowych. Zalicza się do nich alokację jurysdykcji podatkowej pomiędzy umawiającymi się państwami, wyeliminowanie podwójnego opodatkowania oraz zwalczanie unikania i uchylania się od opodatkowania.”¹⁰ Na kwestię uchylania się i unikania opodatkowania można i należy spojrzeć z punktu widzenia rozwiązań konstytucyjnych. Polska konstytucja nie odnosi się bezpośrednio do uchylania się i unikania opodatkowania. W art. 84 wyraża ona nakaz każdemu ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznoprawnych, w tym podatków określonych w ustawie. Z tego sformułowania wyprowadza się zasadę powszechności opodatkowania, choć nie jest to pogląd podzielany przez wszystkich.¹¹ Przepisy podatkowe w Polsce zostały objęte przepisami kodeksu karnego skarbowego już w 1971 roku, choć system podatkowy miał zupełnie inny charakter niż obecny, choćby ze względu na uwarunkowania ustrojowe. Obecnie obowiązujący kodeks karny skarbowy obowiązuje od 1999 roku i określa się to mianem „wydarzenia doniosłej wagi”.¹² Wyodrębnienie przestępstw skarbowych w odrębną ustawę miało swoje uzasadnienie, ale należy także wyrazić wątpliwość, czy to jednak było konieczne. Praktyka w tym zakresie w innych krajach jest różna. Nie ulega jednak najmniejszych wątpliwości, że przestępstwa podatkowe mają miejsce, ich skala jest niemała i powoduje znaczne problemy dla państwa, ograniczając jego możliwości zaspokajania potrzeb społecznych i publicznych. Badanie i przybliżanie rozwiązań i doświadczeń innych państw ma na celu nie tyle wskazanie możliwości ich implementacji ile zwrócenie uwagi na zjawiska, które występują gdzie indziej i mogą się pojawić w Polsce, ale także ze względu na globalizację gospodarek narodowych i konsekwencje, które to wywołuje, przede wszystkim umiędzynarodowienie działalności gospodarczej.

Przedmiotem niniejszych rozważań są oszustwa podatkowe i nielegalne metody unikania opodatkowania w Hiszpanii oraz skutki jakie one wywołują dla hiszpańskich finansów publicznych. Ponadto przedstawione zostaną uregulowania zapobiegające oszustwom podatkowym oraz sankcje karne z tego tytułu. Oszustwa podatkowe dotyczą konkretnego systemu podatkowego i konkretnych podatków. Może się okazać, że, co prawda, w bardzo niewielu przypadkach, to co w jednym państwie jest przestępstwem, w drugim już nie musi nim być. Dlatego wszelkie rozważania poświęcone uchylaniu się

⁸ NIESIĘBĘDZKA, M., op. cit., s. 12-13.

⁹ Por. GŁUCHOWSKI, J. *Oazy podatkowe...*, op. cit.; KUCHCIAK, I. *Raje podatkowe w zmniejszeniu obciążeń podatkowych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2012.

¹⁰ Por. USS, M. Cele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 3-4/2008, s. 112.

¹¹ Por. PIETRASZ, P. Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 3-4/2006, s. 36 i dalsze. Można przyjąć, że art. 84 stanowi obligację do ściągania podatków, tym samym i do przeciwdziałania przestępstwom podatkowym.

¹² Por. STĘPIEŃ, T., STĘPIEŃ, K. *Przestępstwa skarbowe w świetle orzecznictwa*. Bielsko-Biała: Studio Sto, 1999. s. 7.

i unikaniu opodatkowania jako wyrazu przestępstw podatkowych wymagają wpięrow przedstawienia systemu podatkowego państwa, którego system podlega ocenie. Należy także podkreślić, że na system podatkowy należy także patrzeć z punktu widzenia moralnego i etycznego, co jest wyrazem odmiennych uwarunkowań kulturowych. W tym zakresie mogą zachodzić między państwami bardzo duże różnice.

Hiszpański system podatkowy jest zaliczany w literaturze do grupy krajów Europy Południowej razem z Grecją, Portugalią i Hiszpanią (grupa PIGS) i traktowany jako znacząco odbiegający swoimi rozwiązaniami od grupy krajów Europy Północnej (skandynawskich).¹³ Trudno się z takim stanowiskiem zgodzić w świetle ewolucji hiszpańskiego systemu podatkowego i zmian, które wprowadzono w kilku etapach od 1977 roku¹⁴ oraz danych charakteryzujących dochody budżetu państwa.¹⁵ Nie można w sposób automatyczny przenosić trudności gospodarczych Hiszpanii wynikających z kryzysu finansowego, którego podłoże jest zupełnie niezwiązane z systemem podatkowym (choć na ten system oddziałuje) i go dezawuować. W celu przedstawienia płaszczyzny odniesienia oraz uniknięcia błędnych interpretacji właściwe rozważania zostaną poprzedzone charakterystyką hiszpańskiego systemu podatkowego.

1. CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU PODATKOWEGO W HISPANII

Geneza współczesnego systemu podatkowego w Hiszpanii sięga roku 1977, kiedy to podjęto pierwsze działania w zakresie przekształcenia dotychczasowego systemu podatkowego określanego mianem „latynoskiego”, w system określany mianem „europejskiego”.¹⁶ Jednym z pierwszych działań było wprowadzenie abolicji podatkowej (*amnistía fiscal*). Jednakże zmiany poprzedziły bardzo głębokie analizy systemów podatkowych innych państw, przede wszystkim europejskich przeprowadzane w ramach Instytutu Studiów Podatkowych w Madrycie, którego najważniejszą postacią by E. Fuentes Quintana, który tak pisał: „Czasy podatkowe (*fiscal*), którym odpowiadają nasze podatki, nie są tymi, w których dzisiaj istniałyby systemy podatkowe rozwiniętych krajów europejskich i kulturowo najbliższych Hiszpanii.”¹⁷ Reformy podatkowe przeprowadzono w kilku fazach. Pierwsza faza

¹³ Por. KRAJEWSKA, A. *Podatki w Unii Europejskiej*. Warszawa: PWE, 2010. s. 199 i dalsze, a także 69-76.

¹⁴ Por. ALBI IBÁÑEZ, E. *Sistema fiscal español I*. 22.^a edición revisada y puesta al día, Barcelona: Ariel Economía, 2007. s. 53-57.

¹⁵ Por. MARCZAK J., Wpływ kryzysu finansowego na poziom i strukturę dochodów budżetowych w Hiszpanii, w: *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, redakcja naukowa W. Miemiec, K. Sawicka, Warszawa: Lex a Wolters Kluwer, 2014. ss. 75-80. Z danych za lata 2002-2012 wynika, że w strukturze dochodów budżetu generalnego państwa w Hiszpanii do roku 2007 łącznie, podstawowym źródłem dochodów były dochody z podatków pośrednich (48,2 proc.). Samo podatek dochodowy od osób fizycznych stanowił prawie 25 proc. dochodów budżetowych. Wpływy z podatków pośrednich łącznie w roku 2007 24,3 proc. chociaż w latach wcześniejszych były wyższe. Niewątpliwie oznacza to, że hiszpański system podatkowy jest bliższy modelowi skandynawskiemu, a nie śródziemnomorskiemu. To także ma znaczenie z punktu widzenia przestępstw podatkowych.

¹⁶ Por. ALBI IBÁÑEZ, E. *Sistema fiscal español I*, Ariel Economía, 22.^a edición revisada y puesta al día, Barcelona 2007, s. 50 i dalsze.

¹⁷ FUENTES QUINTANA, E. El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma, en: *Ciencia social y análisis económico. Estudios en homenaje al profesor Valentín Andrés Álvarez*, eds. J. L. García Delgado y J. Segura, Tecnos, Madrid 1978, ss. 195-279, cyt. za: DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., MEDEL CÁMARA, B., MOLINA MORALES, A. El estilo tributario latino y el sistema fiscal español, treinta años después, w: *Siempre la hacienda pública. Ensayos en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana*, dir. L. Caramés Viétez, J. M. González-Páramo, F. Pedraja Chaparro, Pamplona: Thomson Reuters, Civitas, 2009. s. 92. Tłumaczenie własne.

odbyła się w 1978 roku i obejmowała następujące działania. Po pierwsze, wprowadzono amnestię podatkową, po drugie, wyeliminowano uchylania się od opodatkowania za pośrednictwem stowarzyszeń. Po trzecie, zniesiono tajemnicę bankową i po czwarte, wprowadzono do Kodeksu karnego kategorię przestępstwa podatkowego. W drugiej fazie obejmującej lata 1979-1980 wprowadzono podatek od dochodu osób fizycznych i od spółek, uregulowano podatki specjalne (akcyzy), podatek od czynności cywilnoprawnych oraz, co nie jest bezpośrednio związane z systemem podatkowych, uchwalono ustawę organiczną o finansowaniu wspólnot autonomicznych (regionów). Trzecia faza przebiegała w latach 1985-1986 i była bardzo silnie związana z wejściem Hiszpanii do Unii Europejskiej. W ramach reform podatkowych zmieniono ustawę generalną podatkową, kodeks karny w części dotyczącej przestępstw przeciw skarbowi państwa, wprowadzono VAT, zmieniono ustawy o podatkach specjalnych i podatku od dochodu osób fizycznych. W czwartej fazie w latach 1987-1995, m. in. zmieniono kolejny raz podatek od dochodu osób fizycznych, wprowadzono nowy podatek majątkowy, zmieniono VAT, zmieniono podatki specjalne, zmieniono częściowo ustawę generalną podatkową, zmodyfikowano kodeks karny w zakresie przestępstw przeciwko skarbowi państwa, wprowadzono nowy podatek od spółek. Kolejna faza, piąta, w latach 1996-2006 obejmowała następujące zmiany podatkowe: wprowadzono zmieniony podatek od dochodu osób fizycznych, zmieniono podatek od spółek, zmieniono ustawę generalną podatkową, zmieniono podatek od majątku, wprowadzono nowe środki dla przeciwdziałania oszustwom podatkowym. Zmiany są kontynuowane.

Należy podkreślić, że równolegle z dokonywaniem reform podatkowych, wprowadzano regulacje dotyczące gospodarki finansowej wspólnot autonomicznych, z których część miała ściśle podatkowy charakter, np. cesja podatkowa, czy też regulacje dotyczące tzw. współodpowiedzialności fiskalnej. Także zostały wprowadzone nowe przepisy dotyczące lokalnej gospodarki finansowej (gmin i prowincji), które zawierają wszystkie regulacje dotyczące podatków lokalnych.

Współczesny system podatkowy w Hiszpanii składa się z trzech części: państwowej, autonomicznej (tzn. odnoszącej się do wspólnot autonomicznych, czyli regionów) oraz lokalnej, który tworzą przede wszystkim gminy. Własne podatki posiadają państwo i gminy, a w bardzo niewielkim zakresie wspólnoty autonomiczne. Natomiast te ostatnie posiadają swoją stawkę (narrut) w podatku od dochodu osób fizycznych.

Bardziej złożone jest władztwo podatkowe. Hiszpania jest państwem unitarnym i podatki, zgodnie z konstytucją, mogą być nakładane za pomocą ustaw. Jednakże istnieje procedura, która pozwala także wspólnotom autonomicznym uchylać akty prawne z mocą ustawy, także i podatki. W tym ostatnim przypadku regulacje zawiera ustawa organiczna o finansowaniu wspólnot autonomicznych.

Hiszpański system podatkowy jest bardziej skomplikowany niż polski. Także przepisy akty prawne dotyczące systemu podatkowego i samych podatków też są bardziej złożone. Jest to spowodowane, w dużej mierze, ustrojem państwa. Hiszpania jest monarchią parlamentarną, ale o bardzo szerokim zakresie autonomii wspólnot autonomicznych i z tego powodu nazywana także państwem autonomii. Przekłada się to w praktyce na szereg rozwiązań, w których przyznaje się wspólnotom autonomicznym w różnych obszarach władztwo normatywne i inne przywileje, których

Profesor E. Fuentes Quintana uchodzi w Hiszpanii za twórcę nowoczesnego systemu podatkowego – europejskiego oraz finansów publicznych.

nie posiadają regiony w innych państwach. Szczególne rozwiązania przyznano regionom hiszpańskim w ramach systemu podatkowego.¹⁸

2. HISZPAŃSKIE PRZEPISY PODATKOWE

Jak w każdym państwie, tak i w Hiszpanii, ramy porządku prawnego wyznacza konstytucja. Hiszpańska konstytucja została uchwalona w końcu 1978 roku i z dwoma poprawkami obowiązuje do dnia dzisiejszego.¹⁹ Wyróżnia się następujące podatkowe akty prawne: ustawę generalną podatkową (2003); dekret królewski zatwierdzający Przepisy ogólne postępowania i procedury zarządzania i kontroli podatkowej (2007); dekret królewski zatwierdzający Ogólne Przepisy Poboru [Podatków] (2005); dekret królewski zatwierdzający Przepisy ogólne o systemie karnym podatkowym (2004); ustawa o podatku od dochodu osób fizycznych; ustawa o podatku od dochodu nierezydentów; ustawa o podatku od spółek; ustawa o podatku majątkowym; ustawa o podatku od spadku i darowizn; ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych; ustawa o podatku od wartości dodanej (VAT); ustawy o podatkach specjalnych (akcyzach); ustawa o opłatach i cenach publicznych; ustawy regulujące gospodarkę finansową wspólnot autonomicznych [regionów] (na zasadach *común* i *foral*); dekret królewski zatwierdzający zmieniony tekst Ustawy regulującej lokalną gospodarkę finansową [gmin i prowincji].²⁰

Obowiązujące przepisy podatkowe podlegając nieustannej ewolucji, która wynika ze zmian jakie zachodzą przede wszystkim w gospodarce oraz przededefiniowania funkcji i roli państwa, a tym samym zapotrzebowania na pieniądź publiczny. Jednakże należy wyraźnie podkreślić, że hiszpański system podatkowy jest bardzo stabilny i nie stanowi przedmiotu gry politycznej, a przeprowadzane zmiany są racjonalne i akceptowane przez główne siły polityczne. Podatków nie wykorzystuje się doraźnie. Nie oznacza to, oczywiście, że jest to system idealny i nie podejmuje się działań, aby go obejść, dlatego w przepisach prawa ujmuje się wszelkie przypadki dotyczące naruszania przepisów podatkowych – uchylania się od opodatkowania oraz unikania płacenia podatków oraz przestępstw podatkowych. Przepisy uwzględniają także tryby postępowania w takich przypadkach oraz konsekwencje karne.

3. PRZEPISY PRZECIWDZIAŁAJĄCE OSZUSTWOM PODATKOWYM NA GRUNCIE HISZPAŃSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

Skuteczność działań w zakresie przeciwdziałania naruszeniom oszustwom podatkowym zarówno prewencyjnie, jak i egzekucyjnie, zależy od regulacji prawnych. Przede wszystkim muszą być jasne definicje naruszenia przepisów podatkowych i przestępstwa podatkowego, aby można było je łatwo identyfikować. Ta uwaga odnosi się tak do aparatu podatkowego, jak i do podatników, którzy mając jasność w tej kwestii podejmują wszelkie działania w sposób świadomy.

¹⁸ Szerzej na temat hiszpańskiego systemu podatkowego: МАРЧАК, Я. Налоговая система в Испании избранные правовые и финансовые аспекты, „Публичные финансы и налоговое право”, Ежегодник, Выпуск 2, *Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы (Budget and tax reforms in the countries of Central and Eastern Europe)*, Воронеж, 2011 ss. 137-147.

¹⁹ *Constitución española de 1978*, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, última modificación: 27 de septiembre de 2011.

²⁰ Por. BOE-049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria, www.boe.es. Kodeks przepisów podatkowych zawiera wszystkie regulacje dotyczące podatków i opodatkowania zarówno dotyczące państwa, jak i samorządu regionalnego – wspólnot autonomicznych i lokalnego – gmin i prowincji.

W Hiszpanii odróżnia się naruszenia przepisów podatkowych od przestępstw podatkowych. Te pierwsze są regulowane przepisami ustawy generalnej podatkowej (odpowiednik polskiej ustawy o ordynacji podatkowej)²¹, a te drugie przepisami kodeksu karnego. Granicą oddzielającą naruszenia przepisów podatkowych i przestępstwa podatkowego jest kwota 120 000 euro. Ustawa generalna podatkowa wymienia podmioty, które podlegają odpowiedzialności za naruszenie przepisów podatkowych. Są nimi (art.181.1):

- Podatnicy i ich zastępcy,
- Potrącający (*los retenedores*) i zobowiązani do odprowadzania dochodów na rachunek²²,
- Zobowiązani do wypełniania formalnych obowiązków podatkowych,
- Spółki dominujące w podatkowych grupach kapitałowych,
- Jednostki, które zostały zobowiązane do rejestrowania dochodów swoich udziałowców lub członków
- Prawni przedstawiciele podmiotów zobowiązanych, którzy zostali pozbawieni zdolności do czynności podatkowych,
- Zobowiązani podatkowo (*los obligados tributarios*) zgodnie z przepisami o wzajemnej pomocy.

W artykule 183.1 definiuje się naruszenie przepisów podatkowych (*infracción tributaria*). Są nimi „(...) działania i niedopatrzienia (*omisiones*) oszukańcze lub zawinione w jakimkolwiek stopniu braku staranności, które zostałyby sklasyfikowane i karane na podstawie przepisów tej lub innej ustawy.” Ustawa wymienia trzy poziomy naruszeń przepisów podatkowych: lekkie, ciężkie i bardzo ciężkie. Sankcje są zróżnicowane, ale mają wymiar wyłącznie pieniężny. Ich wysokość zależy od zakwalifikowania naruszenia przepisów do grupy lekkich, ciężkich i bardzo ciężkich. Na podstawie analizy przepisów ustawy można stwierdzić, że, generalnie, wymiar kary oblicza się jako odsetek zaniżonego zobowiązania podatkowego (50 % - lekkie, 50-100 % ciężkie, 100-150 % bardzo ciężkie), są także sankcje wyrażane kwotowo.

Przestępstwa podatkowe definiowane są przepisami kodeksu karnego, w części dotyczącej przestępstw przeciw skarbowi państwa i ubezpieczeniom społecznym. W zakresie przestępstw podatkowych kodeks karny zawiera tylko dwa artykuły – 305 i 305 bis. Kodeks rozróżnia różne rodzaje przestępstw i przewiduje także zróżnicowane sankcje karne zarówno więzienia, jak i kary pieniężne. Kara więzienia może wynieść nawet 6 lat, a kara pieniężna może stanowić nawet sześciokrotność kwoty będącej przedmiotem przestępstwa. Ponadto przewiduje się karę polegającą na utracie możliwości otrzymywania od państwa subwencji lub korzyści fiskalnych.²³

²¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE núm. 302, de 18 de diciembre 2003, última modificación: 17 de septiembre 2014.

²² Można przyjąć, że są to płatnicy i/lub inkasenci.

²³ W Hiszpanii, na mocy art. 134.2 Konstytucji Hiszpańskiej, tworzony jest Budżet korzyści podatkowych (fiskalnych), który zawiera wszystkie stosowane w Hiszpanii i zastosowane w danym roku budżetowym możliwości obniżenia podatków (kwoty wolne, ulgi itp.). Por. МАРЧАК, Я. Бюджет налоговых польз в Испании (The budget of tax benefits in Spain), w: *Problems of application of tax law in Central and Eastern European Countries*, collective monograph ed. by A. H. Kostukov, Omsk: Omsk F. M. Dostoevsky State University, 2013. ss. 403-413.

4. EKONOMICZNE SKUTKI UCHYLANIA SIĘ I UNIKANIA OPODATKOWANIA I PRZESTĘPSTW PODATKOWYCH W HISZPANII

Oszustwa podatkowe, czyli naruszanie przepisów podatkowych (uchylanie się i unikanie opodatkowania oraz przestępstwa podatkowe) mają wymiar publiczny. Uszczuplenie dochodów budżetowych odbija się na możliwościach zaspokajania potrzeb społecznych. Państwo ma mniejsze możliwości działania. W związku z tym, podejmowane są czynności, których celem, w pierwszym rzędzie, jest zapobieganie możliwościom uchylania się lub unikania opodatkowania, nie wspominając o przestępstwach podatkowych, a w drugiej kolejności odzyskiwanie kwot niezapłaconych podatków w trybie egzekucyjnym wraz z odpowiednimi odsetkami. Przy czym system ten powinien być nie tylko skuteczny i represyjny, aby jednak działał prewencyjnie. W rzeczywistości tak nie jest i część podatników podejmuje ryzyko oszustwa podatkowego. O skuteczności obowiązujących przepisów świadczy przede wszystkim skala zjawiska. Można je oceniać poprzez liczbę podatników dokonujących oszustw podatkowych w odniesieniu do liczby wszystkich podatników danego podatku, odsetka wykrytych oszustw w trakcie kontroli podatkowych, kwotę uszczupień podatkowych w stosunku do zobowiązania podatkowego, udział kwoty uszczupień podatkowych w stosunku do całości dochodów z danego podatku. Tego typu informacje pozwalają ocenić nie tylko skalę zjawiska, ale także pewne jego tło i okoliczności, które powinny przyczynić się także do modyfikacji istniejących przepisów. Stanowią one także wskaźnik skuteczności działania służb podatkowych. Punktem wyjścia do dalszych rozważań na temat oszustw podatkowych są dane dotyczące wybranych wielkości makroekonomicznych oraz dochodów budżetowych, przede wszystkim dochodów podatkowych.

W tabeli 1 przedstawiono dane charakteryzujące poziom PKB w Hiszpanii w ujęciu globalnym, jak i na 1 mieszkańca oraz udziały dochodów podatkowych budżetu państwa oraz dochody budżetowe ogółem odniesione do PKB. Z danych wynika, że wartość PKB w mln euro rosła do roku 2008, czyli do roku kryzysu finansowego. Natomiast maksymalny poziom udziału dochodów podatkowych w PKB odnotowano rok wcześniej, czyli w roku 2007. Wynika z tego, że symptomy kryzysu ujawniły się wcześniej. W latach późniejszych PKB utrzymuje się prawie na niezmiennym poziomie, udział dochodów podatkowych w PKB uległ znacznemu obniżeniu, chociaż w roku 2010 nastąpił wyraźny wzrost tego wskaźnika. Jednakże było to spowodowane wzrostem stawek VAT, ale w dwóch kolejnych latach spadek tego udziału jest wyraźny. Natomiast udział dochodów budżetowych w PKB ma inną charakterystykę. O ile do roku 2006 ma on tendencję spadkową, to od roku 2007 wzrasta aż do roku 2009, by później w kolejnych dwóch latach ulec obniżce, zaś w roku 2012 osiągnąć najwyższy poziom wskaźnika. Działo się tak, mimo spadku udziału dochodów podatkowych, które są podstawowym źródłem dochodów budżetu państwa, także w Hiszpanii. Tę sytuację wyjaśniają dane zawarte w tabeli 2, z których wyraźnie wynika, że państwo zaciągało dług, aby pokryć zapotrzebowania na pieniądź. Przytoczone dane i ich ocena mają za zadanie unacznienie znaczenia dochodów podatkowych w funkcjonowaniu państwa. Dlatego też nie można się w żaden sposób dziwić, że podejmuje ono wszelkie wysiłki, aby należne mu dochody wyegzekwować.

Tabela 1. PKB Hiszpanii w latach 2002-2012 (w mln €, w % i *per capita*) oraz udział dochodów budżetowych i podatkowych w PKB (w %).

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
PKB w mln €	729 258	783 082	841 294	909 298	985 547	1 053 161	1 087 788	1 048 060	1 048 883	1 063 355	1 049 525
wzrost PKB w %	2,7	3,1	3,3	3,6	4,1	3,5	0,9	-3,7	-0,3	0,4	-1,4
PKB per capita €	17 700	18 600	19 700	21 000	22 400	23 500	23 900	22 800	22 800	23 100	22 700
Udział dochodów w budżetowych w PKB w %	20,0	18,8	18,4	18,4	17,7	18,9	19,9	23,8	22,9	20,0	26,8
Udział dochodów w podatkowych w PKB w %	12,6	12,0	11,7	12,5	13,1	13,7	10,1	7,5	10,3	8,0	7,2

Źródło: www.ine.es; www.minhap.gob.es; <http://www.datosmacro.com/pib/espana>.

Obliczenia własne. Cyt. za: J. Marczak, Wpływ kryzysu finansowego na poziom i strukturę dochodów budżetowych w Hiszpanii, w: Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego, redakcja naukowa W. Miemiec, K. Sawicka, Lex a Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 72.

Pogarszająca się sytuacja gospodarcza Hiszpanii wynikała (i nadal wynika) z trudności z odzyskaniem sterowności gospodarki. Podmioty gospodarcze znacząco musiały obniżyć swoje zyski, a 25 procentowe bezrobocie pokazuje skalę kryzysu. Zatem trudno nie spodziewać się po stronie podatników poszukiwania „oszczędności” podatkowych.

Tabela 2. Dochody Budżetu Generalnego Państwa w Hiszpanii w latach 2002-2012 w mln €.

Rodzaj dochodu	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1. Podatki bezpośrednie i składki ubezpieczeniowe w tym:											
PIT	54 386	55 191	57 246	69 365	80 530	96 053	71 904	51 759	57 157	51 091	49 433
CIT	31 361	31 770	29 254	35 162	41 481	48 353	42 086	29 015	38 347	32 548	25 158
Podatek od dochodów niereszydencjów	21 194	21 648	25 746	31 991	36 584	44 185	26 447	19 292	15 092	15 335	20 210
2. Podatki pośrednie	1 050	944	1 387	1 347	1 492	2 417	2 256	2 321	2 548	2 031	1 695
	37 751	38 560	40 941	44 554	48 586	48 349	37 728	26 813	50 667	33 490	26 334

, w tym:											
VAT	25 428	26 623	28 722	31 856	35 436	33 544	23 727	14 257	37 379	24 233	19 068
Akcyzy	10 371	9 773	9 735	9 896	10 142	11 586	10 924	9 826	10 300	6 297	4 326
Razem dochody bezpośrednie	104 955	105 951	110 767	125 555	140 180	157 041	124 969	96 756	122 724	99 752	118 879
Razem dochody niefinansowe	106 710	107 512	112 752	126 724	141 111	158 210	125 490	97 506	123 429	100 234	122 158
8. Aktywa finansowe	807	896	1 949	3 064	2 914	1 621	3 170	2 632	3 770	14 822	10 200
9. Pasywa finansowe	37 535	38 787	40 164	37 072	30 437	39 400	88 216	149 479	113 295	97 992	152 188
Razem dochody finansowe	38 342	39 684	42 113	40 136	33 351	41 020	91 386	152 111	117 066	112 814	162 388
Razem dochody (niefinansowe i finansowe)	145 652	147 195	154 864	166 859	174 462	199 231	216 876	249 616	240 494	213 048	281 267

Źródło: jak dla tabeli 1.

Dane, które uzyskano obejmują 11 lat, w tym okres poprzedzający kryzys finansowy z roku 2008 oraz lata, w których skutki tego kryzysu są w dalszym ciągu bardzo wyraźnie odczuwane. Uzupełniająco należy dodać, że oprócz bardzo drastycznego spadku dochodów podatkowych, utrzymuje się w Hiszpanii bardzo wysokie bezrobocie, co także pogłębia ubytki dochodów podatkowych. Niewątpliwie jest to sytuacja sprzyjająca oszustwom podatkowym²⁴.

Tabela 3. Charakterystyka oszustw podatkowych w Hiszpanii w latach 2007-2013.

Tytuł	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Wpływy podatkowe netto w mld €	168,9	168,6	161,8	159,5	144,0	173,5	200,7
Wpływy podatkowe brutto w mld €	219,7	212,7	209,9	209,0	205,3	227,6	250,3
Wpływy z tytułu bezpośrednich czynności kontrolnych w mld €	10,0	10,4	9,2	8,5	7,0	6,5	6,0
Liczba kontroli	26124	24772	24199	23923	25926	25046	256778

²⁴ Jak pisze C. Morena Maqueda: „Oszustwa podatkowe były w dwóch ostatnich dekadach problemem wzrastającym dla gospodarki hiszpańskiej. Ukrywanie dochodów przez część podatników zintensyfikowało się jeszcze bardziej w konsekwencji międzynarodowego kryzysu finansowego zapoczątkowanego w 2007 roku.“ Tegoż, *Una aproximación al fraude fiscal. El caso del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en Española*. Universidad de Valladolid, Escuela de Ciencias Empresariales y del Trabajo de Soria, Trabajo fin de grado, Soria, 2013. s. 3.

przeprowadzonych							
Kwota ściągniętych należności w mld €	5,7	5,7	6,0	5,5	4,5	3,7	4,1
Przestępstwa podatkowe	578	652	1014	938	738	679	726
Kwota ściągniętych należności z tytułu przestępstw podatkowych w mln €	422	664	909	696	784	500	864

Źródło: *Memorias de AEAT de 2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008, 2007, www.agenciatributaria.es.*

W tabeli 3 zamieszczono wybrane dane dotyczące oszustw podatkowych na tle dochodów podatkowych. Przedstawione dane nie pozwalają na wyprowadzenie jednoznacznych wniosków. Wpływy podatkowe uległy zdecydowanemu obniżeniu na skutek, wspomnianego już, kryzysu finansowego. Przeprowadzane są systematyczne kontrole, których rocznie przeprowadza się ponad 24 000, jednakże wpływy podatkowe, które te kontrole wykazywały mają, jednak, w badanym okresie, tendencję rosnącą. Z kolei przestępstwa podatkowe rosły do roku 2011, aby później wyraźnie spaść. Jest to niewątpliwie efektem skutecznych działań aparatu podatkowego i innych służb zwalczających czarną strefę, przestępczość zorganizowaną, transfery zysków do rajów podatkowych. Przeprowadzona analiza jest, siłą rzeczy, powierzchowna, ze względu na brak bardziej szczegółowych danych.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona analiza przepisów regulujących oszustwa podatkowe w Hiszpanii oraz wyróżnienie dwóch kategorii tych oszustw regulowanych przepisami Ustawy Generalnej Podatkowej oraz Kodeksu Karnego w zależności „ciężaru gatunkowego” oszustwa miała na celu nie tylko przybliżenie hiszpańskich rozwiązań w tym zakresie, ale także wskazać rozmiary tych oszustw, jako wyraz skutków dla budżetu państwa oraz skuteczności władzy podatkowej w przeciwdziałaniu tych oszustw oraz „odzyskiwaniu” utraconych wpływów podatkowych. W związku z tym można stwierdzić, że poziom ujawnionych oszustw podatkowych zarówno ściganych z mocy przepisów Ustawy Generalnej Podatkowej, jak i Kodeksu Karnego (przestępstwa podatkowe), w stosunku do dochodów podatkowych nie jest znany. Należy mieć świadomość, że pewna część oszustw nie została ujawniona i może nie być ujawniona nigdy. Równocześnie, na podstawie danych zawartych w tabeli 3, można stwierdzić wzrastającą skuteczność aparatu podatkowego, przede wszystkim Państwowej Agencji Administracji Podatkowej (Agencia Estatal de Administración Tributaria – AEAT). Brak danych uniemożliwia pogłębioną analizę zjawiska oszustw podatkowych, np. jaka jest średnia kwota oszustw podatkowych, ile było tych oszustw i jakie (uchylanie się i unikanie opodatkowania, lekkie, ciężkie i bardzo ciężkie), jakie kary nakładano i w jakiej wysokości, czy i ile oraz w jakim wymiarze zasądzone kary więzienia za przestępstwa podatkowe.

Na zakończenie należy stwierdzić, że położenie geograficzne Hiszpanii (państwo to leży na półwyspie o bardzo długiej linii brzegowej, bardzo blisko Afryki, posiada dwa archipelagi) ułatwia dokonywanie oszustw podatkowych i równocześnie utrudnia ich ściganie.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALBI IBÁÑEZ, E. *Sistema fiscal español I*, Ariel Economía, 22.^a edición revisada y puesta al día, Barcelona, 2007. ISBN 978-84-344-4542-0.
2. BOGOVAC, J. *Oporezivanje multinacionalnih korporacija*, Zagreb: Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Studijski centar za javnu upravu i javne financije, Biblioteka Suvremena javna uprava, Knjiga broj 24, 2014. ISBN 978-953-270-083-1.
3. *Código penal*, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, BOE, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, última modificación, 28 de abril de 2015, www.boe.es.
4. *Constitución española de 1978*, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, última modificación: 27 de septiembre de 2011, www.boe.es.
5. FUENTES QUINTANA, E. *El stilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma*, en: *Ciencia social y análisis económico*. Estudios en homenaje al profesor Valentín Andrés Álvarez, eds. J. L. García Delgado y J. Segura, Tecnos, Madrid 1978, ss. 195-279, cyt. za: DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., MEDEL CÁMARA, B., MOLINA MORALES, A. El estilo tributario latino y el sistema fiscal español, treinta años después, w: *Siempre la hacienda pública. Ensayos en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana*, dir. L. Caramés Viétez, J. M. González-Páramo, F. Pedraja Chaparro, Thomson Reuters, Civitas, Pamplona 2009. ISBN 978-84-470-3321-8
6. GLUCHOWSKI, J. *Oazy podatkowe*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1996. ISBN 83-851-48-82-5.
7. GLUCHOWSKI, J., HANDOR, D., PATYK, J., SZYMAŃSKA, J. *Formy zmniejszenia wysokości podatków w Polsce*, Warszawa: WN PWN, 2002. ISBN 83-01-13582-2.
8. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis, 2002. ISBN 978-83-7334-123-4.
9. KRAJEWSKA, A. *Podatki w Unii Europejskiej*. Warszawa: PWE, 2010. ISBN 978-83-208-1845-1.
10. KUCHCIAK, I. *Raje podatkowe w zmniejszeniu obciążeń podatkowych*. Łódź: Wydawnictwo UŁ, 2012. ISBN 978-83-7525-740-3.
11. LEY 58/2003, de 17 de diciembre, *General Tributaria*, BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, última modificación: 17 de septiembre 2014, www.boe.es.
12. МАРЧАК Я., Бюджет налоговых польз в Испании (The budget of tax benefits in Spain), w: *Problems of application of tax law in Central and Eastern European Countries*, collective monograph ed. by A. H. Kostukov. Omsk: Omsk F. M. Dostoevsky State University, 2013. ISBN ISBN 978-57779-1628-0.
13. МАРЧАК Я., Бюджетные доходы в Испании, „Публичные финансы и налоговое право”, Ежегодник, Выпуск 4, Доходы бюджетов в странах Центральной и Восточной Европы (*Budget revenues of the countries of Central and Eastern Europe*). Воронеж, 2014. ISBN 978-5-9273-2070-7.
14. МАРЧАК Я., Налоговая система в Испании избранные правовые и финансовые аспекты, „Публичные финансы и налоговое право”, Ежегодник, Выпуск 2, Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы (*Budget and tax reforms in the countries of Central and Eastern Europe*). Воронеж, 2011. ISBN 978-5-9273-1849-0.

15. MARCZAK, J. Wpływ kryzysu finansowego na poziom i strukturę dochodów budżetowych w Hiszpanii, In: *Institucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, redakcja naukowa W. Miemiec, K. Sawicka, Warszawa: Lex a Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-83-264-3231-6; ISSN 1897-4392.
16. *Memorias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de años: 2013, 2012, 2011, 2010, 2009, 2008*, www.agenciatributaria.es.
17. MORENA MAQUEDA C., *Una aproximación al fraude fiscal. El caso del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas en Española*, Soria: Universidad de Valladolid, Escuela de Ciencias Empresariales y del Trabajo de Soria, Trabajo fin de grado, 2013.
18. NIESIOBĘDZKA, M. *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2013. ISBN 978-83-7383-658-7.
19. *Observatorio del delito fiscal. Primer Informe – Diciembre 2006*, el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, b m.w.
20. PIETRASZ, P. Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 3-4/2006. ISSN 1509-877X.
21. *Real Decreto 2063-2004*, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, BOE núm. 260 de 28 de octubre de 2004.ç.
22. STĘPIEŃ, T., STĘPIEŃ, K. *Przestępstwa skarbowe w świetle orzecznictwa. Zwięzły komentarz. Wybrane orzecznictwo sądowe*, Bielsko-Biała: Studio Sto, 1999. ISBN 83-87829-29-3.
23. USS, M. Cele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 3-4/2008. ISSN 1509-877X.

KONTAKT NA AUTORA

marczak.jaroslaw@gmail.com

Dr. Jarosław Marczak

Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny

Ul. Rewolucji 1905 r. 39

90-255 Łódź

Polska

PREVENCE PROTI PORUŠOVÁNÍ PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ A PROTI PODVODNÝM JEDNÁNÍM – KVALITNÍ PORADENSTVÍ

Pavel Matoušek

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci, Katedra správního
práva a finančního práva

Abstrakt v pôvodnom jazyku

V příspěvku je popsána a analyzována situace v oblasti poskytování právních služeb a obdobných poradenských služeb komerčními podnikatelskými subjekty a to jak ve formách tradičních – advokátní kanceláře, tak ve formách nových moderních – ve formách konzultačních firem. Poradenská činnost vyžaduje jak teoretické vědomosti, tak praktické zkušenosti, ale i určité vlohy, talent a dovednosti. Převážná část komerčních poradenských firem a firem poskytujících právní služby je dislokována do velkých měst a průmyslových center. Kromě ryze komerční formy poradenství, poskytují poradenství i vysoké školy, univerzity, formou poradenských studentských center – klinická výuka v terénu. Mimo organizovaných, přímo zákonem upravených forem provozovaného poradenství a poskytování právních služeb existuje i poradenství a poskytování odborných služeb volnou formou, jako živnostenská činnost, např. v oblasti celnictví. Kvalitní poradenství je jeden z nástrojů prevence proti porušování právních předpisů a podvodným jednáním z neznalosti.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

advokátní kanceláře, celní jednatelství, daňoví poradci, klinická výuka, komory, notáři, poradenství, právní služby, podvod, prevence.

Abstract in English language

This paper describes and analyzes the situation in the area of providing legal services and related consultancy services commercial businesses both in traditional forms - law firms, as well as in new modern forms - in the forms of consulting firms. Advisory activity requires both theoretical knowledge and practical experience, but also some talent, talent and skills. The bulk of the commercial consultancies and firms providing legal services is deployed in major cities and industrial centers. Apart from purely commercial forms of counseling, advising and colleges, universities, through student counseling centers - clinical fieldwork. Outside organized, governed directly by law forms of operating counseling and legal services, there is also counseling and provision of professional services in free form, as commercial activities, eg. In the field of customs. Quality advice is one of the tools of prevention against infringements, and the fraudulent conduct of ignorance.

Keywords in English language

law firms, customs brokerage, tax consultants, clinical teaching, chamber, notaries, consulting, legal services, fraud, prevention,

ÚVOD

V podstatě cokoliv podnikáme, v čemkoliv podnikáme, obecněji - cokoliv děláme, je vždy výsledkem určité dohody, smluvního konsensu, smluvního kompromisu. Aníž si

to uvědomujeme, tak i život mezi jinými lidmi je výslednicí dohod, smluvních vztahů, ať již je realizujeme ve formální formě písemné, nebo neformálně konkludentně, tedy je mlčky realizujeme, konáním s nimi souhlasíme. Každý obchod, výroba, spolupráce, kooperace, vzdělávání, zaměstnání, výchova, přátelství, partnerství, manželství, sport, péče o zdraví, – vše jsou smluvní vztahy. Pokud tyto smlouvy, dohody, jsou oboustranně naplňovány, oběma stranám vyhovují, pak mnohé z těchto smluvních vztahů skutečně prožíváme tak, že si je ani neuvědomujeme. I mnohé povinnosti dané zákony, například daňové povinnosti, nejsou vlastně zcela jen mocenským diktátem, nýbrž jsou vlastně výsledkem smluvních vztahů na úrovni celospolečenské, kde dohodnutá nezbytnost, shromáždění finančních prostředků nezbytných pro fungování státu, se stala tak celospolečensky uznanou, že se změnila z uznané dohodnuté nezbytnosti na uznanou povinnost, v našem případě povinnost placení daní.

Naopak však, když tyto smluvní vztahy přestanou být oboustranně výhodné a jsou jednostranně deformovány k užitku jen jedné ze smluvních stran, nebo dochází k obcházení, nedodržování či porušování povinností, pak vznikají neshody, hádky, rozepře, spory, podvody, které sebou nesou rozvraty lidských vztahů, rozpad rodin a příbuzenských vazeb, ukončení pracovní spolupráce, zánik firem a na všech stranách s tím spojeným vznikem škod, vznik trestné činnosti a s tím spojeným dopadem sankcí a trestů. Mnohdy k nežádoucímu jednání, porušování právních předpisů, dochází i nechtěně, neúmyslně, z neznalosti příslušných předpisů či nepochopení těchto předpisů. Proto by každý ve smluvním vztahu, nebo osoba, na kterou dopadá určitá povinnost, třeba daňová, měl si shromáždit všechny informace, které se k předmětu smluvního vztahu, k dané povinnosti váží a s ní souvisí. Ten, kdo není schopen relevantní informace a údaje si shromáždit sám, měl by využít institucí poskytujících profesionální právní poradenské služby nebo jiné odborné poradenství. Poskytnuté správné, odborné právní služby, odborné poradenství, mohou přispět nejen ke snížení budoucích škod, ale pokud jsou vhodné právní služby a poradenství poskytnuty včas, mohou působit i preventivně a vzniku sporů, podvodů a porušování právních předpisů z neznalosti, může být předejito.

1. ZÁKLADNÍ POJMY

Pojem „právní služby“ navozuje představu jistého právního servisu, tedy poskytování služeb v oblasti práva, a to logicky ztělesňuje právník – advokát. Nahlédneme-li do zákona o advokacii č. 85/1996 Sb. ve znění všech novel, pak z úvodních ustanovení, tj. z §§ 1-3 odvodíme, že se v České republice v případě „právních služeb“ jedná o služby poskytované:

1. advokáty
2. notáři
3. daňovými poradci
4. patentovými zástupci
5. soudními exekutory

Pojem „právní služby“ v právním řádu České republiky není specifikován soustředěn do jediné definice, nýbrž je roztržštěn v zákonech upravujících činnost výše uvedených subjektů působících v oblasti práva, takže dle těchto jednotlivých právních norem lze právní služby definovat následovně:

- Zákon o advokacii č. 85/1996 Sb. ve znění všech novel v § 1, odst. 2, uvádí, že právními službami se rozumí zastupování v řízení před soudy a jinými orgány, obhajoba v trestních věcech, udělování právních porad, sepisování listin,

zpracovávání právních rozborů a další formy právní pomoci, jsou-li vykonávány soustavně a za úplatu advokátem nebo fyzickou osobou postavenou na roveň advokátovi předpisem Evropské unie nebo ratifikovanou mezinárodní smlouvou, kterou je Česká republika vázána.

- Zákon o notářích a jejich činnosti (notářský řád) č. 358/1992 Sb., ve znění všech novel, §§ 2 a 3, popisuje právní služby poskytované notářem jako sepisování veřejných listin o právních úkonech, osvědčování právně významných skutečností a prohlášení, přijímání listin do úschovy, přijímání listin a peněz do úschovy za účelem jejich následného vydání dalším osobám, poskytování právních porad, zastupování v jednání s fyzickými a právníckými osobami, se státními a jinými orgány.
- Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR č. 523/1992 Sb. ve znění všech novel, v § 1, písm. a), označuje právní službu poskytovanou daňovým poradcem jako poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí.
- Zákon o patentových zástupcích č. 417/2004 Sb. v § 1, odst. 2, specifikuje právní služby poskytované patentovými zástupci, jako poskytování odborné pomoci fyzickým a právníckým osobám ve věcech týkajících se průmyslového vlastnictví, zejména jejich zastupování před orgány státní správy a v řízení před soudy (v případech specificky souvisejících s patenty a ochranou průmyslového vlastnictví), jakož i poskytování nezávislého poradenství a dalších služeb souvisejících s ochranou průmyslového vlastnictví.
- Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) č. 120/2001 Sb., ve znění všech novel, stanovuje, že exekutor provádí nucený výkon exekučních titulů, ale provádí i další právní služby např. formou sepisování exekutorských zápisů, přijímání věcí do úschovy, organizování dobrovolných dražeb a další.

2. ORGANIZACE PORADENSTVÍ - PRÁVNÍ SLUŽBY V UŽŠÍM SLOVA SMYSLU

Společným rysem všech výše uvedených, zákony oficiálně uznaných, realizátorů právních služeb v České republice, jsou zákonem stanovená pravidla poskytování jejich služeb, tzn. formální autorizace jejich činnosti, včetně stanovených etických kodexů a povinného členství v institucionalizovaných oborových sdruženích – komorách, které mají zákonem stanovenou organizační strukturu, a to:

- advokáti - Česká advokátní komora (zákon o advokacii č. 85/1996 Sb.)
- notáři - Notářská komora České republiky (zákon o notářích a jejich činnosti č. 358/1992 Sb.)
- daňoví poradci - Komora daňových poradců České republiky (zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR č. 523/1992 Sb.)
- patentoví zástupci - Komora patentových zástupců České republiky (zákon o patentových zástupcích č. 417/2004 Sb.)
- exekutoři - Exekutorská komora České republiky (zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti č. 120/2001 Sb.)

Tato oborová sdružení, komory s povinným členstvím, garantují vysokou úroveň odbornosti právních služeb poskytovaných uvedenými osobami – oficiálními realizátory právních služeb, zejména organizací a prováděním zkoušek způsobilosti podmiňujících výkon uvedených právních služeb, dohledem nad dodržováním etických kodexů při výkonu právních služeb a výkonem kárné a disciplinární pravomoci v případech porušení pravidel, předpisů a etických zásad.

U výše uvedených profesních skupin, které se jednoznačně, jak vyplývá z dikce zákona o advokacii, zabývají poskytováním právních služeb, bychom tyto mohli označit, jako právní služby v užším slova smyslu.

3. ORGANIZACE PORADENSTVÍ - PRÁVNÍ SLUŽBY V ŠIRŠÍM SLOVA SMYSLU

Kromě advokátů, notářů, daňových poradců, patentových zástupců a exekutorů, však máme ještě další profesní skupinu, která sice neposkytuje služby v oblasti práva, zaměřuje se na odborné a technické poradenství a služby, ale ani tato skupina specialistů se nemůže vyhnout právu, neboť i její služby a rady musí být v souladu s právem, nemůže navrhnout řešení, postupy, které by nebyly zcela v souladu s právem, nebo byly přímo protiprávní. Takže i u těchto poradenských a konzultantských firem, různě odborně zaměřených, můžeme najít prvky právních služeb a mohly bychom jejich služby označit, jako určitý modifikovaný druh právních služeb v širším slova smyslu. A v tomto širším úhlu pohledu na existenci právních služeb, bychom mohli nalézt ještě dvě dílčí úrovně poradců a konzultantů, a to:

- Poradenství a odborné konzultace v organizované struktuře (např.):

- Komora auditorů ČR

- Komora soudních znalců ČR

- Komora certifikovaných účetních

- Komora soudních tlumočnicků ČR

- Komora veterinárních lékařů ČR

- Komora geodetů a kartografů

- Komora specialistů pro krizové řízení a insolvenční v ČR

- Komora správců majetku a likvidátorů

- Komora správců nemovitostí

- Komora public relations

- Komora BOZP a PO ČR

- Komora evropských poradců

- Česká obchodní komora

- Česká komora architektů

- Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě

- Česká lékařská komora

- Česká stomatologická komora

- Česká lékárnická komora

- Česká komora odhadců majetku o.s.

- Česká komora samostatných likvidátorů pojistných událostí

- Česká komora detektivních služeb

- Poradenství a odborné konzultace volné tj. bez organizované struktury poskytované subjekty v souladu se živnostenským zákonem č. 455/1991 Sb. ve znění všech novel, – živnost volná, „ Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků“ (např.) :

Podnikatelské a manažerské poradenství
Odborné poradenství pro podnikání
Finanční poradenství
Bezpečnostní poradenství
Ekonomické poradenství
Pojišťovací poradenství
Enviromentální poradenství
Personální poradenství
Dluhové poradenství
Sociální poradenství
Poradenství pro lidské zdroje
Exportní poradenství
Poradenství pro zahraniční obchod a celní problematiku

4. ZÁKLADNÍ PRINCIP PRÁVNÍ SLUŽBY

Základním princip právní služby, lze říci i veškeré poradenské činnosti, je ve zvládnutí dvojí vazby, tj. bezpodmínečné dodržení obecně závazných právních předpisů ČR i EU a současně nejoptimálnější vyřešení zadání klienta dle jeho požadavků, dispozic a představ.

Poskytovatel právních služeb, šířeji, každý poradce či konzultant, nesmí nejen sám překročit hranici zákona, ale nesmí toto dovolit ve své poradě, návrhu řešení, doporučení, ani klientovi, kterému je právní služba poskytována. Poskytovatel právních služeb je bezpodmínečně vázán právními předpisy a teprve v jejich mezích požadavky a příkazy klienta.

Pokud sám klient navrhuje řešení či konání za hranicí zákona a jiných obecně závazných předpisů, poskytovatel právních služeb je morálně povinen klienta na rozpornost jeho úvah se zákonem upozornit, a to i v případě, že poradce, konzultant od další součinnosti s tímto klientem odstoupí.

5. ZÁKLADNÍ ZÁSADY POSKYTOVÁNÍ PRÁVNÍCH SLUŽEB

Poskytování právních služeb, odborného poradenství, konzultací, aby měly tyto služby i rady účinek, byly efektivní, je nutno realizovat v souladu s určitými obecnými zásadami, a to:

- Zásada zákonnosti –
 - o Veškerá činnost musí být vykonávána v souladu s obecně závaznými právními předpisy jak České republiky, tak Evropské unie, tzn. jak interní činnost poskytovatele služeb, tak externí výstupy činnosti poskytovatele právních služeb, tj. rady, porady, konzultace, zastupování atd..
- Zásada serióznosti (etického jednání)
 - o V rámci poradenství nikdy nesmí být navrhovány rady či řešení situací mimo rámec povolený právními předpisy, nebo rady či řešení situací, které by nebyly v souladu s pravidly slušnosti a etiky.
- Zásada odbornosti a zkušenosti
 - o Veškerá činnost musí být vykonávána s maximální odborností na základě potřebného odborného vzdělání se soustavným doplňováním vědomostí o nejaktuálnější odborné informace, novinky z oboru i poznatky z odborné

- praxe, vždy i s přihlédnutím ke zkušenostním poznatkům z vyhodnocení dříve řešených případů, situací a problémů.
- Zásada optimálnosti a realizovatelnosti
 - o Navrhované řešení zadání, poskytovaná informace, rada, musí být sice vždy v souladu se zákonem, ale současně však vždy s maximální mírou výhodnosti pro klienta, ale současně řešení musí být i v praxi realizovatelné dostupnými prostředky.
 - Zásada efektivity a hospodárnosti
 - o Navrhované řešení zadání, poskytovaná informace, rada, musí být vždy pro klienta ve výhodném poměru dosaženého výsledku k nákladům nezbytným na dosažení výsledku, a to vše při maximální hospodárném vynakládání veškerých nákladů
 - Zásada spolupráce a součinnosti
 - o Poskytovatel právních služeb i klient jedná spolu ve vzájemné těsné oboustranné aktivní spolupráci a společně pak, po vzájemné dohodě, vstupují do součinnostních vnějších vztahů
 - Zásada spravedlivé odměny
 - o Poskytovatel právních služeb, informací a rad má nezpochybnitelné právo na spravedlivou odměnu založenou na složitosti, pracnosti, rozsahu, významu a časové náročnosti úkonů od klienta. Právě tak má poskytovatel právních služeb právo na úhradu prokazatelně vynaložených nezbytných nákladů spojených s poskytnutím právní služby.
 - Zásada odpovědnosti
 - o Poskytovatel právních služeb, informací a rad nese odpovědnost za škody způsobené chybným výkonem své činnosti v souladu s ustanovením obecně závazných právních předpisů.
 - Zásada mlčenlivosti
 - o Poskytovatel právních služeb, informací a rad nebude informovat, bez souhlasu klienta, žádnou třetí osobu o ničem, co se dozvěděl o osobě klienta nebo v souvislosti s osobou klienta či o činnosti pro klienta vykonávané.

6. ZÁKLADNÍ OSOBNÍ PŘEDPOKLADY A DOVEDNOSTI NEZBYTNÉ PRO POSKYTOVÁNÍ PRÁVNÍCH SLUŽEB

Při poskytování právních služeb se nelze obejít bez určitých základních dovedností, které jsou základním předpokladem pro úspěšné poskytování služeb na profesionální úrovni:

Osobní předpoklady

- Schopnost jednat a komunikovat s lidmi
- Analytické schopnosti, osobní řízení rizik
- Soustavné doplňování vzdělání a průběžná profesní informovanost
- Schopnost vyhledávání a analýzy předpisů a informací
- Schopnost rozhodnout a nést odpovědnost za rozhodnutí
- Schopnost organizace vlastní práce a smysl pro pořádek,
- Schopnost zvládat stressové situace

Osobní dovednosti

- Ovládat kancelářské práce, kancelářskou techniku
- Ovládat IT zařízení
- Ovládat jazyky, práci s cizojazyčnými texty

- Ovládat řízení motorového vozidla

Znak kvality poradenství

Každá poradenská činnost, konzultační servis, má-li obstát v konkurenci na volném trhu, vyžaduje ve zvolené specializaci špičkovou odbornost. Je poměrně častým jevem, že u tradiční formy právní služby, např. u advokátních kanceláří, je předem předpokládána kvalita, a k těmto firmám je předem přistupováno s důvěrou, kdežto k ostatním formám poradenství, zejména novým netradičním formám, velmi často převládá předem nedůvěra, jak v odbornost, tak i kvalitu poskytnutých služeb. Obecně je nutno ke každé formě služby poradenství přistupovat tak, že o kvalitě a odbornosti nerozhoduje tradice a tradiční forma poskytování služeb, tradiční forma „balení“ podnikatelské činnosti, ale lidé, kteří poradenství provádějí, jejich vzdělání (to jen samo o sobě nestačí), ale k němu připojené praktické zkušenosti, seriózní odpovědné jednání, dodržování etických zásad v podnikání. Rozpoznávacím znakem kvality a odbornosti v poradenských službách bývá, na rozdíl od masivních reklamních akcí a oslnivých prezentačních nabídek, nejčastěji nenápadná dlouhodobá existence poradenské či konzultační firmy, její dobrá pověst jak u klientů, tak u státní správy, všeobecná známost a povědomí o této firmě mezi odborníky a doporučující reference od firem, které již služeb této firmy využily.

Poradenství a služby ve specializovaných, odborných oblastech (např. v celnictví)

Poradenství a služby v oblasti, která nejsou organizovány pod dohledem odborné komory s povinným členstvím, vyžadují rozsáhlé znalosti, praxi, zkušenosti a nelze jejich služby a odbornost a priori podceňovat. Příkladem takové firmy s volnou poradenskou činností poskytující specializované služby a konzultace může být firma označovaná jako „celní deklarace“ nebo také „celní jednatelství“.

Hlavní činností uvedené firmy je zastupování v celním řízení, což je činnost povolená jako živnost ohlašovací, volná, ve smyslu § 25 živnostenského zákona č. 455/1991 Sb. ve znění všech novel, nazvaná v příloze č. 4 tohoto živnostenského zákona pod položkou č.53, jako „Zasílatelství a zastupování v celním řízení“.

Jako související doplňkové činnosti jsou firmou vykonávány ještě další činnosti zařazené jako živnosti ohlašovací, volné, ve smyslu § 25 živnostenského zákona č. 455/1991 Sb. ve znění všech novel, nazvané v příloze č. 4 tohoto živnostenského zákona pod položkami následujících čísel:

52. Skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě
56. Poskytování software, poradenství v oblasti informačních technologií, zpracování dat, hostingové a související činnosti a webové portály
60. Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků
70. Služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy
71. Provozování cestovní agentury a průvodcovská činnost v oblasti cestovního ruchu
72. Mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti

Na základě výše uvedených živnostenských oprávnění firma „celní jednatelství“ zajišťuje pro klienty v rámci jejich zahraničního obchodu celní odbavování zásilek v dovozu a vývozu. V rámci této služby je tarifováno zboží dle Kombinované

nomenklatury Evropské unie jednotného celního sazebníku Společenství, dále dochází k vyhotovování celních dokladů převážně v elektronické formě – celních prohlášení souhrnných celních prohlášení, ESD-vstupních prohlášení, tranzitních dokumentů, karnetů TIR a karnetů ATA, nákladních listů CMR, CIM, air-waybill, zabezpečována účast u celních prohlídek zboží a odebírání vzorků, je zajišťováno podávání vysvětlení celním orgánům v průběhu celního řízení, určován a prokazován původ zboží, vyhotovovány certifikáty o původu zboží EUR-1, EUR-MED, certifikáty o statusu zboží A.TR, pro zboží ve vývozu. Dochází k řešení problematiky zajišťování celního dluhu, následně jeho úhrady. Spolu s celní řízení dochází k podávání odvolání, žádostí o obnovu řízení, žádostí o přezkoumání rozhodnutí, dochází k podávání žádostí o povolení užití zvláštních celních režimů a stanovení podmínek jejich provozu, žádosti o povolení oprav v celních dokladech, žádosti o dodatečné uznání preferenčního původu, žádosti o prominutí cla, ale jsou podávány i námitky do celního řízení, případně stížnosti.

Kromě vlastní celní problematiky celní jednatelství zajišťuje i krátkodobé skladování a potřebnou manipulaci se zbožím, případně přebalení zboží, signování nákladových kusů. Zprostředkovává dopravní služby či dlouhodobé skladování zboží, skladování zboží ve veřejných celních skladech nebo svobodných skladech či pásmech.

V rámci působnosti celních orgánů ve statistice o pohybu zboží v obchodním a podnikatelském styku mezi státy EU označované jako statistika INTRASTAT, celní jednatelství jednotlivým firmám – statistickým zpravodajským jednotkám zpracovává a vede evidenci statistiky Intrastat a podává hlášení v rámci této statistiky celním orgánům.

Firma celního jednatelství provádí i tematickou odbornou školicí činnost se zaměřením na celní problematiku, a to jednak pro pracovníky klientů – firem, které se zabývají dovozem a vývozem zboží, nebo musí vykazovat hlášení statistiky Intrastat, ale i pro širokou odbornou veřejnost.

V neposlední řadě firma celního jednatelství poskytuje i poradenskou činnost k problematice zahraničního obchodu, obchodních podmínek a dokladů, určování a certifikace původu zboží, výběru a použití dodacích podmínek Incoterms 2010, celních předpisů ČR i EU, statistiky Intrastat.

7. PRÁVNÍ PROSTŘEDÍ VÝKONU PORADENSTVÍ A SLUŽEB V OBLASTI CELNICTVÍ

Pro výkon právní služby v širším slova smyslu firma celního jednatelství kromě odborných znalostí z oblasti dopravy, logistiky, techniky balení, administrativy, musí ovládat množství obecně závazných předpisů ČR a EU, které se vztahují k celní problematice a oblastem souvisejícím. Jelikož tato problematika není kodifikována uceleným zákoníkem je roztržštěna v řadě právních předpisů celé škály právní síly, tj. od mezinárodních dohod a smluv, Nařízení Rady a Parlamentu (ES), Nařízení Komise (ES), Rozhodnutí Komise (ES), zákonů ČR, vyhlášek MF a ČSÚ ČR. Mezi nejzákladnější z těchto právních předpisů patří například:

- Úmluva o opatřeních k zákazu a zamezení nedovoleného dovozu, vývozu a převodu vlastnictví kulturních statků – podepsaná v Paříži, dne 14. listopadu 1970
- Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin – podepsaná ve Washingtonu, dne 3. března 1973

- Pařížská úmluva na ochranu průmyslového vlastnictví – uzavřená v Paříži, dne 20. března 1883 (revidovaná Brusel - 14.12.1900, Washington – 2.6.1911, Haag – 6.11.1925, Londýn – 2.6.1934, Lisabon – 31.10.1958, Stockholm – 14.7.1967)
- Madridská dohoda o potlačování falešných nebo klamavých údajů o původu zboží – podepsaná v Madridu, dne 14. dubna 1891 (revidovaná Washington – 2.6.1911, Haag – 6.11.1925, Londýn – 2.6.1934, Lisabon – 31.10.1958)
- Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) – podepsaná v Ženevě, dne 19. května 1956
- Celní úmluva o kontejnerech – uzavřená v Ženevě, dne 2.prosince 1972
- Celní úmluva o mezinárodní přepravě zboží na podkladě karnetu TIR (Úmluva TIR) uzavřená v Ženevě, dne 14. listopadu 1975
- Úmluva o mezinárodní železniční přepravě (COTIF) – uzavřená v Bernu, dne 9.května 1980
- Úmluva o dočasném použití (přeprava na základě karnetu ATA a karnetu CPD) – podepsaná v Istanbulu, dne 26.června 1990
- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (v platném znění)
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9.10.2013, kterým se stanoví celní kodex Evropské unie, částečná účinnost od 30.10.2013, úplná účinnost od 1.6.2016.
- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku
- Nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16.10.2014, účinnost od 1.1.2015 (celní sazebník pro rok 2015)
- Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla
- Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (v platném znění)
- Nařízení Rady (ES) č. 428/2009 ze dne 5.5.2009, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití. (změny: Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1232/2011, Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 388/2012, Nařízení Komise (EU) č. 1382/2014,) Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004 ze dne 18.11.2004, v platném znění, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31.3.2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, v platném znění
- Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004 ze dne 18.11.2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, v platném znění
- Zákon ČNR č. 13/1993 Sb. – celní zákon, ve znění všech novel (velká novela-zákon č. 104/2011 Sb.)
- Zákon č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky
- Zákon č. 18/2012 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o Celní správě České republiky

- Vyhláška č. 421/2012 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona
- Vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a o způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, ve znění všech novel
- Vyhláška č. 285/2012 Sb. o územních pracovištích celních úřadů, která se nenachází v jejich sídlech Vyhláška č. 201/2005 Sb., ve znění všech novel, o statistice vyváženého a dováženého zboží a o způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství

Firma celního jednatelství, které nepatří do skupiny tradičních, zákonem uznaných nositelů a poskytovatelů právních služeb, se nepomíjitelnou měrou podílí v úzce specializované oblasti navazující na její odbornou hlavní činnost taktéž na poskytování odborného poradenství, které bychom taktéž mohli přiřadit v širším slova smyslu do okruhu právního servisu, neboť jsou poskytovány i specializované služby odborně právního charakteru.

ZÁVĚR

Právo není žádná izolovaná problematika odtržená od života a podnikatelského prostředí. Právo se neustále víceméně prolíná veškerými činnostmi občanů, podnikatelů a jiných ekonomických subjektů a to, jak na úrovni osob samotných, tak na úrovni celospolečenské, na úrovni státu. A právě tak nelze zcela izolovat právní služby a jejich poskytování jen na zákonem zmíněné subjekty advokátů, notářů, daňových poradců, patentových zástupců a exekutorů, které, lze-li to tak říci, poskytují „ryzí“ právní služby, ale je nutno připustit, existenci „směsných“ právních služeb, v kombinaci specializované odborné činnosti s logicky přidruženým odborným specializovaným poradenstvím, včetně, se specializovanou odborností souvisejících, právních rad a informací. Na rozdíl od právní služby v úzkém slova smyslu, kde odbornost, kvalitu i úroveň etiky jednání garantuje oborová komora s povinným členstvím a kárným systémem, u subjektů právních služeb v tom nejširším slova smyslu tato garance chybí. Vybrat kvalitní odbornou poradenskou, konzultační firmu nám pak musí pomoci nástroje volného trhu, jako jsou např. obecná pověst, známost, jméno firmy jak u široké veřejnosti, tak v odborných kruzích, známá interní filosofie firmy, rozsah poskytovaných služeb, jednání pracovníků firmy, přístup firmy k zadanému problému, cenová politika firmy. I když tedy nemáme garantovanou kvalitu právních služeb v širším slova smyslu odbornou komorou, nebo snad i právě proto, mnohé z těchto firem se vyvinuly pod vlivem tržní selekce v subjekty poskytující vrcholnou kvalitu a úroveň odborných služeb a poradenství a jsou nepominutelnou součástí právních služeb v širokém slova smyslu.

Zmíněná šíře poradenství ve spojení s co nejvyšší kvalitou těchto služeb je velmi účinným, ale co víc, preventivním nástrojem proti porušování právních předpisů, proti neplnění zákonných i smluvních povinností, proti podvodům a to ve všech oblastech, a to jak v oblasti správy, v oblasti daní, v podnikání, účetnictví, archivaci dokumentů a dat, ve všech oblastech.

Působí, jak na osoby povinné k povinnostem, kdy je seznamuje zejména:

- s právními předpisy upravujícími jejich povinnosti
- se samotnými povinnostmi
- s obsahem těchto povinností

- se souvislostmi plnění těchto povinností
 - s následky neplnění či nesplnění povinností
 - s trestněprávní odpovědností za nesplnění povinností, s tresty a sankcemi
- tak působí i na osoby oprávněné z těchto povinností, kdy je seznamuje zejména:
- s právními předpisy upravujícími jejich práva
 - s jejich právy
 - s obsahem a rozsahem jejich práv
 - s možnostmi využívání a vymáhání těchto práv
 - s důsledky nevyužití jejich práv

Právě toto působení poradenství má vliv na zvyšování úrovně všeobecného právního povědomí společnosti, což je základ prevence proti protiprávnímu jednání z neznalosti právních předpisů, proti porušování právních předpisů z neznalosti jejich obsahu, proti podvodům využívajícím u poškozených neznalosti právních předpisů.

POUŽITÉ PRAMENY

1. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 6. upravené vydání, Praha: C.H.Beck, 2012.
2. MATOUŠEK, P., SABELOVÁ, L., *Clo*. Praha: ASPI Publishing, 2007.
3. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.E. *Daňový řád s komentářem*, Praha, Nakladatelství Leges s.r.o., 2011.
4. Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, celní kodex Společenství.
5. Všeobecná dohoda o clech a obchodu - General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) uzavřená a podepsaná 30. října 1947 v Ženevě.
6. Zákon č. 200/1990 Sb. o přestupcích.
7. Zákon č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.
8. Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.
9. Zákon č. 500/2004 Sb. správní řád.
10. Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád.
11. Zákon č. 85/1996 Sb. o advokacii.
12. Zákon č. 358/1992 Sb. o notářích a jejich činnosti.
13. Zákon č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.
14. Zákon č. 417/2004 Sb. o patentových zástupcích.
15. Zákon č. 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti.

KONTAKT NA AUTORA

matousek@p-p-mat.cz

JUDr. Pavel Matoušek

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Tř. 17.listopadu 8,

Pošt. schránka 16

771 11 Olomouc

РОССИЙСКИЕ ПРАВОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ ПО БОРЬБЕ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Виктор Александрович Мачехин

Доцент кафедры финансового права МГЮУ им О.Е.Кутафина

Руководитель российской налоговой практики Линклейтерз

Научный секретарь Рос-ИФА

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Статья посвящена современным российским правовым институтам по борьбе с правовым институтам по борьбе с уклонением от уплаты налогов в сфере международного налогообложения. Проанализированы соответствующие законодательные нормы, судебные концепции и их историческое развитие

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

уклонение от уплаты налога фактическое право на доход, Комментарии ОЭСР, налоговые соглашения, двойное налогообложение, контролируемые иностранные компании (КИК), налоговое резиденство, размывание налогооблагаемой базы и перенос прибыли, трансфертное ценообразование

Abstract in English language

The article deals with Russian tax avoidance instruments used in international taxation. The relevant law provisions, court concepts and their historical development are analyzed.

Keywords in English language

tax avoidance, beneficial ownership on income, OECD Commentary, tax treaties, double taxation, controlled foreign companies (CFC), tax residency, base erosion and profit shifting (BEPS), transfer pricing

Последние несколько лет в России наблюдается рост интереса к применению различных инструментов по борьбе с уклонением от уплаты налогов в трансграничных операциях. Это отражается на законодательной и правоприменительной деятельности, проведении теоретических исследований в области экономики и права. В настоящей статье автор анализирует происходящие процессы в их динамике, ставя своей целью выявления основных тенденций происходящего процесса.

1. НАСЛЕДИЕ СССР

Построение современной налоговой системы России в начале 90х годов прошлого века происходило с определенным учетом правового регулирования налогообложения в СССР. Так как в советские времена возможностей вести предпринимательскую деятельность советским организациям и гражданам за рубежом, а иностранным лицам в СССР было практически невозможно, то в стране не было ни детальной системы международного налогообложения, ни

необходимости в специальных правилах, направленных на борьбу с уклонением от уплаты налогов в международной сфере.

1.1 Национальное налогового законодательство СССР

Закон СССР от 14 июня 1990 г. N 1560-I "О налогах с предприятий, объединений и организаций" содержал в себе специальные правила налогообложения для иностранных компаний, что включало в себя определение постоянного представительства, порядок его налогообложения, правила по удержанию налога у источника, последствия осуществления деятельности иностранной организации без регистрации постоянного представительства, порядок налогообложения личных компаний и доходов иностранных лиц от источников в СССР. Ничего такого, что сегодня принято называть общими или специальными правилами по борьбе с уклонением от уплаты налогов, в данном законе не содержалось.

1.2 Налоговые соглашения СССР

СССР имел целый ряд соглашений об избежании двойного налогообложения. Первое такое соглашение было заключено с США в 1973 г. Налоговые соглашения СССР, правопреемником которых стала Российская Федерация, отражали характерные для того времени правила, которые появлялись в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов. Например, в советском налоговом соглашении с Испанией можно встретить понятие «лицо, фактически имеющее право на дивиденды» и статью об обмене информацией¹. В советском налоговом соглашении с Великобританией в статье о постоянном представительстве есть упоминание о зависимом агенте, в статье о налогообложении процентов указано, что «Если в результате существующих взаимоотношений между плательщиком и лицом, фактически имеющим право на проценты, или между ними обоими и каким-либо другим лицом сумма выплачиваемых процентов превышает по какой-либо причине сумму, которая могла бы быть согласована между независимыми лицами, положения настоящей статьи применяются только к последней сумме²».

Таким образом, несмотря на то, что непосредственно в национальном законодательстве о налогах СССР не было специальных антиуклонительных мер в современном их понимании, такие меры можно было встретить в текстах советских налоговых соглашений.

2. НАЦИОНАЛЬНОЕ НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РФ

При появлении первых российских законов об отдельных налогах и о налоговом администрировании законодатель сконцентрировался на порядке исчисления и уплаты налогов³. Особого внимания борьбе с уклонением от уплаты налогов, в том числе в трансграничных сделках, продемонстрировано не было.

¹ Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Испании об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (Мадрид, 1 марта 1985 г.)

² Конвенция между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 31 июля 1985 г.

³ О Государственной налоговой службе РСФСР (N 943-I от 21 марта 1991), О налоге на добавленную стоимость (N 1992-I от 6 декабря 1991), О налогах с предприятий, объединений и

2.1 Трансфертное ценообразование

Либерализация предпринимательской деятельности в России в начале 90х быстро привела к тому, что многие налогоплательщики начали применять ценовые механизмы для переноса прибыли из одних организаций в другие с целью «управления» налоговыми последствиями. Законодатель отреагировал на такую практику, введя в законы о налогах на прибыль и НДС правила о специальных налоговых последствиях при реализации товаров ниже себестоимости. Эти правила были непоследовательными, противоречивыми и в ряде случаев – просто несправедливыми. Суды не поддержали применение этих правил и первая попытка внедрения правил трансфертного ценообразования в России не увенчалась успехом. Важно отметить, что на первом этапе внедрения правил трансфертного ценообразования законодатель не уделял какого-либо специального внимания трансграничным операциям. Вторая попытка введения специальных правил по регулированию налоговых последствий для ценообразования была предпринята в первой части первого отечественного Налогового Кодекса (далее – НК РФ) в конце 90х и она носила более комплексный и продуманный характер. Статьи 20 и 40 НК РФ соответственно регулировали вопросы признания лиц взаимозависимыми и контроля налоговых органов за ценами. Было очевидно, что данные правила основаны на использовании опыта зарубежного налогового права. При этом внешнеэкономические сделки уже попадали в сферу действия правил трансфертного ценообразования. Лаконичное регулирование, лишённое концептуального понимания целей и механизмов трансфертного ценообразования не привило к активному и эффективному применению данных правил. Они использовались крайне редко и, как правило, налоговые органы не могли доказать в суде законность своих доначислений налогов, основанных на положениях о трансфертном ценообразовании. Третья попытка добавить жизни трансфертному ценообразованию состоялась в 2012 году, когда в НК РФ был добавлен подробный раздел V.1, состоявший из нескольких глав и предназначенный для подробного регулирования вопросов трансфертного ценообразования. Появление в НК РФ данного раздела имело один непредсказуемый эффект: в судебной практике резко увеличилось количество споров по применению статьи 40 НК РФ, которую налоговые органы начали применять с учетом концепций, заложенных в новом разделе. В значительном количестве судебных споров позиция налоговых органов по статье 40 НК РФ нашла поддержку судей.

организаций (N 1995-1 от 6 декабря 1991), О налогах на имущество физических лиц (N 2003-1 от 9 декабря 1991), О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации (N 2000-1 от 7 декабря 1991), Об акцизах (N 1993-1 от 6 декабря 1991), О курортном сборе с физических лиц (N 2018-1 от 12 декабря 1991), О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (N 2020-1 от 12 декабря 1991), О налогообложении доходов банков (N 2025-1 от 12 декабря 1991), О налогообложении доходов от страховой деятельности (N 2028-1 от 13 декабря 1991), О налоге на имущество предприятий (N 2030-1 от 13 декабря 1991), О подоходном налоге с предприятий (N 2069-1 от 20 декабря 1991), О налоге на прибыль предприятий и организаций (N 2116-1 от 27 декабря 1991).

2.2 Тонкая капитализация

Правила тонкой капитализации в России стали первым инструментом, который можно рассматривать как специально созданный для использования в сделках и структурах с иностранным элементом. Такие правила появились при добавлении к части второй НК РФ главы о налоге на прибыль. Первоначально такие правила применялись только к займам российских организаций от иностранных акционеров, а в дальнейшем оно расширилось до займов от российских аффилированных лиц и до займов, исполнение которых обеспечивается иностранными акционерами. Практика применения правил тонкой капитализации развивалась не очень последовательно: изначально налоговые органы и суды полагались на буквальное толкование данных правил, но последние годы толкование явно приобрело расширительный характер (как в части понимания того, что сказано в НК РФ, так и в части соотношения правил тонкой капитализации с положениями о недискриминации в российских соглашениях об избежании двойного налогообложения). Судебная позиция российских судов по делам «Северного Кузбасса»⁴ и «Нарьянмарнефтегаза»⁵ поставила перед доктриной налогового права целый ряд вопросов относительно понимания правил тонкой капитализации и многие из этих вопросов остаются пока без ответа. Такие проблемы характерны не только для России. Судебные споры о применении национальных правил тонкой капитализации и положений налоговых соглашений относятся к числу наиболее сложных для разрешения практически во всех странах. Они требуют учитывать специфику налоговых соглашений, так как традиционно содержат разные по своей природе положения: об устранении двойного налогообложения, о борьбе с уклонением от уплаты налогов, запрете различных форм налоговой дискриминации и т. д. Для того чтобы вынести сбалансированное решение по спору о тонкой капитализации, необходимо одновременно применять все указанные положения.

2.3 Контролируемые иностранные компании (КИК)

Идеи и планы внедрения в российское право правил КИК упоминались в РФ не один год. В 2014 году неожиданно быстро эти планы были реализованы и с 2015 года они действуют. Правила КИК предусматривают обязанности российских налоговых резидентов по информированию об участии в КИКах и уплату налога на нераспределенную прибыль КИКов. Правила КИКов внедряются очень болезненно, о чем свидетельствует неоднократное внесение в них изменений уже в 2015 году. Мера, которая более подходит для недопущения организации ведения предпринимательской деятельности в РФ через офшорные компании, государство пытается использовать для борьбы с существующими офшорными структурами и для возврата капиталов из офшоров в РФ.

2.4 Налоговое резидентство организаций

С 2015 года в РФ вводится понятие «налоговый резидент» для организаций. Данное нововведение является частью налоговой кампании государства по деофшоризации экономики, наряду с правилами КИК и правилами о

⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 N 8654/11.

⁵ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-23751/2011-АК, № 09АП-25741/2011-АК по делу № А40-1164/11-99-7 от 28.10.201.

фактическом праве на доход. Можно предположить, что основной целью введения правил налогового резидентства для организаций является борьба с уклонением от уплаты российских налогов иностранных организаций, действующих в РФ без налоговой регистрации. Таким организациям и ранее можно было предъявлять претензии, например, связанные с наличием у них на территории РФ постоянных представительств. Однако, налоговые органы не предпринимали активных действий против иностранных компаний, действующих в стране без налоговой регистрации, что можно объяснить отсутствием эффективного механизма по начислению и взысканию налогов. Можно предположить, что в ближайшее время эффективность механизма налогового резидентства организаций как инструмента борьбы с уклонением от уплаты налогов останется невысокой по тем же причинам, почему такой эффективности не было заметно и при применении правил о постоянных представительствах.

2.5 Амнистия капитала

Для повышения эффективности законов о деофшоризации 2014 года (вводимых правил КИК, налогового резидентства и национальных правил определения фактического права на доход), в 2015 году в России был принят закон о так называемой «амнистии капиталов»⁶. Данный закон, разрешает гражданам в период с 1 июля по 31 декабря 2015 г. добровольно задекларировать свои скрывающиеся зарубежные активы, в том числе оформленные на других лиц, без риска наступления уголовной, административной и налоговой ответственности. Декларацию можно подать в налоговый орган или в Минфин однократно без возможности ее уточнения. В декларации есть отдельный раздел для каждого вида активов (для недвижимости, транспортных средств, банковских счетов и вкладов, акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставных капиталах организаций). Проведение амнистии капиталов проводится в целях:

- защиты имущественных интересов граждан в случае введения за рубежом ограничений использования российского капитала;
- создания правовой возможности переоформления прав на декларируемое имущество от номинального владельца к фактическому без уплаты налогов в связи с такой передачей;
- обеспечения обмена налоговой информацией с иностранными государствами.

Необходимо отметить, что в основном, меры амнистии капиталов направлены на поощрение выполнения налогоплательщиками правил КИК, а специальной амнистии, связанной с налоговым резидентством иностранных лиц, фактическим правом на доход не предусмотрено. Амнистия капиталов предусматривает добровольное декларирование только физическими лицами.

⁶ Федеральный закон РФ от 8 июня 2015 года N 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

3. НАЛОГОВЫЕ СОГЛАШЕНИЯ РФ

Как уже было указано выше, уже налоговые соглашения, заключенные СССР, содержали правила, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов. Во многих соглашениях в названии было указано, что они посвящены как избежанию двойного налогообложения на налоги на доходы (и капитал) и борьбе с уклонением от уплаты налогов. Заключение соглашений Россией в значительной степени шло с ориентацией на тексты Модельной Конвенции ОЭСР по избежанию двойного налогообложения, соответственно, использовались и механизмы по борьбе с уклонением от уплаты налогов, предусмотренные данной конвенцией. Этот подход нашел свое отражение и в тексте Типовом соглашении Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества⁷ и в аналогичном Типовом соглашении СНГ⁸.

3.1 Фактическое право на доход

История развития и исследования фактического права на доход (далее - ФПД) в отечественном налоговом праве начинается не в 2014 году. Первое упоминание о ФПД в налоговых соглашениях СССР можно найти в налоговом соглашении с Испанией, подписанном в 1985 г., то есть история термина в России насчитывает уже 30 лет! В типовых конвенциях РФ всегда использовался этот термин. Впервые обострение практического интереса к тому, как положения о ФПД должны применяться на практике, наблюдалось в конце 90х годов прошлого века, когда выпускались первые российские еврооблигации и появилась необходимость сформулировать в проспектах выпусков соответствующих бумаг позицию по порядку применения налоговых соглашений. В результате появилось несколько писем российских фискальных органов по вопросу ФПД. Данные письма с точки зрения сегодняшнего понимания содержания ФПД выглядят весьма неоднозначно, но мы бы хотели обратить внимание на то, что уже почти двадцать лет назад проблематика применения данного термина уже была понятна представителями бизнеса и фискальным органам. Последовавшие за выпусками еврооблигаций РФ выпуски еврооблигаций субъектов РФ а также выпуски еврооблигаций и международные выпуски акций крупных российских производственных компаний и банков сопровождалась в каждом случае кропотливым анализом применения оговорок о ФПД. Результаты такого анализа, адресованные инвесторам, можно увидеть в тестах проспектов, которые находятся в публичном доступе. Вместе с тем, необходимо отметить, что преобладающее число отечественных специалистов в области налогообложения, не сталкиваясь с тематикой налогообложения еврооблигаций, были не в курсе деталей проблемы применения ФПД и эволюции данного термина в отечественном и зарубежном праве налоговых соглашений. Это косвенно можно

⁷ Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 “О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество”, схожие положения содержались и в ранее действовавшем Постановлении Правительства РФ от 28 мая 1992 г. № 352 “О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества”.

⁸ Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (Ташкент, 15 мая 1992 г.). Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ “Содружество”. 1992. № 5. С.57.

объяснить и отсутствие интереса к публичному обсуждению данной тематики. Первая статья, посвященная проблемам ФПД в российских налоговых соглашениях, была опубликована в 2001 году и долгие годы она оставалась единственной по этому вопросу⁹. В 2002 году при рассмотрении поправок к главе 25 НК РФ была предпринята попытка добавить в текст кодекса правило о том, что льготы по налоговым соглашениям применяются только в случае наличия у иностранного лица ФПД, но эта идея не была реализована в окончательном тексте кодекса. Относительно широкий интерес к ФПД впервые пробудился в 2009 году, когда появилась информация о законопроекте по внесению в текст НК РФ правил о ФПД. Этот эпизод имел серьезный резонанс, но данный законопроект даже не достиг стен Государственной Думы РФ. В конце 2011 года Минфин РФ дал ответ на запрос ФНС по порядку применения ФПД, который, став доступным для бизнеса сразу после новогодних праздников, просто парализовал российские компании, собиравшиеся выпускать в то время еврооблигации. Кризис оказался продолжительным и привел к серьезному испытанию как для отечественного налогового права, так и для отношений власти и крупного бизнеса. Этот этап был предварительно завершен внесением дополнений в НК РФ в июле 2012 года, которые временно (а с 2013 – окончательно) сохранили налоговую нейтральность для налогообложения еврооблигаций. Было очевидно, что дальнейшее развитие интереса фискальных органов к применению ФПД в более широком плане является делом времени. И такое время настало у же с в 2014 году, когда при разработке законопроекта о КИК в нем появились положения о ФПД. Необходимо отметить, что многие правила о ФПД являются закреплением позиций, которые вырабатывались в зарубежной и международной практике в последнее десятилетие. Появились научные публикации по теме ФПД¹⁰.

3.2 Трансфертное ценообразование

Положение о трансфертном ценообразовании встречается в российских налоговых соглашениях достаточно давно. Можно привести примеры соглашений с Филиппинами и Узбекистаном, в соглашениях с которыми данные положения встречаются с середины 90х годов прошлого столетия. Вместе с тем, реально данные положения начали применяться относительно недавно. Большую роль в развитии понимания положений об ассоциированных предприятиях сыграло дело «Северного Кузбасса», рассмотренное Высшим арбитражным судом РФ¹¹.

3.3 Ограничение льгот

Под ограничением льгот обычно понимаются положения налоговых соглашений в статьях с таким же названием. Например, такая статья

⁹ Аракелов С.А., Мачехин В.А. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации//Законодательство, 2001, №№ 9-10.

¹⁰ Например, Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. N 4. Микрюков В.А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // Законодательство и экономика. 2014. N 7., Хаванова И.А. К вопросу о понятии "фактическое право на доход" в налоговом праве//Финансовое право. 2014, N 11.

¹¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 N 8654/11.

предусмотрена Типовым налоговым соглашением РФ¹². Исторически первой страной, которая стала системно включать статьи об ограничении льгот, были США. Россия имеет, в частности, такие положения в налоговых соглашениях с такими странами, как Австралия, Аргентина, Бразилия, Великобритания, Израиль, Индонезия, Испания, Казахстан, Кипр, Латвия, Литва, Люксембург, Мексика, Сингапур, США, Чили. Интересно, что Россия начала включать положения об ограничении льгот в свои налоговые соглашения и в национальное Типовое соглашение раньше, чем это было сделано ОЭСР применительно к Модельной конвенции (в результате работы над реализацией плана BEPS).

3.4 Другие инструменты борьбы с уклонением от уплаты налогов

В пункте 6 статья 11 налогового соглашения с Великобританией содержится следующее положение: «Положения настоящей статьи не применяются, если основной целью или одной из основных целей любого лица, занимающегося созданием или передачей долгового требования, в отношении которого выплачиваются проценты, является стремление воспользоваться преимуществами настоящей статьи посредством такого создания или передачи». Это было подписано Российской Федерацией в 1994 году и свидетельствует о том, что формально широкие антизлоупотребительные налоговые правила знакомы нашему налоговому праву уже достаточно давно!

3.5 Влияние налоговых соглашений на развитие национального налогового права

Приведенный выше анализ свидетельствует о том, что механизмы по борьбе с уклонением от уплаты налогов в российских налоговых соглашениях появились достаточно давно. Вместе с тем, наличие данных механизмов не оказало какого-либо влияния на развитие национальных концепций по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Налоговые и судебные органы, сталкиваясь с фактами уклонения от уплаты налогов, при котором не нарушалась буква закона, долго и болезненно вырабатывали способы борьбы с уклонением, является сообщение пресс-службы Конституционного Суда Российской Федерации, появившееся в 2004 г.¹³. В данном сообщении была предпринята попытка объяснить позицию суда, которая основана не на букве, а на духе закона. При этом использовались ссылки на зарубежный опыт борьбы с недобросовестным и злоупотребительским поведением налогоплательщиков зарубежных стран, приведенные в учебном пособии, написанном под редакцией С.Г. Пепеляева «Налоговое право» (автор соответствующей главы С.В. Жестков). Из того же источника в сообщении дана ссылка на статью 11 Директивы ЕЭС «О слияниях»: «налоговые преимущества, предусмотренные данным актом для компаний, осуществляющих слияния, поглощения или другие преобразования, не предоставляются, если установлено, что принципиальной целью или даже одной из основных целей, преследуемых сторонами при реорганизации, было уклонение от уплаты налогов или избежание

¹² Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».

¹³ Сообщение пресс-службы Конституционного Суда Российской Федерации «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О».

(обход) налогов. Если налоговый орган продемонстрирует, что действия, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными коммерческими соображениями, такими, как рационализация коммерческой деятельности., приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т.п., то презюмируется, что данная сделка имела своей принципиальной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов. Бремя доказывания обратного возлагается на участников сделки». В то же время, никто не обращал внимание на наличие разнообразных правил, которые позволяли применять похожий концепции, в налоговых соглашениях, например, упомянутое выше правило статьи 11 налогового соглашения с Великобританией, подписанное за 10 лет до появления сообщения пресс-службы Конституционного Суда РФ.

4. BEPS

Российская Федерация не является членом ОЭСР, однако она является одной из стран, которые поддержали проект BEPS. Минфин России обращается к популярному в настоящее время проекту борьбы с размыванием налоговой базы и переноса прибыли (BEPS), в котором фактическому праву на доходы уделяется достаточно большое внимание¹⁴. В целом руководство министерства финансов страны отмечает, что в определенной степени ориентируется на BEPS¹⁵. Налоговые органы уже стараются применять положения доклада BEPS в своей контрольной работе, о чем свидетельствует одно из судебных решений¹⁶. Интересно, что по тексту данного решения видно, что суд, без анализа правового статуса доклада документов ОЭСР¹⁷ в целом и конкретно данного доклада, принял довод налогового органа со ссылкой на положения доклада.

Комплексный взгляд на использование в России современных институтов борьбы с уклонением от уплаты налогов в международном налогообложении позволяет сделать следующие выводы:

- в стране сложилась система мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов в международном налогообложении;
- данная система мер состоит из правил, содержащихся в национальном налоговом законодательстве, налоговых соглашениях и судебных концепций;
- формирование данной системы отличалось, с одной стороны, определенной непоследовательностью (неиспользование при формирований судебных концепций положений налоговых соглашений), с другой стороны, высокой скоростью дополнений кодифицированного законодательства (НК РФ)

¹⁴ Рассмотрение проблемы переноса налоговой базы и переноса прибыли. ОЭСР. 2013. http://www.keeper.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1

¹⁵ См., например, интервью заместителя министра финансов РФ С.Д.Шаталова «Много ли людей покинут Россию? Не знаю» <http://daily.rbc.ru/interview/finances/16/06/2015/557ecb2e9a79475cd6bcbbc9>.

¹⁶ Арбитражный суд Московского округа, постановление от 30 апреля 2015 г. по делу N А40-143354/13.

¹⁷ О статусе налоговых документов ОЭСР в России – см. Мачехин В. А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ //Налоговед. 2011. - №9.

положениями о КИК, фактическом праве на доход и налоговом резидентстве;

- при формировании национальной системы мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов в международном налогообложении был учтен опыт развития зарубежной и международной практики в данной области;
- в стране отсутствует единая и последовательная концепция по борьбе с уклонением от уплаты налогов в сфере международного налогообложения.

CONTACT INFORMATION

victor.matchekhin@linklaters.com

prof. Victor Matchekhin

Kuttafin Moscow State law University

Sadovaya-kudrinskaya street 9

123995 Moscow

Russia

ZASADY OPODATKOWANIA PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PRZEZ OSOBY NIE PROWADZĄCE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ STRESZCZENIE OPRAWOWANIA

Wiesława Miemieć

Faculty of Law, Administration and Economics
University of Wrocław

Abstrakt v pôvodnom jazyku

W opracowaniu zbadano i przedstawiono konsekwencje podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku odpłatnym zbyciem nieruchomości przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Po ustaleniu znaczenia podstawowych terminów, takich jak odpłatne zbycie i nieruchomość, przedmiotem badania jest ewolucja regulacji prawnych w ramach podatku PIT, determinujących zasady realizowanego obrotu nieruchomościami przez osoby fizyczne. Wielokrotnie dokonywane zmiany w przepisach ustawy o podatku PIT wywołują w praktyce wiele wątpliwości. Uzasadnia to podjęcie badań mających na celu ustalenie obowiązujących w tym zakresie zasad. Biorąc pod uwagę konstrukcję podstawy obliczenia podatku, wysokości opodatkowania, rodzaju ulg podatkowych i zasad rozliczenia należnego podatku wyróżniono trzy etapy opodatkowania, a mianowicie: okres do 31.12.2006 r., lata 2007 - 2008 r. oraz okres od 1.01.2009 r. Przedmiotem analizy obok ustaleń na płaszczyźnie doktrynalnej i regulacji prawnych obowiązujących w poszczególnych etapach było również orzecznictwo sądów administracyjnych. Przeprowadzone badania wykazały, że obowiązujący system regulacji prawnej cechuje się niestabilnością. Wprowadzone przez ustawodawcę sformułowania kształtujące konstrukcję podatku PIT często mają charakter niedookreślony. Wywołują zatem u podatników stan niepewności co do konsekwencji podatkowych w badanym zakresie. Także zróżnicowane orzecznictwo sądów administracyjnych nie sprzyja poczuciu stabilności prawa.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

nieruchomość, odpłatne zbycie nieruchomości, osoba fizyczna, podatek dochodowy, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawka podatku, zwolnienia podatkowe, ulga meldunkowa i ulga mieszkaniowa.

Abstract in English language

The work presents research on the tax consequences in respect of personal income tax related to the disposition of real estate for consideration by individuals not conducting business operations. After establishing the definitions of basic concepts such as disposition for consideration and real estate, the work focuses on the evolution of legal regulations in the PIT framework determining the rules for trade in real estate by natural persons. The frequent changes in the provisions of the Law on personal income tax lead to many doubts in the practice of applying the law. This justifies the undertaking of research intended to establish the rules in effect in this regard. Taking into consideration the construction of the basis for calculation of the tax, tax rates, types of tax relief and rules for settlement of tax due, three phases of taxation have been

distinguished: namely, the period until 31.12.2006, 2007 – 2008, and since 1.01.2009. Apart from the scholarly and dogmatic planes, the jurisprudence of administrative courts also served as an object of analysis. The conducted research has demonstrated that the present system of regulation is characterized by instability. The phrasing used by the legislator in the construction of PIT regulations are frequently imprecise. This leads to uncertainty on the part of taxpayers concerning the tax consequences of their actions in respect of the issue under consideration here. Differences in administrative court jurisprudence also do not serve to provide certainty of the law.

Keywords in English language

real estate, disposition of real estate, natural person, income tax, object of taxation, tax base, tax rate, tax exemptions, registry exemption, premises exemption.

1. OVERVIEW

The concept of disposition of real estate is directly defined only in the provisions of the Law on real estate management [*ustawa o gospodarce nieruchomościami*] ¹ in the Polish legal system. Article 4(3b) defines disposition and purchasing of real estate as performing legal actions pursuant to which the ownership title of the real estate is transferred. The referenced provision also includes the legal actions that result in transferring perpetual usufruct of land property or providing such real estate for perpetual usufruct as disposition of real estate. It is indicated in this provision that a legal action should provide a basis for transferring the ownership title or perpetual usufruct, which in practice means a contract. A transfer of the ownership title to real estate completed by the way of a contract would require mainly the application of the sales agreement that needs to be executed under notarial deed in order to be effective.

It is important that the understanding of the concept of “real estate” should be determined for the purposes of this study. This concept is a notion defined in the legal jargon. There is no single, common and universal understanding of this concept in the tax law. While using the term “real estate” in tax law provisions, the regulator most frequently refers to the meaning that exists in the civil law provisions. Pursuant to Article 46 of the Civil Code, “real estate” is understood as a part of the land surface constituting a separate ownership object (lands), as well as buildings permanently fixed with the land or parts of such buildings if, pursuant to specific provisions, they constitute the ownership object that is separate from the land². This definition provides a basis for distinguishing 3 types of real estate, namely: land real estate, building real estate and premises real estate.

It has been often highlighted in references that tax legislation understands “real estate” in a specific way because, as a rule, it gives up incorporation of the civil law notion of “real property,” adjusting the understanding of this concept to the needs of a specific tax structure³. In most cases, in order to achieve this objective, while

¹ The Law of 21 August 1997 on real estate management, uniform text, Journal of Laws of 2014, item 2014 hereinafter referred to as r.e.m [*ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jed. Dz.U. z 2014, poz.518, dalej zwana jako u.g.n.*].

² The Law of 23 April 1964 Civil Code, uniform text, Journal of Laws of 2014, item 121 as amended hereinafter referred to as “C.C.” [*Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny, tekst jed. Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej zwana jako k.c.*].

³ BRZESZCZYŃSKA, S. *Umowy w obrocie nieruchomościami. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne [Agreements in Real Estate Sale. Tax and Civil Law Aspects]*, Warszawa 2014, p.51.

incorporating the term “real estate” to the provisions of the tax-related act, the regulator also indicates its specific components that are taxable with a given tax. It may be exemplified, *inter alia*, by the provisions of the law on income tax or the provisions of the law on tax on civil law transactions or the law on local taxes and fees. Article 10(1)(8) of the law on personal income tax sets forth that the disposition of real estate for consideration, or parts of real estate, as well as interest in real estate⁴, is a source of income. Thus, it may be assumed that disposition of real estate causes certain consequences related to the occurrence of tax liability in the area of personal income tax. Disposition may be conducted both for consideration, and without consideration. The legal form of transfer of real estate determines each time the differentiated scope and type of taxation. In case of disposition of real estate for consideration by a natural person, the regulator anticipates an option of taxation with a personal income tax following general principles of the tax law or in a form of a flat rate.

This study aims to present and examine the effects of disposition of real estate for consideration by a natural person relative to personal income taxation following the general principles of the tax law. The situations wherein the disposition of real estate for consideration takes place as a part of business operations will be outside of the scope of our discussion. The immediacy of this issue arises from the fact that real estate disposition transactions are very common nowadays, as it is a relatively secure form of investing. On the other hand, tax law governing taxation of real estate disposition for consideration with personal income tax is unstable and imprecise, an observation which applies likewise to its consequences. This is the reason why this issue is also important for the practical application of tax law.

The subject of research outlined as above requires, first of all, the presentation of some legal basis for personal income tax pursuant to the general principles of tax law [applicable to] real estate disposition for consideration performed by natural persons who do not conduct business operations. As there are three different stages pertaining to tax rates, principles of settlement and the possibility of taking advantage of tax incentives that can be distinguished in the last decade, this distinction, including the evolution of applicable legal regulations, is worth discussing.

2. PRINCIPLES OF TAXATION OF THE REAL ESTATE DISPOSITION FOR CONSIDERATION EFFECTIVE UNTIL 2006

Article 1 of L.p.i.t. sets forth the personal and material scope of this tax, stating that the Law governs taxation of income with the personal income tax. Therefore, it is income that is a subject of this tax. However, it is not the income within the economic meaning, but within the tax law meaning. Pursuant to Article 9(2), as a rule, the income from the source of revenue is the excess of total revenues from this source over the cost of these revenues, made in a fiscal year. The revenue is also subject to taxation in the situations provided in the provisions of the Law. The content of Article 11 of L.p.i.t. sets forth the concept of revenue. Subject to Article 14-15, Article 17(1)(6, 9 and 10) and Article 19 and 20(3), the cash and cash equivalents of in-kind benefits and other benefits received without consideration and left at the taxpayer’s disposal are the revenue.

⁴ The Law of 26 July 1991 *on personal income tax*, uniform text, Journal of Laws 2012, item 361 as amended hereinafter referred to as “L. p.i.t.” [*Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz. U. Z 2012 r., poz. 361 z późn. zm., dalej zwana jako u. p. d. o. f.*]

The sale of real estate as a source of revenue to provide a basis for calculation of income as a subject of this tax is specified in the already referenced Article (1)(8) of L.p.i.t. The regulator indicates that one of the sources of revenues is real estate disposition for consideration or disposition for consideration of a part of real estate if the real estate disposition does not take place in the course of business operations and has been made prior to the expiry of a 5-year time period counting from the end of a calendar year when the purchase or construction of real estate took place. This period will be counted from the end of a calendar year when the purchase was made. It may be, thus, assumed, that the real estate disposition for consideration, if done as a part of performed business operations or when the 5-year time period from the moment of purchase or construction of real estate has expired, will not be subject to taxation. Article 10(2) of L.p.i.t. shows situations when revenue from real estate disposition for consideration is not generated. It pertains, *inter alia*, to the ownership title transfer agreement in order to secure claims, including a loan or a credit or making an in-kind contribution in a form of current assets, fixed tangible assets or intangible assets to the company that has legal personality.

According to Article 19(1) of L.p.i.t. in the wording effective until 31 December 2006, the revenue from the disposition of real estate or economic rights or any other things referred to in Article 10(1)(8) for consideration is their value expressed in the price provided in the agreement less the costs of disposition for consideration. Therefore, the price could be reduced only by the costs incurred by a taxpayer related to the disposition for consideration, i.e. notarial fees or the tax on civil law actions. In this period of time, the revenue obtained from this source could not be decreased by the costs of revenue, i.e. the costs of purchase or construction of the real estate being a subject of disposition.

The market value was set forth in the light of Article 19(3) of L.p.i.t. on the basis of market prices applied in sales of goods of the same type and species including, in particular, the level of wear and tear, and the time and venue of disposition for consideration. If the price provided in the agreement, without any justified reason, was considerably different from the market value of these goods or rights; the revenue was then defined by a tax authority or a tax investigation authority at the market value rate under the procedure that these authorities were obligated to apply in this case. In the referenced provision, the regulator also specified the revenue from the real estate disposition for consideration by the way of exchanging real estate or economic rights, as well as other things referred to in Article 10(1)(8) of L.p.i.t. Namely, in this case, the market value of real estate, an object or a right being subject to disposition by the way of exchange set forth according to the aforementioned principles, is a revenue for each of the parties transferring the ownership title.

Pursuant to Article 28 of L.p.i.t. in the wording effective until 31 December 2006, the revenue from real estate disposition for consideration as indicated in Article 10(1)(8)(a-c) of L.p.i.t. was not combined with the revenues from other sources. The tax applicable to such real estate disposition was determined [in] L.p.i.t. in a form of a flat rate of 10% of the obtained revenue. The indicated tax was paid individually by a taxpayer without any call of a tax authority within 14 days of the date of completion of disposal for consideration, to the account of the Internal Revenue Service competent for the taxpayer's place of residence. The amount of the revenue made, the costs related to disposition and the calculated tax amount should be demonstrated in the PIT – 23 tax return. In case, however, when taxpayers selling real estate and economic rights made a

representation that the revenue obtained from the sale would be allocated, as a whole, within 2 years, for the purposes set forth in Article 21(1)(32a) or (e) of L.p.i.t., (the so-called own residential purposes, e.g. purchase of a residential building, repair or upgrade of own residential building or residential premises), they were exempted from the tax payment. Failure to meet the obligation pertaining to the intended use and the amount of expenditure in the two-year deadline resulted in an obligation to pay the tax due with interest charged from the due date of the payment to the date of expiry of two years, counting from the date of sale at the rate of 50% of interest for the delay charged on overdue taxes.

The principles of the analyzed taxation effective until the end of 2006 featured the broadest catalogue of tax exemptions, the number of consistently reduced along with subsequent reforms. At that stage, the regulator differentiated between the cases in which the real estate sales agreement was exempted from taxation and the cases when the real estate exchange agreement was subject to tax exemption. There is no need to present such a comprehensive catalogue of subject matter-related tax exemptions. The most significant ones, however, are worth indicating. Pursuant to Article 21(1)(32a) of L.p.i.t. in the wording effective until the end of 2006, the following are exempted from the income tax:

a) **The part of revenues** made on the sale of real estate that was spent “no later than within two years of the sales date”:

- on the purchase of a residential building in the territory of the Republic of Poland, a part of such a building or an interest in such a building, residential premises constituting separate real estate or an interest in such premises, and also for the purchase of land or an interest in land or a perpetual usufruct right to land or an interest in such right related to this building or premises,
- on purchase of cooperative, ownership title to residential premises or an interest in such a right, a right to a one-family house in a residential cooperative or an interest in such a right in the territory of the Republic of Poland,
- on purchase of land or an interest in land, the perpetual usufruct right to land or an interest in such a right allocated for the construction of a residential building, including also land or an interest in land or a perpetual usufruct right to land or an interest in such a right with commenced construction of a residential building in the territory of the Republic of Poland,
- on construction, extension, upward extension, re-construction, repair or upgrade of an own residential building, a part of it or an own residential premises located in the territory of the Republic of Poland,
- on extension, upward extension, re-construction or adaptation, for residential purposes, of an own non-residential building, a part of it or own non-residential premises located in the territory of the Republic of Poland,
- in a part spent, no later than within two years of the date of sale, on repayment of a credit or a loan, as well as interest on the credit or the loan made for the purposes referred to in letter a), in a bank or a cooperative savings and credit union, having a registered office in the territory of the Republic of Poland, including the repayment of a credit or a loan and interest on this credit or loan made prior to the date of obtaining these revenues.

b) The whole of revenues:

- if the sale was made to obtain, in exchange for this real estate or a right, a cooperative occupancy right to residential premises or a building or a part of it,
- if the sale was made as a part of performance or in relation to a multi-lateral agreement on exchange of these buildings or rights to premises,
- if they were acquired as a result of inheritance or bestowal.

In case of the exchange agreement, the regulator exempted from income tax the revenues made as a result of an exchange of the following:

- a residential building, its part or an interest in such a residential building, premises constituting separate real estate or an interest in such premises, or
- cooperative, ownership right to cooperative residential premises, a right to a one-family house in a residential cooperative or an interest in these rights, or
- the land, an interest in the land or a perpetual usufruct right to land or an interest in such right related to a building or premises specified in para. 1.

The aforementioned exemption was possible only when the subject of exchange was the real estate and rights specified above located in the territory of the Republic of Poland.

Pursuant to Article 7(1) of the Law of 16 November 2006 on amendment of the law on personal income tax and amendment of some other laws [*ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw*⁵], the provisions effective prior to 1 January 2007 apply to the revenue made on disposition for consideration of the real estate purchased or built by the end of 2006. In case of these regulations, the period of five years referred to in Article 10(1)(8) of L.p.i.t. expired at the end of 2011. It is noteworthy, however, that there was an option to discontinue or to suspend the limitation period which resulted in a possibility of applying old taxation rules also on a later date⁶. These rules that had been very taxpayer-friendly applied only until 31 December 2006. In the next two years, principles were implemented that were less advantageous for taxpayers, and more importantly, were very cumbersome in application.

3. THE PRINCIPLES OF TAXATION OF REAL ESTATE DISPOSITION FOR CONSIDERATION EFFECTIVE BETWEEN 1 JANUARY 2007 AND 31 DECEMBER 2008

Pursuant to the law of 16 November 2006 that has already been mentioned, the principles of taxation of real estate disposition for consideration made by natural persons who did not conduct business operations was amended. Similarly to the case of the regulations effective by the end of 2006, the principle that the provisions in the wording effective on 31 December 2008 apply to the real estate purchased or constructed in the period of 1 January 2007 – 31 December 2008, remained effective at that stage.

⁵ The Law of 16 December 2006 on amendment of the Law on personal income tax and amendment of some other laws, uniform text, Journal of Laws 2006, No. 2017, item 1588 hereinafter referred to as L.p.i.t. of 2006 [*Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, t. j. Dz. U. 2006 nr 217 poz. 1588, zwana dalej u. p. d. o. f. z 2006*].

⁶ BOBRUS, E. *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości [Taxation of Transfer of Ownership Title to Real Estate]*, Warszawa, 2012. pp. 110-111.

A significant amendment pertaining to the manner of determining the base for calculation of the tax, the tax rate and other tax exemptions, including an extremely controversial registry incentive [*ulga meldunkowa*] was implemented at that time.

The amendment of the provisions of the Law changed the tax base in case of real estate disposition by natural persons who did not conduct business operations, making that basis income (as in the case of disposition made in the course of business operations). Pursuant to Article 30e L.p.i.t. in the version effective from 1 January 2007 to 31 December 2008, the income being the difference between the revenue made on the real estate disposition for consideration or rights set forth pursuant to Article 19 L.p.i.t. and costs determined pursuant to Article 22(6)(c) and (6)(d) increased by the total depreciation allowances referred to in Article 22 h(1)(1) of L.p.i.t made on real estate or rights being subject to disposition is a basis for tax calculation in the analyzed situation. Implementation of such a principle meant that, as a rule, the revenue made on disposition for consideration of such real estate could also be reduced by the cost of revenue, i.e. the documented purchase or production (construction) costs. These costs could be increased by documented expenditure that enhanced the real estate value and the value of economic rights incurred while in possession. The expenditure incurred was estimated on the basis of VAT invoices and documents confirming that administrative fees were incurred. In case of sale of real estate acquired by means of bestowal, the costs could also be increased by the value of the inheritance and bestowal tax in such a part, in which the value of the real estate being disposed of, taxed with the inheritance and bestowal tax corresponds with the total value of goods and economic rights taxed with the inheritance and bestowal tax.

Pursuant to Article 30 e L.p.i.t. in the version that was then applicable, the tax charged on that income was 19% of the basis of tax calculation. Therefore, the tax rate was increased by as much as 9 %. The tax must have been paid within the deadline of submission of the annual tax return for the fiscal year in which real estate disposition for consideration took place. At this stage, a dedicated reporting form was not required, which meant that the calculated tax needed to be demonstrated in the relevant annual form, e.g. PIT -38.

Furthermore, the regulator gave up material exemptions related to spending cash obtained from the real estate disposition for consideration for own residential purposes. The aforementioned exemption was replaced with the so-called registry incentive [*ulga meldunkowa*]. Despite the fact that it applied only in the period of 1 January 2007 – 31 December 2008, the preference, due to its wrong structure, was the reason why numerous individual interpretations and court adjudications were issued⁷. Pursuant to the provisions of Article 21(1)(126) in the version that was then applicable, the income tax exemption was granted to the revenue obtained from disposition for consideration of the following:

- A residential building, a part of it or an interest in such building;
- Residential premises constituting separate real estate or an interest in such premises;
- A cooperative, ownership right to residential premises in such a right;
- A right to a one-family house in a housing cooperative or an interest in such a right.

⁷ BOBRUS, E. *Opodatkowanie przeniesienia własności...*, op. cit. s. 101.

As long as the taxpayer was registered in the aforementioned building or premises for permanent residence for the period of 12 months or more **prior** to the disposition subject to paras. 21 and 22 L.p.i.t. the entity disposing of the real estate could take advantage of the exemption defined in the way approved by tax authorities provided that this entity was registered in the premises or residential building being sold for the period of 12 months and that this entity would submit the representation on compliance with the terms and conditions of the exemption in the relevant Internal Revenue Service. Such a representation should have been submitted within the deadline of the statements for the fiscal year when the real estate disposition took place. The fact that the period of 12-month registration for permanent residence must have been met prior to the completion of the real estate disposition step also accounted for a significant circumstance. Problems with interpretation of the indicated provision that occurred in practice pertained first of all to determining the moment from which the residence registry period could be counted and also the issue whether the residence registry period could be discontinued. The possibility of taking advantage of exemption in case of sale of a building with the interest in land also evoked a lot of controversy.

Only the premises or a building could be the venue of a personal domicile [*miejsce zameldowania*] pursuant to the provisions of the Polish legislation. Therefore, sale of land was excluded from the registry incentive [*ulga meldunkowa*]. Some doubts related to the issue of the analyzed exemption in case of sale of land with the building erected on it appeared in legal scholarship [*doktryna*]. Two opposite positions developed in this area. Pursuant to the first position, for the application of the exemptions arising from Article 21(1)(126) of L.p.i.t. it is not required that the building being sold constitute a separate real estate. The requirement that they should constitute separate real estate has been distinctly indicated in the provision in relation to the exemption of premises. Therefore, in case of sale of land with the building located in it, application of the registry incentive [*ulga meldunkowa*] is possible only in the part pertaining to the building⁸. The same position was supported by the voivodeship administrative court that concluded that the registry incentive [*ulga meldunkowa*] cannot be applied to the entire income made on the disposition for consideration of the land with the building located on it, but only in the part in which the income pertains to the disposed residential building⁹. In turn, according to the representatives of the second position, if pursuant to the civil law, the buildings are, as a rule, a component of the land and, as such, they are not a separate subject of ownership or separate real estate, it follows that they may not be independent objects that could be disposed of without land¹⁰. Therefore, the incentive should also pertain to the total income made on the completed transaction involving the sale of land with the building. The indicated interpretation problem is one of many problems that are incurred in the application of the provision of the Law that has been referenced above. This was the reason for the chaos that dominated in practice. At the end of 2008, the taxation principles applicable at that time to real estate disposition were given up and new rules were implemented.

⁸ BAUTA-SZOSTAK, J., BOGDAŃSKI, B. *Nieruchomości – sprzedaż, najem, dzierżawa [Real Estate – Sale, Rental, Lease]*, Warszawa 2009, p. 115.

⁹ The judgement of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 30 October 2009, file ref. no. I SA/Wr. 1100/09, not published.

¹⁰ PĘCZYK-TOFEL, A. Zastosowanie tzw. ulgi meldunkowej do przychodów z odpłatnego zbycia gruntów lub udziału w gruncie [Application of the so-called Registry Incentive to Revenues from Disposition of Real Estate for Consideration or the Interests in Land], *Monitor Podatkowy*. 2011, p. 50.

4. THE PRINCIPLES OF TAXATION OF REAL ESTATE DISPOSITION FOR CONSIDERATION EFFECTIVE FROM 1 JANUARY 2008

The Law of 6 November 2008 on the amendment of the Law on personal income tax, the law on corporate income tax and some other laws [*ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku income owym od osób fizycznych, ustawy o podatku income owym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*] have not implemented significant amendments relative to **general principles** of taxation with the income tax¹¹.

The major change that has been implemented was the elimination of the registry exemption [*zwolnienie meldunkow*], but only on the real estate purchased or constructed since 1 January 2009. Pursuant to the rules that the regulator implemented to interim provisions, the registry incentive [*ulga meldunkowa*] continued to apply, but solely to the real estate purchased or constructed in the period of 1 January 2007 to 31 December 2008.

As at the previous stage, the same rules apply to the calculation of revenue (Article 10(1)(8) of L.p.i.t.). Taxpayers are obligated to tax their income on the analyzed transaction pursuant to similar rules within the meaning of Article 30e(2) of L.p.i.t. If the incurred costs exceed the revenue made, then pursuant to Article 9(3a) of L.p.i.t., the loss that occurs may not be settled in time according to the principles provided for in para. 3 Article 9 of the Law. It means that the financial burden of such a loss will be incurred solely by a taxpayer.

The manner of determining the costs of revenues made on real estate disposition for consideration in the analyzed scope is a differentiated subject to the fact whether the real estate was disposed of for consideration and it is provided for in Article 22(6c) of L.p.i.t. or without consideration in Article 22(6d) of L.p.i.t. Also, here, the expenses made by a taxpayer relative to the obtained source of revenue should be taken into account in the costs of purchase (e.g. a notarial fee, the purchase prices, the agent's commission). The decisions of administrative courts do not allow including such costs, e.g. the expenses related to a mortgage loan or the costs of repayment of a loan caused by the increase of the exchange rate of the borrowed currency¹².

Similarly to the period of 2007-2008, the tax rate is 19% of the basis for tax calculation. (Article 30e(1) of L.p.i.t.).

The most important change arises from replacement of the registry incentive [*ulga meldunkowa*] with a new exemption that to some extent was a return to the principles effective until the end of 2006. Pursuant to Article 21(1)(131) of L.p.i.t., a taxpayer will be exempted from the personal income tax on the income on the disposition for consideration of the real estate and economic rights at the rate that corresponds to the product of this income and the share of the expenditure incurred on his/her own residential purposes if, in the two-year period provided for in the regulations, the taxpayer will allocate the resources obtained from the real estate disposition for consideration for residential purposes that were indicated in the provisions of the Law.

¹¹ The Law of 6 November 2008 on the amendment of the Law on personal income tax, the Law on corporate income tax and some other Laws, Journal of Laws of 2008, No. 209, item 1316 [*Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*, Dz. U. 2008 nr 209 poz. 1316.]

¹² E.g. The judgement of the Supreme Administrative Court of 25 October 2013, file ref. no. II FSK 1100/12, not published.

Another difference is related to making expenditures for the taxpayer's residential purposes. In the current situation, the expenditure, e.g. for purchase of real estate, residential premises must be made for satisfying the taxpayer's **own residential needs**¹³. Apart from, e.g. the expenditure for the purchase of a residential building, a right to residential premises, a repair of your own building or residential premises, the expenditure for residential purposes includes also the repayment of the loan made for the real estate being disposed of or the expenditure for repayment of a loan with interest made to satisfy his/her own residential needs by a taxpayer. It does not matter whether the loan was made for the real estate being disposed of, but it is important that it must be made prior to the date of obtaining the revenue from the real estate disposition for consideration. Spending the revenue from the real estate disposition for consideration for the purchase of residential purposes being separate real estate not in order to live in these premises, but in order to resell those premises with a profit or in order to rent those premises and make revenue on this rental, does not, however, meet the condition for tax exemption set forth in Article 21(1)(131) of L.p.i.t.¹⁴. Furthermore, in the current legal situation, the rate of the residential incentive [*ulga mieszkaniowa*] is limited and depends on a part of the revenue that will be spent for the taxpayer's residential purposes. Therefore, the income in the amount that corresponds with the product of this income and the share of expenditure for own residential purposes in the revenue made on the real estate disposition for consideration, will be exempted from tax. Pursuant to the effective taxation principles, similarly to the situation prior to 1 January 2007, the person is entitled to exemption only when the revenue is spent only for specified residential purposes and within the deadline of two years from the end of the year when real estate was disposed of for consideration¹⁵. Taking advantage of this exemption or not is not dependent on the submission of representations to the Internal Revenue Service.

As far as agricultural real estates are concerned, the regulator provided for only one exemption in Article 21(1)(28) of L.p.i.t. Pursuant to this provisions, the revenues made on the sale of the whole or a part of real estate that makes up an agricultural farm is exempted from the income tax. However, the regulator adds at the very end of the provision a negative premise pursuant to which the exemption does not pertain to the revenue obtained from the sale of land that, relative to the mentioned sales transaction, has lost its agricultural nature. While researching the possibility of a negative premise occurrence, all circumstances pertaining to the intended use of the land that are known on the date of the sales transaction completion¹⁶ should be taken into account.

Pursuant to Article 21(29) L.p.i.t., the revenues obtained from the compensation paid out pursuant to the provisions on real estate management or made on real estate disposition for consideration for purposes justifying expropriation and for the sale of real estate in relation to the exercise of the right of first refusal by the purchaser in line with the provisions of real estate management are exempted from income tax. The regulator *in fine* of these provisions simultaneously limited the scope of this exemption.

¹³ BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT. Komentarz, Wyd. IV, [Personal Income Tax. Comments]*, 4th Edition, Warszawa, 2014, p. 489.

¹⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 lutego 2012 r., I SA/Łd 1639/11, POP 2012, z. 3, s. 259-261.

¹⁵ BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT. Komentarz, Wyd. IV, [Personal Income Tax. Comments]*, 4th Edition, Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2014, p. 488.

¹⁶ The judgment of the Supreme Administrative Court of 4 April 2013, II FSK 1616/11, LEX No. 1314336.

Namely, a person is not entitled to the exemption from the income tax in the situation when the owner of the expropriated real estate, sold for the purposes justifying expropriation or which was sold due to exercising the right of first refusal by the purchaser (e.g. a municipality), acquired its ownership within the period of two years prior to the commencement of the expropriation procedure or prior to the real estate disposition for consideration. Furthermore, the premise excluding the exemption to the aforementioned cases is the requirement that the price of real estate purchased by the real estate owner must be at least 50% lower than the rate of the obtained compensation or the real estate disposition price. A person will be entitled to the exemption only when the aforementioned terms and conditions pertaining to the sales period and the purchase price are met jointly. If only one of them is met, then a taxpayer will not be able to take advantage of the analyzed exemption¹⁷.

Deductible expenses for residential purposes, according to the currently applicable rules, may be incurred by the taxpayer referred to in Article 3(1) also outside of Poland, i.e. in EU member states, in EEA states or in the Swiss Confederation. However, there must be some legal basis provided in a double taxation agreement or any other international agreements ratified by Poland to be confirmed to the Polish tax authority, the information about the fact that they were actually incurred by a tax authority of a foreign country. This deduction may not exceed the part of the tax calculated prior to the deduction that is proportional to the income made abroad. This was the way in which the regulator made the regulation in order to avoid double taxation and [in order to determine] the manner in which the income made on the real estate sale was taxed in case when a taxpayer of the unlimited tax obligation in Poland makes this income (revenues) abroad. In this case, the amount equal to the income tax paid abroad is deducted from the tax calculated on total income. On 1 January 2009, the regulator also articulated principles for avoiding double taxation. The aforementioned principles are applicable both when a person covered with the unlimited tax obligation in Poland makes income on sale of real estate only located abroad, and also in the situation where this income is made in Poland and abroad¹⁸.

Pursuant to Article 30e(4) of L.p.i.t., upon completion of the fiscal year, a taxpayer is obligated to demonstrate the income made in this fiscal year on the real estate disposition for consideration in the annual PIT-39 tax return and to calculate the tax due on the income that is not subject to material exemption as indicated in Article 21(1)(131) of L.p.i.t. and non-taxable income. Demonstration of non-taxable income in the annual return, in case of failure to meet the terms and conditions enabling taking advantage of the exemption by a taxpayer (the funds obtained from the real estate disposition for consideration were not spent in the period of two years, the expenditure spent on the taxpayer's residential purposes as indicated in the statutes), results in the taxpayer being obligated to correct the tax return and to pay the tax with interest at the interest rate applicable on tax overdue for the period from the day following the expiry of the payment deadline until the day it is paid.

The obligation to pay the personal income tax also applies in case of real estate disposition for consideration made by natural persons conducting business operations. The analysis of this obligation is beyond the framework of this study.

¹⁷ BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. *PIT. Komentarz, ...[Comments...]*, p. 470-471.

¹⁸ As above, p. 471.

CONCLUSIONS

In summary, attention should be drawn to the severe instability and changeability of the legal rules relating to personal income taxation of the disposition of real estate for consideration by natural persons not conducting business operations. Successive reforms undertaken by the legislator changing only the scope of tax exemptions, tax rates or deadlines for submission of tax filings damage the legal construction of the tax itself. In light of the constitutional rule of certainty of the law, this is a difficult situation to accept. The absence of stability and clarity of tax regulations is also not favorable to trade in real estate.

CONTACT INFORMATION

marmi@prawo.uni.wroc.pl

Prof. Dr hab. Wiesława Miemiec

Uniwersytet Wrocławski

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Katedra Prawa Finansowego

Ul. Uniwersytecka 22/26

50-145 Wrocław

MOŽNOSTI DAŇOVÝCH ÚNIKŮ U MÍSTNÍCH DANÍ¹

Kristýna Müllerová

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Jak již z názvu příspěvku vyplývá, zabývá se autorka příspěvku možnostmi daňových úniků u místních daní. Protože právní řád ČR však pojem místní daň nezná, definuje nejprve v úvodu tento pojem. Následně se zabývá i vymezením pojmu daňový únik. Po vymezení základních institutů analyzuje autorka aktuální platné a účinné znění právní úpravy místních daní a snaží se najít zákonná ustanovení, která umožňují či usnadňují poplatníkům realizaci daňových úniků. Autorka zmiňuje i starší právní úpravu, bylo-li její znění pro tuto oblast něčím významné. V závěru uvádí možnosti předcházení těchto daňových úniků a vliv bezhotovostních peněz na danou problematiku.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

místní daně, daňový únik, místní poplatky

Abstract in English language

As the name of the contribution indicates, the author deals with the possibilities of evasion of local taxes. Because the Czech rule of law does not recognize the term local taxes, the author first defines this term. Subsequently author deals with the definition of the term the tax evasion. After defining the basic institutes author analyzes the legal regulation of local taxes and tries to find inaccuracies in the Act, which facilitate the realization of the tax evasion. The author on individual cases mentions the earlier legal regulations too. In the conclusion the author presents possibilities of preventing the tax evasion.

Keywords in English language

local taxes, tax evasion, local charges

ÚVOD

Právní teorie v České republice (dále jen ČR) od sebe vždy odlišovala termín poplatek a daň. Daň má být platbou, za kterou povinný subjekt neoddrží žádné protiplnění. Jedná se tedy o platbu neekvivalentní – bez přímého ekvivalentního plnění. Navíc jsou daně převážně platbami pravidelnými, tedy pravidelně se opakujícími v určitých časových intervalech. Oproti tomu poplatek by měl být platbou nepravidelnou s ekvivalentem – tedy vyznačující se okamžitým obdržením určitého protiplnění, většinou ve formě zahájení řízení či provedení zpoplatněného úkonu správcem. U některých z poplatků se ale tyto rozdíly stírají a tak je hranice mezi daněmi a poplatky v ČR místy nezřetelná.² To je vidět i u místních poplatků, kdy mnohé z nich

¹ Článek byl zpracován v rámci projektu IGA PF 2015 003 s názvem Bezhotovostní peníze versus elektronické peníze.

² K problematice též MRKÝVKA, P., RADVAN, M. *Berní právo – obecná ustanovení*. In RADVAN, M. et al., *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 23-26, nebo MARKOVÁ, H. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, 2008, s. 62.

jsou svou konstrukcí spíše daně, protože jsou placeny pravidelně (např. poplatek ze psů, či poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů), a u mnoha z nich bychom jen těžce hledali nějaký ekvivalent (např. pro místní poplatek ze psů, místní poplatek ze vstupného, místní poplatek za lázeňský a rekreační pobyt, či místní poplatek z ubytovací kapacity). Je tedy otázkou, zda se v ČR v obcích ve skutečnosti vybírají místní poplatky, či místní daně.

V této souvislosti lze uvést ještě další důvod, proč místní poplatky označit za daně. Tímto důvodem je definice daně pro účely daňového řádu³, kdy jsou pod pojem daň zahrnovány mimo jiné i poplatky.⁴ Poplatek je proto daní v širším slova smyslu. V tomto případě se tak pod označení místní daně přidává k místním poplatkům ještě daň z nemovitých věcí. Její výnos totiž plyne taktéž do obecních rozpočtů, a ačkoli jsou správcem této daně orgány finanční správy, tedy místně příslušné finanční úřady, je i tato daň pravidelně označována za obecní, neboli místní.

Právě z výše uvedených důvodů je v práci proveden rozbor právní úpravy místních poplatků a daně z nemovitých věcí a posuzováno zda a nakolik složitost a nepřesnosti zákonných ustanovení zde zakotvené umožňují či usnadňují realizaci daňových úniků. Z tohoto důvodu bude též v textu užíván pojem daň v širším slova smyslu, tedy ve smyslu zahrnujícím daně, poplatky, cla i jiná peněžitá plnění, o nichž tak stanoví zákon.

Je třeba též osvětlit, co lze chápat jako daňové úniky, aby bylo možno v závěru stanovit možnosti jejich předcházení. Daňový únik lze obecně řadit mezi způsoby minimalizace výše daní. Někteří autoři přitom za daňový únik chápou jak nelegální cestu ke snížení výše daně, tak i legální způsoby označované někdy za daňovou obratnost či optimalizaci, které povinné subjekty realizují především díky mezerám v zákoně, často tedy v rozporu s původním úmyslem zákonodárce.⁵

Legální způsoby minimalizace nelze podle Širokého považovat za daňové úniky. Legálním je přitom vše, co není proti zákonu a zároveň to odpovídá skutečnému stavu. Podle této definice by tak legálním bylo i využívání mezer zákona. Legální způsoby můžeme proto rozdělit na způsoby realizované skrze možnosti zakotvené zákonem, jako jsou různé výše sazeb, odpočty ze základu daně, úlevy či slevy na dani a nejrůznější typy osvobození pro daňové subjekty⁶ a předmět zdanění, a dále způsoby, které jsou realizovány obcházením zákonných norem, jež mohou umožňovat nepřesnosti či mezery v zákoně. Zároveň však Široký upozorňuje, že se na legálnost využití mezer v zákoně různí pohledy napříč jednotlivými státy, kdy některé považují využití mezer v zákoně za legální, jiné zase považují za nelegální vše, co je v rozporu se záměrem zákona.⁷

Široký popisuje jako daňový únik pouze minimalizace daňové povinnosti porušující právní předpis a tvrzení subjektu neodpovídající reálnému stavu a upozorňuje na to, že většina z nich bývá postižena „jen“ pokutou či prostřednictvím penále. Pouze menší část z nich je kvalifikována přímo jako trestný čin.⁸

³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 241.

⁶ K pojmu PAPOUŠKOVÁ, Z. Daňové subjekty ve světle nové právní úpravy. In PAPOUŠKOVÁ, Z. et al. *Výbrané instituty správy daní po změně právní úpravy v ČR a na Slovensku*. Olomouc: Vydavatelství UP v Olomouci, 2012. s. 5 – 11.

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 424-243.

⁸ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 424-243.

Mám-li vyjádřit vlastní názor na tuto problematiku, vnímám jako nelegální jakoukoli činnost, která je v rozpočtu s cílem zákona, záměrem zákonodárce, či základními principy a zásadami dané právní normy či právního odvětví. Dnešní doba však bohužel spěje k tomu, že je za legální považováno vše, co zákon výslovně nedefinuje jako zakázané. Díky tomuto přístupu tak právní předpisy vyžadují neustálé novelizace a v permanentně bobtnající legislativě se čím dál hůře orientují nejen laici, ale i odborníci s mnohaletými zkušenostmi. Tuto cestu považuji za špatnou a dlouhodobě neudržitelnou. Kdybychom více dbali na principy, zásady, či na „pouhou“ morálku stala by se právní úprava daní (a nejen těch) mnohem jednodušší a transparentnější. Dle mého názoru by pak i k daňovým únikům, alespoň k těm nevědomým, docházelo minimálně. Pro účely tohoto příspěvku však budu za daňový únik považovat pouze protizákonné jednání subjektu či tvrzení neodpovídající realitě, za které následuje sankce.

Posuzujeme-li, zda se jedná o daňový únik, není podstatná vůle subjektu. Daňovým únikem je tedy protizákonné, ačkoli nevědomé, jednání povinného subjektu. Vůle, tedy úmysl či nedbalost, se hodnotí až v případě rozhodování o trestnosti činu, kdy trestný činem je, nestanoví-li zákon jinak, pouze čin úmyslně zaviněný. Pro rozhodování o uplatnění zákonem definovaných sankcí je pak posuzován i prospěch subjektu z tohoto jednání.⁹ Čím větší prospěch subjekt měl, tím větší trest může očekávat.

Mezi důvody daňových úniků lze obecně počítat složitost právní úpravy a nepřehlednost systému zdanění, kdy jednak povinný subjekt neví jak správně zákon aplikovat a pro správce je současně obtížnější kontrola této složité administrace. Dále lze obecně za jeden z důvodů považovat výši sazeb, kdy příliš vysoké sazby motivují daňově povinné subjekty buď nedanit vůbec, či tzv. omylem zařadit svůj předmět zdanění pod sazbu nižší, je-li uzákoněna. Dalším ze způsobů je záměrné uvádění nesprávných údajů pro jednotlivé konstrukční prvky daně (tedy pro určení osoby poplatníka; pro stanovení předmětu daně; pro volbu sazby; pro výpočet základu – např. zatajení příjmů či umělé navýšení výdajů; či pro aplikaci nejrůznějších korekčních prvků – slev, úlev, osvobození), které mohou přinést povinnému subjektu snížení výsledné daňové povinnosti.

Je-li daňový únik vědomý, vždy zde hraje roli, poměr mezi prospěchem a hrozící sankcí. Pro každého poplatníka či plátce může být přitom zcela individuální, co se mu ještě vyplatí riskovat a co již ne.

Široký daňové úniky dělí do několika skupin. První z nich jsou úniky na přímých daních, další pak úniky na nepřímých daních, následně úniky na ostatních platbách daňového charakteru a v neposlední řadě nelegální využívání daňových rájů.¹⁰ Téma této práce by tak spadalo pod úniky na ostatních platbách daňového charakteru.

1. ÚNIKY NA MÍSTNÍCH POPLATCÍCH

Katalog místních poplatků v ČR obsahuje zákon o místních poplatcích (dále jen ZMP).¹¹ Tento zákon vymezuje celkem osm místních poplatků, nutno podotknout, že výčet je taxativní. Místní poplatky přitom mohou zavádět na svém území pouze obce. Vyšší územní samosprávné celky, tedy kraje, tuto pravomoc nemají. Obce místní poplatky přitom zavádějí v samostatné působnosti, tedy obecně závaznými vyhláškami

⁹ § 240 a násl. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 450-251.

¹¹ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

zastupitelstva obce, správa poplatků je však státní správou, tedy výkonem přenesené působnosti prostřednictvím obecního úřadu.

Mezi místní poplatky řadíme poplatek ze psů, poplatek za lázeňský a rekreační pobyt, poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity, poplatek za povolení vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů (též označován jako místní poplatek za odpad) a poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace. V rámci dodržení rozsahu příspěvku však není možno se věnovat všem osmi, proto budou vybráni pouze první dva zástupci.

ZMP, který jednotlivé poplatky upravuje, prošel za téměř 25 let své účinnosti mnoha novelizacemi. Nutno však podotknout, že mnoho z nich bylo zákonu k dobru, některé přitom vyplynuly z požadavků samotných obcí, čímž bylo odstraněno několik palčivých problémů a aplikace zákona se usnadnila.

1.1 Úniky na místním poplatku ze psů

Prvním ze jmenovaných místních poplatků je poplatek ze psů. U tohoto poplatku docházelo k největším daňovým únikům do roku 2003, kdy byl za poplatníka určen vlastník psa. Poplatníci se mohli lehce své poplatkové povinnosti vyhnout tvrzením, že vlastníkem psa nejsou a o zvíře pouze pečují. K obcházení zákona zde docházelo tak, že byla jako vlastník psa uvedena osoba, pro kterou platila snížená sazba (například babička), i když se o psa fakticky nestarala. Vlastníci psů také svou povinnost obcházeli přihlášením psa na osobu v jiné obci, tedy v takové obci, kde byla stanovena nižší sazba poplatku, než v obci, kde byl pes ve skutečnosti chován. Tím, že byl deklarován stav, který neodpovídal skutečnosti, čili docházelo k únikům na této dani. Obce přitom neměly jak tomu zabránit.

Od 1. 1. 2004 byl však jako poplatník psa definován držitel, jenž platí za psa v místě svého bydliště či sídla. Význam pojmu je nutné vykládat dle ustanovení týkajících se držby z občanského zákoníku. O držbu se jedná v případě, že jsou splněny oba dva její znaky současně, tedy znak objektivní a subjektivní. Objektivním znakem je, že držitel musí mít věc ve své skutečné moci, tedy musí věc skutečně fakticky ovládat. Subjektivní znak je potom vůle vykonávat právo držby pro sebe.¹² Držitelská vůle je tedy podstatnou náležitostí, bez níž by držba nevznikla.¹³

U poplatku ze psů jde proto o faktické ovládání s vůlí mít zvíře pro sebe a nakládat s ním jako s vlastním. Takže držitelem může být vlastník psa, ale i jakákoli jiná osoba, která psa drží s vůlí mít ho pro sebe. Oproti tomu držitelem psa není ten, kdo ho chodí venčit, nebo se o něj stará v průběhu, kdy se držitel starat nemůže. Taktéž ani útulek pro psy není držitelem psa, protože i zde chybí vůle mít zvíře pro sebe.

Stanovením držitele jako poplatníka byly výše uvedené praktiky znemožněny. Nicméně ani tato změna nemůže vymýt všechny pokusy o obcházení zákona. Nyní by se však mělo jednat o situace, kterým mohou obce předcházet důslednými kontrolami. Jako dobrý způsob se jeví dát za každý zaplacený poplatek poplatníkovi evidenční známku a stanovit povinnost, aby pes tuto známku nosil. Náklady na její pořízení a

¹² § 987 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

¹³ ŠVESTKA, J. Vlastnické právo. In: KNAPPOVÁ, M. ŠVESTKA, J. DVOŘÁK, J. et. al. *Občanské právo hmotné I.* 4. aktual. a doplň. vyd. Praha: Nakladatelství ASPI, 2005. s. 338-340.

vydávání může obec zahrnout do výše poplatku.¹⁴ Tohoto označování psů by pak mohla využít obecní policie, která může zkontrolovat známku psa a trvalé bydliště osoby, která bude mít psa s sebou. Zajistí tím lépe dodržování povinnosti platit tento poplatek a zmenší prostor pro daňové úniky.

1.2 Úniky na místním poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt

Tento poplatek vybírají obce prostřednictvím plátců, tedy ubytovatelů, od osob, které zde úplatně pobývají za účelem léčení či rekreace. Poplatku tak nepodléhají např. osoby účastníci se v místě vědecké konference či nějakého kurzu. O daňový únik se proto může osoba pokusit nejsnáze tak, že uvede nepravdivé údaje o účelu své cesty. Zde je pak otázkou, jak zkontrolovat, zda se osoba v místě skutečně rekreuje, či nikoli.

První, kdo by měl účel cesty kontrolovat, je plátec, tedy ubytovatel, ačkoli od doby, kdy zaniklo jeho ručení za zaplacení poplatku, není již tolik motivován. Opět se zde také nabízí možnost poplatníky kontrolovat pomocí obecní policie, ta by mohla po osobě požadovat doklad o zaplacení a současně i prokázání účelu pobytu v případě nezaplacení poplatku. Je však otázkou, co by se dalo považovat za dostatečné prokázání účelu, který tedy není rekreací, ani léčením. Lze uvažovat např. o předložení visačky se jménem a logem pořádající instituce, případně „diplomu“ o absolvování kurzu. Takový kousek papíru si však lze nechat kdekoli natisknout.

S ohledem na výši poplatku, který činí maximálně 15 Kč za osobu a započatý den, je ale otázkou, zda se snaha o únik poplatníkovi vůbec vyplatí. Hodně pak závisí na důslednosti kontroly ať už plátce, nebo správcem poplatku.

Možnosti úniků zde tedy jsou, ale nepovažují je za využitelné. Na rozdíl od poplatku ze psů, jehož výše se může pohybovat až v řádech tisíců korun, jedná-li se o chovatele s více psy, není zde dle mého názoru protizákonná činnost poplatníků vůbec rentabilní. Ani možnost správce zvýšit nezaplacený poplatek až na trojnásobek není však u částky 15 Kč žádnou hrozbou. Stěžejní zde tak při rozhodování – zaplatit či nezaplatit, tedy přiznat či nepřiznat účel cesty – bude pravděpodobně poplatníkova morálka a „hrozba trapnosti situace“, kdy by kvůli 15 korunám byl označen za neplatiče. Ostatně stejný problém lze nalézt téměř u všech ostatních místních poplatků – vyjma místního poplatku za komunální odpad – protože zákon stanovuje u většiny z nich tak nízké sazby, že se ani nevyplatí pokoušet se o jakékoli úniky. Poplatníkům by to nestálo ani za vynaložené úsilí, o nějakém majetkovém prospěchu ani nemluvě.

Je třeba se však vyjádřit u tohoto poplatku ještě k jedné věci, a tou je zánik ručení plátce poplatku. Vidím zde totiž usnadnění cesty k daňovým únikům a to proto, že plátce jejich předchozí odpovědnost více motivovala ke správnému zjištění, stanovení a následnému výběru poplatku. Nyní tomu tak již není. Navíc se současně ztížila úloha správce během vymáhání. V tom mu nyní alespoň částečně pomáhá evidenční kniha, jejíž vedení je plátcovou zákonnou povinností. Ta obci umožňuje lepší sledování a kontrolu výběru tohoto poplatku a díky zde zapsaným údajům následně usnadní případné vymáhání nedoplatku. Dříve tato povinnost v ZMP obsažena nebyla a ačkoli měly povinnost vést evidenci plátci často stanovenou vyhláškou, nerespektovali ji. Obce proto apelovaly na doplnění zákona. Teprve zakotvením této povinnosti v ZMP

¹⁴ JIRÁSKOVÁ, Z., ŠNEBERKOVÁ, A. *Místní poplatky v praxi*. 2. doplň. vyd. Praha: Polygon, 2002. s 16.

došlo k usnadnění kontrol a tím je, dle mého mínění, částečně předcházeno i daňovým únikům. Nerespektovat zákon si plátce většinou nedovolí.¹⁵

2. ÚNIKY NA DANI Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Na první pohled by se zdálo, že daň z nemovitých věcí je v ČR jedinou daní, jejíž předmět zdanění podléhá tak dokonalé evidenci, že je téměř nemožné, docílit zde nějakého daňového úniku. Musím však hned v úvodu namítnout, že to nemusí být tak úplně pravda.

Se vkladem do katastru nemovitostí je spojen převod vlastnického práva. Pro správce, kterým je v tomto případě nikoli obecní úřad, ale úřad finanční, je tak velice snadné určit osobu poplatníka této daně. Dle údajů v katastru se stanoví sazba i vypočte základ. Taxativně vymezená osvobození lze opět uplatnit pouze na základě údajů uvedených v katastru nemovitostí. Zde nevidím prostor pro daňový únik.

Jediné v čem tak může spočívat možnost daňového úniku je dle mého názoru situace, kdy reálný stav neodpovídá zápisu v katastru nemovitostí, ne však ve všech případech. Tato daň se skládá ze dvou daní, z daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek.¹⁶ Jinak tomu bude dle mého názoru u pozemků a jinak u staveb a jednotek.

Pro pozemky platí, že dani podléhají jen ty evidované v katastru nemovitostí. Ty, které by nebyly uvedeny v katastru, dani nepodléhají, to, které jsou v katastru, nelze nijak optimalizovat. Základ i sazba závisí na údajích v katastru uvedených.

Vezmeme-li si však stavby, je situace zcela jiná a to díky zákonnému vymezení předmětu zdanění. Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou totiž stavby a jednotky. Nikoli stavby a jednotky uvedené v katastru nemovitostí.¹⁷ Dani by tak měla podléhat i stavba v katastru nemovitostí neevidovaná. A kolik takovýchto neevidovaných staveb v ČR je? Dle mého odhadu bezpočet a za žádnou z nich není placena daň. Jedná se přitom většinou o drobné stavby na soukromých pozemcích, například přístřešky na nářadí, skleníky, fóliovníky, bazény, pergoly, garáže – veškeré tyto stavby velice často odpovídají definici¹⁸ budovy podle katastrálního zákona¹⁹, podléhají tedy dani. Jejich vlastníci však z nedbalosti a, nebo zcela vědomě, nepožádali o povolení jejich stavby na katastrálním úřadě, čímž kromě (pravděpodobně vědomého) porušování katastrálního zákona porušují i zákon o dani z nemovitých věcí (ten však pravděpodobně nevědomky). Aby se vyhnuli sankci, budou tyto osoby spoléhat nejspíše na to, že se na jejich stavby nikdy nepřijde, protože kdo by chodil kontrolovat jejich soukromý pozemek. A velice pravděpodobně mají v tomto ohledu pravdu.

Tuto situaci by dle mého názoru mohlo vyřešit pouze vyhlášení určitého období, kdy by tyto osoby mohly své stavby beztrestně nechat v katastru zaevidovat, na což by muselo navazovat následné doevidování neohlášených staveb pomocí fotografií pořízených satelity, na které by navazovalo šetření na místě, jež by potvrdilo, či vyvrátilo jeho domněnky.

Mimo již řečeného, by také částečně jako prevence úniků v této oblasti pomohlo, alespoň tedy v menších obcích, kdyby byla správa daně přenesena na beneficiáře

¹⁵ PELC, V. *Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2008. s. 77.

¹⁶ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ § 7 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ § 2 písm. l. zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ Stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.

výnosu, tedy na obce. Tento nový správce by měl totiž mnohem lepší přehled o předmětných nemovitostech a kontrolu usnadněnou díky dostupnosti – na rozdíl od nynějšího finančního úřadu, který je mnohdy od předmětu zdanění vzdálen i desítky kilometrů.

ZÁVĚR

Ačkoli byly určité závěry učiněny již u konkrétních kapitol a podkapitol příspěvku, je třeba shrnout a zdůraznit nejdůležitější. Jako úplně první způsob předcházení daňovým únikům spatřuji změnu pohledu na právo jako celek. Při výkladu práva se nelze omezit pouze na zákonný text ve smyslu, co zákon výslovně nezakazuje je dovoleno. Je třeba vždy vycházet z jeho účelů, základních zásad a principů, které domnělé mezery většinou vyplňují. Tímto nejnázne předejdeme únikům na daních.

Jako jeden ze způsobů předcházení daňovým únikům vidím též zavedení bezhotovostních peněz a s ním spojené bezhotovostní platby daní. Díky tomuto způsobu má správce povědomí o účtech poplatníků a v případě vymáhání nedoplatku ví, jakým směrem zaměřit daňovou exekuci (bez ohledu na to, že povinnost uvedení účtů u poskytovatelů platebních služeb mají určité typy subjektů již v rámci ohlášení). Tato skutečnost ve výsledku motivuje poplatníky, aby své povinnosti plnili řádně, tedy aby se nepokoušeli o daňové úniky.

Další způsob předcházení zde vidím již jen v důsledných daňových kontrolách, spočívajících v průběžném prověřování stavu – tedy zda deklarované skutečnosti odpovídají realitě. Je třeba však konstatovat, že na jejich provádění obce často nemají prostředky ani personální kapacitu, zvláště nedisponují-li obecní policií. Tento způsob předcházení daňovým únikům nebude proto pravděpodobně v praxi příliš využíván.

Jediné pozitivum na tom všem tedy je, že se u místních daní jedná často o tak malé částky, že ačkoli je kontrola jejich výběru pro obce obtížná (a tím pádem mnohdy sporadická) a současně zde ani nehrozí vysoké sankce, poplatník se díky mizivé vidině prospěchu placení nebrání a plní v podstatě dobrovolně.

POUŽITÉ PRAMENY

1. KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J., et. al. *Občanské právo hmotné I.* 4. aktual. a doplň. vyd. Praha: Nakladatelství ASPI, 2005, 523 s. ISBN 8073571285.
2. JIRÁSKOVÁ, Z., ŠNEBERKOVÁ, A. *Místní poplatky v praxi.* 2. doplň. vyd. Praha: Polygon, 2002, 180 s. ISBN 80-7273-072-X.
3. MARKOVÁ, H. *Finanční hospodaření územních samosprávných celků.* Praha: Univerzita Karlova v Praze, 2008, 152 s. ISBN 9788087146088.
4. PAPOUŠKOVÁ, Z. et al. *Vybrané instituty správy daní po změně právní úpravy v ČR a na Slovensku.* Olomouc: Vydavatelství UP v Olomouci, 2012, 92 s. ISBN 978-80-87382-29-5.
5. PELC, V. *Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami.* 3. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, 303 s. ISBN 80-7201-691-4.
6. RADVAN, M. et al., *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, 509 s. ISBN 978-80-7160-295-8.
7. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací.* Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 9788074000058.

8. Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
9. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
10. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

KONTAKT NA AUTORA

kristyna.mullerova@upol.cz

Kristýna Müllerová

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta

17. listopadu 8

771 11 Olomouc

Česká republika

SYNERGY OR CHAOS: ADMINISTRATIVE VERSUS PENAL SANCTIONS IN POLISH TAX LAW

Adam Nita¹ - Andrzej Światłowski²

Uniwersytet Jagielloński w Krakowie

Abstrakt v pôvodnom jazyku

W artykule omówiono dwutorowość metod przeciwdziałania przestępstwom podatkowym - sankcje administracyjne istniejące na gruncie prawa podatkowego oraz sankcje karne charakterystyczne dla prawa karnego skarbowego. Zaprezentowane zostały założenia obu tych metod oraz podstawowe dane statystyczne. Postawione zostało pytanie, czy zasadne jest tu mówienie o systemie, czy nie. Autorzy stają na stanowisku, że określenie obecnej sytuacji mianem chaosu byłoby przesadą. Zarazem jednak daleko jest do synergii obu tych metod.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

przestępstwo podatkowe, oszustwo podatkowe, prawo karne skarbowe, sankcje administracyjne, polskie prawo podatkowe

Abstract in English language

The paper discusses the duality of the legal methods of counteraction of tax evasion and tax fraud in Poland: administrative sanctions rooted in tax law and penal sanctions rooted in criminal law. The outline of both methods is presented, along with the basic statistical data. The question is put whether it is possible to name a present position a system or not. The authors express a view, that calling the present reality a chaos would be an exaggeration. Same time, however, it is very far from the synergy.

Keywords in English language

tax evasion, tax fraud, fiscal criminal law, administrative sanctions, Polish tax law

INTRODUCTION

Two methods of counteraction of tax evasion co-exist in Polish legal system. First of them is based on criminal law and criminal sanctions. The other one is the application of the administrative sanctions typical for tax law. Criminal penalties (penal sanctions) are imposed by criminal courts. The administrative tax penalties are imposed by the tax authorities.

It is disputable, whether this dual system can be named a system. Moreover, it is even unclear, whether such double types of liability are complementary or conflicting.

1. CRIMINAL LIABILITY

The *ratio* of the criminal liability for tax fraud is the same, as in a general criminal law, i.e. predominantly preventive and repressive.

¹ Dr habil., associate professor of the Jagiellonian University Kraków, Faculty of Law and Administration, Department of Financial Law. adam.nita@uj.edu.pl.

² Dr habil., associate professor at the Jagiellonian University Kraków, Faculty of Law and Administration, Department of Criminal Procedure. andrzej.swiatlowski@uj.edu.pl.

In case of tax offences, the prerequisites and elements are determined in general part of Fiscal Criminal Code (FCC) as well as in particular types of the offences. According to FCC, the fiscal criminal liability may be imposed for human conduct matching all the elements of the fiscal offence. These elements are generally the same, as in general criminal law, i.e. the active or passive conduct have to match the type of crime as determined in a specific part, have to be illegal (*bezprawny*), got a level of social dangerousness more than negligible (*społecznie szkodliwy w stopniu wyższym niż znikomy*)³ and faulty (*zawiniony*)⁴.

The criminal liability may be attributed not only in case of completion of the crime, but also in case of attempt (much narrower, however, than in general criminal code). Not only the direct perpetrator is liable, but also the aides and abettors. According to the specific clause in art. 9 § 3 FCC, the person acting on behalf of the other natural or legal person may also be held responsible as an emanation of the represented person. For example: if the individual offence may be committed by the “taxpayer” and the taxpayer in particular case is a company (not the individual person), the individual person in charge of particular duty is held liable as an agent of the company.

The prohibited acts in FCC are divided into fiscal offences (*przestępstwa skarbowe*) and fiscal contraventions (*wykroczenia skarbowe*). Almost all the fiscal contraventions are the sub-types of the fiscal offences, delimited either by the quantitative criterion (the value not exceeding 5 minimum monthly wages) or by the criterion of “less serious case” (*wypadek mniejszej wagi*).

The definition of criminal liability in Polish legal system match with the *Engel* criteria, as laid down by the European Court of Human Rights⁵. According to the Constitutional Tribunal (*Trybunał Konstytucyjny*), the very nature of the liability is important, rather than the name used⁶. In the constitutional meaning (i.e. for the purpose of the application of the constitutional freedoms and guarantees, like presumption of innocence or right to defence) the scope of the criminal liability is broader (so called “*repressive liability*” or “*criminal liability sensu largo*”). It covers the liability related to crimes (*przestępstwa*), contraventions (*wykroczenia*), prohibited acts of legal persons (collective entities), juvenile delinquent acts and even – to some extent – the disciplinary delicts. On the other hand, the criminal liability *sensu stricto* is limited to the liability for crimes (*przestępstwa*) and for the fiscal offences (*przestępstwa skarbowe*). It is very important to point out here, that in Polish legal system the fiscal criminal law (*prawo karne skarbowe*) is traditionally autonomous within the criminal law. It has not only a separate specific part outside of the Criminal Code (just like in many other countries) but also the autonomous general part.

One of the specific instruments of fiscal criminal law is an active repentance (*czynny żal*, art. 16 FCC). If the offender informs the competent authority about his/her offence before the authority has the information about it, pays the due public revenue and

³ It means, that some conducts, even if “technically” constitute the offence, are not the offences because of the lack of “*social relevance*”. The same effect is achieved in other systems by the concept of negligible fault, by extensive exceptions from the mandatory prosecution (e.g. Germany) or procedural opportunism (e.g. Anglo-American common law system as well as some Continental systems).

⁴ BOGDAN, G., NITA, A., RAGLEWSKI, J., ŚWIATŁOWSKI, A. *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk: Wydawnictwo „Arche”, 2007.

⁵ *Engel*, EGMR-E No. 23 of 5.12.2008; p: 178, para. 82

⁶ Among the others: the judgement of the Constitutional Tribunal of 19 February 2008 (P 48/06) OTK ZU No 4A/2008, pos.1, the judgement of the Constitutional Tribunal of 3 November 2004, (K 18/03), OTK ZU, No 10A/2004, pos. 103.

completes some other duties, he or she is entirely exempted from the criminal liability (!). The active repentance clause corresponds the clauses in Criminal Code (the active repentance in case of the attempt or criminal collaboration, both existing also in fiscal criminal code) but it reaches much further, up to the ex-post nullification of the liability for the offence already completed. Along with some other institutions of the Fiscal Criminal Code (the voluntary subordination to penalty, application of the reduced penalty at the request of the defendant) it shifts the accent from the retaliation and the rehabilitation (as in general criminal law) to the execution of public revenues and safeguarding the administrative duties of the individual and legal persons.

The other is a correction of the tax refund (art. 16a FCC). Making the proper correction accompanied with payment of the outstanding public allowance nullifies the offense already committed.

On the other hand, the standard criminal law justification of necessity does not exist in a fiscal criminal law.

The forfeiture is not applied if the value of the object is disproportionately higher than the evaded tax amount.

What is important here, no such instruments exist in a tax procedure. It is also impossible to negotiate the scope of sanctions regulated in the particular Polish tax law acts. This is because the tax authorities after discovering the irregularities are obliged to apply the legal regulated sanction in the dimension prescribed in a tax act. Due to this, there is not space for settlements regarding administrative penalties.

The Fiscal Criminal Code contains also the specific, procedural and executional parts. As for the specific part, it is divided into four groups of fiscal offences: in the area of taxes (Chapter 6), customs and excise (Chapter 7), foreign currency (Chapter 8) and gambling (Chapter 9). Out of theoretically and doctrinally possible groups of fiscal offences, the social insurance fraud and the budget infringements are normally subject to general criminal law, not the fiscal criminal law.

The procedure and execution is based on Criminal Procedure Code and on the Execution of Penalties Code (which is a separate code in Poland, together with Criminal Code and Criminal Procedure Code) respectively. Some differences and some own legal institutions are to be found in the FCC. The perpetrator has the position of the suspect within the preparatory procedure and the defendant within the court procedures (main hearing), with no differences versus a general criminal procedure.

2. ADMINISTRATIVE LIABILITY

In case of administrative penalties, the prerequisites are determined in tax law acts. However, the legal base for proceedings is the Tax Ordinance. Such elements like a level of social dangerousness more than negligible or fault are absent here.

Administrative penalties in the Polish tax law does not have their legal definition laid down in any legal act. In the theory of Polish tax law they are described as reaction or the anticipation of reaction from the side of the state on conflicting behaviour with the norm, being effective negative after-effects for violating this norm⁷. In a narrow meaning, the administrative penalties are only the measures described in the tax law. The legal solutions provided in the fiscal criminal law or in the executional law does not belong to this category. This is because the declared function of administrative

⁷ MAJKA, P. Sankcje w prawie podatkowym, In BRZEZIŃSKI, B. (ed.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń: TNOiK, 2009. p. 96.

penalties is a prevention only. The executorial measures cannot be considered administrative penalties, because their aim is only restitution - the restoration of the status from before the infringement of law.

3. THE PROCEDURE

Both in general and in fiscal criminal law the criminal penalties are imposed by the court only. Before 1999 they could be applied (except for imprisonment) by the administrative authorities (tax administration and customs administration) in a simplified procedure. After 1999 the imposition of the penalties for all the criminal misconducts is the domain of the courts (with the exception of the small fines in contravention and fiscal contravention cases in the fine ticket procedure). Therefore all the penalties for the fiscal offences and part of the penalties for the fiscal contraventions are imposed by the court. Some part of fines in case of the fiscal contraventions is applied by the tax or customs administration in the fine ticket procedure.

Administrative penalties are imposed by tax authorities only.

According to art. 113 Fiscal Criminal Code, the Criminal Procedure Code applies in case of fiscal offences (and fiscal contraventions). The subsequent articles of FCC (art. 114-177) contain the catalogue of the differences. The preparatory procedure is normally conducted by the fiscal authorities, rather than police. The competent court is the District Court (*Sąd Rejonowy* - the lowest level of the Ordinary Courts) – the same as in vast majority of the ordinary criminal cases. The appeals are dealt with by the Provincial Court (*Sąd Okręgowy* – second level of the system of Ordinary Courts). The whole procedure is based on exactly the same principles, as the general criminal cases (objective truth, presumption of innocence, right to defence, immediacy, free valuation of the evidence, legality and others). The Administrative Courts play no role in determining the criminal liability for fiscal crimes. However, in case of the concurrent proceedings, the criminal court may stay its procedures, if the final decision depends on solution of some questions dealt with by the control authority, tax authority or the administrative court (art. 114a FCC).

Administrative penalties are imposed in proceedings regulated in the Tax Ordinance. It is the same proceedings which applies in determination of tax liabilities. It has nothing in common with the criminal proceedings and the principles of application of the administrative penalties are different.

The tax can be appealed against to the tax authority of the second instance. Some orders of authority issued in the course of proceedings may also be contested. The legal measure against tax decisions is an appeal (*odwołanie*), the legal measure against the orders is a complaint (*zażalenie*). The addition, the final decision or final order which earlier was an object of appeal or complaint can be challenged with the complaint to the Province Administrative Court (*Wojewódzki Sąd Administracyjny*)⁸. Next, the judgements of the Province Administrative Court can be object of an extraordinary appeal (*kasacja*) to the Superior Administrative Court (*Naczelny Sąd Administracyjny*) in Warsaw.

Both additional liability and tax liability determined by higher tax rates are shaped in a tax decision. In consequence, they come under the administrative and (then) judicial control. However, the penalties for breach of order are controlled on complaint

⁸ Currently sixteen Province Administrative Courts (*Wojewódzkich Sądów Administracyjnych*) exist – one court in each province (*województwo*) of the Republic of Poland.

and subsequently they are subjected to the judicial control⁹. It is also possible, that the person punished for the breach of order gives up bringing a complaint and fulfils his procedural duty. In such situation the tax authority that imposed a penalty for breach of order may, at the request of the punished person filed within seven days from the day of delivery of an order imposing a penalty for breach of order, recognise the failure to appear or comply with other duties as justified and set aside the order imposing the penalty¹⁰.

According to art. 139 § 1 of the Polish Tax Ordinance all the cases requiring evidentiary hearing should in principle be settled without undue delay and not later than within a month (exceptionally: two months) from the day of the institution of proceedings. In the appellate proceedings, the cases should be settled at the latest within two months from the day of receipt of an appeal by the appellate authority, and cases where a trial was conducted or a party filed a petition for trial - at the latest within three months¹¹.

Complaints against these decisions and orders shall be lodged to a Province Administrative Court within thirty days from the day of service of the decision on the complainant¹². It shall be lodged through the authority whose action or failure to act has been challenged¹³. The cassation appeal shall be lodged with the Province Administrative Court which has issued the challenged judgement or order, within thirty days from the day of service on the party of the copy of the decision with the reasons given¹⁴.

As it was mentioned, it is possible to lodge an appeal and a complaint within a tax proceedings. The condition of it are the same for all the taxpayers or other tax debtors. The participation of the Ombudsman, a prosecutor and a social organisation is also possible. A complaint and a cassation appeal is available both to the taxpayer and to the tax authority, but a cassation appeal has to be prepared on behalf of a taxpayer by the professional lawyer (barrister, legal advisor, tax advisor).

In case of criminal conviction, the appeal (*apelacja*) is available both to the prosecutor and to the defendant, under the same conditions as in a general criminal procedure. Some particularly important decisions during the proceedings (provisional detention, search, seizure, stay of the proceedings and others) may also be subject to interlocutory appeal /complaint (*zazalenie*).

The fine ticket (applicable in small contravention cases) always requires the acceptance of the perpetrator. If the perpetrator objects such procedure, the case is transferred to the court and dealt in ordinary procedure (with a penal order in most cases).

According to art. 239b § 1-2 of the Polish Tax Ordinance a non-final decision may be in some cases declared to be immediately enforceable. No such possibility exist in criminal cases.

⁹ Art. 262 § 5 of the Polish Tax Ordinance (TO).

¹⁰ Art. 262 § 5 TO.

¹¹ Art. 139 § 3 TO.

¹² Art. 53 § 1 of the act of 30 August 2002 Law on proceedings before administrative courts, The Journal of Laws from 2002, No 153, pos. 1270 – with changes.

¹³ Art. 54 § 1 of the act on proceedings before administrative courts.

¹⁴ Art. 177 § 1 of the act on proceedings before administrative courts.

4. THE SANCTIONS

4.1 Particular sanctions

Relevant tax criminal acts are to be found in Fiscal Criminal Code Chapter 6. Most of them are punished with fine, some most serious with imprisonment, either suspended or not suspended. In the latter cases, usually accompanied with fine. Other important accessorial measure is a forfeiture.

Art. 54 is a tax evasion. The offence is committed, if the taxpayer evades the taxation by nondisclosure to the competent organ the taxation object or the taxable base and the tax is exposed to diminution. The prescribed penalty is the fine up to 720 day units or the imprisonment up to 5 year (both are maximum penalties possible in FCC).

Art. 56 is a tax fraud. The crime is committed by the taxpayer if he or she files a tax return containing the misleading or false information and this way exposes the tax on diminution. The prescribed penalty is the same as in case of tax evasion.

Specific type of a tax fraud is to be found in art. 76 FCC. The offence is committed if the fraud leads to improper return of the tax already paid. In practice it happens mostly in VAT cases (sc. *carousel fraud*, among the others). The penalty limits are the same, as in art. 54 and 56 FCC.

The offence of art. 77 FCC may be committed by the tax collector who delays the payment of the tax already collected from the taxpayer. The upper limit of the penalty is 3 years imprisonment.

All of these articles contain the basic type of the offence in § 1 and the less serious type of the offence in § 2, characterised by the tax amount not exceeding “small value”, what is defined as 200 minimum wages (i.e. ca 80 000 Euros). It means, that almost all the “individual” (non-corporate) perpetrators fall into this milder qualification, not endangered with the imprisonment, but the fine only.

It should be mentioned, that the proper tax assessment is indirectly protected also by the art. 60 and 61 FCC. First of the offences is committed if the perpetrator do not keep the commercial records (books) he/she is obliged to, do not keep them in declared place or do not inform about letting the bookkeeping to the tax advisor. The other one, if the record contains inaccurate information. In case of art. 60 FCC the obvious reason of criminalisation is a prevention from the “hidden” tax fraud, committed by the concealing of the information or making it unavailable to the controlling agencies. Both are punished with a moderate fine.

All of these fiscal offences have the corresponding fiscal contraventions. The tax evasion, fraud and delay are the fiscal contravention if the amount of the tax evaded, endangered or delayed is lower than 5 minimal wages (ca. 2200 Euros). In case of the offences connected with the improper bookkeeping, the contravention is in “lesser case” (the criteria are specified in the general part) or if the record is kept formally improperly, but it does not contain false information. Due to unclear reasons, some criminal behaviours indirectly related to tax assessment may also be found outside of the fiscal criminal law – in Bookkeeping Act of 1994 (*ustawa o rachunkowości*).

Various examples of administrative penalties in the Polish tax law may be pointed out. These are higher (sanctional) tax rates or an additional tax obligation. A separated kind of administrative penalties are penalties for Breach of Order which aim is assurance of the correct course of the tax proceedings. According to the art. 262 § 1 of the Polish Tax Ordinance a party, a party's representative, witness or expert who, despite being correctly summoned by a tax authority:

- a. failed without just cause to appear in person, even though he was obliged to do so, or
- b. refused without any reason to provide explanations, make a testimony, express an opinion, present the object of inspection or participate in other actions, or
- c. left the place of an action without permission of the tax authority, before the action was completed, may be punished with a penalty for breach of order of up to PLN 2,800.

However, an example of an administrative penalty which consist in higher than normal tax rate could be the Polish Inheritance and Gift Tax Act. According to it the level of the tax rates depends on sc. “taxation group”. It is determined according to the degree of closeness (kinship, relation) between a donor and a beneficiary, a decedent and a heir etc. The level of tax rates for members of the first tax group is according to the tax base 3%, 5% and 7%. For members of the second group it is 7%, 9% and 12%. If someone belongs to the third group, the level of tax rates is 12%, 16% and 20 %. The special level of a tax rate which is kind of surcharge has its application when the taxpayer tried to evade the inheritance and gift tax, did not declare the tax base and claimed the gift only in the presence of a tax authority or fiscal inspection authority in the course of an audit, tax proceedings, fiscal control, or control activities, and the tax due on that acquisition has not been paid. Such a level of the tax rate is always 20%¹⁵.

Similar regulation exist in Polish personal income tax. According to the art. 20 section 3 of the Polish Personal Income Tax Act (PIT)¹⁶ the amount of revenue not justified by the revealed sources or arising from the sources not revealed shall be determined on the basis of expenses incurred by a taxpayer in a tax year and the value of property gathered in a given year if the expenses and the assets cannot be covered by the assets gathered before incurring the expenses or gathering the property arising from the revenue previously taxed or exempt from taxation. In this case the tax rate is as much as 75% of income¹⁷. It is much higher than “normal” tax rates which are part of the progressive tax bracket with two rates (18% and 30%). It must be also pointed out that the 75% taxation of “concealed incomes” makes the use of the tax reliefs impossible. It is also impossible to reach for the common taxation of spouses and a common taxation of taxpayers who are single parents.

Art. 20 section 3 of the Polish Personal Income Tax Act forms a very general premises for taxation of concealed incomes. Due to this, the Constitutional Tribunal in his judgement of 29 July 2014 recognized this regulation as too vague in democratic state of law. In consequence, a legal definition of “concealed income” should be specified till 6 February 2016¹⁸.

As it was mentioned, an example of the administrative penalties in the Polish tax law is also an additional tax obligation in VAT. It had the wider use in the past (it was a

¹⁵ Art. 15 sect. 4 of the Polish Inheritance and Gift Tax Act (ustawa o podatku od spadków i darowizn) of 29 July 1983 (The Journal of Laws from 2009, No. 93, pos. 768 – with changes). Similar regulation exists in Art. 7 sect. 5 of the Polish Tax on Civil Law Transactions (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) of 9 September 2000 (The Journal of Laws from 2010, No. 101, pos. 649 – with changes).

¹⁶ The Polish Personal Income Tax Act (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) of 26 July 1991 (The Journal of Laws from 2012, pos. 361 – with changes).

¹⁷ Art. 30 sect. 1 point 7 of the Polish Personal Income Tax Act.

¹⁸ Sentence of the Constitutional Tribunal of 29 July 2014 (P 49/13), The Journal of Laws from 2014, pos. 1052.

consequence of a wrong self-assessment - a lower tax due or higher input tax), but these days it is connected only with a duty to keep the record of turnover and amounts of the output tax with the use of cash registers. According to the art. 111 section 2 of the Polish VAT Act, if it is found that a taxable person violates this obligation, the head of a tax office or tax inspection authority shall determine for the period since which the record of turnover and amounts of the output tax with the use of cash registers has been kept an additional tax liability in the amount of 30 % of the tax charged upon the acquisition of goods and services.

It must be emphasised that this additional tax liability is not determined in case of natural persons who, in respect of the same act, bear liability for a fiscal contravention offence or fiscal offence¹⁹. This regulation is a consequence of two judgements of the Constitutional Tribunal. The Tribunal considered the question of administrative sanctions in the context of the principle of proportionality. The reaction of the state (sanction) for infringement of right in a democratic state of law should not be obviously inappropriate or irrational or incommensurate²⁰. In its judgements of 29 April 1998 (K 17/97)²¹ and of 4 September 2007 (P 43/06)²² the Constitutional Tribunal made it clear that the accumulation of two sanctions – administrative additional tax liability in VAT and penal sanction against the same natural person violates the principle of proportionality and cannot have its place in the democratic state of law. As it can be understood, the Constitutional Tribunal recognised a repressive function of additional tax liability and according to the *ne bis in idem principle* excluded applying of this administrative sanction to the same natural person together with a penal sanction.

The Constitutional Tribunal expressed a different opinion in the judgement given in the case of personal income tax calculated with the 75% tax rate. In this case the CT did not find any “ne bis in idem” infringement, because it did not recognise an element of repression in this higher tax rate. In the opinion of this court, the income tax amount calculated with this 75 % tax rate cannot be considered obviously inappropriate or irrational or incommensurate complained. It is because of the function of this rate²³. The Constitutional Tribunal is of opinion that this legal construction is not a sanction (repression). The higher amount of rates compensates the lack of the delay interests (late interests). They are to be paid only when the 75% income tax was not paid within 14 days after handing out of the decision creating this obligation. Therefore, the higher tax rate is not a repression, but a compensation to the state for all of this period, when the taxpayer tried to evade the tax and did not pay an income tax.

Special regulation contained in the Polish personal income tax act and in the Polish corporate income tax act concerns a higher tax rate connected with taxation of transactions made with connected subjects and the payment is made directly or indirectly to the entity that has its place of residence, registered office or management board within the territory or in the country that implements harmful tax competition. According to art. 30d section 1 of the Polish personal income tax act and art. 19 section

¹⁹ Art. 111 sect. 2 of the Polish Value Added Tax Act.

²⁰ Judgement of the Constitutional Tribunal of 15 January 2007 (P 19/06), OTK ZU, No 1/A/2007, pos. 2.

²¹ OTK ZU, No 3/1998, pos. 30.

²² OTK ZU, No 8/A/2007, pos. 95.

²³ Judgement of the Constitutional Tribunal of 12 April 2011 (P 90/08), The Journal of Laws from 2011, No. 87, pos. 493.

4 of the Polish Corporate Income Tax (CIT)²⁴ if the competent tax authority or tax inspection authority determines the taxpayer's income in the amount higher than (or the loss lower than) declared by the taxpayer in connection with conducting of transactions between connected subjects and the payment of liabilities arising from said transactions is made directly or indirectly to the entity that has its place of residence, registered office or management board within the territory or in the country that implements harmful tax competition and the taxpayer fails to furnish to those authorities the required tax documents - the difference between the income declared by the taxpayer and the income determined by said authorities shall be charged at the 50 % rate.

4.2 The influence of the taxpayer on the sanctioning process

The landmark of the fiscal criminal procedure is the presence and importance of various consensual instruments encouraging the cooperation of the defendant with the authorities and offering to him various advantages in return for the cooperation. The criminal sentence does not exempt from the payment of the due public revenue (art. 15 § 1 FCC). Neither the public revenue is deductible from the fine nor the fine from the public revenue to be paid. However, numerous instruments enable the defendants' influence on sanctioning process.

These instruments are:

- Active repentance after the commission of the crime and a correction of the tax refund (art. 16 and 16a PCC) as well as the active repentance in case of criminal collaboration and in case of attempt
- Voluntary subordination to penalty (more than a half of the cases are dealt with this way)
- Application of the mitigated penalty without the hearing (art. 156 FCC)
- Application of the mitigated penalty on the request of the defendant (art. 161 FCC and art. 387 Criminal Procedure Code)
- Penal order procedure

4.3 Statistical data

According to the provisions of the general part of the Fiscal Criminal Code, the fine for the tax offences is imposed in daily units (the same, as in Criminal Code). The number of day units is 10 to 720, the day unit may vary from ca. 15 Euro to ca 6000 Euros. Similarly as in other legal systems, the court shall determine the amount of the daily unit taking into consideration the personal and financial circumstances of the defendant. The imprisonment may normally be between 5 days and 5 years (except for extraordinary aggravation of the penalty and the aggregate penalties). The fiscal contraventions are punishable with the fines only. The fine may not exceed 10 minimum monthly wages (ca. 4200 Euros). In case of fine ticket, the fine may not exceed 2 minimum monthly wages (ca. 840 Euros).

In case of the offences connected with the tax assessment, the limits of the penalties as specified in the specific part of FCC are:

²⁴ The Polish Corporate Income Tax Act (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) of 15 February 1992 (The Journal of Laws from 2014, pos. 851 – with changes).

	Fine	Imprisonment
Art. 54 § 1	up to 720 day units	up to 5 years
Art. 56 § 1		
Art. 76 § 1		up to 3 years
Art. 77 § 1		
Art. 54 § 2	up to 720 day units	none
Art. 56 § 2		
Art. 76 § 2		
Art. 77 § 2		
Art. 60 § 1, 2 and 3	up to 240 day units	
Art. 61 § 1		

In 2014 the numbers of convicted persons and the applied criminal penalties were as follows:

	convicted persons	fine	suspended imprisonment	non-suspended imprisonment
Art. 54 § 1 and 2	1630	1477	110	36
Art. 56 § 1 and 2	1143	1020	90	30
Art. 60 § 1, 2 and 3	132	128	0	0
Art. 61 § 1	88	86	3	0
Art. 76 § 1 and 2	118	100	13	5
Art. 77 § 1 and 2	1329	1321	7	1
total	4440	4132	223	72
all the fiscal offences	8539	8049	380	93
% among the all fiscal offences	52,00	51,34	58,68	77,41

Source: *Ministry of Justice official statistics: www.ms.gov.pl*

It should be remarked, that out of 93 persons sent to prison for the fiscal offences on 2014, more than three fourths were convicted for the crimes connected with the tax assessment, almost all of them for (aggravated) tax evasion and fraud. In more general terms, the imprisonment is clearly an *ultima ratio*, vast majority of the cases (and virtually all the smaller cases) end with the economic sanctions only.

Unfortunately the comprehensive data on administrative measures is not available.

According to the statistics published by the Inspector General of Fiscal Control²⁵, in 2014 the number of control proceedings was 10 105. In 5 127 cases the ground for the institution of the criminal investigation was found. 2 030 cases ended with a voluntary submission to punishment and the total amount of fines was PLN 3,3 million. In addition to this, the inspectors issued 39 665 fine tickets. The amount of the fines imposed this way was PLN 9,4 million.

The total amount of the tax evasions discovered by the inspectors was PLN 10 602,3 million. The taxpayers voluntarily corrected the tax returns and paid PLN 410,7 million (much more than in preceding years). The rest of the amount was subject to the tax

²⁵ <http://www.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa>.

decisions. In addition to this, the control procedures prevented the undue return of VAT to the amount of PLN 227,1 million (much more than in preceding years).

The total number of controls was 6 426. In 3 558 cases the decision was issued, in 1 569 the voluntary correction was made. It means, that 79,79% of the controls ended with the decision or with the voluntary correction.

In respect of particular taxes, more than 85,93% findings were related to VAT²⁶, 4,15% to excise, less than 3,87% to PIT and 4,36% to CIT.

CONCLUSIONS

Similarly, as in other areas of law (e.g. environment protection law) the interesting phenomenon may be pointed out. In case of parallel ways of liability and repression, the criminal penalties are not always the most harsh, but the guarantees in the criminal law are certainly by far stronger, than in the area of administrative law. This encourages the Legislature to create new and extend the existing forms of administrative liability in order to divert and avoid all the restrictions present in criminal law. High level and high quality of criminal-law safeguards may paradoxically lead to weakening of the practical position of the particular person, subject to various simplified forms of administrative repression, either parallel or instead of the criminal liability.

Theoretically speaking, there is no problem of *ne bis in idem* (non bis in idem) here. The criminal liability and the administrative liability have their own, distinct grounds. On the other hand, however, from the point of view of the “final user” – the perpetrator of the tax irregularity, the problem is not theoretical. It is fully possible (and it happens in numerous cases) to be penalised separately with the administrative sanction and the criminal sanction. The lack of the balance of these two ways of sanctioning is clearly visible. The defendant in fiscal criminal case enjoys all the guarantees and safeguards. The liability is based on fault, the level of social dangerousness of the particular criminal behaviour is taken into consideration, the judgements may be subject to complete appellate review, both in the aspect of the liability itself and of the sanction. On the other hand, the administrative liability is objective in its nature, no fault requirement is present, no justification and excuse is available to the tax-payer. The decisions are subject to the judicial review, but the review is limited to the formal legality of the decision and the substantive issues are left outside of the scope of the judicial control.

As it was mentioned above, the fiscal criminal liability is based on fault. There is no difference between the general criminal law and fiscal criminal law in this point: no strict liability exists in Polish criminal law. All the offences discussed here require the intentional conduct (*umyślność*). The administrative penalties do not require any fault nor intent.

Such a dual model might be named a system under the condition of the complementary nature of both type of sanction. Alternative solution would be a subsidiary nature of the administrative sanctions. The criminal liability should be seen as an *ultima ratio* restricted for the most serious cases. In most general terms, the administrative surcharges should be treated as the primary and the criminal law measures as the subsidiary. In small cases the taxpayers are encouraged to file a correction of the tax return and voluntarily pay the outstanding tax (with the delay

²⁶ The most important problem was the growing number of the documents of fictional operations (for the purpose of the VAT refund) – the so called “carousel fraud”.

interest) or to accept and pay a fine ticket. If this is not possible, the procedure of the voluntary subordination to penalty is employed in numerous cases. The indictments are filed in the most serious offences only. The most important penalty is a fine, sometimes accompanied with the forfeiture. The unsuspended imprisonment is used very rare, in aggravated cases (recidivism, very serious tax evasion and fraud, organised criminality).

Unfortunately, neither of these solution is clearly chosen. The principle of legality (art. 10 Criminal Procedure Code applied here) makes the prosecution in all the cases of the fiscal law infringements (both fiscal offences and fiscal contraventions) mandatory.

Calling the present reality a chaos would be an exaggeration. On the other hand, it is very far from the synergy. It is somewhere in between. Lack of the consequent vision suggests, that it is closer to chaos rather than synergy.

REFERENCES

1. BOGDAN, G., NITA, A., RAGLEWSKI, J., ŚWIATŁOWSKI, A. *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk: Wydawnictwo „Arche”, 2007. ISBN 83-89356-32-5.
2. MAJKA, P. Sankcje w prawie podatkowym, In BRZEZIŃSKI, B. (ed.) *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń: TNOiK, 2009. ISBN 9788372854667.

CONTACT INFORMATION

adam.nita@uj.edu.pl

dr hab. Adam Nita
Zakład Prawa Finansowego
Uniwersytetu Jagielloński
ul. Olszewskiego 2,
31-007 Kraków

andrzej.swiatlowski@uj.edu.pl

dr hab. Andrzej Światłowski
Katedra Postępowania Karnego
Uniwersytet Jagielloński
ul. Olszewskiego 2
31-007 Kraków

**ENFORCEMENT AGAINST TAXPAYER'S BANK DEPOSIT AS A
MEASURE OF PREVENTING TAX EVASION
EGZEKUCJA Z RACHUNKU BANKOWEGO PODATNIKA JAKO
SPÓSÓB ZAPOBIEGANIA UCHYLANIU SIĘ PODATNIKA OD
OPODATKOWANIA**

*Małgorzata Ofiarska**
University of Szczecin

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Na ograniczenie zjawiska uchylania się od opodatkowania mają wpływ jakość stanowionego prawa i jakość procesu jego stosowania, a także skuteczność działania administracji podatkowej. O sprawności i efektywności działania administracji podatkowej decyduje właściwy przebieg procesów wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji zobowiązań podatkowych. Stosowanie egzekucji z rachunku bankowego podatnika może stanowić jeden z instrumentów służących zapobieganiu uchylaniu się podatnika od opodatkowania tylko wówczas, gdy stosowanie tego środka będzie skuteczne. W artykule omówiono istotę i zakres egzekucji z rachunku bankowego, etapy egzekucji z rachunków bankowych i ich skutki dla podatnika oraz dla banku oraz wybrane problemy praktyczne stosowania egzekucji z rachunku bankowego. Przedstawiono proponowane kierunki zmiany przepisów regulujących egzekucję z rachunku bankowego zmierzające do zwiększenia efektywności egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

egzekucja z rachunku bankowego, przywilej egzekucyjny,

Abstract in English language

The quality of statutory tax law and its application process as well as the effectiveness and efficiency of tax administration are important factors affecting limitation of tax evasion. The effectiveness and efficiency of tax administration depends on a proper course of the processes of assessment, collection, control and enforcement of tax liabilities. Enforcement against taxpayer's bank deposit may be one of the instruments serving the purpose of preventing taxpayer from evading taxation only in the event of providing the effective application of this measure. The article discusses the essence and scope of enforcement against taxpayer's bank deposits, stages of execution against bank deposits and its effects on the taxpayer and the bank, as well as selected practical problems of application of enforcement against taxpayer's bank deposits. The proposed alterations of regulations regarding enforcement against bank deposits have been presented, aimed at increasing the effectiveness of administrative execution of tax liabilities.

Keywords in English language

enforcement against bank deposit, enforcement privilege

* PhD, Associate Professor, at the University of Szczecin, Head of the Department of Local Government Law at the University of Szczecin.

INTRODUCTION

Polish legal doctrine considers tax evasion as one of the salient issues of modern public finance. This phenomenon has various multidimensional effects, including: high budget deficit, increasing public debt, inequalities in taxation regarding different taxpayers, crisis of trust in the state and its structures - including tax administration. The quality of statutory tax law and its application process are important factors influencing the scale of tax evasion. The effectiveness and efficiency of tax administration is also not without significance¹.

Tax evasion may apply to every category of taxes (i.e. income, revenue or wealth taxes). The important issues are, among others, appointment of proper research methods to examine this phenomenon², identification of hazards to public finance and application of instruments and measures aimed at limiting tax evasion both in a strictly fiscal and – in a broadest sense- social dimension, as this issue is not solely of fiscal nature. The method of tax evasion used by the taxpayer may also constitute a starting point for examining potential penal³ or penal fiscal liability.

Various instruments aimed at performance of tax obligation and tax liability incumbent on a taxpayer are used when striving to decrease the scale of tax evasion. One of them is possibility to apply administrative enforcement measures leading to coerced performance of tax obligation and liability⁴.

In order to provide the taxpayer with certain proceedings securities aimed at providing - on the one hand - effective performance of obligation encumbered on the taxpayer and - on the other hand - securing the course of execution without ill-treatment, administrative decision is carried out in a form of enforcement proceedings. The course of action taken by authorities responsible for enforcement and the applied coercive measures serving the purpose of bringing about or securing the performance of taxpayer's obligations are governed by the provisions of the Act on Enforcement Proceedings in Administration of 17 June 1966⁵. The aforementioned Act lays down the principles of enforcement proceedings of receivables and non-pecuniary obligations, the former including, among others, taxes, fees and other receivables to which the provisions of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997 shall apply⁶. It classifies the enforcement measures used by enforcement authority either in order to persuade the particular subject to perform the obligation arising from the enforcement order (coercive measure), or to perform this duty (compensatory measure), depending on the nature of the enforced obligation. In case of enforcing receivables, 13 enforcement

¹ More on this subject: SOWIŃSKI, R. *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania*, Poznań 2009, p. 437; SOWIŃSKI, R. *Przyczyny uchylania się od opodatkowania*, In: P. Wiliński, O. Krajniak, B. Guzik (eds.), *Prawo wobec wyzwań współczesności*. Seminar proceedings (Poznań, 28.04.2005), Poznań, 2006, vol. 3, pp. 129-136.

² BERNAL, A. *Problem wyboru metody badania zjawiska uchylania się od podatków dochodowych w Polsce*, In: POMORSKA, A. (ed.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin, 2004, pp. 399-411.

³ NITA, A. *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, In: KARDAS, P., SROKA, T., WRÓBEL, W. (eds.), *Państwo prawa i prawo karne. Jubilee Book to Professor Andrzej Zoll*, vol. 1, Warsaw, 2012, pp. 789-800.

⁴ CISOWSKI, G. *Koncepcje regulacji egzekucji zobowiązań podatkowych w ordynacji podatkowej*, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego* 2012, no. 10, pp. 27-32.

⁵ Consolidated text, *Journal of Laws of 2014*, item 1619 as amended, hereinafter referred to as AEPA.

⁶ *Journal of Laws of 2012*, item 749, as amended.

measures have been introduced, one of them being enforcement against bank deposits (regulated in art. 82-87 Act on Enforcement Proceedings in Administration). It enables to achieve execution goal fairly quickly, however in the course of the proceedings complex legal issues occur, what has been reflected in the prolific jurisdiction of administrative courts.

Depending on the type of the enforced obligation, different public authority agencies serve the function of enforcement authority (art. 19 Act on AEPA). Enforcement authorities for taxes due are the following: head of tax office, certain presidents and mayors establishing, defining or collecting receivables, unless the separate acts state otherwise, as well as head of customs service in the administrative enforcement of receivables, customs authorities are obliged to collect on the basis of separate regulations.

1. THE NATURE AND SCOPE OF ENFORCEMENT AGAINST BANK DEPOSIT

Enforcement against bank deposits and savings deposits is applied when enforcement authority is aware of the fact that the taxpayer holds bank deposit and savings deposit in the bank. It addresses the claims which the taxpayer – as a holder of bank account – owes to the bank, and which object are the cash deposits on taxpayer's bank accounts.

Cash may be deposited on various bank accounts, particularly the following: clearing accounts (including current and auxiliary), term deposit accounts, savings account, savings-clearing accounts and term accounts for term deposits⁷; individual and joint with other entities; personal accounts and accounts related to conducted business activity. Cash is kept on bank accounts both for the purpose of clearing various settlements and as deposits.

Taking into consideration the necessity to guarantee minimum subsistence income for taxpayers and their families, savings deposited in banks on conditions and in the amount specified in the provisions of banking law as well as savings deposits in cooperative savings and credit union in the amount specified in the provisions of the Act of 5 November 2009 on cooperative savings and credit unions have been exempted from enforcement⁸.

Pursuant to the provisions of art. 54 section 1 of The Banking Law, the following have been exempted from seizure: cash on savings accounts, savings-clearing accounts and term deposit accounts in the name of one person, regardless the number of concluded agreements, to the amount equal to three times the average monthly salary in the enterprise sector without payment of profit bonus, announced by President of Central Statistical Office for the period next preceding the date of issuing enforcement order. Each bank account agreement for the account other than (or named differently) than specified in art. 49 section 1 of the Banking Law should allow for the

⁷ Art. 49 of The Act of 29 august 1997 – The Banking Law (consolidated text Journal of Laws of 2015, item 128).

⁸ Consolidated text Journal of Laws of 2013, item 1450 as amended, hereinafter referred to as ACSCU.

unambiguous assignment to the category entitled to the benefit of art. 54 of the Banking Law, or the exclusion of such assignment⁹.

The aforementioned cash funds (however not the bank account they are kept on) in the name of one savings account owner, regardless the number of concluded agreements, are exempt from administrative and judicial decisions being carried out. It is of no importance whether the cash deposits have been kept in one or several banks. The enforcement privilege discussed refers to all holders of joint account, however the amount exempt from seizure may not be multiplied due to the fact that there are several holders of the joint account. The aim of this solution, defined in art. 54 section 2 of The Banking Law, is to prevent situation where the exempt would apply to each and every holder and thus the enforced taxpayer would sell all their property and make a deposit on a joint account with a highest possible number of holders. In such case, the taxpayer could exempt from enforcement the amount exempt from tax multiplied by a number of holders. Therefore, in the course of one enforcement proceedings, only one amount is subject to tax exempt, established in accordance with the provisions of art. 54 section 1 The Banking Law, regardless of the number of holders¹⁰. Establishing the share amount in a joint account may be of significance only in the event of conducting enforcement proceedings against one of the holders¹¹.

Provision of art. 54 The Banking Law shall not apply to other bank accounts which are not savings accounts by nature (e.g. settlement accounts). The enforcement privilege under discussion is single (non-revolving), in that the bank (as well as the account holder) may invoke it only once with reference to a particular seizure. Shall the account owner withdraw from the account the amount exempt from seizure and then, before the end of enforcement proceedings, pay a certain sum onto the account, the sum shall be subject to seizure in full and shall be handed over to enforcement authority in order to cover the enforced dues. In the event of seizure of claim from the bank account where the balance was lower than the sum exempt from seizure, then the further payments onto the account shall be exempt from seizure until they reach the amount specified in this provision.¹².

Moreover, pursuant to art. 28 ACSCU, savings of the member of cooperative credit and savings union have been exempted from seizure against enforcement order, regardless the number of evidence for savings deposits, to the amount equal to three times the average monthly salary in national economy, announced by the President of Central Statistical Office.

Government bill has been submitted to the Sejm [the lower house of the Polish parliament], amending, among others, art. 54 of The Banking Law and art. 28 ACSCU. The amendment shall decrease the amount exempt from seizure. Pursuant to the prospective solution, cash funds deposited in the aforementioned savings account in the name of one person, regardless of the number of concluded agreements, would be

⁹ BURZYŃSKA, M., DĄBROWSKI, P. Przeszkody administracyjnej egzekucji z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*. 2012, no. 11, p. 27.

¹⁰ MIANOWANA-KUBIAK, R. *Przebieg postępowania egzekucyjnego z wierzytelności znajdujące się na bankowym rachunku wspólnym*, Palestra 2014, no. 5-6, p. 84.

¹¹ MONKIEWICZ, A. Wspólny rachunek bankowy - ograniczenia podmiotowe oraz skutki ustalenia wielkości udziałów współposiadaczy dla potrzeb postępowania egzekucyjnego, *Przegląd Sądowy*. 2014, no. 3, p. 29; JĘDREJEK, G. Wierzytelność ze wspólnego rachunku bankowego jako przedmiot egzekucji, *Polski Proces Cywilny*. 2011, no. 2, pp. 52-64.

¹² ROGON, D. Commentary to art. 54 In: ZOLL, F. (ed.), *Prawo bankowe*. Vol. I, Cracow, 2005, p. 473.

exempt from seizure on the grounds of administrative or court enforcement title, in each calendar month when the seizure is in force, to the amount of 75% minimum wages established pursuant to the regarding minimum wages of the person employed on full-time basis. It has been assessed that the current method of determining the exempted amount has no axiological justification and does not guarantee the proper protection to the debtor, as it has been assumed that in the event of the debtor withdrawing the funds from the account, the exempted amount is not renewed, but applied. Shall the debtor withdraw from the account the funds corresponding to the amount exempted from seizure following the seizure, the protection arising from art. 54 of The Banking Law or art. 28 ACSCU expires¹³.

2. STAGES OF ENFORCEMENT AGAINST TAXPAYER'S BANK DEPOSITS AND THEIR CONSEQUENCES FOR THE TAXPAYER AND THE BANK

There are two stages of enforcement against bank and savings deposits: seizure of taxpayer's claim from taxpayer's bank account and handing the seized amount over to enforcement authority.

Legislator distinguishes seizure of claim from bank account on general terms and seizure of claims from the bank account associated with the document confirming holding bank account as well as seizure of claims from the bank account associated with the document confirming holding bank account, which must be produced in order to enable settlement of claims from this account. Seizure of claims from bank account is made on general terms, whereas seizure of claims from the bank account associated with the document constitutes modification of the applied regulations of seizure on general terms.

First stage of enforcement - seizure of claim from bank account, consists in sending to the bank or to the proper branch of the bank – if the bank has any - notice of seizure of monetary claims from the taxpayer's bank account to the amount of enforced cash receivables with interest on account of receivables overdue and the costs of enforcement. Simultaneously with sending a notice of seizure of taxpayer's monetary claims, the enforcement authority calls on the bank not to make any withdrawals from the bank account to the amount of the attached claim without the consent of the enforcement authority, but immediately hand the seized amount over to the enforcement authority in order to cover for the enforced receivables. Therefore, the enforcement authority enters into the rights of the account holder, while the bank becomes a debtor of the seized claim (the bank is obliged to withhold all payments from the seized bank account of the taxpayer). Shall any obstacles arise to the transfer of the seized sum, the bank should notify the enforcement authority within 7 days of receiving the notice about any obstacle to the performance of payment (e.g. termination of the bank account agreement in the absence of funds in the account at all or in the amount indicated in the notice of seizure). With reference to the seizure of receivables from the debtor's bank accounts, the holder's right to engage cash settlements is restricted, however only to the amount of receivables under execution. The bank account remains open and the holder may freely dispose of surplus exceeding the occupied amount.

¹³ Explanatory statement on a bill of 6 August 2014, on amending the Act – The Civil Code, the Act – The Code of Civil Procedure and some other Acts, parliamentary paper no. 2678, VII term of office of Sejm RP.

Only the amount under execution remains at the disposition of the enforcement authority¹⁴.

Upon seizure, the bank of the taxpayer is encumbered with extra obligations, the performance of which has been guaranteed with the risk of liability for damages (art. 168c AEPA) and responsibility to keeping the order (art. 168e AEPA). The bank (debtor of the seized claim), who has failed to perform or has improperly performed the duties connected with implementing seizure is liable for the injury to the creditor pursuant to the provisions of the Civil Code¹⁵. The creditor is entitled to claim damages from the bank, providing that the creditor proves suffering injury caused by breach of duties resulting from the seizure - particularly in the event of the bank's non-compliance with the prohibition to make, without the consent of the enforcement authority, any withdrawals from the taxpayer's bank account seized which has resulted in preventing the total or partial satisfaction of claims in the course of the enforcement against the bank deposits. Moreover, a fine may be imposed on the bank (the debtor of the seized claims), who fails to perform or improperly performs obligations related to the enforcement or security. The imposition of a fine will be justified in the event of, in particular, failure to comply with the prohibition to make, without the consent of the enforcement authority, any withdrawals from the taxpayer's bank account seized. Financial penalty should not exceed the amount of PLN 3,800. The penalty may be imposed again in the event of evasion of performing, within additionally appointed time limit, duties arising from enforcement proceedings.

In order to facilitate the conduct of enforcement proceedings against the taxpayer, it has been assumed that the seizure of receivables from the bank account of the taxpayer is also effective with reference to the taxpayer's bank accounts operated by the bank, whose numbers have not been indicated to the bank by the enforcement authority in a notice of seizure of the taxpayer's monetary claims. The solution adopted prevents any refusal by the banks to perform seizure of receivables from the bank account of the taxpayer, justified by the need to maintain banking secret.

Seizure of taxpayer's bank account means the account blockade until payment of monetary receivables with interest on account of non-payment within the time limit plus the costs of enforcement has been made. This includes not only the amount on the account on the day of seizure, but also the funds that had not been on the bank account at the time of seizure, but were credited to the account after the seizure. Further payments made to the seized account of the taxpayer shall be counted towards the enforced claim until the enforced monetary receivables with interest on account of non-payment within the time limit as well as the costs of enforcement are fully covered. Seizure of receivables from the bank account of the taxpayer is effective until payment of the total enforced receivables has been made. Therefore, the time of seizure determines the possibility of administrative enforcement from a bank account against the deposits at least at the time of seizure, as well as the amounts later paid into the account¹⁶.

As a result of seizure of receivables from the bank account of the taxpayer, the bank may not withdraw money from the bank account to the amount of the seized claim

¹⁴ KARPIUK, M. Egzekucja administracyjna z rachunków bankowych, *Glossary*. 2014, no. 4 p. 103.

¹⁵ The Act of 23 April 1964, The Civil Code (consolidated text, Journal of Laws of 2014, item 121 as amended).

¹⁶ KARPIUK, M. Egzekucja administracyjna ..., op. cit., p. 105.

without the consent of the enforcement authority. The prohibition to withdraw money from bank accounts resulting from seizure without the consent of the enforcement authority yet applies neither to withdrawals for current salaries, nor child support or alimony awarded as damages. When specifying the benefits granted to the employee under a contract of employment that may be paid from the seized bank account, provisions of The Labour Code should be taken into consideration first and foremost¹⁷. It should also be taken into account that the essence of the enforcement provisions is ensuring satisfaction of creditor, as well as the fact that a creditor – in principle - is entitled to the full satisfaction of all assets of the debtor¹⁸.

This exception is justified by favoring in satisfaction of the aforementioned claims. Moreover, the prohibition of withdrawals from the bank account resulting from seizure without the consent of the enforcement authority does not refer to the amounts of income tax due¹⁹ and social security contributions²⁰ payable from payments made to current salary. This is due to the fact that the income tax for individuals is one of the most significant sources of revenue for the state budget and local government budgets and, therefore, the need to maintain the current balance of these budgets justifies the exception from the prohibition of withdrawals from the bank account of the taxpayer. Similarly, social security contributions are forms of public levies, proceeds of which affect the financial balance of the Social Insurance Fund. Their timely collection in the planned amount is a necessary condition for public funding of the healthcare needs, pension and other benefits falling- in a broad sense- within the scope of social security. Maintaining the prohibition on withdrawals from the bank account of the taxpayer could harm the interests of business entities managing the public funds allocated for satisfying the needs pursuant to the regulations governing compulsory social insurance.

Due to seizure of receivables from the bank account, the bank shall immediately notify about the seizure of receivables the other branches of the bank, other banks, post offices within the meaning of the Act of 23 November 2012 - Postal Law²¹ and other entities authorized to make withdrawals from the seized account of the taxpayer. The other banks, post offices and other entities authorized to make withdrawals notified about the seizure bear responsibility towards the creditor for payments made after having been informed about the seizure.

The events of a joinder of administrative enforcements, or a combination of administrative and judicial enforcement of the same claim from the taxpayer's bank account are relatively frequent practice. In such cases, shall the amount deposited on the bank account be insufficient to cover all enforced receivables, the bank is obliged to withhold payment from the bank account to the amount of monetary claims on behalf of which the seizure occurred. The obligation to withhold payments does not apply neither to withdrawals for current salaries nor child support or alimony awarded as damages, nor refers to personal income tax and social security contributions payable from payments

¹⁷ The Act of 26 June 1974, The Labour Code (consolidated text, Journal of Laws of 2014, item 1502 as amended).

¹⁸ RADOMSKI, M. Pojęcie wynagrodzenia za pracę w świetle przepisów art. 890 § 2 k.p.c. oraz art. 81 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, *Prawo Bankowe* 2003, no. 2, p. 56.

¹⁹ Personal Income Tax Act of 26 July 1991 (consolidated text Journal of Laws of 2012, item 361 as amended).

²⁰ Personal Income Tax Act of 26 July 1991 (consolidated text Journal of Laws of 2012, item 361 as amended).

²¹ Journal of Laws of 2012, item 1529.

made to current salary. The bank shall immediately notify the competent enforcement authorities about withholding the payments from the taxpayer's bank account. In the event of a joinder judicial and administrative enforcements of the same claim from the taxpayer's bank account, the bank, simultaneously with withholding payments from this bank account, hands over the files of administrative enforcement to the district court, pursuant with the provisions of the Civil Code²² (art. 62 AEPA). In the event of a joinder of administrative enforcements of the same claim from the taxpayer's bank account, the joint enforcement proceedings are taken over by the head of tax office who was the first to apply the enforcement measure. If the head of the tax office has not applied such measure or has not been the first to apply it, then the execution proceedings are taken over by the head of the tax office having jurisdiction over the seat or place of residence of the taxpayer, on the stipulation that if the enforcement measure has been applied by the head of the tax office having jurisdiction over the seat or place of residence of the taxpayer based on location of taxpayer's property, the joint enforcement proceedings are taken over by this authority (art. 63 AEPA).

The taxpayer- as well as the bank- is, however, notified about seizure of claims against taxpayer's bank deposit and about prohibition on withdrawals of the seized amount from the bank account of the taxpayer without consent of the enforcement authority. Thus, the taxpayer's right to dispose of the deposits on the account is limited to the amount seized.

Upon notification on the seizure against bank deposit, the taxpayer may take protective measures in the proceedings. The taxpayer is entitled to certain guarantees, protecting from redundant initiating of proceedings, ordering investigation of admissibility to initiate and conduct enforcement proceedings, as well as protecting against irregularities in the course of enforcement proceedings²³. The taxpayer is then entitled to make a plea regarding the course of enforcement proceedings (art. 27 § 1 point 9 AEPA), file a petition for savings being exempted from enforcement in the amount not subject to enforcement (art. 13 AEPA) and file a complaint regarding enforcement proceedings (art. 54 AEPA).

A separate means of seizing monetary claims from the taxpayer's bank account, other than notifying the bank of the seizure against bank deposit, is reception of document confirming holding of a bank account (Art. 84-86 AEPA). Due to the fact that the document confirms holding of the account, the enforcement authority seizes the receivables from the bank account associated with the document by entering the receivables in the seizure report. If it is impossible to seize claim from the bank account without producing the document confirming holding of a bank account by the taxpayer, the enforcement authority shall seize the receivables from the account associated with this document by receipt of the document. The receipt of the document is acknowledged in acceptance protocol. The authority includes the amount of monetary receivables enforced in the protocol, together with interest on account of overdue receivables and enforcement costs. Upon signing the protocol, the seizure of claims from the bank account associated with the document is effective against the taxpayer.

²² The Act of 17 November 1964, The Code of Civil Procedure (consolidated text, Journal of Laws of 2014, item 101 as amended).

²³ TARNO, J.P. Gwarancje procesowe służące zobowiązanemu w egzekucji administracyjnej, *Przegląd Podatkowy*. 2009, no. 7, p. 14.

The enforcement organ shall notify the bank about the seizure and calls on the bank not to make payments from the bank account to the amount of the seized claim without the consent of the enforcement authority, but to immediately hand over the seized amount to enforcement body to cover for the enforced receivables. Shall any obstacles arise to hand over the seized amount to the enforcement authority, the bank is obliged to notify the enforcement authority, within 7 days from the date of serving the notification, about this obstacle. The taxpayer is also notified immediately and informed that they are allowed neither to perform the seized receivables, except for the part exempted from enforcement, nor to dispose of it in any way.

Subsequently, the enforcement authority instructs the creditor to file a redemption request for a document confirming holding of a bank account by the taxpayer. The redemption serves the purpose of altering the contents of this document. Within 14 days from the date of seizure the creditor should file a redemption request for the document and notify the appropriate bank branch by delivering a copy of a court application to initiate proceedings for the cancellation of the document.

If the branch of the bank notified about filing the request does not receive the notice of initiation of the document redemption proceedings, the bank shall revoke withholding the payments from this account as of the lapse of 21 days from service of notice of the seizure against bank deposit and inform the account holder about this fact. The court examines the document redemption request in accordance with the principles and procedures laid down in the provisions on redemption of lost documents, the so-called depreciation proceedings²⁴, in nonlitigious proceedings, the principles stipulated in the Decree of 10 December 1946 on redemption of lost documents²⁵. Further actions by the bank shall depend on the court's decision regarding the redemption of a bank document. Redemption of this document obliges the bank to issue a new document in its place and release of this document to the holder (the taxpayer). However, in the event of the court not taking into account the document redemption request, the bank shall immediately revoke withholding the payments from this account and notify the holder about this fact.

Second stage of enforcement against bank deposits is **handing the seized amount over to the enforcement authority**. As a result of seizure of receivables from the bank account of the taxpayer, the bank may not, without the consent of the enforcement authority, make withdrawals from the bank account to the amount of the seized claim, but should immediately hand the seized amount over to the enforcement authority. Shall the funds on the bank account of the taxpayer be insufficient to cover the enforced receivables, the bank should gradually transfer the amounts hereinafter credited to the account, until obtaining full coverage of monetary claims specified in the writ of enforcement together with interest on overdue receivables and the costs of enforcement. Handing the seized amount over to enforcement authority shall terminate the enforcement against bank deposit. In such case, it is not reasonable to block funds on other bank accounts of the taxpayer. If, however, the funds on the bank accounts of the

²⁴ BRONIEWICZ, W. *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warsaw, 1998, p. 354.

²⁵ *Journal of Laws of 1947*, no.5, item 20.

taxpayer are insufficient, the bank shall block all these accounts, providing that the enforcement authority did not indicate a specific bank account number in the notice²⁶.

Presented legal solutions regarding the enforcement against bank deposits and receivables from the bank account associated with the document, regulating the enforcement proceedings, rights and obligations of the debtor and the taxpayer as well as the principles of liability for breach of the obligations arising from the seizure shall apply accordingly in the enforcement of savings deposits collected in cooperative savings and credit unions (art. 87 AEPA). This is justified by similarity of functioning of these deposits and bank accounts associated with the document, as well as by the identical nature of savings and loan activities of banks and credit unions.

3. SELECTED PRACTICAL PROBLEMS REGARDING APPLICATION OF ENFORCEMENT AGAINST BANK DEPOSITS

Practical application of the rules regulating the conduct of the enforcement against bank deposits was the subject of attention Commissioner for Civil Rights Protection, who has referred to the Minister of Finance²⁷ regarding clarification of issues arising with reference to the enforcement proceedings against bank deposit in the course of enforcement proceedings in administration. She has pointed out that if the enforcement authority seizes the claim from a bank account under the Act on Enforcement Proceedings in Administration, it shall be effective with respect to all bank accounts of the taxpayer held by the bank. In practice, banks automatically perform a blockage on each of the accounts to the amount of the enforced claim, even if there are sufficient funds to settle the claim on one of the accounts. As a result, the taxpayer's access to funds is limited to the amount much higher than the enforced claim. Paradoxically, the more bank accounts held by the taxpayer, the higher the amount blocked. According to the Commissioner, the regulations regarding conducting enforcement against bank deposits have been shaped incorrectly. Pursuant to the provisions, seizure of claims is effective with reference to taxpayer's bank accounts operated by the bank, regardless of indicating the numbers of these accounts by the enforcement authority in the notice. There are certain doubts regarding situation when the enforcement authority indicates particular bank account. According to part of the doctrine, the seizure produces consequences affecting not only the account in question, but also the other accounts of the taxpayer operated by the bank notified about the seizure.

Minister of Finance has replied²⁸, claiming the practice of the banks blocking the access to the bank deposits exceeding the amount of the seized receivables is unacceptable. Minister of Finance requested the President of Polish Financial Supervision Authority to undertake supervisory activities regarding malpractice of the banks enforcing seizure of bank accounts. Moreover, the Minister of Finance has reported that alteration of regulations governing the enforcement against bank deposits, as well as alteration of provisions enabling the administrative authorities to conduct

²⁶ Letter of 3 June 2013, Ministry of Finance, Tax Administration Department, AP8/066/264/LRW/13/RWPD-31145/RD-54191, Egzekucja administracyjna z rachunków bankowych, Monitor Prawa Bankowego 2013, no. 11, p. 8-10.

²⁷ Commissioner for Civil Rights Protection addressing Minister of Finance, on 29 July 2013 regarding the principles of conducting enforcement against bank deposits (RPO/723878/13/V/614 RZ), www.rpo.gov.pl (access on 10.05.2015).

²⁸ Letter of Minister of Finance of 2 September 2013 (no. AP8/063/1/ECJ/2013), www.rpo.gov.pl (access on 10.05.2015).

audit procedure verifying correctness of the implementation of enforcement activities by the banks, is contained within the framework of the planned legislative changes in the Act on Enforcement Proceedings in Administration.

CONCLUSIONS

It has been highlighted in the introduction to this article that the quality of statutory tax law and its application process as well as the effectiveness and efficiency of tax administration are important factors affecting limitation of tax evasion. The effectiveness and efficiency of tax administration depends on a proper course of the processes of assessment, collection, control and enforcement of tax liabilities.

Application of enforcement against taxpayer's bank deposit may constitute one of the elements serving the purpose of preventing taxpayer from evading taxation only if this measure is applied effectively while the rights of the taxpayer are respected, even in the case of the taxpayer being in default regarding payment of tax due. In order to improve the effectiveness of administrative enforcement, including enforcement against bank deposit, a number of amendments to Act on Enforcement Proceedings in Administration have been proposed²⁹.

First, introducing ICT system for performing seizure of receivables from bank deposit has been proposed in order to enable this actions to be carried out in a cheap and fast manner. Simultaneously, there are plans to commit the banks and representatives of foreign banks to exclusive use of this system while seizing claims from a bank account.

Secondly, it is planned to impose obligation on the bank operating the seized account in the event of joinder of enforcement of judicial and administrative decisions when the funds falling under the seized receivables are not sufficient to satisfy the enforced performance, to make payments towards the authority who was the first to perform seizure and to notify the competent authorities about the joinder of enforcement.

Thirdly, the present practice of applying enforcement measures proves the relatively low effectiveness of the enforcement of claims due to tax return or overpayment, as it is not uncommon that the notice of seizure is filed before the claim occurs. This results in a multiple repetition of the seizure and is excessively onerous for the taxpayer. Thus, a solution has been proposed, according to which the seizure of receivables due to tax return or overpayment within the meaning of the Tax Ordinance Act shall also apply to receivables arising from these claims after their seizure. Such seizure shall become effective within one year from the date of seizure.

Finally, amendment is proposed to art. 54 par. 1 of The Banking Law and art. 28 ACSCU governing the so-called enforcement privilege. It has been decided that the amount exempted from seizure specified in this provision has no axiological justification. Moreover, these regulations do not guarantee adequate protection of the taxpayer, as it is assumed that in the event of taxpayer making withdrawals from the account, the amount exempted from seizure is not "renewed", but "applied". Shall the taxpayer, following the seizure, withdraw the funds equivalent to the amount exempted from seizure, they cease to benefit from the protection resulting from that provision.

²⁹ Bill of 6 August 2014 on amending the Act – The Civil Code, the Act – The Code of Civil Procedure and some other Acts, parliamentary paper no. 2678, VII term of office of Sejm of the Republic of Poland.

Therefore, the amendment to this provision is proposed by reducing the amount of exempted from seizure to 75% of the minimum wage the full-time employees are entitled to, established on the basis of separate provisions. At the same time, reservation has been made that the exemption applies to each calendar month. Such solution shall ensure the consistency of the proposed provision with the provisions on the protection of wages.

Enforcement of outstanding taxes, including enforcement against bank deposits, is onerous for the taxpayer. It should be noted, however, that these procedures are applicable to dishonest taxpayers evading payment of taxes. The following values should be protected: equality, fairness and universality in distribution of the tax burden, as well as the participation of all individuals and legal persons in funding the operating costs of the state and the tasks carried out for the benefit of the whole society proportionally to their financial ability. It is also essential to maintain balance of public finances³⁰.

REFERENCES

1. BERNAL, A. Problem wyboru metody badania zjawiska uchylania się od podatków dochodowych w Polsce, In: A. POMORSKA (ed.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin: UMCS, 2004. ISBN 83-227-2264-8.
2. BRONIEWICZ, W. *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warsaw: Wydawnictwa Prawnicze PWN, 1998. ISBN 83-87558-19-2.
3. BURZYŃSKA, M., DĄBROWSKI, P. Przeszkody administracyjnej egzekucji z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*. ISSN 0137-5490, 2012, no. 11.
4. CISOWSKI, G. Koncepcje regulacji egzekucji zobowiązań podatkowych w ordynacji podatkowej, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*. ISSN 0137-5490, 2012, no. 10.
5. JĘDREJEK, G. Wierzytelność ze wspólnego rachunku bankowego jako przedmiot egzekucji, *Polski Proces Cywilny*. ISSN 2082-1743, 2011, no. 2.
6. KARPIUK, M. Egzekucja administracyjna z rachunków bankowych, *Glossary*. ISSN 1233-4634, 2014, no. 4.
7. MIANOWANA-KUBIAK, R. Przebieg postępowania egzekucyjnego z wierzytelności znajdującej się na bankowym rachunku wspólnym, *Palestra*. ISSN 0031-0344, 2014, no. 5-6.
8. MONKIEWICZ, A. Wspólny rachunek bankowy - ograniczenia podmiotowe oraz skutki ustalenia wielkości udziałów współposiadaczy dla potrzeb postępowania egzekucyjnego, *Przegląd Sądowy*. ISSN 0867-7255, 2014, no. 3.
9. NITA, A. Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego, In: P. KARDAS, T. SROKA, W. WRÓBEL (eds.), *Państwo prawa i prawo karne. Jubilee Book to Professor Andrzej Zoll*, vol. 1, Warsaw: *Państwo prawa i prawo karne*, 2012. ISBN 978-83-264-3923-0.
10. PELEWICZ, G. Rola egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w zmniejszaniu deficytu budżetowego In: J. SZOŁNO-KOGUC, A. POMORSKA (ed.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu*

³⁰ PELEWICZ, G. Rola egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w zmniejszaniu deficytu budżetowego In: SZOŁNO-KOGUC, J., POMORSKA, A. (ed.) *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warsaw, 2011, pp. 321-332.

publicznego, Warsaw: Lex a Wolters Kluwer business, 2011. ISBN 978-83-264-1698-9.

11. RADOMSKI, M. Pojęcie wynagrodzenia za pracę w świetle przepisów art. 890 § 2 k.p.c. oraz art. 81 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, *Prawo Bankowe*. ISSN 1231-1472, 2003, no. 2.
12. SOWIŃSKI, R. *Przyczyny uchylania się od opodatkowania*, In: P. WILIŃSKI, O.. KRAJNIAK, B. GUZIK (eds.) *Prawo wobec wyzwań współczesności*. Poznań: PRINTER, 2006, vol. 3.
13. SOWIŃSKI, R. *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania*, Poznań: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, 2009. ISBN 978-83-232-2014-5.
14. TARNO, J.P. Gwarancje procesowe służące zobowiązanemu w egzekucji administracyjnej, *Przegląd Podatkowy*. ISSN 0867-7514, 2009, no. 7.

CONTACT INFORMATION

mofiarska@mec.univ.szczecin.pl

Dr hab. Ofiarska Małgorzata

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Szczeciński

Ul. Narutowicza 17a

70-240 Szczecin

Poland

INCREASED TAX RATES IN SELECTED WEALTH TAXES AS QUASI TAX SANCTIONS IMPOSED ON DISHONEST TAXPAYERS PODWYŻSZONE STAWKI PODATKOWE W WYBRANYCH PODATKACH MAJĄTKOWYCH JAKO QUASI SANKCJE PODATKOWE STOSOWANE WOBEC NIERZETELNYCH PODATNIKÓW

*Zbigniew Ofiarski**
University of Szczecin

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Sankcje podatkowe w postaci podwyższonych stawek podatkowych mogą być stosowane m. in. w zakresie opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn oraz podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W każdym przypadku ustawodawca szczegółowo wyznacza przedmiotowe, podmiotowe oraz czasowe granice zastosowania takich stawek podatkowych. Zastosowanie stawek podwyższonych do poziomu 20% podstawy opodatkowania możliwe jest tylko wtedy, gdy podatnik nie dokonał obowiązku zgłoszenia określonego zdarzenia do opodatkowania (nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, zawarcie umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkownika nieprawidłowego albo ich zmiany), a następnie po upływie pierwotnego terminu zapłaty podatku powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na takie zdarzenie w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Opłacając podatek od spadków i darowizn lub podatek od czynności cywilnoprawnych według stawki 20% podatnik unika zarzutu osiągnięcia dochodów ze źródeł nieujawnionych, a więc unika zapłaty podatku dochodowego w wysokości 75% podstawy opodatkowania.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

sankcje podatkowe, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, zdarzenia nie zgłoszone do opodatkowania.

Abstract in English language

Tax sanctions in form of increased tax rates may be applied, among others, in the scope of inheritance and donation tax and tax on civil law transactions. In each case, the legislator specifies in detail the objective, subjective and time frame of applying such tax rates. Application of rates increased to the level of 20% tax base is possible only provided that taxpayer failed to report particular tax events (acquisition of ownership or property rights by donation or donor's instruction, concluding loan agreement, irregular deposit or establishing improper usufruct or their amendment), and then, after expiry of original maturity, invokes such events before tax authority or tax inspection authority throughout inspections, tax proceedings, tax control or audit proceedings. Shall taxpayer pay inheritance and donation tax or tax on civil law transactions in accordance

* Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski – PhD, Full Professor, Head of the Department of Financial Law at the Faculty of Law and Administration at the University of Szczecin (Republic of Poland).

with 20% rate, they avoid the plea of deriving income from non-disclosed source of revenue, thus avoiding paying income tax in the amount of 75% tax base.

Keywords in English language

tax sanctions, inheritance and donation tax, tax on civil law transactions, unreported tax events.

INTRODUCTION

Taxpayer standards of conduct are set forth, among others, in the provisions of art. 7 and art. 26 Tax Ordinance Act¹. The taxpayer, pursuant to tax acts, is subject to tax obligation, that is, pursuant to art. 4 Tax Ordinance Act, non-specific obligation of a compulsory cash benefit arising from tax acts due to occurrence of event defined in these acts. Shall such event occur, tax obligation - after assessing its amount and specifying due date and place of payment – is converted into tax liability which is taxpayer's liability to pay tax, arising from tax obligation. This implies that tax liability is always the embodiment of tax obligation, i.e. there is no tax liability without tax obligation².

The nature of tax obligation is objective, as it occurs regardless of the will of the entities subject to this obligation (taxpayers)³. Neither civil law contracts, nor any actions willful or through no fault of the taxpayer have any influence on the occurrence of tax obligation⁴. Law governing tax obligation – and taxpayer – is universally binding, thus the taxpayer's ignorance is detrimental to the taxpayer themselves⁵ (*ignorantia iuris nocet*).

Pursuant to art. 26 Tax Ordinance Act, taxpayer has unlimited liability for taxes arising from tax liability. The nature of tax law liability is objective and depends neither on guilt, nor intent, goodwill or malice of taxpayer⁶. Taxpayers who carry out their tax liability correctly (i.e. in the proper amount and not exceeding due date), bear its economic burden arising from the standard legal construct of particular tax. Specifically, taxpayer's liability arises from application of standard (basic) task rates.

Acts or omissions of taxpayer resulting in, e.g., covering up events related with the occurrence of tax obligation, establishing amount of tax base in a dishonest way or breach of the conditions of tax exemption lead to application of increased taxation rate, that may be treated, in a certain simplified manner, as quasi tax law sanction⁷. Under certain circumstances, it can be economically more severe than sanctions in the form of

¹ The Act of August 29, 1997 Tax Ordinance Act (consolidated text, Journal of Laws of 2012, item 749 as amended)

² Decision of Voivodship Administrative Court in Gliwice of 3 June 2014, I SA/GI 1222/13, LEX no. 1506963.

³ Decision of Voivodship Administrative Court in Wrocław of 29 November 2013, I SA/Wr 1285/13, LEX no. 1483519.

⁴ Decision of Voivodship Administrative Court in Kraków of 7 February 2012, I SA/Kr 2075/11, LEX no. 1137037.

⁵ Decision of Voivodship Administrative Court in Poznań of 18 November 2010, III SA/Po 609/10, LEX no. 757299.

⁶ Decision of Supreme Administrative Court of 8 April 2003, SA/Bd 556/03, LEX no. 102330.

⁷ DUDA, M. Pojęcie i charakter sankcji podatkowych, *Prawo – Administracja – Kościół*. 2002, no. 2-3, pp. 51-72.

accrued penalties or even fiscal penal sanctions applied in the event of fiscal offences or crimes⁸.

The issue of tax sanctions has been present in the literature for many years. Theoretical issues have been examined, particularly regarding classification of tax sanctions, identification of their functions or coexistence of tax sanctions and administrative penalties and fiscal penal sanctions. Practical issues concern mainly preconditions for application of tax sanctions and role of jurisdiction in examining legality of using this particular mode of imposing tax liabilities by tax authorities and tax inspection authorities⁹.

Selected examples regarding application of increased tax rates in two taxes, i.e. inheritance and donation tax¹⁰ and tax on civil law transactions,¹¹ are presented below. These taxes fall into category of wealth taxes¹², however there are doubts regarding tax on civil law transactions¹³, sometimes referred to as earmarked tax¹⁴. The term „sanction” or „punitive tax rate” is used with regard to their repressive function related to taxpayer’s non-performance of material or procedural tax law obligations.

1. INCREASED TAX RATE IN INHERITANCE AND DONATION TAX

Gratuitous acquisition of assets is subject to inheritance and donation tax, which constitutes a fixed form of taxation of the taxpayer’s capital appreciation (each appreciation of this capital)¹⁵. The original legal element in constructing this tax is progressive tiered tariff, where the amount of tax rate depends on the value of tax base as well as the tax group the taxpayer belongs to (taxpayers have been divided into three tax groups). Tax rates range from 3% to 20% of tax base, with the highest tax rate applying to taxpayers belonging to the third tax group. The following criteria have been applied concurrently in each of the three groups: consanguinity, adoption and affinity. The degree of kinship is, however, the differentiating factor. The further the degree, the heavier the burden with inheritance and donation tax on the subsequent groups of taxpayers¹⁶.

⁸ cf. section II chapter 6 (Fiscal crimes and fiscal offenses against tax obligations and settlements of donations or subsidies) act on 10 September 1999, Penal and Fiscal Code (consolidated text, Journal of Laws of 2013, item 186 as amended).

⁹ cf. e.g. KORSZUN, M. Sankcja w prawie podatkowym, In: STAHL, M., LEWICKA, R., LEWICKI, M. (eds.) *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011, pp. 465-481; STANISŁAWISZYN, P. Wstęp do rozważań nad sankcjami prawno-finansowymi, In: *Sankcje administracyjne...*, pp. 242-259; ORŁOWSKI, J. Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym, *Studia Prawnoustrojowe*. 2008, t. 8, p. 113-133.

¹⁰ The Act on July 28, 1983 o inheritance and donation tax (consolidated text, Journal of Laws of 2015, item. 86 as amended)

¹¹ The Act of 9 September 2000 on Tax on Civil Law Transactions (consolidated text, Journal of Laws of 2010, No. 101, item 649 as amended)

¹² STRZELEC, D. Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych, *Monitor Podatkowy*. 2011, no. 4, pp. 15-21.

¹³ GORGOL, A. Podatek od czynności cywilnoprawnych (in:) SMOLEŃ, R. WÓJTOWICZ, W. (eds.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, p. 469.

¹⁴ MAŁECKI, J. Podatki lokalne In: GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, p. 664.

¹⁵ MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2011, p. 635.

¹⁶ GŁUCHOWSKI, J., SMOLEŃ, P. Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadku i darowizn, *Gdańskie Studia Prawnicze*. 2007, no. XVI, p. 322.

On January 1, 2007 a new provision was added to art. 15 Act on Inheritance and Donation Tax - par. 4, according to which acquisition of property or property rights through donation or donor's instruction is subject to 20 % tax rate, shall tax obligation arise from the taxpayer's confirmation of the fact of having received the donation before tax authority or tax inspection authority in the course of inspections, tax proceedings, tax control or audit procedures and the tax due on acquisition has not been paid¹⁷. Shall the taxpayer confirm before tax authority that they have received amount in the form of a donation (previously undeclared and untaxed) from donor, it is a precondition to establish that "invocation" on donation has been made, justifying application of sanction rate from art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax¹⁸. The above is not affected by taxpayer's confirmation of having received the donation in response to tax authority request for clarifications regarding source of funds¹⁹. Taxpayer may also invoke the donation in correspondence with tax authorities, as the provisions of Tax Ordinance Act impose no restrictions on issuing separate declaration in this regard²⁰. Taxpayer's confirmation of the fact of having received the donation, previously established with tax authority in the course of audit proceedings, cannot be construed as reliance on that circumstance pursuant to the provision of art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax²¹.

Pursuant to art. 3 Act on 16 November 2006 amending Inheritance and Donation Tax and Tax on Civil Law Transactions Act, the provisions of art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax also apply to acquisition of ownership or property rights by donation or donor's instruction before the effective date of act amending the act, shall tax obligation arose from confirming acquisition after the effective date of this act. The quoted intertemporal regulation allows application of punitive 20% tax rate provided that tax obligation on acquisition of ownership property rights occurred before 1 January 2007 and has been renewed after this date under conditions specified in art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax. Introducing this regulation has been criticized in the literature, indicating that the taxpayers invoking having received donation in the course of the proceedings before tax or tax inspection authorities before 1 January 2007 shall be taxed with the application of tax rates provided for in the legislation preceding the amendment Inheritance and Donation Tax²².

Provision of art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax should be analysed together with art. 6 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax (the second sentence), stipulating that in the event of failure to report the assessable acquisition, tax obligation occur upon taxpayer confirmation of acquisition before tax authority or tax inspection

¹⁷ The Act of 16 November 2006 amending the Act on Inheritance and Donation Tax and the Tax on Civil Law Transactions Act (Journal of Laws No. 222, item. 1629, as amended).

¹⁸ Decision of Voivodship Administrative Court in in Szczecin of 3 September 2014, I SA/Sz 716/14, LEX no. 1505158.

¹⁹ Decision of Voivodship Administrative Court in in Gliwice of 8 April 2014, I SA/GI 963/13, LEX 1518341; Decision of Voivodship Administrative Court in in Lublin of 6 September 2011, I SA/Lu 492/13, LEX no. 1464841.

²⁰ Decision of Voivodship Administrative Court in w Kraków of 5 February 2013, I SA/Kr 1905/12, LEX no. 1277900.

²¹ Decision of Supreme Administrative Court of 21 August 2014, II FSK 2211/12, LEX no. 1572455.

²² PIETRASZ, P. Sankcyjna stawka podatkowa w podatku od spadków i darowizn a zasada lex retro non agit, In: GŁUCHOWSKI, J., POMORSKA, A., SZOŁNO-KOGUC, J. (eds.) *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*. Lublin 2009, p. 635; PIETRASZ, P. Sankcyjna stawka podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji, *Prawo i Podatki*. 2008, no. 7, p. 24.

authority. It is essential that two preconditions occur simultaneously²³, i.e. taxpayer, before the aforementioned authority, in the course of certain procedures, confirms acquisition by donation and failure to pay tax on this donation in order to justify application of tax rate in the amount of 20% tax base, regardless of the tax group the taxpayer belongs to. Tax basis is established, however, taking into consideration tax free amount differentiated according to the tax group the taxpayer belongs to, tax free amount being deemed as for the date tax obligation had occurred, not the date of acquisition²⁴.

Jurisdiction defines event indicated in art. 6 par. 4 and art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax as a renewal of tax obligation. Regardless of the period elapsed from making donation, i.e. original date tax obligation had occurred, shall the donee fail to report to competent tax office, new legislative status arises, when invoking this fact before tax authority. Tax obligation is renewed upon invoking that circumstance, and the date of issuing assessment decision is counted from the end of the calendar year when the obligation has been renewed²⁵. Thus, tax obligation does not reoccur, but the right is restituted to issue a decision establishing the amount of tax liability after expiry of the limitation periods²⁶ stipulated in art. 68 § 1-4 Tax Ordinance Act²⁷. Administrative courts decide in some cases where art. 6 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax applies that „tax obligation is renewed”²⁸. This may imply that the original tax obligation has not been converted into tax liability due to taxpayer’s failure to report acquisition in the form of a donation and thus the obligation has expired. Such perspective is difficult to accept, as the provisions of Act on Inheritance and Donation Tax do not provide for the possibility of tax obligation expiry. Thus, it may not reoccur on the grounds of invoking the acquisition²⁹.

It can be inferred from linguistic and external systemic interpretation that the provision of art. 6 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax is substantive law. It specifies the date tax law consequences regarding tax obligation, which, however occurring earlier, has been ”manifested” in legislation in force upon invoking before tax authority the donation being made, as well as on the beginning of law period to issue decision establishing the amount of tax liability³⁰. Provisions of art. 15 par. 4 and art. 6

²³ MARIĄSKI, A. comment on art. 15 In: BABIARZ, S., MARIĄSKI, A., NYKIEL, W. *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa, 2010, p. 267; BABIARZ, S. Ponowny obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn (vol.2), *Prawo i Podatki*. 2008, no. 5, pp. 1-4.

²⁴ Decision of Voivodship Administrative Court in Łódź of 4 December 2012, I SA/Łd 1316/12, LEX no. 1301338; Decision of Voivodship Administrative Court in Łódź of 22 July 2009, I SA/Łd 199/09, LEX no. 550893.

²⁵ Decision of Voivodship Administrative Court in Olsztyn of 4 September 2014, I SA/OI 554/14, LEX no. 1510020; Decision of Supreme Administrative Court of 14 May 2014, II FSK 626/14, LEX no. 1481569.

²⁶ Decision of Voivodship Administrative Court in Białystok of 17 November 2010, I SA/Bk 518/10, LEX no. 747726.

²⁷ The Act of August 29, 1997 Tax Ordinance Act (consolidated text, Journal of Laws of 2012, item. 749 as amended)

²⁸ Decision of Voivodship Administrative Court in Warsaw of 7 July 2010, III SA/Wa 92/10, LEX no. 675023; Decision of Voivodship Administrative Court in Poznań of 11 March 2010, III SA/Po 594/09, LEX no. 576291.

²⁹ Decision of Voivodship Administrative Court in Gorzów Wielkopolski of 26 May 2009, I SA/Go 226/09, LEX no. 533740.

³⁰ Decision of Supreme Administrative Court of 8 April 2011, II FSK 2091/09, LEX no. 992264.

par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax, do not indicate personal situation of the taxpayer as a precondition „justifying” failure to report acquisition by donation for taxation and being grounds for derogating from charging 20 % tax rate³¹.

Application of provisions of art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax (20% tax rate) has not been subjectively limited to proceedings regarding particular tax, specifically has not been limited only to proceedings regarding inheritance and donation tax. The content of this provision unequivocally refers to legal proceedings defined with reference to their legal nature, thus related to any tax³².

The aim of art. 6 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax is to prevent taxpayers from evading this tax by enabling tax authority to establish the amount of tax liability after the donee, among others, discloses assets or property rights to be taxed due to reliance before tax authority or tax inspection authority on the fact of having received the donation, in order to, decrease their burden in terms of income tax on the revenue not mentioned in disclosed source of revenue³³. Regulation of art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax has been introduced immediately as a reaction to practice of invoking the concluded donation agreements in the course of tax proceedings, including proceedings regarding non-disclosed source of revenue, in order to substantiate the source of funding the incurred expenses, not mentioned in disclosed source of revenue. This regulation is not aiming at imposing punitive tax rate on every donation on which tax return on acquisition of assets or property rights has not been filed, and the tax has not been paid³⁴.

Precondition of ”failure to pay the tax due” stipulated in art. 15 par. 4 Act Inheritance and Donation Tax should curb the phenomenon of taxpayers invoking the fact of having received the non-disclose donation in the course of proceedings regarding income tax on the revenue from non-disclosed sources as a source of financing expenditure³⁵. The view has been expressed in the literature that on the grounds of binding provisions of Act on Inheritance and Donation Tax, the implication of taxpayer’s obligation to pay tax before the initiation of proceedings if it is impossible for the taxpayer to file tax return in the course of the proceedings is not true³⁶. Had the tax not been paid upon invoking having received the donation when preconditions indicated in art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax, sanctioning application 20% tax rate were fulfilled, later payment, even if made before the date of issuing decision establishing tax liability on receiving donation taxpayer relied on, shall not affect previously existing preconditions, stipulated in art. 15 par. 4 Act on Inheritance and Donation Tax³⁷. It should be emphasized that applying 20% punitive tax rate should

³¹ Decision of Voivodship Administrative Court in Olsztyn of 25 January 2012, I SA/OI 724/11, LEX no. 1108932.

³² Decision of Voivodship Administrative Court in Poznań of 18 December 2013, III SA/Po 1245/13, LEX no. 1437569; Decision of Supreme Administrative Court of 29 August 2012, II FSK 211/11, LEX no. 1217111.

³³ Decision of Voivodship Administrative Court in Gorzów Wielkopolski of 29 May 2013, I SA/Go 195/13, LEX no. 1333173.

³⁴ Decision of Supreme Administrative Court of 21 August 2014, II FSK 2210/12, LEX no. 1572454.

³⁵ Decision of Voivodship Administrative Court in Olsztyn of 6 March 2014, I SA/OI 19/14, LEX no. 1443023.

³⁶ BARTOSIEWICZ, A. Glossary to Decision of Supreme Administrative Court of 29 January 2013, II FSK 1177/11, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*. 2013, no. 4, p. 303.

³⁷ Decision of Voivodship Administrative Court in Gdańsk of 7 May 2013, I SA/Gd 249/13, LEX no. 1368431.

in all cases followed a thorough preliminary investigation conducted by tax authority³⁸. Preconditions for applying punitive tax rate must be strictly defined, as to avoid applying this rate factual circumstances not covered by this provision³⁹.

2. INCREASE TAX RATE IN TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS

Following amendment of the provisions of Tax Ordinance Act, also dated January 2007, solutions providing for application of increased 20% tax rate have been introduced. Punitive nature of this rate⁴⁰ in comparison with base tax rates in tax on civil law transactions is more significant compared to relations of such rates in inheritance and donation tax. Base tax rates in Tax on Civil Law Transactions Act are ranging from 0,1% to 2%, thus punitive rate is tenfold higher than the highest base tax rate for this particular tax.

The view has also been expressed in the literature that increased tax rate in the amount of 20% is not a tax sanction, but a tax privilege, due to the fact that if a dishonest taxpayer invokes civil law transaction previously not taxed with tax on civil law transactions, they will legally avoid imposing 75% tax rate relevant to taxation of non-disclosed sources of revenue⁴¹.

Pursuant to art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act tax rate at 20% applies, provided that in the course of inspections, tax proceedings, tax control or audit proceedings:

- a) taxpayer invokes the fact of concluding loan agreement, irregular deposit or establishing improper usufruct or their amendment and the tax due on these transactions has not been paid;
- b) borrower (borrowing from any of the persons specified in art. 4a Act on Inheritance and Donation Tax, i.e. spouse, descendants, ascendants, son-in-law, siblings, step-father or step-mother), invokes the fact of concluding loan agreement, but has failed to document the fact of receiving money onto bank account, or the account in cooperative credit and savings union or by postal order.

Audit procedures specified in art. 7 par. 5 should not be limited to particular audit related to particular tax liability. The aim of these audit procedures has been outlined by the legislator in a general manner⁴².

Provision of art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act, introducing increased (punitive) tax rate, constitutes *lex specialis* with reference to provisions specifying base rates for this tax⁴³. Thus -being legal exception- it should be interpreted strictly⁴⁴. Such interpretation is particularly justified with reference to repressive law (criminal and

³⁸ Decision of Voivodship Administrative Court in Szczecin of 9 April 2014, I SA/Sz 100/14, LEX no. 1448491.

³⁹ Decision of Voivodship Administrative Court in Warsaw of 10 December 2008, III SA/Wa 1264/08, LEX no. 522601.

⁴⁰ KOŁACZYK, T. Przegląd zmian w zakresie zasad opodatkowania pożyczek znowelizowanym podatkiem od czynności cywilnoprawnych, *Doradztwo Podatkowe*. 2007, no. 2, p. 12.

⁴¹ DZWONKOWSKI, H. Sankcja w podatku od czynności cywilnoprawnych, *Prawo i Podatki*. 2011, no. 7, p. 16.

⁴² Decision of Supreme Administrative Court of 10 April 2013, II FSK 1636/11, LEX no. 1305874.

⁴³ GOETTEL, A. Glossary to Decision of Supreme Administrative Court of 29 January 2013 II FSK 177/11, *Monitor Podatkowy* 2014, no. 10, s. 46-50.

⁴⁴ TATARA, A. Glossary to Decision of Constitutional Tribunal on 19.06.2012 r., P 41/10, *Monitor Prawa Celnego i Podatkowego*. 2013, no. 2, pp. 65-71.

tributary), where restrictive interpretation is the only constitutionally acceptable interpretation of the provisions imposing obligations on individuals. Broad interpretation is generally unacceptable⁴⁵. Art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act stipulates that application of the increased tax rate is possible at any time following the date of performing civil law transaction specified in this provision as this tax rate is applied in the event of invoking having performed such transaction before specific authority⁴⁶. The expression "to invoke the agreement" used in art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act not only means disclosure at own initiative and presenting the authority with a copy of this agreement, but also indicating that such agreement has been made⁴⁷. Statutory expression „to invoke” should be interpreted as any action by a taxpayer leading to disclosure of civil law transaction performed⁴⁸, regardless of their form or nature⁴⁹. In conclusion, punitive tax rate may be imposed only when taxpayer themselves invokes the fact of performing particular civil law transaction. Invoking such activity by a witness or entity other than a taxpayer, as well as disclosure by tax authority, excludes taxation of loan agreement at 20% tax rate⁵⁰. Punitive rate may not be imposed shall taxpayer themselves, preceding invoking having performed particular civil law transaction before tax authority tax inspection authority, pay the tax due⁵¹ or shall the authority themselves state that the taxpayer has not paid due tax on civil law transactions⁵².

Application of provisions of art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act should consider provisions of art. 3 par. 1 point 4 Tax on Civil Law Transactions Act, where special solution has been included, providing for the occurrence of tax obligation at the time of invoking having performed civil law transaction. Tax obligation shall occur providing that two preconditions are fulfilled:

- taxpayer has not filed tax return on tax on civil law transactions within 5 years from the end of year when date of payment had expired (limitation of tax liability occurs on the date of expiry),
- has the aforementioned period expired, the taxpayer invokes having been the party to the transactions performed before tax authorities or tax inspection authorities.

Provisions of art. 3 par. 1 point 4 and art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act introduce divergence from the principle stipulated in art. 3 par. 1 point 1 Tax on Civil Law Transactions Act, stating that tax obligation occurs upon the performance of civil law transaction and rate at 2% provided for art. 7 par. 1 point 4 Tax on Civil Law

⁴⁵ Decision of Voivodship Administrative Court in Gliwice of 19 August 2014, I SA/GI 143/14, LEX no. 1512287.

⁴⁶ Decision of Voivodship Administrative Court in Kraków of 23 May 2013, I SA/Kr 753/13, LEX no. 1429187; Decision of Voivodship Administrative Court in w Kraków of 22 May 2013, I SA/Kr 1699/12, LEX no. 1429142.

⁴⁷ Decision of Supreme Administrative Court of 22 January 2014, II FSK 488/12, LEX no. 1452545.

⁴⁸ GOETTEL, A. Glossary do Decision of Supreme Administrative Court of 8 April 2011, II FSK 2104/09, *Przegląd Podatkowy*. 2012, no. 5, p. 48.

⁴⁹ Decision of Voivodship Administrative Court in Poznań of 26 February 2013, III SA/Po 1079/12, LEX no. 1311484; Decision of Voivodship Administrative Court in w Szczecin of 16 January 2013, I SA/Sz 863/12, LEX no. 1274139.

⁵⁰ Decision of Voivodship Administrative Court in Kielce of 5 May 2011, I SA/Ke 216/11, LEX no. 1027154.

⁵¹ Letter by Tax Chamber in Warsaw of 11 January 2011, IPPB2/436-405/10-3/MZ, www.mofnet.gov.pl

⁵² Decision of Voivodship Administrative Court in Olsztyn of 21 March 2013, I SA/OI 74/13, LEX no. 1300985.

Transactions Act. This derogation shall apply to the taxpayer failing, despite their duty to file tax return for the tax on civil law transactions, and is based on a fact that tax obligation arises upon the taxpayer invoking having performed civil law transaction and on the introduction of new punitive tax rate at 20% tax base on 1 January 2007⁵³. Tax assessment in accordance with 20% rate excludes charging interest on late payment from the date when tax at the amount of 2%, i.e. charged in accordance with base rate for the given type of civil law transaction, should have been paid⁵⁴.

Jurisdiction of administrative courts indicating untypical disposition of art. 3 par. 1 point 4 Tax on Civil Law Transactions Act emphasize the fact that it gives possibility to reoccurrence of tax obligation upon having performed particular civil law transaction (previously undisclosed, with tax return on the tax on civil law transactions not being filed) before tax authorities or fiscal control authorities⁵⁵. Other decision has stated that in such case the tax obligation is renewed⁵⁶ upon limitation of tax liability having arisen from the occurrence of the event governed by tax act, that is as stipulated in art. 21 § 1 point 1 Tax Ordinance Act.

The Constitutional Tribunal has decided that art. 7 par. 5 with reference to art. 3 par. 1 point 4 Tax on Civil Law Transactions Act - in the scope provided for taxpayers following limitation of tax liability arising from the performance of civil law transaction – reoccurrence of tax obligation and tax liability, on the same civil law transaction, at the tenfold higher 20% tax rate upon taxpayer invoking the fact of its performance before tax authority or tax inspection authority in the course of inspections, tax proceedings, tax control or audit proceedings, comply with art. 2, art. 32 par. 1, art. 31 par. 3, art. 64 par. 2 Constitution of the Republic of Poland. Apart from renewal of tax obligation in the situation indicated in art. 3 par. 1 point 4 Tax on Civil Law Transactions Act, tax base is identical to the tax base in the original obligation, stipulated in art. 3 par. 1 point 1 Tax on Civil Law Transactions Act. In determining the tax base, the value of previously unreported taxable activity is taken into consideration, as stipulated in accordance with art. 6 Tax on Civil Law Transactions Act⁵⁷. We should subscribe to the view expressed in the literature that the content of art. 7 par. 5 Tax on Civil Law Transactions Act allows to form the opinion that legislator's freedom when enacting sanctions for non-performance of taxpayer's duties is limited with constitutional norms ordering to respect taxpayer's rights and abide the principle of citizen's trust in the state and the statutory law. It is essential for the legislator to provide the addressees of tax law regulations the maximum predicatability of the resolutions regarding the taxpayers made by tax authorities⁵⁸.

⁵³ Decision of Voivodship Administrative Court in Łódź of 10 August 2010, I SA/Łd 415/10, LEX no. 751527.

⁵⁴ Decision of Supreme Administrative Court of 5 March 2013, II FSK 762/12, LEX no. 1296015.

⁵⁵ Decision of Supreme Administrative Court of 2 October 2014, II FSK 2515/12, LEX no. 1530031; Decision of Voivodship Administrative Court in Szczecin of 3 October 2012, I SA/Sz 196/12, LEX no. 1222283.

⁵⁶ Decision of Voivodship Administrative Court in Gliwice of 2 October 2013, I SA/GI 876/13, LEX no. 1383792; Decision of Voivodship Administrative Court in Warsaw of 15 November 2012 r., III SA/Wa 2703/12, LEX no. 1338317.

⁵⁷ Decision of Constitutional Tribunal of 19 June 2012, P 41/10, OTK-A 2012, no. 6, item. 65.

⁵⁸ CHOJNACKA, I. Sprawiedliwość proceduralna w postępowaniu podatkowym. Remarks regarding Decision of NSA of 8 April 2011, ref. no. II FSK 2103/09, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*. 2011, no. 5, p. 69.

CONCLUSIONS

Increased tax rates, applicable in strictly specified tax legal conditions, constitute sanctions imposed on a taxpayer who fails to perform their obligations, specifically to disclose for taxation the events subject to public levy, and fail to pay the levies on time. Different classifications of tax law sanctions are present in the literature, e.g. in broad term (all consequences arising from violation of tax law) and in strict sense (typical tax sanctions, especially application of increased tax rates)⁵⁹.

There are certain similarities in the legal construct of increased tax rates applied in inheritance and donation tax and tax on civil law transactions jointly introduced on 1 January 2007, however with the possibility to apply them with reference to past events, what has been legitimately criticized in the literature as a retroactive solution. They refer only to part but not all events determining the subjective scope of these taxes, i.e. acquisition of tangible assets or property rights by donation or donor's instruction (in terms of inheritance and donation tax), concluding loan agreement, irregular deposit or establishing improper usufruct or their amendment (in terms of tax on civil law transactions). It is possible to apply 20% tax rate in each case, providing that the taxpayer invokes having performed these transactions before tax authority or tax inspection authority throughout inspections, tax proceedings, tax control or audit proceedings, and the tax due had not been paid until these events were disclosed. Thus, legislator designates not only the circumstances justifying application of increased tax rate, but also time frame, as it is only possible to invoke the aforementioned transactions in the course of specified audit proceedings⁶⁰. Thus, the view expressed in the literature that increased tax rate has the nature of tax sanction leading to imposing tax „replacing” basic tax liability calculated based on normal tax rates⁶¹, significantly lower than punitive rate, is correct.

Both literature and jurisdiction show discrepancies in evaluating the effects of taxpayer invoking before tax authority or tax inspection authority having made previously defined transactions, on which a tax calculated based on normal tax rates has not been paid. It has been demonstrated that this results in either renewal of tax obligation (its source being action previously performed), or occurrence of new tax obligation (its source being specific activity of a taxpayer treated as independent event consisting in invoking having performed specific activity before tax authority or tax inspection authority). In each case, the obligation occurs to pay tax on tax liability previously not performed. The essence of applied tax sanction is the fact that the tax later paid by taxpayer is several times higher than the tax previously not paid. Application of increased tax rate at 20% may be recognized as particularly severe consequences of not fulfilling tax obligation on time.

Increased tax rates have been introduced in order to curb negative practice by taxpayers of invoking having made previously defined transactions, on which a tax

⁵⁹ MAJKA, P. Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011, pp. 66-68; P. Majka, Teoretyczne problemy delimitacji sankcji za naruszenie prawa podatkowego, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. 2009, no. 3-4, pp. 33-34.

⁶⁰ ZDEBEL, M. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności prawnej - przesłanką stosowania stawki sankcyjnej w podatku od czynności cywilnoprawnej oraz od spadków i darowizn, In: GLUMIŃSKA-PAWLIC, J. (ed.) *Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, Katowice, 2012, p. 179.

⁶¹ JURKIEWICZ, R. Sankcyjny stosunek podatkowopravny i wymiar sankcji podatkowych, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. 2010, no. 1, p. 13.

calculated based on normal tax rates has not been paid, in the course of proceedings concerning non-disclosed revenue. Before 1 January 2007, the taxpayers invoking such events avoided paying income tax at the rate of 75% tax base and paid inheritance and donation tax or tax on civil law transactions based on normal tax rates. This had adverse effect on public finance and raised significant objections in terms of the principle of universality, equality and justice of taxation.

The issue of introducing the aforementioned increased tax rates into Polish tax law and the criteria providing for their application have been subject to decision by The Constitutional Tribunal, which has generally declared (with only one dissenting opinion by CT judge), that these sanctions do not infringe the standards formulated in the Constitution of the Republic of Poland. No infringement of the following principles has been confirmed: the protection of vested rights and citizens' trust in the state and law; equal treatment of entities characterized by common features; social justice. Moreover, no disproportionate restriction of the property rights of the taxpayers to whom such tax sanctions apply has been confirmed in this regard.

In conclusion, the status of the discussed 20% tax rates in inheritance and donation tax and in tax on civil law transactions may not be assessed uniformly. Compared to base tax rates, application of increased tax rate leads to increase in the amount of tax liability and in this very sense it is a tax sanction imposed on a dishonest taxpayer. The very dishonest taxpayer may, invoking before competent tax authority or tax inspection authority in the circumstances governed by the regulations of tax acts, benefit from a certain privilege, as they will not pay income tax at 75% on revenue from non-disclosed sources or not mentioned in disclosed sources, but shall pay the tax (inheritance and donation tax or tax on civil law transactions respectively) at 20% rate. Thus, despite paying tax at increased tax rates, the taxpayer legally avoids more severe sanction, that is paying tax at 75% tax base. Therefore, the taxpayer avoids the accusation of having attained revenue from non-disclosed sources in the past, hence their image (reputation) is not directly associated with being dishonest or fraudulent taxpayer.

REFERENCES

1. BABIARZ, S., MARIĄŃSKI, A., NYKIEL, W., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa: ABC a Wolters Kluwer business, 2010. ISBN 978-83-264-0235-7.
2. BABIARZ, S. Ponowny obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn (vol.2), *Prawo i Podatki*, ISSN 1895-1775, 2008, no. 5.
3. CHOJNACKA, I. Sprawiedliwość proceduralna w postępowaniu podatkowym. Remarks regarding Decision of NSA of 8 April 2011, ref. no. II FSK 2103/09, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*. ISSN 1734-803X, 2011, no. 5.
4. DUDA, M. Pojęcie i charakter sankcji podatkowych, *Prawo – Administracja – Kościół*. ISSN 1644-9924, 2002, no. 2-3.
5. DZWONKOWSKI, H. Sankcja w podatku od czynności cywilnoprawnych, *Prawo i Podatki*. ISSN 1895-1775, 2011, no. 7.
6. GŁUCHOWSKI, J., SMOLEŃ, P. Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadku i darowizn, *Gdańskie Studia Prawnicze*. ISSN 1734-5669, 2007, no. XVI.

7. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: LexisNexis Polska, 2011. ISBN 978-83-7620-703-2.
8. JURKIEWICZ, R. Sankcyjny stosunek podatkoprawny i wymiar sankcji podatkowych, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. ISSN 1509-877X, 2010, no. 1.
9. KOŁACZYK, T. Przegląd zmian w zakresie zasad opodatkowania pożyczek znowelizowanym podatkiem od czynności cywilnoprawnych, *Doradztwo Podatkowe*. ISSN 1427-2008, 2007, no. 2.
10. MAJKA, P. *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa: C. H. Beck, 2011.
11. MAJKA, P. Teoretyczne problemy delimitacji sankcji za naruszenie prawa podatkowego, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. ISSN 1509-877X, 2009, no. 3-4.
12. MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*, Warszawa: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-83-255-2807-2.
13. ORŁOWSKI, J. Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym, *Studia Prawnoustrojowe*. ISSN 1644-0412, 2008, t. 8.
14. PIETRASZ, P. Sankcyjna stawka podatkowa w podatku od spadków i darowizn a zasada lex retro non agit, In: *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, red. J. GLUCHOWSKI, A. POMORSKA, J. SZOŁNO-KOGUC, Lublin: Wydawnictwo KUL, 2009. ISBN 978-83-7363-792-4.
15. PIETRASZ, P. Sankcyjna stawka podatku od spadków i darowizn a zasada nieretroakcji, *Prawo i Podatki*. ISSN 1895-1775, 2008, no. 7.
16. *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. STAHL, R. LEWICKA, M. LEWICKI, Warszawa: Wolters Kluwer Polska 2011. ISBN 978-83-264-1485-5.
17. SMOLEŃ P., WOJTOWICZ W. *Prawo podatkowe*, Warszawa: C. H. Beck, 2014. ISBN 978-83-255-5690-7.
18. STRZELEC, D., Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych, *Monitor Podatkowy*. ISSN 1231-1855, 2011, no. 4.
19. ZDEBEL, M. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności prawnej - przesłanką stosowania stawki sankcyjnej w podatku od czynności cywilnoprawnej oraz od spadków i darowizn, In: *Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, red. J. GLUMIŃSKA-PAWLIC, Katowice: Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, 2012. ISBN 978-83-927533-4-6.

CONTACT INFORMATION

zofiarski@mec.univ.szczecin.pl

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Szczeciński

Ul. Narutowicza 17a

70-240 Szczecin

Poland

SUBJEKTY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ¹

Zdenka Papoušková

Právnická fakulta UP v Olomouci

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Příspěvek se zaměřuje na daňové úniky a jejich pachatele. I když jsou daňové úniky trestně-právní záležitostmi, podstata skutku spočívá v daňovém právu. Autorka tedy pojednává o daňových subjektech, kteří mohou povést daňový únik. S ohledem na možný rozsah příspěvku jsou jeho obsahem subjekty přímých daní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, daň, daňové právo, daňové subjekty, poplatník, plátcе daně

Abstract in English language

This article deals with tax evasion and its offenders. It is related to the tax law. The author deals with tax subjects of direct taxes.

Keywords in English language

tax evasion, tax, tax law, tax subjects, tax payer

ÚVOD

Daňové úniky jsou, nejen, v České republice, poměrně časté. Zejména v periodickém tisku se lze dočíst, jak vysoký daňový únik se stal, na jaké dani a kolik státu tím pádem uniklo. Nepodařilo se mi ale dohledat, kdo se z teoretického úhlu pohledu stává pachatelem daňového úniku. I když v praxi se problém nevyskutkuje, pachatel odhaleného daňového úniku je vždy známý, domnívám se, že je vhodné zamyslet se na teoretickou rovinou – kdo se z daňově-právního úhlu pohledu může stát jeho pachatelem?

Hlavním cílem tohoto příspěvku je teoreticko-právní analýza pojmu subjekty daňových úniků. S ohledem na možný rozsah příspěvku se omezím pouze na nelegální daňové úniky², přičemž se zaměřím na subjekty přímých daní³.

Pro zjištění, kdo je konkrétním daňovým subjektem, je nutné, prozkoumat jednotlivé daňové zákony. Tak to stanoví DŘ⁴. V tomto příspěvku se budu věnovat tzv. hmotně-právnímu pojetí pojmu daňový subjekt tak, že uvedu jeho vymezení u jednotlivých daní.

1. DAŇOVÉ ÚNIKY – JEJICH PODSTATA

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby se podle ustanovení § 240 trestního zákona (dále jen TZ)⁵ dopustí, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo

¹ Tento příspěvek vznikl za podpory projektu IGA_PF_2015_003.

² Teorie rozlišuje legální (např. optimalizace daní, slevy na dani) a nelegální daňové úniky.

³ A to u daní z příjmů, daně z nemovitých věcí, daně z nabytí nemovitých věcí a daně silniční.

⁴ Ustanovení § 20 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ).

⁵ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

Podle ustanovení § 241 TZ trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby spáchá ten, kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění nebo jinou podobnou povinnou platbu nebo pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

A v neposlední řadě se protiprávně chová ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného.⁶

Tyto tři uvedené trestné činy podle TZ zakládají v ČR tzv. nelegální daňové úniky. Jde o jednání, kterým se dotýčný dopustí toho, že nedojde ke správnému vyměření a vybrání daně či jiného, ve skutkových podstatách přesně vymezeného, peněžního plnění.

Příspěvek sleduje pouze daně, proto se dále budu věnovat subjektům, a to přímých daní, které mohou tyto trestné činy spáchat.

2. SUBJEKTY DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Jako první se budu, stejně jako právní předpis, zabývat fyzickými osobami jakožto poplatníky daně z příjmů fyzických osob.

Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDPř)⁷ v ustanovení § 2 odst. 1 říká: „Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby“ (dále jen poplatníci).

Mezi faktické zástupce poplatníků daně z příjmů v České republice řadíme zaměstnance, fyzické osoby podnikatele, fyzické osoby vykonávající činnost tzv. nezávislého povolání – např. tlumočníky, auditory, advokáty, architektky atp., fyzické osoby obchodující s cennými papíry, pronajímající byty, ale i osoby, které obdrží výhru v některé ze soutěží, např. sportovních, kulturních atp.

Kromě zaměstnanců, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti a za které v podstatě vyřizuje zaměstnavatel i formality, mají ostatní osoby povinnost svou daňovou povinnost sledovat a vyřizovat administrativu s ní spojenou sami, popř. v zastoupení.

Zaměstnavatel je ZDPř. označen za plátce daně. Byť to u přímých daní není obvyklé, u daně z příjmů ze závislé činnosti se objevuje jako daňový subjekt jak poplatník (zaměstnanec), tak plátce daně (zaměstnavatel).

3. SUBJEKTY DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Co se právnických osob týče, není, vymezení poplatníků tak jednoduché, jako je tomu u fyzických osob. Ustanovení § 17 odst. 1 ZDPř. zakotvuje, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob je:

- a) právnická osoba,
- b) organizační složka státu,
- c) podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

⁶ Ustanovení § 244 TZ.

⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- f) svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- g) jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Uvedený způsob vymezení okruhu poplatníků daně z příjmů právnických osob je výhodný – při vzniku nové právní formy nemusí být ZDPř. novelizován.⁸ S tímto tvrzením souhlasím. Jde o poměrně široké určení poplatníků, které zahrnuje jak subjekty vzniklé podle ZOK⁹ (obchodní společnosti a družstvo), ale i osoby vzniklé podle NOZ¹⁰ – zejména neziskové organizace (např. spolky, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, atd.), ale i jiných zákonů – např. územní samosprávné celky, státní fondy, atd.

Pod písmenem b) narážíme na organizační složky státu. Zákon¹¹ stanoví, že organizační složka není právnickou osobou¹², nemá právní osobnost, ale je považována za účetní jednotku. V konečném důsledku by tedy organizační složka státu neměla být ani subjektem daně. Nicméně zákon ji za poplatníka daně z příjmů výslovně označuje. Pro účely daně z příjmů bude mít i tato forma daňově-právní osobnost¹³, neboť jí ji zákon přiznává.

Pro účely písm. c) lze podílový fond definovat takto: Podílový fond je nástrojem, který se využívá k investičním operacím. Podílový fond je jakýmsi souborem majetku. Rozděluje se do několika kategorií, podle účelu, obsahu a dalších faktorů. Podílový fond nemá právní osobnost (na rozdíl od investičního fondu), je to tedy pouze jakýsi koš, který sdružuje aktiva. Je spravován investičními společnostmi, které řídí jeho fungování. Základní jednotkou fondu je podílový list, držitel podílových listů (investor) se nazývá podílníkem fondu. Otevřený podílový fond má oproti jiným formám investování řadu vlastností, které umožňují jeho použití ve velmi širokém okruhu investorů.

Písmena c) a e) změnila znění tohoto ustanovení v souvislosti s novelou provedenou zákonem č. 428/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření, a to s účinností od 1. ledna 2013. Jde o rozšíření stávajícího okruhu poplatníků daně z příjmů. Úprava dává nově vzniklé penzijní společnosti pro účely zákona o daních z příjmů stejné postavení, jako má investiční společnosti v případě správy podílových fondů. Nově se z důvodu zkrácení pojmu zavádí legislativní zkratka „fond penzijní společnosti“, kterou se rozumí důchodové fondy, účastnické fondy, a transformované fondy. Všechny tyto fondy budou mít stejné podmínky jako stávající penzijní fond. I přes to, že nemají právní osobnost, výslovně je jim přiznáno postavení poplatníka daně

⁸ PELCL, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. Vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 9778-80-7400-364-6, s. 370.

⁹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

¹⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

¹¹ Zákon č. 219/2000 Sb., o hospodaření ČR s majetkem státu a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Blíže k pojmu PAPOUŠKOVÁ, Z. Daňově-právní osobnost. In *Daně a finance* č. 4/2014. Praha: Comenius print, 2014. ISSN 1801 – 6006, s. 4 – 9.

z příjmů právnických osob a penzijní společnost, která je obhospodařuje, odpovídá za veškeré úkony spojené se správou daně.¹⁴

Do aktuálně účinného znění ZDPř. byly zařazeny další formy poplatníků daně. Pod písm. d) je podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy.

Zajímavou záležitostí je svěřenský fond u nás zavedený NOZ a mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob zařazený pod ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) ZDPř.. Jde o zatím ne komplexně probádaný institut jak z pohledu občanského, tak z pohledu daňového práva.

Hobza konstatuje, že svěřenský fond lze pojmově vymezit syntézou jeho zákonných znaků, zakotvených v ustanovení § 1448 a následujících NOZ. Svěřenský fond je možno chápat jako účelově určený soubor majetku, resp. práv k tomuto majetku a jeho správě¹⁵, nedisponující právní osobností, v zásadě nepodléhající veřejnoprávnímu dohledu¹⁶, vzniklý vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, přičemž tento soubor majetku je obligatorně spravován správcem v souladu se statutem vydaným zakladatelem.

Jako poslední z poplatníků v rámci ustanovení § 17 odst. 1 ZDPř. nalezneme písm. g), které pod poplatníky daně z příjmů právnických osob zařazuje jednotku, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Jediným poplatníkem daně z příjmů právnických osob, který býval zcela osvobozen, byla Česká národní banka. V současné době je situace jiná. ČNB je poplatníkem daně z příjmů právnických osob (stejně jako v původním daňovém režimu), nicméně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. f) je od daně z příjmů osvobozen příjem České národní banky. V současné době jde tedy o osvobození věcné (předmětu daně), nikoliv o osvobození osobní (tedy „osoby“), jak tomu bylo dříve.

V České republice po 1. lednu 2014 považují za velmi pozitivní, že jsou v ZDPř. rozlišeny dva typy poplatníků daně z příjmů právnických osob – podnikatelský/ziskový a nepodnikatelský/neziskový. Bylo totiž doplněno ustanovení o veřejně prospěšném poplatníkovi¹⁷ a tomu přizpůsobeno i vymezení předmětu daně z příjmů právnických osob pro ně¹⁸. Není to sice zcela nová záležitost, ale systémově jde konečně o správně zařazení v rámci ZDPř.

Nová legislativní zkratka „veřejně prospěšný poplatník“ v souladu s NOZ označuje stávající neziskové organizace. Jedná se o poplatníka, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.¹⁹

Do konce roku 2013 jsme se v daňové oblasti setkávali s institutem „poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání“ upraveným v ustanovení § 18 odst.

¹⁴ Srovnej PELCL, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. Vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-364-6, s. 372.

¹⁵ Jako „osobu ani věc, nýbrž pouze označení zvláštní struktury práv k vyčleněnému majetku a práv týkající se jeho správy“ chápe svěřenský fond komentář k NOZ. Viz SPÁČIL, J., HANDRLICA, J. *Občanský zákoník: komentář*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2013, s. 1191. ISBN 978-80-7400-499-5.

¹⁶ Výjimkou z této zásady je svěřenský fond, který je investičním fondem dle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Takový svěřenský fond podléhá jako investiční fond veřejnoprávnímu dohledu České národní banky.

¹⁷ Ustanovení § 17a ZDPř.

¹⁸ Ustanovení § 18a ZDPř.

¹⁹ Ustanovení § 17a odst. 1 ZDPř.

8 ZDPř., tedy u předmětu daně. Ten v té době odpovídal v praxi používanému, byť legálně neupravenému, označení nezisková organizace. V rámci jeho vymezení byl použit demonstrativní výčet konkrétních právních forem²⁰. Takoví poplatníci měli ve své hlavní činnosti zvýhodněný režim a daňová povinnost na ně dopadající nebyla (pokud byla) tak velká jako u podnikatelských/ziskových subjektů.

Podle mého názoru bylo s podivem, že tak zásadní rozlišení poplatníků mající vliv na dopad daňové povinnosti, bylo možno vysledovat až z ustanovení věnovanému předmětu daně z příjmů právnických osob, nikoliv z ustanovení věnovanému samotným poplatníkům. I když to nemělo vliv na praxi, pozitivním shledávám, že nová právní úprava napravila tento stav.

Když v ustanovení § 17a odst. 1 ZDPř. je uvedeno pozitivní vymezení veřejně prospěšných poplatníků, v následujícím odstavci druhém jde o jejich negativní vymezení. Veřejně prospěšným poplatníkem není:

- a) obchodní korporace,
- b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář,
- c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,
- d) zdravotní pojišťovna,
- e) společenství vlastníků jednotek a
- f) nadace,

1. která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo

2. jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.

Důležitým závěrem je fakt, že zatímco v ČR je pro účely daně z příjmů primární právní forma subjektu (v současné době mírně maskovaná formulací, „poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním), která určuje, zda subjekt podléhá či nepodléhá zvýhodněnému daňovému režimu, v zahraničí nad právními formami vítězí důležitost účelu, který organizace sleduje.

Chci dále připomenout, že status veřejné prospěšnosti v zahraničí může získat i podnikatelský subjekt, splňuje-li všechny stanovené podmínky. V České republice tomu tak, i přes změnu NOZ a ZDPř. stále není.

Posledním, nejnovějším poplatníkem daně z příjmů právnických osob je podle ustanovení 17b ZDPř. od 1. ledna 2015 základní investiční fond.

Základním investičním fondem se pro účely ZDPř. rozumí:

- a) investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, jehož akcie nebo podílové listy jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) otevřený podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

²⁰ Zejména zájmová sdružení právnických osob, pokud měla tato sdružení právní subjektivitu a nebyla zřízena za účelem výdělečné činnosti, občanská sdružení, včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu, obce, organizační složky státu, kraje, příspěvkové organizace, státní fondy a subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon. Za tyto poplatníky se nepovažovaly obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání.

- c) investiční fond a podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy investující v souladu se svým statutem více než 90 % hodnoty svého majetku do
1. investičních cenných papírů,
 2. cenných papírů vydaných investičním fondem nebo zahraničním investičním fondem,
 3. účastí v kapitálových obchodních společnostech,
 4. nástrojů peněžního trhu,
 5. finančních derivátů podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
 6. práv vyplývajících ze zápisu věcí uvedených v bodech 1 až 5 v evidenci a umožňujících oprávněnému přímo nebo nepřímo nakládat s touto hodnotou alespoň obdobným způsobem jako oprávněný držitel,
 7. pohledávek na výplatu peněžních prostředků z účtu,
 8. úvěrů a zápůjček poskytnutých investičním fondem,
- d) zahraniční investiční fond srovnatelný s fondem uvedeným v písmenech a) až c), pokud:
1. je jeho domovským státem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy členský stát Evropské unie nebo stát tvořící Evropský hospodářský prostor,
 2. prokáže, že je obhospodařován na základě oprávnění srovnatelného s oprávněním k obhospodařování investičního fondu vydávaného Českou národní bankou a obhospodařovatel podléhá dohledu srovnatelnému s dohledem České národní banky,
 3. má statut nebo dokument srovnatelný se statutem, ze kterého lze zjistit, že se jedná o zahraniční fond srovnatelný s fondem uvedeným v písmenech a) až c), a
 4. prokáže, že se podle práva jeho domovského státu jeho příjmy ani z části nepřičítají jiným osobám.

Tomuto poplatníkovi přiřazuje ZDPř. jinou sazbu daně než ostatním, a to ve výši 5 %.

4. SUBJEKTY DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí v současné době vyplývá ze zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen zákonné opatření o dani za nabytí nemovitých věcí). Předmětem této daně je pouze úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci převodem - typicky tedy na základě kupní či směnné smlouvy, nebo přechodem.

Jak z názvu opatření vyplývá, původním záměrem zákonodárců bylo přenést daňovou povinnost na nabyvatele vlastnického práva nemovitých věcí. Na poslední chvíli bylo nicméně zákonodárci schváleno, že poplatníkem zůstane pro případ koupě a směny i nadále prodávající, tedy převodce, a jen v ostatních případech bude poplatníkem nabyvatel.

Jedním z ostatních případů nabytí vlastnického práva může být například vydražení nemovité věci nebo vklad nemovité věci do obchodní korporace. Finální podoba zákonné úpravy, pokud jde o poplatníka daně, tedy víceméně koresponduje s úpravou daně z převodu nemovitostí z minulosti. Nadále zůstává také ručení nabyvatele za zaplacení daně za situace, že je převodce poplatníkem daně.

Novinkou v souvislosti s poplatníkem daně je možnost si na straně účastníků kupní nebo směnné smlouvy dohodnout, že poplatníkem daně bude nabyvatel. V takovém případě má tato dohoda obsažená v příslušné smlouvě účinky i vůči finančnímu úřadu, nejedná se tedy o ujednání, které je účinné pouze mezi smluvními stranami (inter partes).²¹

Pro předcházení nedorozumění vydalo Generální finanční ředitelství informaci o tom, že z důvodu jednoznačnosti vymezení poplatníka daně z nemovitých věcí doporučuje např. takovýto text: „Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel“.

Názorově souhlasím se změnou v osobě poplatníka daně z nemovitých věcí. Jak ze zkušeností zahraničních právních úprav a nakonec i z názvu samotné daně vyplývá, poplatníkem má být nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

5. SUBJEKTY DANĚ SILNIČNÍ

V současné době zákon o dani silniční (dále jen ZDSil.)²² v ustanovení § 4 odst. 1 za poplatníka daně silniční primárně považuje fyzickou nebo právnickou osobu, která

- a) je provozovatelem vozidla registrovaného v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu,
- b) užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel.

Příčemž poplatníkem je dále

- a) zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla,
- b) osoba, která používá vozidlo registrované a určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba k zákonem stanoveným účelům,
- c) stálá provozovna nebo jiná organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí.

Je-li u téhož vozidla poplatníků více, platí daň společně a nerozdílně.

Nejčastějším poplatníkem bude provozovatel (držitel) vozidla. Pojem držitel a majitel vozidla nejsou totožné. U daně silniční považují za velmi logické a vhodné, že ZDSil. za primárního poplatníka označuje držitele vozidla, neboť ten fakticky využívá předmět daně. Existuje velké množství např. osobních automobilů na leasing, kdy jejich majitelem je do jeho zaplacení leasingová společnost, zatímco skutečným řidičem/uživatelem pak jeho „nájemce“.

6. SUBJEKTY DANĚ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

V praxi může, podle mého názoru, poměrně často nastat situace, ve které se fyzické i právnické osoby objevují jako poplatníci daně z nemovitých věcí, neboť jsou jejich vlastníky. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZD NV), upravuje daně dvě, a to daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Jejich poplatníci jsou potom ustanoveními § 3 a § 8 vymezení velmi obdobně:

²¹ <http://www.epravo.cz/top/clanky/dan-z-nabyti-nemovitych-veci-nahrada-dane-z-prevodu-nemovitosti-96298.html> ke dni 19. 4. 2015.

²² Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatníkem daně z pozemků je podle ustanovení § 3 ZDNOV vlastník pozemku. Poplatníkem daně z pozemků je, jde-li o pozemek

- a) ve vlastnictví České republiky,
 1. organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu,
 2. právnická osoba, která má právo užívat tento pozemek na základě výpůjčky vzniklé podle zákona upravujícího některé užívací vztahy k majetku České republiky,
- b) ve svěřenském fondu, tento fond,
- c) v podílovém fondu, tento fond,
- d) ve fondu obhospodařovaném penzijní společností, tento fond,
- e) zatížený právem stavby, stavebník.

Poplatníkem daně z pozemků je vždy nájemce nebo pachtýř u pronajatého nebo propachtovaného pozemku, je-li

- a) evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem,
- b) s ním příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, nebo
- c) převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

Uživatel je poplatníkem daně z pozemků v případě, že vlastník pozemku není znám nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené.

Je-li poplatníků u daně z pozemků více, mají povinnost zaplatit daň společně a nerozdílně, nestanoví-li zákon jinak.

Stejně principy, jak jsem naznačila výše, platí i pro poplatníky daně u staveb a jednotek.

ZÁVĚR

Jak z uvedeného vyplývá, podstatou daňových úniků v ČR jsou tři trestné činy, a to trestný čin zkrácení daně atd., trestný čin neodvedení daně atd. a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti vůči správci daně. Přičemž se ale liší rozsah možných pachatelů. Zatímco u zkrácení daně tento trestný čin může spáchat kdokoliv, dokonce nejen, i když především, daňový subjekt, trestného činu neodvedení daně se může dopustit pouze zaměstnavatel nebo plátcе daně. Nesplnit oznamovací povinnost může, jak z logiky věci vyplývá, pouze daňový subjekt.

Mnou analyzované daňové subjekty mohou být pachateli všech tří trestných činů, i když u krácení daně přichází v úvahu pouze zaměstnavatel, tedy plátcе daně z příjmů ze závislé činnosti.

POUŽITÉ PRAMENY

1. PAPOUŠKOVÁ, Z. Daňově-právní osobnost. In *Daně a finance*. ISSN 1801 – 6006. Praha : Comenius print, 2014, č. 4.
2. PELCL, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. Vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 9778-80-7400-364-6.
3. SPÁČIL, J., HANDRLICA, J. *Občanský zákoník: komentář*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2013. s. 1191. ISBN 978-80-7400-499-5.
4. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

6. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
8. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
9. Zákon č. 219/2000 Sb., o hospodaření ČR s majetkem státu a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
10. <http://www.epravo.cz/top/clanky/dan-z-nabyti-nemovitych-veci-nahrada-dane-z-prevodu-nemovitosti-96298.html> ke dni 19. 4. 2015

KONTAKT NA AUTORA

zdenka.papouskova@upol.cz

JUDr. Zdenka Papoušková, PhD.

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Tř. 17. listopadu 6

771 00 Olomouc

Česká republika

NEW TOOLS AGAINST VAT FRAUD IN HUNGARY

László Pardavi

Hungary Széchenyi István University
Deák Ferenc Faculty of Law and Political Sciences
Department of Administration and Financial Law

Abstrakt v pôvodnom jazyku

A magyar általános forgalmi adó körében az adózók által tanúsított visszaélések, csalások általában az az adó eltitkolásával illetve a jogosulatlan levonásával kapcsolatosak. A magyar állam többféle, jobbra technikainak minősíthető eszközzel próbálja az adóvisszaéléseket megakadályozni és tervezett adóbevételeit megvalósítani. Ezek körébe sorolható az online pénztárgépek és az EKÁER rendszer bevezetése, továbbá a fordított áfa és az 5 százalékos adókulcs alkalmazásának kiterjesztése.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

adóbevétel, áfa, online pénztárgép, EKÁER rendszer, fordított áfa, alacsonyabb adókulcs.

Abstract in English language

Regarding Hungarian value added tax (VAT), misuse and fraud by taxpayers is generally connected to the concealment of taxes and their unauthorized deduction. The Hungarian state tries to prevent tax misuses and realize its planned tax income with various, mostly technical tools. We can list the introduction of cash registers and the Electronic Public Road Trade Control System (EKÁER) as well as the expansion of the application of reverse VAT and 5% tax rate here.

Keywords in English language

tax income, value added tax, online cash register, EKÁER system, reverse VAT, lower tax rate

INTRODUCTION

Value added tax is a type of tax that results in one of the utmost budgetary incomes all over the world; based on this, value added tax (VAT) is the most significant type of tax in Hungary, too. Income coming from this in 2014 was 3.035.500,2 million HUF (approximately 10.118,6 million Euro), which is 19% of the total budgetary income (15.983.668 million HUF). With its 27%, the Hungarian VAT is a world record holder.

The Hungarian government of finance has been trying to increase the efficiency of tax collection and as its result, tax income for years. In connection with it, the government has to take actions against the Hungarian black, aka hidden economy, which on the one hand causes damages in public finance with the concealment of VAT incomes and with unauthorized deductions and reclaims, furthermore, it also gives unjustified and due to the degree of VAT, significant competitive advantage to unfair tax payers.¹ According to certain sources, 'cheated' tax of the black economy may even

¹ According to the survey of Randstadt Holding Flexibility at Work, in Hungary, GDP's 22,1% was affected by the black economy in 2014. Retrieved from:

reach 3-4% of GDP.² Steps taken by the government in the last two years have resulted in significant – probably even surprising – results; this is the reason why I chose to write about the investigation of these new institutions and measures in this short publication.

Actions taken against Hungarian tax fraud seem to follow two paths. One of them is the exploration of tax incomes and their collection to an increasing degree, the other one is defense against unjustified requisition of tax deduction. Based on the fact that regarding VAT, except VAT of imported goods, it is self-assessment tax return that dominates in Hungary, the Hungarian state tries to fight against tax fraud and tax avoidance by altering tax declaration, investigation, tax rate and sanction systems.

A specific problem of Southeastern European countries affected by the negative side of hidden economy more is that for them, or more correctly for their tax authorities the European Union's norms affecting these areas – probably in order to protect common market and the free flow of goods and services – seem to be too lenient, hence Hungary, as much as it is possible, tries to interpret and where possible, supplement this more liberal regulation based on its own relations. However, the adequate legal delimitation and regulation of tax fraud and tax optimization has its own difficulties.³ The recently presented Hungarian tools do not get lost in the labyrinth; they try to take action against tax fraud with rather “technical” than legal solutions.

Of course, the new tools cannot be contrary to the norms of the European Union either, especially to Council Directive No. 2006/112/EC of 28th November 2006 on the common system of value added tax (HL L 347, 11. 12. 2006) – furthermore referred to as VAT directive –, to directives modifying this⁴ and to affecting rulings of the European Union's Court.

Regarding the area of stimulating the detection of tax incomes and their declaration, Hungary has taken the following substantial measures in the last few years.

1. INTRODUCTION OF ONLINE CASH REGISTERS

Pursuant to paragraphs 159 and 166 of Act CXXVII of 2007 on Value Added Tax (hereinafter VAT Act), taxpayers are obliged to give invoice or receipt in case of selling

² BELYÓ, P. A rejtett gazdaság előretörése az új gazdaságpolitika következtében. In: *EPA02051 21st century*. Scientific publications 2012/27. 11 pages.

³ Connected to this subject see: SZILOVICS, Sc. *Csalás és jogkövetés az adójogban*. Budapest: Gondolat Kiadó, 2003.

⁴ Council directive 2008/117/EC of 16 December 2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions. HL L 14; 20th January 2009.

Council directive 2009/69/EC of 25 June 2009 amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to imports. HL L 175; 4th July 2009.

Council directive 2010/23/EU of 16 March 2010 amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud. HL L 72; 20th March 2010.

Council directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the rules of invoicing. HL L 189; 22nd July 2010.

Council directive 2013/43/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud.

Council Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards Quick Reaction Mechanism against VAT fraud.

of goods or provision of services. The latter one can only be applied if, based on law, the tax payer is not obliged to give invoice. Based on the tax authority's controlling experiences, several defaults and misuses have happened in connection with the obligation of providing invoice and receipt, hence, the investigation of connected regulation has become actual.

In government decision No. 1457/2012. (X. 19.) on tasks connected to measures increasing the balance of the budget, the government decided to investigate and prepare the connection of cash registers with the national tax authority. As its result, the parliament modified the VAT Act with Act CCVIII of 2012 on certain acts' connection to the preparation of the central financial act as well as its modification with other purposes, supplementing the VAT Act with a new paragraph – 178. (1a) –, making it possible to create such a law which could prescribe that the operation of cash registers serving to issue receipt should be controlled by the state tax authority through its communication device and system. Government resolution No. 1059/2013. (II. 13.) on the introduction of cash registers that feature an online data connection with the National Tax and Customs Administration Office regulated the introduction of new cash registers. The obligatory starting day of their application was 1st May 2013, and the sanction free application of traditional cash registers' final date was 30th June 2013. However, due to the emerging technical difficulties, the deadline was extended⁵ until 1st September 2013.

Requirements connected to new cash registers were laid down in the Decree of the Minister of National Economy 48/2013. (XI. 15.). The peculiarity of cash registers and the system stands in that certain tax payers (such as retailers, pharmacies, those dealing with hospitality, travel agencies, ones doing repairing, etc.) can only fulfill their receipt giving obligation with online cash registers.

Online cash registers basically consist of two main parts. One of them looks like and functions as a traditional cash register, the other one is a so called fiscal control unit (furthermore referred to as FCU). Simultaneously with the printing of receipts, FCU records the data on them in an electronic diary which data can be directly controlled and accessed by the tax authority anytime with the assistance of the online connection – without the permission and knowledge of taxpayers. At least one time a day, FCU shuts the electronic diary, provides it with electronic signature and with the help of the online connection, sends it to a server being under the commission of the National Tax and Customs Administration Office. Based on Act XCII of 2013 on the Order of Taxation, this information can be used by the tax authority for the controlling of tax payers' taxation obligations. Through a communication device and system (online system), the tax authority also has the technical and legal possibility to regularly, or even occasionally control the operation of cash registers serving the compliance of issuing receipt. For instance, the tax authority is obliged to supervise the fulfilling of the receipt issuing obligation via an inspector doing mystery shopping in an exact time announced beforehand, without the inspector revealing him/herself after the transaction.

Of course, the database created during the operation of the system is able to or will be able to analyze and compare tax payers' activity in certain periods. Such as question

⁵ Government resolution No. 1315/2013. (VI. 12.) amending Government resolution No. 1059/2013. (II. 13) specifying the installation schedule of the online enabled cash registers to be connected to the system of the National Tax and Customs Administration Office.

why someone had significantly less income in the same period of the previous year compared to the period after the introduction of the cash registers.

Whether the results of the introduction can already be seen is a further question arising. It seems that the answer is yes. According to Mihály Varga, Minister for National Economy's statement⁶ given on 7th March 2015, more than 180 000 retailers used cash registers in 2014 and companies operating in the trade industry declared 250 billion HUF more VAT than a year before. Due to the success of online cash registers, the government would make their usage obligatory in the service sector as well this year. Hence money changers, taxi drivers, hairdressers and beauticians shall also count with the introduction of the new rules.

Currently three linked systems help to discover VAT fraud in Hungary. Through bank transfer investigation money's route, with the help of EKÁER system goods' movement and with itemized VAT declaration, invoices can be investigated.

2. THE ELECTRONIC PUBLIC ROAD TRADE CONTROL SYSTEM (EKÁER)

In harmony with the VAT directive, Hungary does not levy sales tax in case of goods' sale within the Community and outside the Community⁷. However, it ensures the deduction and reclaim of VAT⁸ in these cases, too. The Schengen Agreement (14th June 1985) abolished inner borders between member states, which, in case of community sale and purchase, made it almost uncontrollable for the Hungarian tax authority to control whether goods really enter the territory of the country or they leave it, or even whether it is a real business or not. In case of community purchase of goods and goods import it is a further question whether they announce goods' entrance at the tax authority

(customs authority) and together with it they fulfill their VAT declaration and payment obligation or not; or they sell or circulate goods without taxation, causing damages to the budget. The lower domestic sales price without the higher VAT creates a significant competitive disadvantage for fair tax payers.

The phenomenon's legal background can be found in the norms of the European Union. Article 168(a) of the VAT Directive 2006/112 provides that if goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay: the VAT due or paid in that Member State in respect of supplies to him of goods or services, carried out or to be carried out by another taxable person. This regulation not requiring other certificate but invoice provided a huge opportunity for tax dodgers, making it possible to deduct or even reclaim the extremely high, 27% VAT after fictive businesses.

At first, the Hungarian state saw the solution to this problem in the increase of investigations and the coherent regulation of investigation practice with directives. Aware of the problem of law enforcement, the Ministry of Finance tried to interpret Paragraph 44(5) of the old Law on VAT⁹ (Act LXXXIV of 1992, being in effect until

⁶ <http://www.kormany.hu/hu/nemzetgazdasagi-miniszterium/hirek>. Retrieved: 6th April 2015.

⁷ VAT Act 89 §, 98 §.

⁸ VAT ACT Chapter VII.

⁹ The issuer of the invoice or simplified invoice shall be responsible for the veracity of the information given therein. The taxation rights of the taxable person indicated as the purchaser in the receipt may not

31st December 2007) in a guideline issued by the Ministry (7003/2002. PK. 21.) During this, they prioritized the adherence to document related requirements and other circumstances of businesses, such as the fact if the issuer of the invoice is a registered tax payer as well as the fictive nature of the economic event indicated on the invoice and that the economic event was realized between other parties but the ones indicated on the invoice. Even from this brief presentation it can be easily determined that this is the wide extension of the above Paragraph 44(5), which did not meet the Hungarian constitutional requirements considering the fact that ministerial guidelines are not qualified as laws in Hungary, hence, they may not specify rights and obligations, either. Therefore, this guideline was annulled on the basis of Paragraph 47 of Act CXXX of 2010, however, based on the followings it seems justified that it still lives on in the practice of the tax authority.

To control the VAT reclaim before payment, the tax authority issued an APEH guideline under No. 7012/1997 (AEÉ 13.) which was replaced by APEH guideline No. 7006/2008. (AEÉ 12.) from 21st November 2008. These guidelines repeat what has already been stated in connection with VAT reclaim in the guideline issued by the Ministry of Finance, with a significant difference that APEH directive No. 7006/2008. (AEÉ 12.) is still in effect these days.

However, in 2012, this controlling practice of the tax authority and court rulings accepting this method mostly proved to be contrary to the law of the European Union according to the Court of Justice of the European Union.

Rulings made in combined cases of C-80/11 and C-142/11 on 21st June 2012 (ruling of combined cases of Mahageben and David) and case No. C-324/11 (Tóth case) on 6th September 2012 pointed out that the practice of case law and the tax authority needs to be investigated as it is not the tax payer but the tax office who on the basis of objective evidence has to prove that the taxable concerned knew, or ought to have known, that the transaction relied on as a basis for the right to deduct was connected with fraud committed by the issuer of the invoice or by another trader acting earlier in the chain of supply¹⁰.

Custom borders between member states, the lack of investigation that used to be realized there and the two conclusions portrayed above greatly obstruct the customs authority's successful and effective procedure, hence, the Hungarian state tried to step ahead with the formation of a new control system called EKAER in order to whiten the economy and control VAT deductions and reclaims. The system was launched on 1st January 2015.

The system aims at enabling the tax authority to follow products and goods' route, hence ensuring that common charges connected to them are properly paid and/or that VAT is legally deducted. Furthermore, the system is also an adequate tool in keeping food-safety rules.

In Hungary, public road carriers have to pay fee for the usage of motorways, dual carriageways and main roads. Cameras of the control system (HU-GO) formed by Act LXVII of 2013 on the mileage-dependent toll payable for the use of motorways, dual carriageways and main roads, are adequate for the controlling of goods' transportation

be called into question if that person acted with due diligence as regards the chargeable event, bearing in mind the circumstances under which the goods were supplied or the services performed.

¹⁰ See further: PARDAVI, L. Right to deduct. *The role of the judgments of the Court of Justice of the European Union in the application of the Hungarian Law on VAT*. In: KOSTUKOV, A.N. (ed.)

as well, hence, only the already given technical background had to be connected with the adequate legal tool.

Legal authorization for the introduction of EKÁER is provided by amendments to Act XCII of 2003 on the Rules of Taxation (hereinafter: Art.).

The new rules of the Art. primarily determine sanctions in connection with announcement obligations, guarantee obligation in case of risky goods, as well as non-fulfillment of obligations.

According to 22/E §; product sale, product purchase and other product movement carried out by vehicles subject to road toll payment and done by public road transportation can exclusively be completed by tax payers having EKÁER number. Furthermore, EKÁER number also needs to be claimed if so called risky goods are transported by vehicles not subject to road toll payment. In order to get EKÁER number, the tax payer has to make an announcement on the electronic site of EKÁER. In doing so, the consignor's data (name, tax ID), the consignee's data (name, tax ID), as well as other data determined in the ministerial regulation issued for the implementation of the act has to be announced at the tax and customs office (furthermore referred to as NTCA).

For the guaranteed implementation of the above mentioned rules, 88 § of the Art. also provides new regulations linked with transportation. These contain information referring to that sales quantity of goods being in the possession of the tax payer can only be transported with a document authentically proving the goods' origin. Moreover, NTCA can oblige the consignee, the recipient, the consignor and the transporter of goods for declaration. Furthermore, if risk factors justify – except livestock and fast decaying goods – NTCA may also apply authority lock on the means of transport in order to ensure goods' identification.

Detailed rules regarding the operation of EKÁER are contained in Regulation No. 5/2015 (II. 27.) NGM of the Minister of National Economy (furthermore referred to as R.) on the operation of the Electronic Public Road Trade Control System.

The scope of R. covers product purchase or other import from other member states of the European Union for domestic purposes within the Community by vehicles subject to road toll payment and done by public transportation, product sale from inland to other member states of the European Union or export with other purposes, furthermore, VAT taxable product sale for first taxable domestic sale if it is not for and end-user inland. Public road transportation – let it be transportation of own goods or goods' transit for another party – with a few exceptions can only be carried out with having EKÁER number¹¹.

In order to determine the EKÁER number, tax payers have to make an electronic announcement at the tax authority.

In the announcement a lot of information needs to be brought to the attention of the tax authority, with which legislators aim at the smooth identification of products and subjects participating in the transportation, however, the excessive administration is not incentive for tax payers. The most significant data to be announced are data of the consignor and the recipient, place and time of loading and unloading, registration number of the transporting vehicle, determination of products connected to the EKÁER number, reason for public road transportation (product sale, purchase, etc.). In case of

¹¹ EKÁER number identifies that product unit which is transported by the same vehicle from one consignor to one consignee on a given route. R. 15 §.

purchase and selling of so called risky products (of which I am going to mention later on) net price of goods also needs to be provided.

For tax payers included in the database for tax payers free from public debt, R. makes it possible to make a simplified data content announcement compared to the above mentioned¹², if their annual income exceeded 50 billion HUF and their tax number has not been previously suspended by the tax authority, and if the goods in question is not risky.

In case of goods' purchase or import with other aims within the Community from a consignor address found in another member state of the European Union to inland recipient address, the recipient is obliged to announce the data; from inland consignor address to recipient in another member state of the European Union, with public road transportation with the aim of selling or other aims, the consignor has to announce the data. In case of product selling with public transportation from inland consignor address to inland recipient address, announcement obligation is the obligation of the consignor. If non-risky products are transported or made transported by the consignee, the announcement obligation is the task of the consignee.

Of course, tax payers obliged for announcement also have to announce changes and modification at the tax authority. Based on the announcement, the tax authority sends the EKÁER number only valid for 15 days to the announcer via the electronic page of EKÁER.

As I have already mentioned it above, certain goods are exempt from the data submission obligation. R. lists general and individual exemptions in paragraphs 4 and 5. Regarding general exemptions, we can mention subjective and objective ones. Hence, military, law enforcement, disaster control services, foreign armed forces, vehicles transporting humanitarian relief supplies and transportation connected to international treaties and reciprocity do not belong under the effect of the system.

Regarding objective exemptions, I have to mention transportation of such goods which are ensured anyway, goods requiring permission or announcement or goods which are under customs control. Hence, we can include excise goods, waste, goods requiring metal trade permission, pills for human usage or postal deliveries here.

In order to unburden everyday goods transportation, smaller amount, non-risky goods are also free from the effect of EKÁER. Non-risky goods, if their common gross weight does not exceed 2500 kilograms and their common non-taxed value does not exceed 5 million HUF do not need to be announced if they are transported from the same consignor to the same recipient with the same vehicle subject to road toll payment in one transportation. Those risky goods are also absolved of their announcement obligation which are transported from the same consignor to the same recipient with the same vehicle subject to road toll payment in one transportation if their total gross weight does not exceed 500 kilograms and their common non-taxed value does not exceed 1 million HUF.

However, daily announcement obligation maybe an exaggerated burden on certain tax payers. Therefore, there is a possibility for individual unburden as well, if the tax payer's production organization peculiarities justify this and the inland loading address as well as the inland offloading address' distance (recipient) is maximum 20 kilometers.

¹² Only the data of the consignor and the consignee, and the registration number of the transporting vehicle have to be announced.

Regarding the transportation and announcement of risky goods, R. determines different rules than the ones referring to general goods. The circle of risky goods is determined in the Regulation of the Ministry for National Economy (NGM) No 51/2014. (XII. 1.) on determining risky products related to the operation of the Electronic Public Road Trade Control System. Basically, we can determine risky goods as goods that are hard or impossible to individually identify as they are generally transported in bulks. This goes hand in hand with the possibility that tax payers may use the same cargo continuously, for instance for the certification of selling within the Community. Risky products can be risky food such as various types of meat, vegetables, greases, oils, sugars or other products such as building materials, lubricants, clothes, shoes.

As a basic rule, for the EKÁER number of risky food, tax payers have to have a so called “FELIR” identification number registered at the Information System of the National Food Chain Safety Office, and in case of product purchase within the Community, the first Hungarian place of storage has to be announced as well. Moreover, tax payers also have to provide risk guarantee in case of every risky product. The amount of security has to reach 15 % of the net value of risky products registered in EKÁER.

The guarantee can be accomplished via a transaction to a separated deposit account, or can be undertaken by a financial institution, cash flow institution, investment corporation, through guarantee registered at the national tax and customs authority. If tax payers can be found in the tax authority’s qualified database or are included in the database for taxpayers free of public debt and the tax number of whom has not been suspended, they do not have to give guarantee.

The new system could not be effective enough without sanctions adjusted to it. As a sanction regarding the omission of the obligatory announcement or having it done with unreal content, paragraph 172 (19a) of Art. determines that in this case goods shall be deemed of unconfirmed origin, upon which a default penalty amounting up to 40% of the value of the unreported goods may be imposed and The National Tax and Customs Administration may seize the goods to the extent of the amount of the default penalty or use an official seal.

However, the system was introduced from January 2015, the relevant ministry declared that they would not levy penalty until 28th February for those breaking the rules, hence, we can say that the system has only been operating since 1st March 2015. At the time of the publication only two months passed since 1st March but some achievements of EKÁER can already be seen. These are primarily connected to the exposure of food supply of unconfirmed origin which are mostly products arriving from abroad. In these cases foreign transporters ignorance can also be the reason for the discovered disorders.

40 000 clients have required 1,5 million EKÁER number until 20th March and this number was more than 113 500 at the beginning of April. Within the frame of the effective guarantee provision, clients paid 1,026 billion HUF¹³, which amount reached 2,134 billion HUF until 7th April, furthermore, bank guarantee in the amount of 827 978 HUF was also paid by tax payers in frames of their guarantee provision obligation.

¹³ <http://logisztika.com/a-nav-tajekoztaton-mutatta-be-az-ekaer-eredmenyeit/>.

Controlling also led to great achievements as within one month the budget grew with 1,5 billion HUF only because of the tax authority's public road controlling done in frames of the EKAÉR system.

The tax authority controlled 7502 cargos of which 283 ended up in confiscation of chattel because of irregularities. The estimated value of chattels was almost 1 billion HUF. Besides, more than 0,5 billion HUF tax debit was paid by tax payers in cash in 1303 cases¹⁴.

However, not everyone is satisfied with the introduction of the new system. Most of them disapprove administrative obligations, guarantee obligations and the competitive disadvantage caused by these. They believe that as a result of these Hungarian tax payers have disadvantage on the market compared to enterprises not belonging under the effect of the system¹⁵.

The tax authority tries to disperse worries connected to the application of the system. They primarily try to do it with the electronic website and its continuous innovation. The closure of the tax year needs to be done before one can justify the system's success or failure.

3. EXPANSION OF REVERSE TAXATION

Reverse taxation is significant in the fight against tax fraud as with its assistance, the state can achieve that pre-levied tax is paid before its deduction, reclaim. In those branches where sub-contractors did not get the counter-value of selling or service done by them, reverse taxation can especially be important as these sub-contractors were obliged to pay the tax in these cases as well. However, reverse taxation levies this burden on the tax payer customer, thus, sub-contractors do not need to finance the amount of tax. At the same time, reverse taxation is also advantageous for the treasury as the possibility that the client main contractor deducts VAT without the issuer of the invoice has paid it, ceases.

Member states may not only widen the circle of reverse taxation based on cases listed in the current VAT directive or based on derogation lasting for years but they may do so in frames of more flexible QRM that is, quick reaction mechanism procedure against VAT fraud.

At the same time, this taxation method is not practical to be introduced in wide circles as during this it is only the end user (the last subject of production and purchase procedure) who pays tax into the central budget which means significant risk for the state, with special regards to certain probable end user misuses.

Hungary has applied the partial reverse taxation of VAT since 1st January 2006. At first, it was applied in connection with constructing-assembling services, property businesses, waste trade and selling of pledges, then this circle was constantly widened from 1st July 2012 until the summer of 2014 with certain grain and protein plants. Later, the Council of the European Union with regards to Council directive 2013/43/EU amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards

¹⁴ http://www.portfolio.hu/gazdasag/adozas/itt_a_kormany_csodafegyverenek_elso_eredmenye.212769.html.

¹⁵ The German-Hungarian Chamber of Commerce and Industry was concerned that the system significantly risks the competitiveness of every affected Hungarian enterprise. "The system can lead to serious defaults in the already existing transportation and production procedures, it imposes huge administrative burden on enterprises and has significant data protection risk that may endanger trade competitiveness." <http://nol.hu/gazdasag/a-kmara-szerint-kart-okoz-az-ekaer-1511393>.

an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud made it possible for member states to apply reverse taxation in case of grains and oily seeds until 31st December 2018.

In 2013, the Hungarian state planned on introducing reverse taxation on pork as well but it was not allowed according to the European Committee's report of 19th March 2013. Furthermore, on 17th December 2013 and repeatedly in April 2014, the Committee refused the Hungarian petition on introducing reverse taxation in sugar trade having various fictive businesses. Among others, this lack of success made ground to the introduction of the EKÁER system.

Utilizing its possibility provided by the European Union, with Act XXXIII of 2014 on the modification of certain financial acts, the Hungarian state expanded reverse taxation on temporary employment, employment through school cooperatives, as well as on certain steel industry products from 1st January 2015 until 31st December 2018.

4. APPLICATION OF LOWER TAX RATE

A further tool against tax fraud could be if states terminated the trade interest of people committing tax fraud. One of its methods is the application of significantly lower VAT than the average. As I have previously mentioned, the average degree of VAT is 27% in Hungary, which is considered significantly high worldwide. On the one hand, it provides high income for the state; on the other hand, it urges tax payers for misuses and frauds.

One type of misuses can be found in the avoidance of community and import goods' VAT, thus, goods imported to Hungary can be sold 27% cheaper than goods sold regularly, decreasing competitiveness with it.

The other form of fraud is connected to fictive VAT deductions and reclaims. It can be attractive for tax payers that this way they can get sources from the state via VAT reclaim after invoices with unrealistic content and especially with reclaims.

Realizing all these, there is a significant need from Hungarian traders that legislators shall expand the circle of goods and services having the lowest, 5% VAT. Therefore, pills and other health products, services were widened with the circle of pork and half-pork, cattle, goat, sheep and their meat. They are further going to widen the circle of 5% pork meat from 2015, hence assisting Hungarian traders and because of the awaited lower price, consumers, as well.

CONCLUSIONS

The success of the above mentioned tools will be either justified or denied within one or two years. Of course, states also apply other tools against tax fraud – cooperation of tax authorities, various risk-handling mechanisms, increase of tax control and creation of more efficient procedures –, hence, the effectiveness of certain elements are greatly dependent on the success of the whole system. VAT frauds have reached such a significant level in Hungary that the Hungarian state could not avoid the introduction of newer tools against them, which, however, seem to raise issues at the European Union. Thus, besides national legislation, the European Union constantly has to deal with this problem and has to assist its member states with legislative tools.

REFERENCES

1. BELYÓ, P. A rejtett gazdaság előretörése az új gazdaságpolitika következtében. In: *EPA02051 21st century*. Scientific publications 2012/27 11. ps. retrieved: 2015. 04. 05.
2. PARDAVI, L. Right to the deduct. The role of the judgments of the Court of Justice of the European Union in the application of the Hungarian Law on VAT. In: prof. dr A. N. KOSTUKOV (ed.) *Problems of Application of Tax Law in Central and Eastern European Countries*, Omsk: F. M. Dostoevsky State University, 2013, pp. 277-284. ISBN 978-57779-1628-0
3. SZILOVICS, CS. *Csalás és jogkövetés az adójogban*. Budapest: Gondolat Kiadó, 2003. ISBN: 978-96395-0074-7
4. <http://logisztika.com/a-nav-tajekoztaton-mutatta-be-az-ekaer-eredmenyeit/> retrieved: 2015. 05. 02.
5. http://www.portfolio.hu/gazdasag/adozas/itt_a_kormany_csodafegyverenek_elso_eredmenye_212769.html retrieved: 2015. 05. 02.
6. <http://www.kormany.hu/hu/nemzetgazdasagi-miniszterium/hirek> retrieved: 2015. 04. 06.
7. <http://nol.hu/gazdasag/a-kmara-szerint-kart-okoz-az-ekaer-1511393> retrieved: 2015. 05. 02.

CONTACT INFORMATION

pardavi@sze.hu

Dr. László Pardavi, PhD.

Széchenyi István University

Deák Ferenc Faculty of Law and Political Sciences

Department of Administration and Financial Law

Áldozat u. 12.

9026 Győr

Hungary

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A JEJÍ MOŽNÁ OPTIMALIZACE

Ivana Pařízková

Právnická fakulta MU v Brně

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Předkládaný příspěvek se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty a její optimalizací. První část je zaměřena na vymezení DPH, její základní konstrukční prvky a po té autorka identifikuje a analyzuje vybrané možnosti optimalizace DPH. V závěru je provedena sumarizace a zhodnocení platné právní úpravy.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

nepřímé daně, daň z přidané hodnoty, DPH, odpočet daně, daňová optimalizace, daňové úniky

Abstract in English language

This paper deals with the issue of value added tax and its optimization. The first part focuses on the definition of VAT, its basic components and then the author identifies and analyzes the options selected VAT optimization. At the end is a summary and evaluation of current legislation.

Keywords in English language

indirect taxes, value added tax, VAT, tax deduction, tax optimization, tax evasion

ÚVOD

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je teoreticky i aplikačně složitá a mnohotvárná daň, v České republice je základem nejen nepřímého zdanění, ale zároveň i základem celé daňové soustavy. Řada předních daňových teoretiků je toho názoru, že všeobecná daň ze spotřeby by měla v daňovém systému dominovat, respektive její význam by se měl neustále zvyšovat.¹

Z historického pohledu DPH není v daňových soustavách žádnou novinkou. Poprvé tuto daň registrujeme v druhé polovině 20. století, kdy byla zavedena obdoba DPH ve státě Michigan v USA a to v roce 1953. Posléze se rozšířila i do dalších států, a to zejména do Evropy. Nejprve byla zavedena ve Francii v roce 1954 a v následujících desetiletích ji zavedly další státy jako Rakousko, Norsko, Švédsko.² Poslední vlna států, které zavedly systém DPH byla právě Česká republika, Slovensko a Polsko.

DPH je mnohdy označována jako klíčová daň ze spotřeby. Řada odborníků se domnívá, že takto široce koncipovaná daň ze spotřeby je nutností a dokonce by měla v daňovém systému dominovat, respektive její význam by se měl zvyšovat.³

¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

² PAŘÍZKOVÁ, I. *Přednáška Nepřímé daně v roce 2015*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. nepublikováno.

³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

V současnosti je tak DPH součástí daňových systémů většiny vyspělých států s výjimkou USA a Austrálie.⁴ V EU je tato daň zavedena všemi státy, vzhledem k tomu, že legislativa EU nejenže DPH harmonizuje, ale také ji přímo řadí mezi povinné daně⁵.

V České republice je DPH od 1.května roku 2004 upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, avšak systém této daně je uplatňován již od roku 1993, ale můžeme konstatovat, že vývoj této administrativně náročné daně není ještě zdaleka ukončen a je velmi zajímavé jej sledovat, zejména s ohledem na proměnlivé požadavky našeho ekonomického systému, ale i právního, na což se právní úprava DPH snaží adekvátně reagovat.⁶

Okamžikem, kdy se Česká republika stala členem Evropské unie, začala se aplikovat pravidla jednotného vnitřního trhu, který byl v EU zaveden od roku 1993. Ve vztahu k předpisům Evropské unie by měl být zákon o dani z přidané hodnoty v souladu s předpisy Evropské unie, zejména se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH ze dne 28.11.2006, která je platná od 1.1.2007 a nahradila tak Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se nepřímých daní.⁷

Daň z přidané hodnoty patří do systému nepřímých daní, které postihují spotřebu a důsledkem toho je, že mají větší dopad na vrstvy obyvatelstva s nižšími příjmy. Jsou tedy vlastně regresivním zdaněním vzhledem k velikosti příjmů. Správná volba sazeb nepřímých daní je proto velmi důležitá i z hlediska udržení sociální rovnováhy ve společnosti. Na tento problém většinou reaguje právní úprava zavedením dvou či více sazeb DPH. Nižší daňové sazby se uplatňují pro výrobky a služby, které jsou základními prvky spotřeby obyvatel s nižšími příjmy a vyšší, standardní daňovou sazbu, pro výrobky a služby ostatní, popřípadě pro výrobky a služby luxusnějšího charakteru. Při této diferenciaci daňových sazeb však dochází k narušení principu neutrality DPH, což vede mimo jiné i ke zvýšení nákladů na správu daní. Obecně se dá říci, že zvyšování sazeb nepřímých daní a růstu jejich podílů na daňovém výnosu vede k přesunu daňového břemene na spotřebitele, zatímco růst přímých daní znamená omezování disponibilních finančních zdrojů podnikatelů.⁸

Současný trend v zemích Evropské unie směřuje k růstu podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech. Důvody upřednostňování nepřímých daní jsou zejména v uplatnění principu neutrality, v menší pravděpodobnosti daňových úniků, ve snižování zdanění zisku, a tím také zvýšení množství finančních prostředků, které jsou ponechány k volné dispozici podnikatelům a v zajištění dostatečného fiskálního výnosu.⁹

⁴ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

⁵ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014.* 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

⁶ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

⁷ PAŘÍZKOVÁ, I. *Přednáška Nepřímé daně v roce 2014.* Brno: Masarykova univerzita, 2014. nepublikováno.

⁸ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

⁹ Srovnej MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

1. CHARAKTERISTIKA DPH

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, univerzální, obligatorní a sazbovou, v ČR je tato daň doplněna spotřebními daněmi a daněmi ekologickými (energetickými), které jsou uplatněny na vybrané výrobky spotřebního charakteru. Nepřímost DPH spatřujeme v tom, že nositelé daňového břemene, kteří v obchodních vztazích vystupují v pozici kupujícího, objednatele apod. neplní svoji povinnost přímo vůči veřejnému rozpočtu, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří jsou povinni daň vybrat a odvést. A univerzálnost této daně se projevuje tím, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity, s výjimkou osvobozených činností, a všechny podnikatelské subjekty registrované jako plátce DPH, a tím se pro všechny formy podnikatelské činnosti vytvářejí z hlediska daňového stejné podmínky.¹⁰ „Nejdůležitějším znakem daně z přidané hodnoty je její mnohofázovost, což znamená, že se vyskytuje ve všech fázích obratu, počínaje získáváním surovin přes výrobu, mnohočetnost distribučních míst a konče poslední fází, kterou je konečná konsumpce.“¹¹ Systém je nastaven tak, že DPH je odváděna plátcem z ceny při prodeji jeho produktu. Zároveň má tento plátec nárok na vrácení daně, kterou zaplatil v ceně produktu svým dodavatelům. Ve skutečnosti je tedy zdaňována jen část, o kterou původní hodnotu navýší plátec vlastní činností. Celkovou daň z přidané hodnoty pak nese až konečný spotřebitel, který ji má zahrnutou v ceně produktu. Základní myšlenka fungování DPH je jednoduchá a spočívá na tom, že daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno, tedy jen přidaná hodnota.¹²

Efektivita jejího výběru se odvíjí od schopnosti platné právní úpravy pružně reagovat na proměnlivé požadavky našeho ekonomického systému. Od 1.5.2004, kdy se naše republika stala členem Evropské unie, došlo k rozsáhlé změně legislativy na úseku DPH. Zákon o DPH postupně reaguje na nadřazenost předpisů Evropské unie, zejména Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006. Záměrem Evropské komise je zavedení společného režimu zdanění, na základě něhož každý daňový subjekt podnikající v rámci Evropské unie plní své daňové povinnosti na jednom určeném místě.

Na to, aby byl výběr DPH efektivní nestačí jen účinná hmotně právní úprava, ale je třeba i kvalitní procesní předpis, kterým je od roku 2009 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.¹³ Nutnost změn, které daňový řád obsahuje v porovnání s předchozí procesní úpravou, vzešla z toho, že řada ustanovení ve staré úpravě již byla překonána aplikační praxí i stále se vyvíjející judikaturou.¹⁴ Při aplikaci daňového řádu je třeba myslet na to, že pravidla v něm zakotvená se užijí jen tehdy, pokud danou věc neřeší hmotněprávní daňový předpis.

Předností DPH je její výnosnost, neutralita a efektivnost. Pokud dochází v praxi k efektivnímu uplatňování DPH, pak by měla tato daň sloužit jako účinný nástroj

¹⁰ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 368 s.

¹² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014.* 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

¹³ Srovnaj MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381. ISBN 80-210-3579-X.

¹⁴ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* Brno: MU, 2008. 74 s.

v boji proti daňovým únikům a nutit jednotlivé subjekty k daňové disciplině. Výsledky praxe se však mohou od teoretických předpokladů poměrně lišit, což úzce souvisí i s problematikou daňové kontroly. Při uplatňování DPH hraje významnou roli vystavený daňový doklad, který je rozhodující pro odvod nebo odpočet daně.¹⁵

Kromě spolehlivosti výnosů DPH pro stát má tato daň i další výhody, ale i nevýhody. U DPH je totiž odstraněna potenciální diskriminace zboží, které prochází více stupni zpracování, což znamená, že neutralita DPH je hlavní výhodou oproti dříve užívanému kumulativnímu kaskádovitému systému.¹⁶

Další výhodou DPH je možnost zdanit i služby, u kterých vždy existuje větší riziko daňových úniků. DPH je taktéž výhodná z hlediska mezinárodního obchodu a je celkově odolnější vůči daňovým únikům. Daňové subjekty jsou motivovány zaplatit daň, jelikož jsou součástí řetězce, v němž má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží.¹⁷ Jinak by nemohli uplatnit odpočet na vstupu a výsledná daňová povinnost by byla nepoměrně vyšší. I tak však u DPH dochází k celé řadě daňových úniků, proti kterým se náš stát i EU snaží bojovat.

Naopak mezi nevýhody DPH patří vysoká administrativní zátěž spojená s vedením evidence daňových dokladů a dokazováním daně na vstupu nutně pro uznání odpočtu. To se netýká pouze plátců daně, ale také samotného státu, který se také potýká s administrativní zátěží.¹⁸

2. ZÁKLADNÍ POJMY DPH

Daňově právní vztah má tyto základní konstrukční prvky subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazba daně, výpočet daně, rozpočtové určení daně, správa děně, správce daně.

2.1 Daňové subjekty

- Plátce, kterým se rozumí osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku.
- Osobu identifikovanou k dani, je jí osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba, která není osobou povinnou k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku.
- Osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, kterou se rozumí osoba, již bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy
- Zahraniční osobu, kterou se rozumí osoba, nemající na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu.¹⁹
- Skupinu.

Osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani jsou nejrozšířenějším okruhem subjektů podléhajících DPH. Rozumí se jimi fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje

¹⁵ Srovnej ŠKAMPA, J. *Systém DPH a praktická aplikace-teorie a princip DPH*. Orac, 1997, č. 1.

¹⁶ Srovnej RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: MU, 2008. 74 s.

¹⁷ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

¹⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 368 s.

¹⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, v platném znění.

ekonomické činnosti jak v tuzemsku, tak i mimo tuzemsko. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Dalším důležitým kritériem je vymezení pojmu ekonomická činnost, což se pro účely zákona rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.²⁰

Plátce

Plátce je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000,-Kč, stává se plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. Dále lze být také tzv. dobrovolným plátcem, a to za předpokladu, že výše uvedená částka obratu za příslušných 12 kalendářních měsíců nepřekročí částku jednoho milionu korun. Plátce daně je povinen uvádět daňové identifikační číslo ve struktuře - kód země CZ a kmenová část, kterou tvoří obecný identifikátor podle zvláštního právního předpisu, kterým je u fyzické osoby rodné číslo a u právnické osoby identifikační číslo.

V souvislosti se subjekty daně je nutno uvést i novinku, kterou je od roku 2011 institut tzv. ručitele.²¹ Jedná se o tzv. ručení za oprávněného příjemce, které je způsobem zajištění platby daně v taxativně vymezených situacích. Plátce DPH ručí za daň v případě, že je příjemcem plnění od jiného plátce a věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně zaplacená, dodavatel se dostane úmyslně do postavení znemožňující zaplacení daně, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Příjemce ručí také v situaci, kdy je úplata v ekonomicky neobvyklé ceně.²² S ručením za daň úzce souvisí i tzv. nespolehlivý plátce daně.²³ Tento institut přenáší na korporace povinnost zjišťovat, zdali jejich dodavatel není veden jako nespolehlivý plátce. Pokud tomu tak je, opět se stávají ručiteli za nezaplacenou daň podle § 108a odst. 3 ZDPH.

2.2 Předmět daně

Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, zboží z dovozu. Zdanitelným plněním se rozumí:

- a) dodání zboží, přičemž zbožím zákon o dani z přidané hodnoty rozumí věci movité, tepelnou energii, elektrickou energii, vodu, plyn, chlad, ale také bankovky a mince české měny v okamžiku jejich dodání výrobcem České národní bance nebo při jejich dovozu Českou národní bankou a také bankovky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočtení jejich nominální hodnoty na českou

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, v platném znění.

²¹ Viz § 108a ZDPH.

²² Viz § 108a odst. 1 a 2 ZDPH.

²³ Viz § 106a ZDPH.

měnu podle kursu střed ČNB. Jiné peníze nejsou pro účely DPH zboží pokud splňují podmínku, že se jedná o platné bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny (za platné se považují i ty, jejichž platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné vyměnit),

- b) převod nebo přechod nemovitostí včetně dodání stavebních prací, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření,
- c) poskytování služeb (včetně převodu nebo využití práv), čímž se rozumí poskytování činností nebo hmotně zachytitelných výsledků činností (pokud se nejedná o zboží) uskutečněné v tuzemsku při podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.²⁴
- d) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- e) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.²⁵

2.3 Základ daně

Základem pro výpočet daně z přidané hodnoty je cena za zdanitelné plnění, která neobsahuje daň, pokud zákon o DPH nestanoví jinak. Základem pro výpočet daně může být i cena včetně daně, a to hlavně v případech uskutečňování zdanitelných plnění plátcům za hotové, uskutečňování zdanitelných plnění osobám, které nejsou plátcí a i v případě zdanitelných plnění při hromadné přepravě osob. V případě, že zdanitelné plnění podléhá spotřební dani, základ daně zahrnuje i tuto daň.

Jestliže plátcé daně poskytují slevu z ceny za zdanitelné plnění, tak se základ daně sníží o částku slevy. Je-li zdanitelné plnění uskutečněno osobě mající zvláštní vztah k plátcí bez úplaty nebo je-li poskytnuta sleva z ceny, případně cena vyšší, než by byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku je základem daně cena zjištěná podle tohoto zákona bez daně. Další specifika základu daně jsou upravena v zákoně o DPH.

2.4 Sazba daně

Sazba daně je v podmínkách České republiky dvojitá, a to

- a) základní sazba daně 21%
- b) první snížená sazba 15%
- c) druhá snížená sazba 10%

U zboží se uplatňuje základní sazba, na vybrané zboží konkretizované v příloze zákona č. 3 a u tepla a chladu, se uplatňuje první snížená sazba. U služeb se uplatňuje základní sazba, přičemž v příloze zákona č. 2 jsou konkretizovány služby podléhající první sazbě snížené. Sazba 0% se u naší DPH neuplatňuje. Do budoucna se neustále předpokládá postupné sbližování sazeb, což by znamenalo, že by došlo ke zvyšování daňového zatížení všech služeb a naopak snižování u zboží. Tento trend je žádoucí

²⁴ MRKÝVKA, P. *Přednáška-Finanční právo II., autorizovaný rukopis* (se souhlasem autora), Brno: Masarykova univerzita, 2013.

²⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

z toho důvodu, že náš stát patří mezi státy Evropské unie, což mimo jiné předpokládá respektovat také daňové systémy ve státech EU.²⁶

3. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE U DPH

Na pojem daňová optimalizace je mnoho názorů, náhledů, případně definic. Jednou z nich je například to, že daňová optimalizace je nastavení všech parametrů daní tak, aby jejich výsledná platba byla, co možná nejmenší. Jde o legální cestu, jak si jednoduše a samozřejmě dlouhodobě snižovat daňovou povinnost. Jde o postup hledání a využívání daňového systému, který je sice velmi striktně navrhnout, avšak lze v něm nalézt skulinky a možnosti, na čem ušetřit. Daňová optimalizace jsou kouzla s čísly. Není nic snazšího, než najít nějakou skulinu, avšak dokázat jí uplatnit v praxi a využít její potenciál, na to je již potřeba určitá znalost souvislostí a podrobností.²⁷

Další úhel pohledu vnímá daňovou optimalizaci jako pojem pro postupy, kterými se vhodným nastavením daňového základu pro výpočet daně ať již z příjmu právnických nebo fyzických osob, DPH, aj., dosahuje minimální nutné výše daňové povinnosti v souladu se zákonem. Příležitosti pro daňovou optimalizaci se neustále rozšiřují díky smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Z praxe vyplývá, že využitím vhodné struktury společností a vztahů mezi nimi lze dosáhnout snížení daňové zátěže až o desítky procent. Nejčastěji využívanými daňovými ráji jsou Kypr, Malta, Nizozemí, Irsko a v poslední době i Litva s Lotyšskem.²⁸

Alena Vančurová a Lenka Láchová daňovou optimalizaci vnímají jako snahu daňového subjektu zaplatit na dani co nejméně. Uvádí, že minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním všech subjektů daní a nabývá celé řady podob od těch, které zákonodárce nejen předpokládá, ale i vítá, až po trestně právní jednání daňových subjektů.²⁹ Z jiného úhlu pohledu však může být daňová optimalizace pro stát i pozitivní. Možnosti pro minimalizaci daně jsou totiž často zakomponovány přímo v dané právní úpravě. Často se tedy jedná o zákonodárcem předpokládanou situaci umožňující dosažení daňové úspory. Stát takové jednání nejen umožňuje, ale taktéž často využívá, aby reguloval chování hospodářských subjektů. Takové chování podporuje alokační a stimulační funkci daně.³⁰

S daňovou optimalizací se v platných právních předpisech nesetkáme. Daňová optimalizace totiž není právním, ale spíše ekonomickým pojmem. Tento pojem nezná přímo ani judikatura soudů. Soudy v tomto kontextu operují především s termínem daňové plánování, jehož význam byl již několikrát zpřesněn judikaturou. NSS daňové plánování definoval jako „situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup...“³¹ V jiném rozsudku pak NSS konstatoval: „Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i

²⁶ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

²⁷ <http://www.berne.cz/danova-optimalizace/>

²⁸ <http://www.trustservices.cz/cz/danova-optimalizace/>

²⁹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³⁰ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³¹ Rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007, čj. 1 Afs 35/2007-108.

snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, nelze za to podnikatele postihovat.³²

Daňovou optimalizaci můžeme rozdělit do několika stupňů.

3.1 Stupně daňové optimalizace

Daňová optimalizace má typicky několik úrovní využití legálních prostředků za účelem snížení daňové povinnosti. Prvním stupněm je využívání daňových úspor. Daňová úspora vzniká tím, že daňový subjekt využívá možnosti snížení základu daně a daně v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem, případně všech povolených způsobů úpravy základu daně při splnění zákonem stanovených podmínek. Prostor pro dosahování daňových úspor úzce souvisí s daňovým výdajem, resp. daňovou podporou.³³ Takové chování zahrnuje jak úpravy daňového základu, tak i např. změnou v chování, kdy se subjekt rozhodne přestat vykonávat činnost, která podléhá vysokému zdanění. Typicky se může jednat o omezení spotřeby tabákových výrobků, nebo třeba pohonných hmot.

Dalším stupněm daňové optimalizace-minimalizace daně je odložení daně do budoucnosti, přičemž povinný subjekt může odložení daně dosáhnout například vytvářením rezerv na budoucí výdaje nebo zrychleným odpisováním majetku.³⁴

Posledním běžným stupněm daňové optimalizace je tzv. vyhnutí se daní. Jak se dá předpokládat již z označení, jedná se o minimalizaci daňové povinnosti spočívající ve využití mezer ve stilizaci daňových zákonů. Takové chování je sice legální, ale často možné pouze dočasně, vzhledem k tomu, že je snahou zákonodárce takovému chování zabránit a novelizovat příslušné daňové předpisy³⁵. V tomto případě se tedy jedná o sporný institut. Přestože je takové chování možné, resp. není nezákonné ve smyslu vzniku trestní odpovědnosti, tak se jedná, co se morálky týče, o hraniční chování.³⁶

3.2 Daňový únik

Na konci spektra způsobů minimalizace daně stojí daňový únik, který je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Je-li takové jednání úmyslné a zároveň vede k většímu krácení rozpočtových příjmů, může se jednat i o trestný čin krácení daně či obdobné trestné činy. Daňový únik nabývá nejrůznějších forem, některé z nich mají i mezinárodní charakter.

Minimalizace daně je snaha odvést na daních co nejmenší částku a je v zásadě legitimní a nutně neznamená porušení zákona. Pokud si však svou daňovou povinnost upravuje daňový subjekt v rozporu se zákony, tak se v případě úmyslnosti takového chování a při současném vzniku větší škody může jednat i o naplnění skutkové podstaty trestného činu.³⁷

³² Rozsudek NSS ze dne 27. července 2006, čj. 2 AfS 173/2005-69.

³³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³⁴ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³⁵ MERKS, P. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning* [online]. 2006 Dostupné z <http://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2006042&type=toc&num=6&>.

³⁶ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³⁷ Van 36.

Je tedy nutné rozlišovat mezi daňovými úniky a daňovou optimalizací. Oba pojmy spolu úzce souvisí. Zatímco minimalizace daňové povinnosti, resp. její optimalizace je mnohdy zákonodárcem podporovaná, jelikož např. díky snížení administrativní zátěže pro daňový subjekt je pro stát snazší výběr daní a samotná daňová kontrola, tak u daňových úniků se setkáváme s pro společnost škodlivým jednáním, které je jako takové postihováno.

Je třeba si uvědomit, že každé vyhnutí se dani, to platí i pro daňový únik, daňovým subjektem nepřímo zvyšuje daňové zatížení všech ostatních, a tak porušuje daňovou spravedlnost.³⁸ Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos a jsou pro společnost škodlivé. Snaha o daňové úniky je také jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky.

3.3 Možná optimalizace u DPH

Možnosti daňové optimalizace u DPH, jak bylo nastíněno výše jsou trojího druhu:

- Daňová úspora
- Odložení daňové povinnosti
- Vyhnutí se daňové povinnosti

Výběr následujících možností optimalizace není náhodný. Vychází z obsahové analýzy daňových předpisů a ze zkušeností s uplatňováním DPH v praxi.

Daňová úleva

Daňové úlevy mohou mít několik podob. Standardně se jedná o osvobození osob, vynětí ze zdanění, osvobození části objektu od daně, odčitatelné položky od základu daně, možnost odpočtu uznatelných výdajů, snížené sazby daně, vrácení daně, slevy na dani a posunutí splatnosti daně.³⁹

Zákonodárci využívají u každé daně rozdílné úlevy. Neliší se pouze jejich podstata, ale i jejich počet. To lze demonstrovat na příkladu srovnání daně z příjmů a DPH. Zatímco u daně z příjmů je v souhrnu 181 úlev, u DPH je to pouze 29.⁴⁰ Příčinu této disproporce můžeme hledat u rozdílnosti přímých a nepřímých daní, která byla akcentována v první kapitole.

U DPH můžeme identifikovat tři základní kategorie úlev, které mají zároveň relevanci k daňové optimalizaci. Jedná se o snížené sazby DPH, osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, osvobození od daně bez nároku na odpočet a vrácení daně.

Snížená sazba

Daňovou úlevou na úrovni zákona o DPH jsou dvě snížené sazby daně. Jak bylo výše uvedeno, zdanitelná plnění nejsou zdaňována jednou sazbou, ale hned dvěma – základní a dvěma sníženými – jejichž minimální výši stanovuje Směrnice. Snížené sazby znamenají zákonodárcem uvažovaný prvek, jehož účelem je zmírnit daňové zatížení vybraných komodit a služeb, čímž se naplňují další veřejné politiky státu.

³⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

³⁹ JAREŠ, M. *Daňové úlevy v České republice* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2010. s. 28-32. [cit. 29. 3. 2014].

⁴⁰ JAREŠ, op. cit., s. 52.

Jejich výše je především otázkou politické diskuse, což se netýká pouze výše sazeb, ale i jejich počtu.⁴¹

Pokud se podíváme na základní a snížené sazby DPH, tak zjistíme, že jsou nastaveny jasně a ve většině případů neumožňují paralelní výklad.⁴² Optimalizovat daňovou povinnost prostou manipulací sazeb tak není možné. Každá manipulace se sazbami je naopak v rozporu se zákonem.

Daňové subjekty tedy dosahují daňové úspory, ale nikoliv v důsledku své činnosti. Prvek racionality a plánování, typický pro optimalizaci, se příliš neprojevuje. O optimalizaci lze uvažovat pouze v případě pohybu výše sazeb, resp. při přesunu komodit a služeb mezi sazbami.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet DPH

Osvobození od daně by mohlo indikovat automatické zvýhodnění vedoucí k dosažení daňové úspory. Není tomu tak. Princip DPH je založen na přenesení daňového břemene na konečného spotřebitele. Pokud by plátcem DPH byly všechny subjekty, které uskutečňují zdanitelná plnění, tak by DPH bylo právě kvůli přenesení břemene naprosto irelevantní, což by se týkalo i osvobození. Realita je ale složitější.

Na úrovni ZDPH můžeme identifikovat dvě základní osvobození – bez nároku na odpočet a s nárokem na odpočet.

Osvobození s nárokem na odpočet⁴³ se jednak týká případů dovozu a vývozu do ostatních členských zemí a také mimo prostor EU a druhým typem osvobozených plnění jsou dovozy zboží, které jsou zatíženy spotřební daní. Osvobození s nárokem na odpočet funguje v principu tak, že daňový subjekt neuplatňuje u svých plnění daň na výstupu a zároveň má nárok na odpočet u souvisejících plnění na vstupu. Ačkoliv je tedy subjekt zatížen jako de facto konečný spotřebitel daní na vstupu, tak v důsledku toto břemeno nepocítí, protože je mu navráceno skrz odpočet daně na vstupu. Někdy se v tomto kontextu mluví o tzv. nulovém zdanění - subjekt daň nikterak nepocítí, ale zároveň ani nedosahuje žádné daňové úspory. Výjimkou je režim svobodných skladů a svobodných pásem.⁴⁴

Osvobození od daně bez nároku na odpočet DPH

Zatímco osvobození od daně s nárokem na odpočet je ve svém důsledku neutrální, tak osvobození od daně bez nároku na odpočet je v důsledku nemožnosti uplatnit nárok na odpočet spíše negativní. Daňové subjekty, které vykonávají pouze plnění bez nároku na odpočet, tak jsou v pozici konečného spotřebitele, který nese břemeno DPH. Výčet plnění bez nároku na odpočet je rozmanitější než v předchozím případě. Do této kategorie patří podle § 51 - § 61 zákona o DPH poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem nemovitostí, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií.⁴⁵

⁴¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

⁴² Případné interpretační problémy sazeb řeší institut závazného posouzení podle § 47a a § 47b ZDPH. § 63 – § 71g ZDPH.

⁴⁴ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

⁴⁵ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

Vracení daně

Třetí kategorií daňových úlev jsou úlevy spočívající ve vracení daně.⁴⁶ Vracení DPH se týká osob požívajících výsad a imunit, prostředků ze zahraniční pomoci, plátců DPH v jiných členských zemích, osob povinných k dani ze zahraničí, fyzických osob ze třetích zemí při vývozu zboží, osob se zdravotním postižením a také se týká ozbrojených sil cizích států. Uvedeným subjektům zákon umožňuje žádat o vracení DPH ve specifikovaných případech. Na rozdíl od osvobozených plnění daňová úleva spočívá v navrácení daně zaplacené na vstupu.⁴⁷

Vracení DPH má dvě základní podoby. Na jednu stranu se jedná o subjekty, které jsou plátcí v jiných zemích a nemohou v ČR žádat o odpočet daně, a proto jim je daň vrácena a na druhou stranu se jedná o zákonem zvýhodněné subjekty, jako jsou zdravotně postižení nebo členové.

Předdefinované subjekty mohou skrz vracení DPH dosáhnout daňového zvýhodnění formou daňové úspory, nicméně opět se nejedná o situaci, která by byla důsledkem racionální snahy daňového subjektu dosáhnout daňové optimalizace. Vracení daně je u DPH typickým korekčním prvkem, kterým stát zajišťuje jak efektivitu zdanění (u plátců z jiných zemí), tak realizuje jiné veřejné politiky (u osob se zdravotním postižením).

Navyšování limitu pro registraci k dani

Základním principem daňové minimalizace, optimalizace je snížit daňovou zátěž, a to nejlépe tak, aby uvažovaný subjekt daň vůbec neplatil. U DPH je tento princip vyjádřen snahou vyhnout se nutnosti uplatňovat daň na výstupu. Zde by někdo sice mohl argumentovat, že výši DPH pocítí jenom konečný spotřebitel, ale to je pravda jen částečně. Když vedle sebe postavíme dva ekonomické subjekty, jeden bude plátcem a druhý plátcem nebude, tak ten druhý bude mít konkurenční výhodu. Jeho zboží bude pro zákazníky levnější o sazbu DPH. Důvodem pro vyhnutí se povinnosti registrovat je i fakt, že status plátcem DPH představuje zvýšenou administrativní zátěž, což samozřejmě nejvíce postihuje drobné podnikatele a menší obce. V souladu s tím je racionální snahou daňových subjektů tuto výhodu získat a registraci k dani se vyhnout nebo ji alespoň oddálat.⁴⁸

ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty se v České republice uplatňuje více jak dvacet dva let. Prošla během této doby mnoha úpravami, které souvisely s potřebami ekonomické reformy a vývoje společnosti. Po prvních úspěšných a nejistých krocích se tato daň stala naprosto samozřejmou a nedílnou součástí našeho života.

Zásadní změny daňových předpisů včetně DPH přinesla rekodifikace soukromého práva a to od 1.1.2014, v souvislosti s novým občanským zákoníkem a nové úpravě celého soukromého práva. Současně je nutné konstatovat, že rekodifikace soukromého práva zavedla do daňových zákonů některé věcné změny, novou terminologii základních pojmů například u DPH svěrenský fond, nemovitá věc, věc v právním smyslu, vzájemné darování jako protiplnění, kmenový list, odkaz a dědická smlouva, výměnek, společenství jmění, rodinný závod, podnikatelský pronájem věcí movitých,

⁴⁶ § 80 – § 87 ZDPH.

⁴⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

⁴⁸ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

nebo třeba absence definice domácnosti-soukromé právo nově nedefinuje institut společné domácnosti.

Již dříve schválenou novinkou pro rok 2014 je podávání příznání k DPH výhradně v elektronické formě, s výjimkou pro fyzické osoby s obratem do 6 milionů Kč, kteří mohou příznání k dani podávat klasicky na formulářích MF ČR. Obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH zůstává pro rok 2015 na úrovni 1 milionu korun.

Právní úprava DPH je téměř výhradně závislá na právu EU a jsem toho názoru, že ačkoliv proces harmonizace sice značně pokročil, tak vzhledem k nenaplnění základních cílů nelze proces u DPH považovat za ukončený a DPH za plně harmonizovanou daň.

V celkovém kontextu lze DPH zhodnotit jako daň mající celou řadu předností, a proto se uplatňuje ve více jak 50 zemích světa. K rozhodujícím pozitivům patří především to, že DPH je transparentní daní a prakticky v každé fázi technologicky-distribučního řetězce (tzn. na cestě od prvovýroby ke konečnému finálnímu spotřebiteli), lze bez komplikací sledovat a stanovit okamžité daňové zatížení polotovaru, hotového výrobku či služby, což významně omezuje možnost daňových úniků. Dále je DPH všeobecnou daňovou povinností, která se vztahuje (s výjimkou osvobozených plnění) na všechny aktivity, které jsou předmětem podnikatelské činnosti, a to bez ohledu na formu podnikání a z hlediska plátce daně zatíží DPH pouze tu část hodnoty, kterou k výrobku či službě sám přidal, tzn. naprostá neutralita DPH. DPH a její užívání znamená návaznost na daňový systém zemí ES a současně nutí k daňové disciplíně, k přehlednému způsobu zdaňování.⁴⁹

Nevýhodou daně z přidané hodnoty je především její velká administrativní náročnost spojená s evidencí této daně a s kontrolou správnosti této daně. Další negativní stránkou DPH je zvýšení cenové hladiny spotřebitelských cen při uplatňování DPH v praxi. Další, poměrně velký okruh problémů, je spojen s řádným vedením účetních dokladů. Nejvíce nedostatků je zjišťováno na uplatňovaných přijatých dokladech (vstup), kde oprávněnost nároku na odpočet musí plátce vždy doložit daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti. Nejvíce chyb se vyskytuje u pokladních dokladů (paragonů), kdy finanční úřady vyžadují, aby byla uvedena identifikace dodavatele i odběratele (DIČ), což se v praxi neaplikuje a uvádí se zpravidla pouze osoba dodavatele. U daňových dokladů vystavených (výstup) stále častěji daňové kontroly nacházejí nesprávně aplikovanou a účtovanou sazbu daně.⁵⁰ Obecně je třeba, aby plátce DPH přesně věděl a na vystavované daňové doklady správně formuloval, jaký typ zdanitelného plnění poskytuje. A ještě další časté chyby se objevují v praktickém řešení problematiky přefakturace.⁵¹

A pokud se týká zhodnocení možnosti daňové optimalizace u DPH, tak se ukázalo v rámci obsahové analýzy zákona o DPH, že zneužití práva limituje možnosti daňové optimalizace u DPH jen z části. Dle mého názoru a názoru dalších teoretiků, ale i praktiků, jsou možnosti optimalizace DPH více omezeny jinými faktory. Za prvé se jedná o důsledek principu fungování DPH, který je založen na daňovém zatížení poplatníků, kteří nesou daňové břemeno. Za druhé je to dáno omezeným počtem

⁴⁹ MRKÝVKA, P. *Přednáška - Finanční právo, autorizovaný rukopis* (se souhlasem autora), Brno: Masarykova univerzita, 2013.

⁵⁰ Konzultace s pracovníkem správce daně – Finanční úřad Brno-venkov, Těž RADVAN, M. *Přednáška - Finanční právo, autorizovaný rukopis* (se souhlasem autora), Brno: Masarykova univerzita, 2013.

⁵¹ Srovnej MRKÝVKA, P. *Finanční správa*. Brno: MU Brno, 1996.

zákoných výjimek a korekčních prvků v zákoně o DPH, což omezuje manévrovací prostor pro snižování daně, což naznačuje tu skutečnost, že optimalizace u DPH, jakožto nepřímé daně, je podstatně menší než u přímých daní.⁵²

Na závěr je možné konstatovat, že optimalizace DPH je především závislá na dobré znalosti a orientaci v zákoně. Správná aplikaci zákona je tak nejlepší cestou k dosažení daňové úspory. Cílem daňových subjektů by nemělo být platit co nejméně, ale odvádět pouze to, co je ze zákona nutné. Stát by tomuto měl jít naproti a snažit se systém precizovat a učinit jej efektivnějším. Pokud bude správa daně jednoduchá a efektivní, daňové subjekty nebudou mít takovou potřebu optimalizovat svou daňovou povinnost.⁵³

Ale i přes tyto problémy, které DPH v teorii a praxi přináší, stávající platnou právní úpravu lze hodnotit pozitivně.

POUŽITÉ PRAMENY

1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.
2. MRKÝVKA, P. *Finanční správa*, MU Brno, 1996.
3. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014.
4. MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Základy finančního práva* 3.vydání, Praha: TRIVIS, ARMEX PUBLISHING s.r.o., 2008.
5. MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004.
6. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012.
7. KOHAJDA, M. Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence. *Právní rádce* [online] Ihned.cz, publikováno 14. 5. 2012 [cit. 29. 3. 2014]. Dostupné z: CODEXIS [právní informační systém].

KONTAKT NA AUTORA

ivana.parizkov@law.muni.cz

JUDr. Ivana Pařízková, PhD.

Právnická fakulta MU

Veveří 70

670 00 Brno

Česká republika

⁵² Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

⁵³ Srovnej VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

IMPACT OF THE ASSESSMENT OF TAX RATE FAIRNESS ON TAX AVOIDANCE

Przemysław Pest

Faculty of Law, Administration and Economics
Wrocław University

Abstract in English language

Among the factors influencing tax avoidance are taxpayers' judgements on the fairness of tax rates. The article presents the results of empirical studies seeking to answer the question of whether judgements on the fairness of various personal income tax rates – regressive, proportional (flat) and progressive – depend on the manner in which survey questions concerning those rates are worded. The results achieved indicate that when survey questions are worded in an abstract manner, the majority of respondents felt that progressive taxation was the fairest, while questions worded in a more concrete manner led to proportional (flat) and regressive rates being judged as the most fair. The study also demonstrated that the manner in which questions were formulated had the greatest influence on assessment of progressive tax rates. This phenomenon may have significant implications for organizations both ordering (e.g. Ministry of Finance, political parties, non-governmental organizations) and performing survey studies addressing issues of taxation and tax rates.

Keywords in English language

taxes, tax rates, personal income tax, tax fairness

INTRODUCTION

One of the factors influencing tax avoidance is judgements as to the fairness of tax rates on the part the taxpayer¹. This primarily concerns personal income tax, which will be the focus of this article. American literature on the subject indicates two understandings of tax fairness – objective and subjective². The principles of taxation formulated over centuries by economists, philosophers and lawyers are an expression of objective tax fairness. It is not possible to compose an exhaustive list of those principles, because they are generally deprived of normative character. In contemporary scholarship, those often referred to include the principles of equality and universality of taxation (substantive aspect) as well as of form tax form and legislation (formal aspect)³. These principles function as directives for the legislator in creating tax law, as well as for revenue authorities in the course of applying tax law. In turn, subjective tax fairness, an issue of interest to economic psychologists, points to what people actually

¹ Compare: NIESIOBĘDZKA, M. *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warsaw: Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2013. p. 22 et seq.

² ADAMUS-LIGOROWSKA, B., PELCZARSKA-HARAT, A. Czym dla jednostki są pieniądze i dlaczego nie lubimy płacić podatków? In: PIETRAS, M. (ed.) *Wprowadzenie do psychologii ekonomicznej*, Katowice: Wydawnictwo UŚ, 1994. p. 98 et seq.; NIESIOBĘDZKA, M. Podatki. In: TYSZKA, T. (ed.) *Psychologia ekonomiczna*, Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, 2004. p. 506 et seq.; NIESIOBĘDZKA, M., *Reprezentacje społeczne zjawisk ekonomicznych*, Białystok: Trans Humana Wydawnictwo Uniwersyteckie, 2005. p. 51 et seq.

³ GOMUŁOWICZ, A. Zasady podatkowe. In: ETEL, L. (ed.) *System prawa finansowego. Tom 3. Prawo daninowe*, Warsaw: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2010. p. 116.

believe is fair and just. In the literature it is said that one's subjective judgement on taxes depends on such factors as the tax rates in effect in a given jurisdiction, assessment of the relationship of exchange between the taxpayer and the state, knowledge about the tax system, and judgement of the complexity of that system⁴.

The tax rate is one of the primary elements in the construction of every tax⁵. It expresses the relationship between the size of the tax burden and the size of the tax basis. Also of importance for the tax burden is the way those two elements interact. A tax rate may be fixed, and thus independent of the tax basis, or it can be floating, where the tax rate changes as the tax basis changes. The first scenario is a proportional rate, while the second is progressive (flat tax) or regressive⁶.

1. THEORETICAL UNDERPINNINGS OF OWN RESEARCH

Research published in 1994 in the United States took the issue of assessment of various tax rates and an indication of the fairest rate as its primary focus⁷. In the study, participants were asked to take a survey with questions about fair tax rates. The questions were formulated in two ways: abstract and concrete. Participants were asked in the abstract questions to compare two tax rates, and to indicate the most fair. In the concrete questions, a situation was described and participants were asked to indicate a fair amount of tax owed.

The study demonstrated the impact of the manner in which survey questions are worded (abstract or concrete) on subjective preferences for tax rates. When the survey questions were formulated in an abstract manner, a clear majority of participants felt that the progressive rate was the most fair in comparisons with both a proportional and regressive rate. Interestingly, different results were generated during analysis of survey questions formulated in a concrete manner. In respect of those questions, survey participants far more frequently claimed that proportional and regressive rates were fair⁸. This study served as the inspiration for conducting the research presented in this paper.

The results of the American study point to a certain mechanism regarding answers to concrete and abstract questions. In one previous study it turned out that when asked in a general manner, Americans expressed overwhelming support (up to 95%) for freedom of speech, which is regarded as one of the core values of civil society. When concrete questions were asked, however, such as whether communists should have the right to make public speeches propagating communist ideas, the majority of participants answered in the negative, thus contradicting their declared general support for freedom of speech⁹. Polish researchers have also pointed out similar clashes of general and specific opinions. Studies conducted in the 1990s painted a positive picture of privatization in abstract terms. General acceptance for privatization turned negative,

⁴ NIESIOBĘDZKA, M. Podatki..., p. 506 et seq.; NIESIOBĘDZKA, M. *Reprezentacje społeczne...*, p. 51 et seq.

⁵ Under Art. 219 of the Polish constitution, the imposition of taxes, other public contributions, determination of the objects and subjects of taxation and tax rates, as well as the rules for tax relief and abolition as well as categories of entities released from taxation occurs by way of parliamentary act.

⁶ MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Warsaw: C.H. Beck, 2009, pp. 48-49.

⁷ ROBERTS, M.L., HITE, P.A, BRADLEY, C.F. Understanding attitudes towards progressive taxation. *Public Opinion Quarterly*. Vol. 58, 1994, p. 165 et seq.

⁸ ROBERTS, M.L., HITE, P.A, BRADLEY, C.F. op. cit., pp. 171-174.

⁹ NIESIOBĘDZKA, M. Podatki..., pp. 510.

however, when it concerned preferred solutions for specific categories of businesses or branches of the economy¹⁰.

2. METHODOLOGY OF OWN RESEARCH¹¹

The primary objective of own research was to acquire an answer to the question of whether there is a dependency between the wording of survey questions concerning various tax rates and subjective assessments of the fairness of those rates.

Questions in the study were formulated in two manners – abstract and concrete. In the abstract questions, participants were asked to compare two tax rates and to indicate the fairer one. In the concrete questions, a short situation was presented concerning the income of two different people, or of one person in various time periods, and participants were asked to indicate a fair amount of taxation. To receive a more complete answer to the questions, the survey used in the research was prepared in two versions. In the first version, the portion with abstract questions preceded the concrete questions, while in the second version of the survey this order was reversed. The preparation of two versions of the survey was intended to control for the influence of the order of abstract and concrete questions on judgement of the fairness of given tax rates.

The method used in the study was a modified, self-translated version of the American questionnaire¹². In the segment containing abstract questions, respondents were asked in the instructions to compare two tax rates. They were also told that there were no right or wrong answers, and that the researcher was only interested in the opinion of the participants. The abstract portion contained four questions – the first three were taken from the original American survey, while a fourth was added for the purposes of the present own research. In the first abstract question participants were asked to compare the fairness of progressive and proportional tax rates; in the second, progressive and regressive; in the third, proportional and regressive. A fourth question was added to the first three taken from the American version of the survey, in which respondents were asked to compare a head tax to proportional tax rate. Each of the tax rates was briefly outlined in each question, as was done in the original study. In this portion of the study the respondents selected answers from a five-point Likert scale concerning the relation between the tax rates given for comparison: 1) much less fair; 2) somewhat less fair; 3) equally fair; 4) somewhat more fair; 5) much more fair. The abstract questions were worded as follows:

Is a progressive tax (tax rates increase as income increases) more or less fair than a flat tax (the tax is a fixed percent of income equal for all)?

- much less fair
- somewhat less fair
- equally fair
- somewhat more fair
- much more fair

In analysis of data generated by the author's own research, in respect of abstract questions selection of the responses "much less fair" or "somewhat less fair" were

¹⁰ Ibidem.

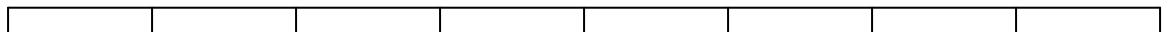
¹¹ The study methodology and results have previously been presented in: PEST, P. Ocena sprawiedliwości podatków w pytaniach ankietowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. Vol 3, 2012, p. 81 et seq.

¹² ROBERTS, M.L., HITE, P.A., BRADLEY, C.F. op. cit., s. 187-189.

treated as a statement of opposition to the tax rate addressed by the question. In turn, the responses "somewhat fairer" and "much fairer" were treated as support for the tax rate discussed in the question. A separate category was provided for the response "equally fair", which was treated in the analysis of responses as "don't know/no opinion".

The portion of the study containing concrete questions was composed of five questions, as in the original study. In the instructions, respondents were asked to treat each question separately and to mark their responses on a chosen segment of the scale accompanying the question. There was also information that the questions have no right or wrong responses, and the researcher is only interested in the opinions of the respondents. Each of the concrete questions contained a short description of a situation associated with the necessity of paying tax. In each question the respondent had to indicate how much more tax the second person should pay, or the same person in two different periods of time, for the tax to be considered fair. Participants were asked to mark their answers in a freely-chosen place on the scale that accompanied each question, which included five descriptions/points of reference: 1) the same amount; 2) two times more; 3) three times more; 4) four times more; 5) five times more. One example of the concrete questions is as follows:

Matthew and Lucas are of the same age. Matthew earns PLN 40,000 per year, while Lucas earns PLN 20,000 per year. How much more in tax should Matthew pay for his tax to be fair, in your opinion?



the same amount two times more three times more four times more five times more

The study was conducted twice – in March and June 2010, with two versions of the survey. In the first version, the abstract questions preceded the concrete ones, whereas in the second version the concrete questions were posed before the abstract ones. The research cohort consisted of students of law, administration and psychology at Wrocław University, and students of management at the Wrocław University of Economics. A total of 350 surveys were completed¹³.

3. RESULTS OF OWN RESEARCH

The data acquired during the study is presented in Tables 1 and 2. Table 1 presents data obtained during the first study performed in March 2010, while Table 2 shows data from the second study conducted in June 2010.

Table 1. First study – March 2010											
Question no.	Comparison	First version of survey (N = 111)					Second version of survey (N = 96)				
		Regressive	Flat	Progressive	Head	Equally fair	Regressive	Flat	Progressive	Head	Equally fair
Abstract questions											
1.	Progressive	-	46*	44*	-	10	-	65*	29*	-	6

¹³ Some students completed the survey twice – in March and in June 2010.

	vs. Flat										
2.	Progressive vs. Regressive	24	-	65	-	11	34	-	55	-	10
3.	Flat vs. Regressive	14	78	-	-	8	11	81	-	-	7
4.	Flat vs. Head	-	75	-	7	18	-	73	-	10	17
Concrete questions											
1.	M. PLN 40,000 vs. L. PLN 20,000	37*	58	5	-	-	49*	48	3	-	-
2.	A. PLN 24,000 vs. PLN 16,000	35*	43*	22	-	-	67*	19*	15	-	-
3.	Self PLN 45,000 vs. PLN 15,000	50*	44*	6	-	-	66*	31*	3	-	-
4.	Self PLN 30,000 vs. M. PLN 15,000	40*	58*	3	-	-	59*	39*	2	-	-
5.	M. PLN 100,000 vs. Self PLN 25,000	45*	46*	9	-	-	61*	30*	8	-	-

Statistically significant ($p < 0.05$) difference between responses in the abstract and concrete portions

Table 2. Second study - June 2010											
		First version of survey (N = 111)					Second version of survey (N = 96)				
Question no.	Comparison	Regressive	Flat	Progressive	Head	Equally fair	Regressive	Flat	Progressive	Head	Equally fair
Abstract questions											
1.	Progressive vs. Flat	-	40	45*	-	15	-	31	59*	-	10
2.	Progressive vs. Regressive	34	-	56	-	10	31	-	60	-	9
3.	Flat vs. Regressive	12*	75*	-	-	12	27*	60*	-	-	13
4.	Flat vs. Head	-	55	-	16*	29	-	61	-	7*	31
Concrete questions											
1.	M. PLN 40,000 vs. L. PLN 20,000	35	58	8	-	-	33	63	4	-	-

2.	A. PLN 24,000 vs. PLN 16,000	40	33	27	-	-	44	29	27	-	-
3.	Self PLN 45,000 vs. PLN 15,000	56	40	4	-	-	46	49	6	-	-
4.	Self PLN 30,000 vs. M. PLN 15,000	40	59	1	-	-	31	64	4	-	-
5.	M. PLN 100,000 vs. Self PLN 25,000	48	41	11	-	-	44	51	4	-	-

* Statistically significant ($p < 0.05$) difference between responses in the abstract and concrete portions.

In addressing the matter of the answer to the research question, we should begin by recalling the conclusions of the American study¹⁴. That study revealed the influence of the wording of survey questions of judgements concerning various tax rates. When the questions were formulated in an abstract manner, progressive rates were viewed as more fair, whereas questions formulated in a concrete manner led to respondents indicating proportional (flat) and regressive tax rates as more just. The own research discussed in this article exhibits the same dependency.

In response to the abstract questions, Polish respondents indicated that the progressive and flat rates were more just. Progressive rates were always (in both studies, in all versions) judged more fair than regressive rates. The flat tax was always viewed as more fair than regressive and head taxes. In turn, when comparing progressive and flat tax rates, in two cases the progressive rate was said to be fairer, while in two cases it was the flat tax.

In response to the concrete questions, Polish respondents indicated the regressive and flat rates as the more fair ones. Progressive rates, frequently described as more fair in abstract questions, were said in concrete cases to be fairer by only a small proportion of participants.

Addressing the primary research question, it must be stated that there is a dependency between the wording of survey questions and the subjective assessment of the fairness of various tax rates. In the abstract questions, the progressive and flat taxes were said to be more just, while in concrete questions regressive and flat rates were viewed in this manner. It is also worth pointing out that the assessment of the progressive tax was the most dependent on the manner in which questions were worded. This is very significant, as the progressive tax is the most commonly applied form in tax legislature (e.g. in Polish personal income tax laws). What is more it is also believed to be the most fair by the dominant group of supporters in Polish scholarship

¹⁴ ROBERTS, M.L., HITE, P.A, BRADLEY, C.F. op. cit., p. 165 et seq.

of the concept of capacity to pay¹⁵. The progressive tax was indicated in abstract questions on average by 50% of respondents as the most fair, while in concrete questions only 9% did so.

This phenomenon may be of significance for organizations ordering (e.g. Ministry of Finance, political parties, non-governmental organization) as well as ones performing survey research on taxes, including on tax rates. General acceptance of progressive taxation in standard survey studies does not necessarily translate into real support among the population. Those ordering and carrying out such research should keep in mind that the manner in which questions are asked has a significant impact on the results achieved. Liberal parties, which are generally proponents of proportional (flat) tax rates, should order concrete studies. In turn, left-leaning parties, which are generally in favour of progressive taxation, should ask for abstract questions to be used. This leads to the sad conclusion that the ignorance of the general population makes it easy to manipulate. In the case of tax rates, each political party can present research supporting its claims. These studies can be methodologically proper, while leading to entirely different results. In this case, everything depends on the manner in which the survey questions are formulated – with abstract wording or concrete wording.

Discrepancies in assessments of regressive taxation are also characteristic. In abstract questions, it was indicated as the most fair by an average of 23% of respondents, while in concrete questions by an average of 46%. We may observe that regressive taxation was considered the most fair in concrete questions where a large disproportion of income was present between the people being compared. This may result from the fact that an individual with significantly higher income, even when a regressive tax structure is applied, pays a far larger sum than a person with low income. In the concrete questions, respondents were thus able to prefer the regressive tax with the conviction that it was just, as the sum paid was in any event greater than that paid by a person with low income levels.

The issue of the order of questions in the survey, and thus whether abstract questions were placed before concrete questions (first version of the survey) or after them (second version of the survey), did play a role in assessment of the fairness of particular tax rates. In the first study, statistically significant differences primarily concerned comparison of regressive and flat taxes in concrete questions. In the second, the statistically significant differences concerned exclusively the abstract questions. In the American study the authors offered up the hypothesis that if concrete questions precede abstract ones, the results of the two sections will be more coherent¹⁶. This was believed to result from the learning effect, according to which participants would try to make their answers to the abstract questions consistent with those previously given to concrete questions. This hypothesis was not confirmed in the American studies, as there was no statistically significant difference shown between assessments of the fairness of tax rates in both versions of the study¹⁷. The hypothesis of the American researchers was also not confirmed by the Polish study, which did exhibit some differences in the two versions of the questionnaire, but those differences cannot be explained by the learning effect.

¹⁵ Compare: GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw: LexisNexis Polska, 2008. pp. 84-86.

¹⁶ ROBERTS, M.L., HITE, P.A, BRADLEY, C.F. op. cit., p. 169.

¹⁷ *Ibidem*, p. 173-174.

As to the added element of the head tax in the Polish version of the study, it was assessed in all versions of the questionnaire as considerably less fair than the proportional (flat) tax. The head tax is essentially absent from contemporary taxation systems.

CONCLUSIONS

The presented research concerns one of the factors in the subjective perception of tax fairness – judgements about tax rates. The study confirmed previous observations from the United States, that assessments of particular tax rates – regressive, proportional (flat) and progressive – depend to a large extent on the manner in which survey questions are formulated. In the case of abstract questions, progressive and flat rates were judged to be the fairest, while in the same study concrete questions led to regressive and flat tax rates being viewed as the most fair. The greatest differences in assessment between abstract and concrete questions occurred in the case of progressive tax rates. This is very important, as progressive taxation is commonplace in tax legislation. Entities ordering and conducting survey research should be aware of this truth.

REFERENCES

1. ADAMUS-LIGOROWSKA, B., PELCZARSKA-HARAT, A. Czym dla jednostki są pieniądze i dlaczego nie lubimy płacić podatków? In: PIETRAS, M. (ed.) *Wprowadzenie do psychologii ekonomicznej*. Katowice: Wydawnictwo UŚ, 1994.
2. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw: LexisNexis Polska, 2008.
3. GOMUŁOWICZ, A. Zasady podatkowe. In: ETEL, L. (ed.) *System prawa finansowego. Tom 3. Prawo daninowe*. Warsaw: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2010.
4. MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*, Warsaw: C.H. Beck, 2009.
5. NIESIOBĘDZKA, M. *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*. Warsaw: Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2013.
6. NIESIOBĘDZKA, M. Podatki. In: TYSZKA, T. (ed.) *Psychologia ekonomiczna*. Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, 2004.
7. NIESIOBĘDZKA, M. *Reprezentacje społeczne zjawisk ekonomicznych*. Białystok: Trans Humana Wydawnictwo Uniwersyteckie, 2005.
8. PEST, P. Ocena sprawiedliwości podatków w pytaniach ankietowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. Vol 3, 2012.
9. ROBERTS, M.L., HITE, P.A, BRADLEY, C.F. Understanding attitudes towards progressive taxation. *Public Opinion Quarterly*. Vol. 58, 1994.

CONTACT INFORMATION

przemyslaw.pest@prawo.uni.wroc.pl

Dr. Przemyslaw Pest

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Uniwersytet Wrocławski

ul. Uniwersytecka 22/26

50-145 Wrocław

Polska

POSTAWY PODATKÓW WOBEC OBOWIĄZKU PODATKOWEGO – UJĘCIE EKONOMICZNE

Krystyna Piotrowska-Marczak
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

Abstrakt v pôvodnom jazyku

System podatkowy jest uwarunkowany działaniami państwa i podatników. Specyfika ocen systemu polega na tym, że jedne formuluje państwo a inne podatnicy. Niniejsze rozważania skupione są na przedstawieniu czynników, które wpływają na postawy podatników wobec obowiązku podatkowego. Negatywnie odbierany obowiązek podatkowy wywołuje opór podatników przejawiający się w różnych formach, z których jedne są sprzeczne z prawem a inne nie. Przeprowadzona analiza prowadzi do przedstawienia najważniejszych czynników, które mają wpływ na akceptację przez podatników obowiązku podatkowego.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

podatnik, obowiązek podatkowy, opór podatkowy, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania

Abstract in English language

A tax system is determined by decisions made by the State. It is evaluated differently, depending on whether the evaluating party is the State or taxpayers. This article discusses factors influencing taxpayers' attitudes towards the mandatory payment of taxes. A negative perception of taxes causes that taxpayers are reluctant to pay them. Such reluctance may various forms, both legal and illegal. The aim of the analysis is to highlight the most important factors that make taxpayers comply with their tax duties.

Keywords in English language

taxpayer, tax liability, tax resistance, tax avoidance, tax evasion

WSTĘP

System podatkowy jest uwarunkowany działaniem z jednej strony państwa a z drugiej podatników. Charakterystyczna dwoistość objawia się inwersją ocen systemu. Pozytywy systemu podatkowego dla państwa mogą być negatywnymi dla podatników. To zróżnicowanie wymaga skupienia uwagi na wielu wątkach. Niniejsze rozważania podejmują kilka z nich skoncentrowanych na postawach podatników wobec obowiązku podatkowego.

Realizacja funkcji podatków wywołuje określone skutki, które inaczej się prezentują z perspektywy państwa a inaczej z punktu widzenia podatnika. Negatywnie odbierany obowiązek podatkowy wywołuje opór podatników w różnych formach, które zależą od przyczyn, które go wywołują. Formy oporu mogą nie być sprzeczne z prawem, albo też wchodzić z nim w kolizję przyjmując postać przestępstwa. Państwo jest zainteresowane pozyskiwaniem dochodów w postaci podatków, ale równocześnie podejmuje działanie, które winny z jednej strony ograniczyć zjawisko unikania opodatkowania, a z drugiej wyrobić w obywatelach postawy sprzyjające akceptacji systemu podatkowego.

1. FUNKCJE PODATKU JAKO ZJAWISKA EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO

Funkcje podatku są wkomponowane i ściśle powiązane z funkcjami finansów publicznych, stanowiąc ich integralną część. Podatki to zasadnicza część dochodów publicznych i są bazą do realizacji trzech funkcji: alokacyjnej, redystrybucyjnej i stabilizacyjnej¹. Dzięki każdej z nich możliwa jest realizacja potrzeb społecznych zarówno zbiorowych, jak i indywidualnych. To pozwala na częściową eliminację alokacji dóbr w mechanizmie rynkowym, a równocześnie na korzystanie z określonych dóbr nieodpłatnie, co powoduje ich dostępność bez względu na dochody obywateli. Ponadto alokacja dochodów publicznych umożliwia realizację zbiorowych potrzeb społecznych związanych np. z bezpieczeństwem czy obroną narodową.

Z kolei realizacja funkcji redystrybucyjnej polega na systemie transferu dochodów, który ma charakter jednostronny i znajduje wyraz w przejęciu przez państwo części dochodów podatników. To zjawisko powoduje, że narusza się „(...) interesy ekonomiczne jednych podmiotów, przysparzając korzyści innym”².

Istota wymienionych wyżej funkcji finansów publicznych prowadzi do stwierdzenia, że wszystkie procesy finansowe są ze sobą powiązane a realizacja jednych jest kosztem innych.

W nieco innym układzie działa stabilizacyjna funkcja finansów publicznych. Jest ona związana z procesami globalnymi i ściśle odnosi się do zabezpieczenia gospodarki, a także społeczeństwa przed skutkami wahań cykli koniunkturalnych. Rola finansów publicznych w tym przypadku polega na łagodzeniu ich skutków, a tym samym na dążeniu do utrzymania gospodarki na ustabilizowanym poziomie rozwoju. W tym mechanizmie wykorzystuje się głównie takie instrumenty finansowe jak podatki i wydatki publiczne. W przypadku podatków występują dwa sposoby działania: stabilizujące system podatkowy lub go weryfikujące w zależności od przebiegu koniunktury.³ Wybór związany jest z faktem, że podatki mają silny wpływ na kształtowanie popytu, co w konsekwencji wpływa na poziom PKB i poziom inflacji. Z punktu widzenia podatnika wykorzystanie systemu podatkowego jako stabilizatora gospodarki ma wpływ na poziom oszczędności ludności, a w konsekwencji i możliwości inwestowania. Problem zatem sprowadza się do trudności pogodzenia różnych interesów państwa i obywatela i uwzględnienia zmiennych w czasie warunków. W tych okolicznościach niezbędne jest dokonywanie odpowiednich wyborów i podejmowanie właściwych i racjonalnych decyzji. Z tego powodu istotne jest nie tylko, jakie działania są preferowane, ale kto je realizuje. Rozwiązanie tego dylematu nie jest proste nawet w systemach, które oparte są na zasadach demokratycznych, w których decyzje podejmowane są przez przedstawicieli społeczeństwa.

Państwo ma konieczność gromadzenia dochodów i musi zabezpieczyć ich systematyczny dopływ oparty na przymusowych zasadach. W tych warunkach szczególnie ostro występuje problem granic opodatkowania.

Stąd jedną z zasad podatkowych jest, aby podatki nie powodowały naruszenia majątku podatnika. Ponadto granice opodatkowania wyznaczają z jednej strony

¹ Por. OWSIAK, S. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: WN PWN, 2005. s. 67.

² Ibidem s. 69.

³ Ibidem s. 74

potrzeby, które nie mogłyby być zrealizowane przy niższych dochodach państwa, a z drugiej obawa ograniczenia działalności gospodarczej. W obu tych przypadkach zasadnicza trudność sprowadza się do tego, jak ustalić precyzyjnie zapotrzebowanie na środki publiczne, których zmniejszenie mogłoby wywołać brak możliwości realizacji np. części świadczeń społecznych. Ta bariera jest zasadnicza. Niemożność jej przełamania wynika głównie z braku odpowiednich wskaźników pomiaru zapotrzebowania na środki niezbędne do realizacji określonego poziomu potrzeb. Problem ten jest tak bardzo istotny, że wykształciła się osobna dziedzina naukowa określana mianem teorii optymalnego opodatkowania, której istotę oddaje następujący cytat: „Teoria optymalnego opodatkowania przyjmuje jako metodologiczny fundament stwierdzenie, iż różne podatki dające tę samą kwotę wpływów do budżetu wywołują różne dodatkowe straty w dobrobycie. Istnieje, więc możliwość minimalizacji *excess burden* przez dobór odpowiedniej struktury systemu podatkowego”⁴. Wymaga to podziału podatków na neutralne i zniekształcające. Te pierwsze to podatki, a drugie to czynią. Następną kwestią to, jaką strukturę systemu podatkowego należy uznać za optymalną. I wreszcie, jakie parametry przyjąć do określenia dobrobytu społecznego. Dodatkowo trzeba rozważyć problem, czy możliwe jest, aby wszystkie podatki były neutralne i jak w takiej sytuacji będą się przedstawiały relacje, w których po jednej stronie jest gospodarka rynkowa a po drugiej państwo nastawione na realizację dobrobytu społecznego, na co najmniej tym samym poziomie. Te dylematy wymagają szerokich rozważań, nie tylko na płaszczyźnie teoretycznej, ale podjęcia określonych badań. Z przeprowadzonych dotychczas analiz⁵ wynika, że podatkiem, który nie ma charakteru neutralnego a tylko zniekształcający jest VAT. Ponieważ podobną cechę posiada akcyza, to sugeruje się, że poszczególnych podatków nie można oceniać pojedynczo, ale należy zastosować podejście całościowe.

W tym kontekście nasuwa się konkluzja, że dążeniem państwa nie powinna być optymalizacja systemu podatkowego skoncentrowana na pozyskiwaniu dochodów podatkowych do granicy, którą określa się mianem krzywej Laffera, a ustalenie ich na takim poziomie, aby można było realizować funkcje finansów publicznych.

2. SKUTKI OPODATKOWANIA Z PERSPEKTYWY PAŃSTWA I PODATNIKA

Istnienie państwa jest obiektywną koniecznością, jeśli przyjmie się, że jest to wywołane potrzebą funkcjonowania społeczeństwa i zabezpieczenia jego potrzeb. Ponieważ jednak państwo z założenia nie jest instytucją nastawioną na wytwarzanie produktów i pozyskiwanie dochodów musi zapotrzebowanie na pieniądze realizować w mechanizmie redystrybucji. Wymaga to sięgnięcia do dochodów gospodarstw domowych i przedsiębiorstw na zasadzie przymusu.

Zakres i rozmiary dochodów państwa zależą, jak już wyżej stwierdzono, od jego funkcji. Specyfika dochodów państwa powoduje, że są to dochody publiczne, których zasadniczą część stanowią podatki. Prowadzi to do określonych konsekwencji. „(...) Przymusowy charakter działalności państwa, z jednej strony, i naturalny konflikt interesów dochodowych (majątkowych) zachodzący między państwem a podmiotami,

⁴ GRĄDAŁSKI, F. *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*. Warszawa: Wydawnictwo SGH, 2006. s. 106.

⁵ Por. FAMULSKA, T. *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 2007. s. 144.

na które są nakładane ciężary finansowe, z drugiej strony, może prowadzić do ostrej negacji instytucji państwa.”⁶

Kształtując, zatem system podatkowy, państwo podejmuje określone ryzyko, z którym musi się liczyć. Wymaga to uwzględnienia zarówno interesu państwa, jak i podatników. Skutki jakie wywołują podatki zależą od wielu elementów składających się na ich konstrukcję, takich jak np.: przedmiot i podstawa opodatkowania, stawki i skala podatkowa ulgi i zwolnienia. Globalny poziom opodatkowania wywołuje skutki zarówno dla podatników, jaki i gospodarki.

W tym procesie mieści się zarówno poziom oszczędności obywateli, jak i skłonność do podejmowania inwestycji. Daje to w sumie efekty w postaci poziomu dobrobytu społecznego. „Zgodnie z zasadą konsumpcyjnej zmiany dochodu straty w dobrobycie spowodowane podatkiem są równe kwocie pieniężnej, którą państwo winno, co najmniej zapłacić konsumentom, aby utrzymali oni dotychczasowy realny poziom konsumpcji.”⁷

W literaturze⁸ wskazuje się dodatkowo, że koszty poboru podatku, które spoczywają na podatniku wynikają z konieczności, a w wielu przypadkach korzystania z doradztwa podatkowego i poświęcenia czasu na sporządzeniu zeznania podatkowego.

Obciążenia podatkowe skierowane do konsumentów, co jest szczególnie wyraźnie przy podatku VAT, powodują, że podatek spełnia funkcję redystrybucyjnego instrumentu władzy.⁹

Zasadniczy problem związany z odpowiednim, racjonalnym kształtowaniem systemu podatkowego, wiąże się z rozpoznaniem dwóch elementów: stopnia, w jakim podatnicy identyfikują własny interes z interesem państwa oraz jakie postrzegają korzyści z płacenia podatków. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, iż występują różne kategorie podatników, których interesy nie są tożsame. Z tego wywodzi się zjawisko przerzucalności podatku. Może ona wystąpić w dwóch postaciach: przerzucalności w przód i przerzucalności wstecz. Najczęściej ta procedura jest zastosowanie w podatkach pośrednich. Przerzucalność w przód ma miejsce wtedy, gdy podmiot obciążony ciężarem podatku przerzuca go na odbiorców przez podniesienie ceny towarów i usług.¹⁰ Przy przerzucalności wstecz podejmuje się działania związane z obniżką kosztów podatnika, np. przedsiębiorcy, polegające na obniżce płac.¹¹

Mimo sprzeczności interesów i skutków, które wywołują podatki ich istnienie jest nieuniknione. Problemem jest jednak pogodzenie zapotrzebowania na dochody publiczne z zaakceptowaniem ich przez podatników. Czy możliwa jest taka konstrukcja systemu podatkowego, która uwzględniałaby sytuację podatnika nie tylko dochodową, ale np. związaną z sytuacją rodzinną, wiekiem, i itp.:¹² Czy uwzględnienie takich okoliczności przyczyni się do realizacji zasady „słuszności poziomej”, oznaczającej „(...) że osoby znajdujące się w takich samych okolicznościach powinny ponosić takie samo obciążenie opodatkowaniem.”¹³

⁶ OWSIAK, S. op. cit. s. 168.

⁷ GRĄDALSKI, F. *Wstęp do teorii opodatkowania*. Warszawa: Wydawnictwo SGH, 2004. s. 151.

⁸ Ibidem, s. 146.

⁹ Por. FAMULSKA, T. op. cit., s. 144.

¹⁰ Por. ROSIŃSKI, R. *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*. Warszawa: Difin, 2010. s. 29.

¹¹ Por. OWSIAK, S. op. cit., s. 209.

¹² Por. KOSIKOWSKI, C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*. Warszawa: Lexis Nexis, 2007. s. 55.

¹³ HALL, R.E., RABUSHKA, A. *Podatek liniowy*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1998. s. 43.

Zarówno rozmiary, jak i rodzaje skutków jakie wywołuje system podatkowy zależą, w głównej mierze, od kształtu jaki zostaje mu nadany przez przepisy prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że prawo, niezależnie jak szczegółowo podzielone pełni wiele funkcji społecznych. W literaturze¹⁴ wymienia się następujące: rozwiązywanie sporów, regulacja zachowań, organizacja i uwierzytelnienie władzy, podział środków. Wg J. Habermasa¹⁵ prawo jest komunikacją i reprezentuje określony wybór społeczny. Z tego tytułu przyjmuje się, że prawo jest prawomocne, jeśli jest racjonalnie zaakceptowane przez wszystkich obywateli. Równocześnie jednak siła prawa polega na zdolności przywłaszczenia sobie języka potocznego. Jeżeli te warunki nie są spełnione to prawo staje się nieefektywne.

Wszystkie wymienione cechy prawa ze szczególną siłą odnoszą się do prawa podatkowego, gdyż ono reguluje działania w kilku wymiarach: finansowym, ekonomicznym, społecznym i politycznym. Niezależnie od tego jak zbudowany jest system prawa podatkowego, fakt, że podatki pomniejszają dochody podmiotów zobowiązanych do ich realizacji, wywołują opór, który ma różne źródła i przybiera różne formy.

3. ŹRÓDŁA I FORMY OPORU PODATNIKÓW

Opór podatników wywołany przez obowiązek podatkowy przybiera różną postać i powoduje różne reakcje. Biorąc pod uwagę kryterium czynnościowe reakcje te przybierać mogą następujące formy: działania zmierzające do przerzucenia podatku, dostosowanie się do podatku, oraz próby nadrobienia podatku.¹⁶ Pierwsza z wymienionych relacji w zasadzie dotyczy podmiotów gospodarczych, co było wyjaśnione wyżej. Druga reakcja to bierne podporządkowanie się obowiązującym przepisom charakterystyczne dla podmiotów indywidualnych, zobowiązanych do podatku dochodowego od osób fizycznych. Najbardziej wątpliwa i trudna do realizacji jest reakcja nadrobienia „strat” w dochodach wywołanych podatkiem.

W innym ujęciu, opartym na kryterium funkcjonalnym opór podatników może przyjąć postać:

- buntu podatkowego,
- odmowy zapłaty podatku
- uchylania się od podatku
- unikania opodatkowania.¹⁷

Bunty podatkowe, aktualnie rzadko występujące, były liczniejsze w starożytności i przybierały postać powstań czy strajków. Natomiast odmowa zapłaty podatku organizowana przez określone gremia polityczne także jest rzadko spotykana. Inaczej natomiast wygląda sprawa związana z uchylaniem się od podatku i unikaniem opodatkowania. Do tego katalogu w literaturze¹⁸ dodaje się jeszcze zjawisko oszczędności podatkowych. Polega ono na tym, że podatnik stara się wykorzystać wszystkie możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych dopuszczone przez prawo.

¹⁴ DUPRET, B. *Prawo w naukach społecznych*. Oficyna Naukowa, Warszawa 2010, s. 85.

¹⁵ HABERMAS, J. *Morale et communication*, Paris: Cert, 1985, s. 51. Cyt. za: DUPRET, B. op. cit. s. 110.

¹⁶ Por. DOLATA, S. *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business, 2011. s. 57.

¹⁷ BRZEZIŃSKI, B. *Wstęp do nauki prawa podatkowego*. Toruń: Wydawnictwo „Dom Organizatora” TNOiK, 2001. s. 76.

¹⁸ Ibidem, s. 77.

Inna sytuacja występuje w przypadku uchylania się i unikania opodatkowania. Różnią się one tym, że uchylanie się może przyjąć postać działań nielegalnych, a unikanie może przyjąć formę legalnego postępowania. Zarówno jeden, jak i drugi sposób mogą przyjąć różne formy. W przypadku uchylania się od podatku w literaturze¹⁹ wymienia się następujące:

- zatajenie przedmiotu opodatkowania w części lub w całości;
- zatajenie dokumentacji dochodów;
- fałszywe kwalifikowanie dotyczące poszczególnych pozycji kosztów;
- organizowanie niewypłacalności związane z zapisami w księgach rachunkowych,
- jawne zaniechanie płacenia podatków, co w Polsce odnosiło się głównie po 1990 r. do dużych jednostek sektora państwowego.

Natomiast, jak stwierdzono wyżej, unikanie opodatkowania to inna forma niż uchylanie się od opodatkowania, gdyż posiada cechę postępowania legalnego. Stąd może ono wystąpić w różnej postaci. W tym zakresie wymienia się następujące działania:

- świadome i celowe,
- formalnie zgodnie z prawem,
- sprzeczne z funkcjami określonych rozwiązań podatkowych,
- obliczone na uzyskanie korzystnego dla podatnika skutku podatkowego²⁰

Wszystkie wymienione sposoby postępowania podatnika polegają na „obejściu” prawa podatkowego i są wywołane różnymi przyczynami. Wynikają one z postawy podatników wobec pomniejszenia dochodów własnych, która nakazuje podjęcie celowego i świadomego przeciwdziałania temu ograniczaniu, ale bez wchodzenia w kolizję z prawem. Inny motyw wynika z faktu, że protestuje się przeciw sprzecznościom systemu podatkowego, w których brak zgodności między funkcjami podatków a faktyczną ich postacią. Ponadto jest przejawem racjonalnej postawy, którą cechuje uzyskanie korzystnego dla podatnika efektu.

Wskazane wyżej postawy związane z unikaniem opodatkowania przekładają się na różne formy postępowania takie jak:

- wykorzystanie elementów konstrukcji podatków, ze szczególnym uwzględnieniem wykorzystania ulg,
- wykorzystania luk w prawie podatkowym, co wiąże się z możliwością różnej interpretacji obowiązku podatkowego,
- „migracje” gospodarcze, przejawiające się głównie w przenoszeniu siedziby firmy do krajów o mniejszych podatkach;
- zaniechanie działalności gospodarczej.²¹

Wymienione sytuacje związane z unikaniem opodatkowania można podsumować następująco: „(...) ustawodawca, opisując w treści przepisów prawa podatkowego sytuacje podlegające opodatkowaniu, czyni to z założeniem, że podatnik (...) działa w sposób racjonalny.”²² Jest to założenie optymistyczne. Postępowanie podatników może być podyktowane:

- brakiem harmonii systemu podatkowego,

¹⁹ DOLATA, S. op. cit., s. 50.

²⁰ Por. ŚLIFICZYK, M. Unikanie opodatkowania a polityka finansowa w: *Problemy etyczne tworzenia i stosowania prawa podatkowego*. Warszawa: Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, 2015. s. 65.

²¹ DOLATA, S. op. cit. s., 49.

²² BRZEZIŃSKI, B. op. cit. s., 48.

- poczuciem sprawiedliwości społecznej.

I wywołać:

- zmniejszenie dochodów budżetu państwa,
- zakłócenie wzrostu i rozwoju gospodarki.

Uzupełnieniem do analizy postaw podatników jest zwrócenie uwagi na jeszcze jedno zjawisko – nieujawnionych dochodów. Jest to sytuacja, w której ma miejsce domniemanie władz podatkowych, że zachowania podatnika, głównie konsumpcyjne, wskazują, iż dysponuje dochodami większymi niż te, które zawarte są w zeznaniu podatkowym. Stąd np. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, znajduje się stwierdzenie, że „(...) wysokość przychodów, niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia (...)”²³. Podatnik zatem wiele ryzykuje, bowiem stawka podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł znacznie rośnie w stosunku do stawki obowiązującej w podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku postępowanie podatnika „Stwarza domysły pracowników aparatu skarbowego odpowiedzialnego za celne typowanie właściwych podatników do weryfikacji, czyli takich, w stosunku, do których jest domniemanie braku pokrycia wielkości dochodu w stosunku do poniesionych wydatków.”²⁴ Problem jednak sprowadza się do tego jak określić poziom dochodów nieujawnionych. Przepisy w tym zakresie są nieprecyzyjne, postulując ich zmianę proponuje się, aby poziom dochodów nieujawnionych określić metodą szacunkową.²⁵

Najgroźniejszą ze społecznego punktu widzenia postawą reprezentują ci podatnicy, którzy posuwają się tak daleko, iż wchodzą na drogę wykroczeń i przestępstw. Katalog przestępstw podatkowych jest obszerny. Znajdują się tu np. takie czyny jak:

- uchylanie się od opodatkowania,
- podawanie nieprawdy w zeznaniu podatkowym,
- nieprowadzenie ksiąg rachunkowych wbrew obowiązującym przepisom,
- niewystawianie faktur,
- niezłożenie w wymaganym terminie informacji podatkowej.²⁶

Za popełnienie przestępstwa podatkowego przewiduje się kary łącznie z karą pozbawienia wolności.

W sumie, zatem zarówno w interesie podatnika, jak i państwa leży zapobieganie zjawiskom przestępstw podatkowych, jak i działania zmierzające do ograniczenia postaw podatkowych, w wyniku których następuje ograniczenie wpływów budżetu państwa z tytułu dochodów podatkowych, a tym samym ograniczenia możliwości związanych z wydatkami gwarantującymi dobrobyt społeczny i rozwój gospodarczy. Stąd warto wskazać zarówno metody, jak i formy zapobiegające postawom „antypodatkowym”, uwzględniając trzy obszary. Pierwszy obszar, etyczno-moralny, obejmujący działania eliminujące postawę wynikającą z uznania, że oszukanie fiskusa to nie jest postępowanie naganne, a utrwalający przekonanie, że obowiązek podatkowy

²³ Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. z 2010 r. nr 51 poz. 307 ze zmianami.

²⁴ SOKOLEK, M. *Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych*, „*Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*”, *Zeszyty Naukowe 126*, Warszawa: SGH, 2013. s. 65.

²⁵ ETEL, L. (ed.) *Ordynacja podatkowe w teorii i praktyce*. Białystok: Temida 2, 2008. s. 47.

²⁶ Szerzej patrz BRZEZIŃSKI, B. op. cit. s., 199 i następane.

jest podyktowany racjonalnymi względami wynikającymi z postawy wobec państwa i społeczeństwa.

Drugi obszar, to obszar ekonomiczny, wskazujący na postawę, w której podatki traktuje się nie tylko jako umniejszenie dochodu podatnika, ale że dzięki nim uzyskuje się świadczenia w takich dziedzinach jak: bezpieczeństwo, edukacja czy ochrona zdrowia.

I wreszcie trzeci obszar, można go określić mianem edukacyjnym, polega na przybliżaniu systemu podatkowego i możliwości posługiwania się legalnymi sposobami prowadzącymi do ograniczania nadmiernych podatków.

4. METODY I FORMY OGRANICZAJĄCE OBOWIĄZEK PODATKOWY

Generalnie metody ograniczające postawy „antypodatkowe” można podzielić na dwie grupy:

- uczciwe – legalne,
- nieuczciwe –nielegalne.

Do metod znajdujących się w pierwszej grupie należą, przede wszystkim, te, które dotyczą procedur legislacyjnych. Należą do nich:

- przepisy precyzyjne, odzwierciedlające rolę ustawodawcy, niepozostawiające żadnych wątpliwości interpretacyjnych;
- wprowadzenie do przepisów ustanawiających poszczególne podatki postanowień uniemożliwiających unikanie opodatkowania;
- formułowanie w przepisach prawa podatkowego postanowień w formie klauzul ogólnych, umożliwiających ocenę czynności prawnych przez podatnika²⁷

Do wymienionych działań należy jeszcze dołączyć następujące: ograniczenie dowolności interpretacyjnych wynikających z luk w prawie podatkowym, tworzenie porozumień międzynarodowych oraz dążenie do stworzenia akceptowalnego społecznie systemu podatkowego.²⁸

Generalnie metody zapobiegania ucieczce i uchylaniu się przed podatkami można podzielić na dwie kategorie:²⁹

- metody prewencyjne;
- metody represyjne.

Te pierwsze nastawione są na taką konstrukcję systemu podatkowego, która nie tworzy sprzeczności interesów podatnika i państwa. Natomiast metody represyjne związane są z sankcjami nałożonymi na podatników niedopełniających obowiązku podatkowego.

Obok wymienionych metod ograniczających uchylanie się od płacenia podatków, których część ma postać powodującą naruszenie prawa, występują postępowania podatnika, które skierowane są na zmniejszenie ciężaru opodatkowania. Zalicza się do nich wykorzystanie luk w prawie i określonej konstrukcji podatków – głównie ulg podatkowych.

Jak wskazano wyżej, jedną z metod ograniczających uchylanie się od podatku są konwencje międzynarodowe. W 1960 roku w Paryżu podpisano Modelową Konwencję w sprawie podatku od dochodu i majątku. Miała na celu rozwiązanie „(...) w sposób jednolity najczęściej występujących problemów w zakresie międzynarodowego

²⁷ Por. ibidem, s. 82, 83.

²⁸ Por. DOLATA, S. op. cit., s. 55.

²⁹ Por. ibidem. s. 56, 57.

prawnego podwójnego opodatkowania.³⁰ Eliminacja podwójnego opodatkowania w przytoczonej konwencji jest wprowadzana przy pomocy dwóch kategorii norm:

- odniesionych do różnych kategorii dochodów;
- przyznających uprawnienia do opodatkowania państwom podpisującym umowę o eliminacji podwójnego opodatkowania.

Jeżeli między dwoma krajami podpisano umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, to można zastosować metodę pełnego wyłączenia.³¹ W tym przypadku dochody uzyskane poza krajem nie są uwzględniane w kraju rezydencji. W sytuacji wyłączenia, podatnik nie składa żadnego zeznania podatkowego jeśli nie uzyskał w kraju rezydencji podatkowej żadnych dochodów.

Szczególną rolę w zachowaniach podatnika odgrywa możliwość interpretacji prawa. Przyjmuje się, że „Wykładnia, czyli interpretacja prawa to zespół czynności zmierzających do ustalenia właściwej treści norm prawnych zawartych w przepisach.”³²

Wykładnia może być językowa i pozajęzykowa. W drugim z wymienionych przypadków postępowanie może przyjąć postać wykładni celowościowej albo funkcjonalnej.

Warunki do interpretacji prawa stwarzają luki w prawie. Najczęściej wynikają one z tego, że zmiany w prawie nie nadążają za postępem ekonomicznym i technicznym.³³ „Interpretacje odgrywają kluczową rolę w zarządzaniu przez podatnika ryzykiem podatkowym.”³⁴ „Interpretacje muszą uwzględniać zarówno interes podatnika, jak i budżetu państwa. W ocenie podatków odgrywa rolę zarówno sprawiedliwość dystrybucyjna, mająca wyraz w relacji między podatkami i świadczeniami, jak i sprawiedliwość proceduralna, objawiająca się w postaci równości w traktowaniu przez władzę wszystkich podatników. W związku z tym występuje istotny problem procedury interpretacyjnej i jej jednolitości. Od 1 lipca 2007 roku nastąpiła w Polsce centralizacja interpretacji indywidualnych, ustanawiająca ministra finansów organem powołanym do tego celu. O skali zjawiska indywidualnej interpretacji podatkowej świadczy fakt, że w 2012 r. w Polsce wydano 160 tysięcy interpretacji, z czego w 2/3 przypadków uznano stanowisko wnioskodawcy-podatnika.³⁵ W związku z tym trzeba mieć świadomość, że w interpretacjach istnieje zjawisko wartościowania, co stwarza niebezpieczeństwo zakłócenia jednolitości interpretacji.³⁶ Niebezpieczeństwo, które się tu pojawia polega na tym, że interpretacje podatkowe często mieszczą się na pograniczu prawa i bezprawia.³⁷ Specyficzną rolę w tym zakresie mają doradcy finansowi, którzy powinni nieustannie podnosić swoje kwalifikacje.³⁸

Biorąc pod uwagę przedstawioną wyżej argumentację trzeba zgodzić się ze stwierdzeniem, że „(...) im prawo podatkowe jest gorsze i źle stosowane tym wzrasta

³⁰ *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*. Komitet Spraw Podatkowych ODCE, Warszawa: Wydawnictwo KiK Konieczny i Kraszewski, 2000. s. 9.

³¹ Por. JACKIEWICZ, J. *Podatki, składki, opłaty*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH, 2014. s. 156.

³² MURAS, Z. *Podstawy prawa*. Warszawa: C.H. Beck, 2008. s. 42.

³³ Por. *ibidem*, s. 47.

³⁴ FAMULSKA, T. *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*. Warszawa: Difin, 2013. s. 45.

³⁵ *Ibidem*, s. 50.

³⁶ Por. LESZCZYŃSKI, J. *Pozytywizacja prawa w dyskursie dogmatycznym*. Kraków: Towarzystwo Autorów i Wydawców, 2010. s. 69.

³⁷ Por. RADZIKOWSKI, K. Normatywna etyka prawa podatkowego wzorzec uczciwego podatnika a ustawowy obszar obowiązku podatkowego, w: *Problemy etyczne tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, op. cit., s. 70.

³⁸ Patrz Ustawa o doradcach podatkowych z 5.07.1996 r. Dz. U. z 201 nr 41 poz. 213 z późn zmianami.

liczba „grzeszników podatkowych”³⁹. Ograniczenia narastania liczebności tej grupy, to wskazanie co sprzyja akceptacji obowiązku podatkowego.

ZAKOŃCZENIE

Przedstawione rozważania prowadzą do konkluzji zmierzającej do wskazania czynników, które sprzyjają postawom podatników wyrażonych akceptacją dla obowiązku podatkowego.

Główną rolę w tym zakresie odgrywają następujące czynniki:

- prospołeczne nastawienie do państwa;
- uznanie korzyści dla podatnika wynikających z redystrybucji środków publicznych;
- wiedza o systemie podatkowym;
- ocena systemu podatkowego jako sprawiedliwego;
- weryfikacja systemu podatkowego uwzględniającego zmiany ekonomiczne i technologiczne;
- zachowanie przez władzę publiczną poziomu dobrobytu społecznego;
- konstrukcja podatków mająca akceptację społeczną;
- brak sprzecznych interpretacji prawa podatkowego;
- stabilizacja prawa podatkowego;
- racjonalny system kar za uchylanie się od obowiązku podatkowego;
- nienaruszalność majątku podatnika.

Przedstawiona lista stanowi wybór czynników najważniejszych, ale równocześnie stanowi przyczynę do dyskusji nad ich istotą.

POUŻITÉ PRAMENE

1. BRZEZIŃSKI, B. *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Wydawnictwo „Dom Organizatora” Toruń: TNOiK, 2001.
2. BOUDOIN, D. *Prawo w naukach społecznych*, Warszawa: Oficyna Naukowa, 2010.
3. DOLATA S. *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business, 2011.
4. FAMULSKA, T. *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa: Difin, 2013.
5. FAMULSKA, T. *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 2007.
6. GRĄDALSKI, F. *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa: Wydawnictwo SGH, 2006.
7. GRĄDALSKI, F. *Wstęp do teorii opodatkowania*, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2004.
8. HABERMAS, J. *Morale et communication*, Paris: Cert 1985, cyt. za: Boudoin Dupret, op.cit.
9. HALL, R.E., RABUSHKA, A. *Podatek liniowy*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1998.

³⁹ KOSIKOWSKI, C. *Problemy władzy publicznej i podatników*. Warszawa: Lexis Nexis, 2007. s. 241.

10. JACKIEWICZ, J. *Podatki, składki, opłaty*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH, 2014.
11. KOSIKOWSKI, C. *Problemy władzy publicznej i podatników*, Warszawa: Lexis Nexis, 2007.
12. LESZCZYŃSKI, J. *Pozytywizacja prawa w dyskursie dogmatycznym*, Kraków: Towarzystwo Autorów i Wydawców, 2010.
13. *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*. Komitet Spraw Podatkowych ODCE, Warszawa: Wydawnictwo KiK Konieczny i Kraszewski, 2000.
14. MURAS, Z. *Podstawy prawa*, Warszawa: C.H. Beck, 2008.
15. *Ordynacja podatkowe w teorii i praktyce*, pod. red. L. ETELA, Białystok: Temida 2, 2008.
16. OWSIAK, S. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: WN PWN, 2005.
17. RADZIKOWSKI, K. Normatywna etyka prawa podatkowego wzorzec uczciwego podatnika a ustawowy obszar obowiązku podatkowego, w: *Problemy etyczne tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, Warszawa: Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, 2015.
18. ROSIŃSKI, R. *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa: Difin, 2010.
19. SOKOLEK, M. Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych, „*Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*”, *Zeszyty Naukowe* 126, Warszawa: SGH, 2013.
20. ŚLIFIRCZYK, M. Unikanie opodatkowania a polityka finansowa, w: *Problemy etyczne tworzenia i stosowania prawa podatkowego*, op. cit.
21. *Ustawa z dnia 5.07.1996 r. o doradcach podatkowych* Dz. U. z 201 nr 41 poz. 213.
22. *Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Dz. U. 2010 r. nr 51 poz. 307 ze zmianami.

KONTAKT NA AUTORA

krystyna.piotrowska.marczak@gmail.pl

prof. zw. dr hab. Krystyna Piotrowska-Marczak

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

Młodzieżowa 31a

78-100 Toruń

Polska

IMPLEMENTÁCIA ZÁKAZU ZNEUŽITIA PRÁVA DO DAŇOVÉHO PORIADKU¹

Karin Prievozníková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Cieľom príspevku je zhodnotiť aplikáciu inštitútu zákazu zneužitia práva pri správe daní so zameraním sa na jeho komplexné aspekty aj vzhľadom na doterajšiu judikatúru k uvedenej problematike. Zároveň sa autorka zamyslela nad samotným prínosom uvedeného inštitútu, keďže síce nebol explicitne vyjadrený v Daňovom poriadku, ale sudy ho aplikujú v rámci súdnej praxe už niekoľko rokov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

zásady správy daní, zákaz zneužitia práva, daňový podvod, daňová optimalizácia

Abstract in English language

The aim of this contribution is to evaluate the application of the institute prohibition of legal malice in tax administration, focusing on its complex aspects with respect to the previous judicature on these issue. At the same time, the author is thinking about the actual asset of the institute, since although it is not explicitly expressed in the Tax Code, the courts have applied it in the context of judicial practice for several years.

Keywords in English language

principle of tax administration, legal malice, tax fraud, tax avoidance, tax optimization

ÚVOD

Ustanovenia procesných kódexov upravujúce základné zásady konania, či už súdov alebo orgánov verejnej správy, nebývajú predmetom častých legislatívnych zmien. Relatívna stabilita zásad konania nepochybne súvisí s tým, že ho charakterizujú v jeho podstate, ktorá sa obvykle nemení v prípadoch, kedy dochádza k parciálnym zmenám v postupe príslušných orgánov a účastníkov konania. Inak tomu nie je ani v prípade daňového práva, ktorého právne predpisy pravidelne každoročne podliehajú mnohým zmenám². Novelizácia ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, účinná od 1. januára 2014, preto nepochybne neušla pozornosti odbornej praxe a právnej vedy. O to viac, keď podľa vôle zákonodarcu vyjadrenej v dôvodovej správe má byť pokusom o implementáciu doposiaľ explicitne neexistujúceho všeobecného zákazu tzv. daňovej optimalizácie, ktorý bol a v súčasnosti je predmetom odborných diskusií vo viacerých štátoch sveta.

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

² Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol od 1. januára 2010 doposiaľ novelizovaný 13-krát, zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov bol počas svojej účinnosti novelizovaný takmer 50-krát.

Ustanovenie § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňového poriadku) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, totožné s ustanovením § 2 ods. 6 predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, s účinnosťou od 1. januára 1993 bez akejkoľvek obsahovej zmeny upravovalo tzv. zásadu neformálnosti daňového konania, v zmysle ktorej pri uplatňovaní jednotlivých daňových predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Od 1. januára 2014 bolo ustanovenie doplnené tak, že *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.*³

Vychádzajúc z dôvodovej správy k návrhu zákona si od tejto zmeny predkladateľ sľuboval, že umožní správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr, pričom zároveň zamedzí neoprávnenému daňovému zvýhodneniu, pod ktorým rozumie neoprávnené uplatňovanie si nárokov vyplývajúcich z daňovej legislatívy, napríklad nezdaniteľnej časti základu dane, uplatnenie daňových výdavkov v neoprávnenej výške, uplatňovanie fiktívnych výdavkov a podobne. Ciele novelizácie boli inšpirované Akčným plánom na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom a Odporúčaním komisie v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním, vydaným Európskou komisiou dňa 6. decembra 2012, pričom predkladateľ interpretoval novelizáciu Daňového poriadku ako doplnenie všeobecného pravidla proti zneužívaniu (tzv. obsahu pred formou). Či sa skutočne jedná o doplnenie zásady neformálnosti alebo obsahovo novú zásadu, aké budú jej konkrétne praktické dopady na činnosť správcov dane a rozhodovaciu prax súdov a či spôsob právnej regulácie zvolený zákonodarcom bude viesť k naplneniu ním zamýšľaných cieľov, bude predmetom analýzy v tomto článku.

1. CIELE PRÁVNEJ ÚPRAVY

Boj proti daňovým únikom a podvodom patrí v súčasnosti k mimoriadne aktuálnym témam. Vychádza z legitímnych snáh štátu dosiahnuť pri nezmenenej výške sadzieb vyšší výber daní, a zároveň spravodlivé a rovnaké zdaňovanie všetkých subjektov pri rovnakej výške ich príjmov a oprávnených výdavkov, resp. odradenie daňových subjektov od konaní, dôsledkom ktorých bude dosiahnutie neoprávnených výhod v podobe zníženia daňových povinností. Je však potrebné uvedomiť si, že dosiahnutie konečného výsledku daňovníkom v podobe zníženia daňovej povinnosti môže byť realizované rôznymi prostriedkami, od zákonom zakázaných až po zákonom dovoľené, ba dokonca zákonom priamo a výslovne podporované. V tejto súvislosti dochádza k používaniu viacerých pojmov, ktoré si vyžadujú bližšie vymedzenie:

³ Novelizácia bola vykonaná zákonom č. 435/2013 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 v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

1. Daňový podvod, resp. skrátenie dane (tax fraud, tax evasion) – pojem skrátenie dane používa Trestný zákon⁴ bez toho, aby ho definoval. Teória trestného práva⁵ a súladne súdna prax⁶ rozumie pod skrátением dane také konanie páchatel'a, v dôsledku ktorého mu príslušný štátny orgán alebo orgán verejnej samosprávy vyrubí daň v nižšej než zákonom určenej sume alebo k vyrubeniu dane vôbec nedôjde. Skrátением dane je aj vylúčenie daňovej výhody. Vzhľadom na skutočnosť, že sa jedná o trestný čin, musí takéto konanie byť protiprávne a zavinené, pričom sa vyžaduje úmysel. Skrátением dane obvykle zahŕňa uvedenie nepravdivých alebo skreslených skutočností v daňovom priznaní, je to teda osobitná forma podvodu vo vzťahu k orgánom vykonávajúcim správu daní. Vzťah medzi trestnoprávnymi a daňovoprávnymi aspektmi konania daňového subjektu boli vymedzené napríklad v rozsudku Najvyššieho súdu SR 3Sžf 1/2010, ale aj v judikatúre Európskeho súdu pre ľudské práva, napríklad v rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).
2. Daňová optimalizácia (tax avoidance) – nie je zákonným pojmom, ale tento pojem používa napríklad vyššie spomenutá dôvodová správa k novele Daňového poriadku. Na rozdiel od skrátением dane nemusí byť daňová optimalizácia vo všeobecnosti protiprávnym konaním, ale môže ísť aj o legálne využitie existujúcich možností poskytovaných jednotlivými právnymi úpravami za účelom dosiahnutia zníženia daňovej povinnosti, napríklad v podobe tzv. daňových rajov. Niektorí zahraniční autori uvádzajú, že daňová optimalizácia je vynachádzanie resp. využívanie umelých transakcií na zníženie daňovej povinnosti⁷. V tejto súvislosti je potrebné upozorniť, že oznámenie Európskej komisie zo 6. decembra 2012, z ktorého novela Daňového poriadku v zmysle dôvodovej správy vychádza, hovorí o opatreniach vo vzťahu k „agresívnemu daňovému plánovaniu“ a neoznačuje daňovú optimalizáciu vo všeobecnosti za neprijateľnú.
3. Daňové plánovanie (tax mitigation) – nie je zákonným pojmom, často býva stotožňované s daňovou optimalizáciou, oproti ktorej je ešte miernejšou formou konania ovplyvňujúcou výšku daňovej povinnosti. Pod týmto pojmom chápeme také usporiadanie, výsledkom ktorého je dosiahnutie daňových výhod priamo predvídaných príslušnými daňovými predpismi, napríklad v prípade uplatňovania tzv. paušálnej dane. Keďže v právnom poriadku nie je zakotvená povinnosť daňového subjektu konať tak, aby jeho daňová povinnosť bola čo najvyššia, budú snahy o legálne zníženie daňovej povinnosti vždy prítomné a zároveň legitímne.

Formulácia „zákazu daňovej optimalizácie“ v novelizovanom ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku môže zahŕňať všetky vyššie uvedené konania. Napríklad konanie daňového subjektu, ktorý začne za odplatu využívať služby účtovníka, aby začal uplatňovať preukázateľné daňové výdavky namiesto pôvodne uplatňovaných paušálnych výdavkov vo výške 40 % z príjmov, najviac však 5 040 eur ročne⁸, je

⁴ § 276 Trestného zákona č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov – Skrátением dane a poistného.

⁵ STIFFEL, H. *Trestný zákon, Stručný komentár*. In: SAMÁŠ, O., STIFFEL, H., TOMAN, P., Iura edition 2006, s. 578.

⁶ Napríklad R 4/1995, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 5Tz 14/1994.

⁷ PREBBLE, J. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Victoria University of Wellington Legal Research Papers* 34/2013.

⁸ § 6 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

evidentne úkon, ktorý na prvý pohľad nemá žiadne ekonomické opodstatnenie iné než zamýšľané zníženie daňovej povinnosti, pretože daňový subjekt vynaloží dodatočné náklady výlučne za tým účelom, aby uplatňoval výdavky iným, pre neho z daňového hľadiska výhodnejším spôsobom. Na druhej strane takéto konanie nepochybne nie je protiprávne a nebolo by preto opodstatnené, aby sa naň pri správe daní neprihliadalo, t.j. aby sa vychádzalo z paušálnych výdavkov len preto, že sú nižšie ako preukázateľné. Zákaz by sa mal nepochybne vzťahovať len na dosiahnutie takých daňových výhod, ktoré sú v rozpore s pôvodným účelom a zmyslom príslušných právnych noriem.

2. ZÁKAZ ZNEUŽITIA PRÁVA PRI SPRÁVE DANÍ

Otázka teda obsahovo súvisí so zákazom zneužitia práva v daňovom konaní, ktorý súdna prax už aj doteraz, napriek absencii osobitného zákonného ustanovenia, uznávala. Napríklad Najvyšší súd SR v rozsudku 2Sžf 44/2013 vyslovil, že „konanie daňového subjektu, ktorého jediným účelom je získanie nadmerného odpočtu, postráda akýkoľvek ekonomický zmysel, a toto konanie nemožno kvalifikovať inak ako zneužitie objektívneho daňového práva a preto pre daňové účely nemožno k nemu prihliadať.“

V rozhodovacej praxi Európskeho súdneho dvora sa uplatňuje obdobný prístup, napríklad v rozsudku Halifax (C-255/02) z 21. februára 2006 bolo konštatované, že „Šiesta smernica musí byť vykladaná v tom zmysle, že bráni nároku povinnej osoby v odpočte dane uplatnenej na vstupe, ak plnenie zakladajúce tento nárok predstavuje zneužitie. Pre zistenie existencie zneužitia je jednak nevyhnutné, aby výsledkom dotknutých plnení bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktorého poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným príslušnými ustanoveniami. Okrem toho musí zo všetkých objektívnych okolností vyplývať, že hlavným účelom dotknutých plnení je získanie daňového zvýhodnenia. Pokiaľ bola zistená existencia zneužitia práva, musia byť uskutočnené plnenia definované nanovo tak, aby bola nastolená situácia, aká by existovala v prípade neexistencie plnení predstavujúcich toto zneužitie.“

Súdna prax viacerých krajín⁹ a právna teória¹⁰ vychádzajúc z uvedeného rozsudku Európskeho súdneho dvora podrobuje konanie daňovníka tzv. Halifax testu, ktorým sa má identifikovať zneužívanie daňového práva na základe dvoch základných kritérií:

- Vychádzajúc z aplikácie práva EÚ a národných pravidiel transponujúcich smernice o dani z pridanej hodnoty, vzniká v dôsledku transakcie výhoda, ktorá je v rozpore s ustanoveniami daňových noriem?
- Bol hlavný účel tejto transakcie dosiahnuť daňové zvýhodnenie?

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že judikatúra Európskeho súdneho dvora nepokrýva celé spektrum daní, ale len tie, ktoré sú upravené smernicami EÚ, to znamená najmä daň z pridanej hodnoty a spotrebné dane. Zákaz zneužitia daňového práva je však širší a týka sa napríklad aj dane z príjmov, ktorá v rámci EÚ harmonizovaná nie je.

Chápanie zákazu zneužitia práva v súdnej praxi, opierajúce sa o posudzovanie ekonomického zmyslu danej transakcie uskutočnenej daňovým subjektom a následnú konfrontáciu s výsledkom v podobe získania neoprávnenej daňovej výhody, resp. zníženia daňovej povinnosti subjektu, je blízke formulácii použitej zákonodarcom

⁹ Napríklad rozhodnutia anglických vyšších súdov Huddersfield (2013) UKFTT 429 (TC), Pendragon (2013) EWCA Civ 868.

¹⁰ ANDERSON, D., LESAR, J. *VAT Focus, Recent cases on the principle of abuse of law*. 2013. dostupné na: www.taxjournal.com.

v novelizovanom ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Aj v tomto prípade sa jedná o skutočnosti, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ich výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie daňového zvýhodnenia, na ktoré by daňový subjekt nebol inak oprávnený, alebo výsledkom ktorých je účelové zníženie daňovej povinnosti. Za daných okolností sa teda javí, že novelizácia neprináša žiadne nové pravidlá správania, len doposiaľ ustálená súdna prax dostala podobu zákonného ustanovenia. Z použitia slov *účelové obchádzanie*, *účelové zníženie* a *zvýhodnenie*, na ktoré by subjekt nebol *oprávnený*, je nepochybné, že zákon tu má na mysli konania odporujúce zákonu alebo ho obchádzajúce, a nie také, ktoré zákon priamo predvída a spája s nimi následky v podobe výhod pre daňový subjekt. Pre aplikáciu uvedeného ustanovenia je teda potrebné, aby zo strany daňového subjektu došlo ku konaniu zneužívajúcemu právo.

V tejto súvislosti je potrebné vymedziť pojmy obchádzanie zákona a zneužívanie práva, ktoré sú vlastné tak občianskemu, ako aj daňovému právu, avšak s niektorými odlišnosťami, najmä v podobe právnych následkov. Obchádzanie zákona definuje právna teória občianskeho práva¹¹ tak, že právny úkon neodporuje síce výslovnému zneniu zákonného ustanovenia, avšak svojimi dôsledkami sleduje ten cieľ, aby zákon dodržaný nebol. Pritom zákonom sa tu myslí nielen Občiansky zákonník, ale aj ďalšie právne predpisy, ktoré majú právnu silu zákona. Obchádzanie zákona právnym úkonom, *in fraudem legis*, je správanie, ktoré spočíva v tom, že sa niekto nespráva v rozpore s právnou normou (*contra legem*), ale tak, aby zámerne dosiahol výsledok právnou normou nepredvídaný a nežiadúci¹². Ústavný súd uviedol, že obchádzanie zákona spočíva vo vylúčení právne záväzného pravidla správania sa zámerným použitím prostriedkov, ktoré sami o sebe nie sú zákonom zakázané, v dôsledku čoho sa nastolený stav javí z hľadiska pozitívneho práva ako nenapadnuteľný. Konanie *in fraudem legis* predstavuje postup, keď sa niekto správa formálne podľa práva, ale tak, aby zámerne dosiahol výsledok právnou normou zakázaný alebo nepredvídaný a nežiadúci¹³. Právny úkon obchádzajúci zákon je podľa § 39 Občianskeho zákonníka neplatný.

Širšie chápanie obchádzania zákona v daňovom práve oproti občianskemu spočíva v tom, že sa netýka len právnych úkonov, ale aj iných skutočností rozhodujúcich pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Napríklad v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu Českej republiky môže byť takouto skutočnosťou založenie a podnikanie prostredníctvom viacerých obchodných spoločností za účelom vyhnutia sa právnemu postaveniu platiteľa dane z pridanej hodnoty¹⁴. Ďalší rozdiel je v právnych následkoch – kým občianske právo spája obchádzanie zákona s právnym následkom v podobe neplatnosti právneho úkonu, daňové právo otázku platnosti právneho úkonu vôbec neskúma, na skutočnosť obchádzajúcu zákon, aj keby ňou bol právny úkon, sa v daňovom konaní len neprihliada. V praxi môžu nastať situácie, kedy sa uvedené právne následky dostanú do konfliktu, napríklad:

- Právny úkon obchádza zákon, ale neobchádza daňové povinnosti, ani ich účelovo neznižuje, t.j. obchádzanie zákona sa týka predpisov občianskeho, nie daňového práva. V takomto prípade je právny úkon neplatný a nemal by *ex tunc* vyvolávať

¹¹ Napríklad SVOBODA, J. a kol. *Občiansky zákonník, I. diel, Komentár*. Eurounion 1996, s. 75.

¹² HENDRYCH, D. a kol. *Právnický slovník*, 3. vydanie. Praha: C.H. Beck, 2009.

¹³ Nález Ústavného súdu III. ÚS 314/07 zo 16. decembra 2008.

¹⁴ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 5 Afs 75/2011.

žiadne právne následky, vrátane právnych následkov týkajúcich sa daňových povinností subjektu robiaceho tento úkon. Lenže pokiaľ neplatnosť právneho úkonu nebude konštatovaná súdom, je pravdepodobné, že správca dane, posudzujúci právny úkon podľa svojho obsahu, na tento právny úkon v konaní prihliadať bude, prípadne nebude mať dostatok informácií k posúdeniu platnosti právneho úkonu z hľadiska občianskeho práva.

- Právny úkon obchádza výlučne daňové predpisy a nie predpisy občianskeho práva. Na takýto právny úkon sa v daňovom konaní prihliadať nebude, avšak nie je vylúčené, že z hľadiska občianskeho práva zostane v platnosti. Autorka zastáva názor, že ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku je vo vzťahu k právnym úkonom obchádzajúcim daňové povinnosti *lex specialis* voči ustanoveniu § 39 Občianskeho zákonníka.

Zneužívanie práva je širší pojem ako obchádzanie zákona. Súdna prax zaň považuje situáciu, kedy „niekto vykonáva svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto konanie, ktorým sa dosahuje výsledku nedovoleného, je len zdanlivo dovoľené. O konanie len zdanlivo dovoľené ide z dôvodu, že objektívne právo nepozná konanie zároveň dovoľené aj nedovolené; vzhľadom k tomu, že zo zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplýva, že zákaz zneužitia práva je silnejší, než dovoľenie dané právom, nie je takéto konanie výkonom práva, ale protiprávnym konaním (pozri Knapp, V.: Teorie práva, C.H. Beck, Praha 1995, s. 184 – 185). Výkonu práva, ktorý je vlastne jeho zneužitím, preto súd neposkytne ochranu. Pri existencii niekoľkých interpretačných alternatív také konanie, ktoré nie je v súlade s požiadavkou rozumného usporiadania spoločenských vzťahov, je konaním protiprávnym¹⁵.“

Posúdenie, či sa v konkrétnom prípade jedná o zneužitie práva, môže byť rôzne a závisí od viacerých okolností daného prípadu. Na druhej strane je potrebné zohľadňovať požiadavku právnej istoty daňových subjektov, ktoré by pri príliš extenzívnom výklade zákazu zneužitia daňového práva nemohli predpokladať, aké konanie bude zo strany správcu dane vyhodnotené ako dovoľené alebo nedovolené. Najvyšší súd Českej republiky k tomu uviedol: „Objektívna analýza zákazu zneužitia práva musí byť v rovnováhe so zásadami právnej istoty a ochranou legitímnych očakávaní, pretože daňový subjekt má právo dopredu vedieť, aká bude jeho daňová situácia, a z tohto dôvodu musí mať právo sa spoľahnúť na samotný zmysel slov právnych predpisov o dani z pridanej hodnoty. Daňové subjekty majú právo usporiadať si svoje podnikanie tak, aby si znížili svoju daňovú povinnosť. Voľba daňového subjektu medzi oslobodenými a zdaniteľnými plneniami môže byť založená na množstve faktorov, vrátane daňového hľadiska. Neexistuje žiadna povinnosť podnikat' takým spôsobom, aby sa zvýšil daňový príjem štátu. Základnou zásadou je vybrať si čo najmenej zdaniteľný spôsob prevádzkovania podnikania, aby sa minimalizovali náklady. Na druhej strane takáto sloboda existuje iba v rozsahu legálnych možností stanovených režimom dane z pridanej hodnoty¹⁶.“

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Českej republiky 5 Afs 75/2011 „je nutné rozlišovať situáciu, kedy daňový subjekt volí z rôznych do úvahy prichádzajúcich alternatív tú, ktorá je pre neho daňovo najvýhodnejšia, od situácie, kedy práve jediným zmyslom danej činnosti či transakcie je získanie nelegitímneho daňového zvýhodnenia.

¹⁵ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 1Afs 107/2004.

¹⁶ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 7 Afs 55/2006.

V druhom prípade sa jedná o konanie zákonom len zdanlivo dovolené, ktoré má však v skutočnosti povahu konania protiprávneho, a môže za určitých okolností nadobudnúť povahu zneužitia verejného subjektívneho práva daňového subjektu. Ako uviedol generálny advokát Maduro vo veci Halifax: „Daňové právo by sa nemalo stať druhom právneho divokého západu, v ktorom prakticky každý typ oportunistického konania musí byť tolerovaný dovtedy, pokiaľ je v súlade so striktno formalistickým výkladom príslušných daňových ustanovení a zákonodarca výslovne neprijal opatrenia, aby zabránil takémuto konaniu. Je vždy potrebné rozlišovať roviny formálnu od roviny faktickej, v ktorej je potrebné sledovať okrem iného pravý zmysel a účel aktivít. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, postrádajú akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované výlučne s cieľom získať zneužívajúcim spôsobom výhody upravené zákonom nemožno posudzovať inak, než ako zneužitie objektívneho daňového práva.“

V kontexte uvedeného sa javí, že novela reflektovala na ustálenú rozhodovaciu prax slovenských a českých súdov a Európskeho súdneho dvora a zákaz zneužitia daňového práva, aj v súčasnosti súdmi uznávaný, dostal podobu osobitného zákonného ustanovenia. V podstate ani nemožno hovoriť o zavedení nového pravidla správania, ale len o legislatívne zvýraznenie zákazu zneužitia práva, ktorý vyplýva už z jeho podstaty. Je potrebné si uvedomiť, že Daňový poriadok je predpis procesný, pričom zákaz zneužitia práva v ňom vyjadrený sa nepochybne týka najmä daňového práva hmotného, t.j. konkrétnych práv a povinností daňového subjektu.

Systematické zaradenie zákazu zneužitia práva do ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, doposiaľ upravujúceho zásadu neformálnosti ako druhej vety nasledujúcej za touto zásadou, bolo v dôvodovej správe odôvodnené tým, že sa dopĺňa všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. obsah pred formou). Podľa názoru autorky sa však zásada neformálnosti nezužuje len na jej chápanie v zmysle pravidla proti zneužívaniu, ale táto zásada mohla byť a môže byť uplatňovaná aj v prospech daňového subjektu. Zásada neformálnosti znamená, že „správca dane je povinný zisťovať, či formálne označenie právneho úkonu korešponduje s jeho skutočným obsahom. V prípade, ak nenájde súlad, je povinný vždy vziať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, ktorý je výlučne smerodajným podkladom pre stanovenie a vybranie dane. Záver o zastrenom právnom úkone je však oprávnený urobiť len na základe dokazovania, v ktorom simuláciu právneho úkonu daňovému subjektu preukáže¹⁷.“ „Zásada predstavuje derogáciu účinnosti zastrených právnych úkonov, čo znamená, že stav skutkový má prednosť pred stavom formálno-právnym. Zásada teda umožňuje neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, ktoré sú formálne upravené tak, že sa fakty predstavujú odlišne od skutočnosti, za účelom zníženia daňovej povinnosti¹⁸.“ Zákaz zneužitia práva je nepochybne širší než zásada neformálnosti, ktorá sa týkala doposiaľ len právnych úkonov.

Pre naplnenie hypotézy legislatívne vyjadreného zákazu zneužitia daňového práva v § 3 ods. 6 Daňového poriadku sa vyžaduje kumulatívne splnenie nasledovných podmienok:

- právny úkon alebo iná skutočnosť rozhodujúca pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane **nemá ekonomické opodstatnenie**, a zároveň

¹⁷ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 30 Ca 233/2001.

¹⁸ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky 10 Ca 134/1999.

- výsledkom tohto právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane je **účelové obchádzanie daňovej povinnosti** alebo **získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený**, alebo **účelové zníženie daňovej povinnosti**.

Pokiaľ ide o **neexistenciu ekonomického opodstatnenia**, zákonodarca zvolil pomerne striktnú formuláciu, pretože každá skutočnosť týkajúca sa daní by mala mať určité ekonomické opodstatnenie, pričom ho má aj samotná snaha znížiť si daňovú povinnosť, ktorá sa nepochybne prejaví v ekonomickej sfére daňového subjektu.

ZÁVER

Všeobecný zákaz zneužitia daňového práva sa v súdnej praxi uplatňoval aj pred novelizáciou Daňového poriadku účinnou od 1. januára 2014. Doplnenie zásady neformálnosti o tento zákaz v § 3 ods. 6 Daňového poriadku tak neprinieslo nové hmotnoprávne pravidlo správania, ale len dalo doterajšej ustálenej praxi legislatívnu podobu. Opačný záver by mohol viesť k spätnému pôsobeniu daňových predpisov a neprípustnej pravej retroaktivite. Gramatické vyjadrenie zákazu umožňuje rôzny výklad a preto bude dôležité, aby bolo v praxi vykladané s ohľadom na existujúcu súdnu prax či už vnútroštátnych súdov alebo Európskeho súdneho dvora. Zneužitie sa posudzuje s ohľadom na ekonomické opodstatnenie transakcie a výsledok v podobe získania daňovej výhody alebo zníženia daňovej povinnosti.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ANDERSON, D., LESAR, J. *VAT Focus, Recent cases on the principle of abuse of law*. 2013, dostupné na: www.taxjournal.com.
2. HENDRYCH, D. a kol. *Právnický slovník*, 3. vydanie. Praha: C.H. Beck, 2009.
3. KOČIŠ, M., ČERVENÁ, K. Zabraňovanie daňovým únikom vo svetle smernice rady 2011/16/EÚ. In: MARKO, M. (ed.) *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Bratislava: Akadémia policajného zboru v Bratislave, 2012. 112-120. ISBN 978-80-8054-550-5.
4. PREBBLE, J. Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law. *Victoria University of Wellington Legal Research Papers*. 34/2013.
5. STIFFEL, H. *Trestný zákon, Stručný komentár*. In: SAMÁŠ, O., STIFFEL, H., TOMAN, P. Iura edition, 2006, s. 578.
6. SVOBODA, J. a kol. *Občiansky zákonník, I. diel, Komentár*. Eurounion, 1996, s. 75.

KONTAKT NA AUTORA

karin.prievoznikova@upjs.sk

JUDr. Karin Prievozníková, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

VZTAH DAŇOVÉHO A TRESTNÍHO PRÁVA – ZÁSADA NE BIS IN IDEM

Michal Radvan

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Příspěvek si všímá vazeb mezi daňovým a trestním právem. Po nezbytném uvedení do problematiky a vymezení základních pojmů je zaměřena pozornost na zásadu *ne bis in idem* ve smyslu souběhu sankce podle daňového řádu a trestního zákoníku. Cílem je potvrdit či vyvrátit hypotézu, že zásada *ne bis in idem* je porušena, pokud stát uplatní v případě daňového úniku sankci jak daňověprávní, tak trestněprávní. Jedná se o téma vysoce aktuální v celosvětovém kontextu a nyní též diskutované na úrovni českých nejvyšších soudů.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daňové právo, trestní právo, *ne bis in idem*, sankce, penále

Abstract in English language

The paper deals with the links between tax law and criminal law. After the necessary introduction and definition of basic terms, the attention is focused on the *ne bis in idem* principle in terms of parallel sanctions by the Tax Code and the Criminal Code. The aim is to confirm or disprove the hypothesis that the *ne bis in idem* principle is violated if the state applies in the case of tax evasion both tax law and criminal law penalties. This is a highly topical theme in a global context, and now also discussed at the Czech supreme courts.

Keywords in English language

tax law, criminal law, *ne bis in idem*, sanction, penalty

ÚVOD

Je nepochybné, že daňové právo, pakliže je uznávána jeho samostatnost,¹ je velmi úzce provázáno s dalšími právními odvětvími: s finančním právem, s ústavním právem, se správním právem, s právem životního prostředí, se všemi soukromoprávními odvětvími atd. Daňové právo má samozřejmě vazby i na trestní právo, např. v tom smyslu, že existuje daňové právo trestní, v trestním zákoníku² objevujeme několik trestných činů daňového charakteru apod. Aby vůbec bylo možné ukládat sankce za tyto trestné činy, je třeba výborné znalosti daňového práva.³ Tento příspěvek si bude všímat právě těchto vazeb. Po nezbytném uvedení do problematiky a vymezení základních pojmů bude zaměřena pozornost na zásadu *ne bis in idem* ve smyslu souběhu sankce podle daňového řádu⁴ a trestního zákoníku. Cílem bude potvrdit či

¹ RADVAN, M. Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries. In *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. roč. 12, 2014, č. 4, s. 813-827. doi:10.4335/12.4.813-827(2014).

² Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

³ THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003. s. 129.

⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

vyvrátit hypotézu, že zásada *ne bis in idem* je porušena, pokud stát uplatní v případě daňového úniku sankci jak daňověprávní, tak trestněprávní. Jedná se o téma vysoce aktuální v celosvětovém kontextu a nyní též diskutované na úrovni českých nejvyšších soudů. V příspěvku budou využity zejména metody analýzy (právní regulace *de lege lata*, související judikatury), částečně komparace (při porovnání právní regulace ve vybraných zemích) a syntézy (pro tvorbu závěrů a doporučení *de lege ferenda*). Z tuzemské literatury se příliš čerpat nedá, neboť téměř neexistuje, a proto je nezbytné při vyhledávání zdrojů zaměřit pozornost především do zahraničí.

Příspěvek vznikl při řešení projektu „Determinace daňového práva“ číslo MUNI/A/1324/2014, financovaného z prostředků specifického výzkumu Masarykovy univerzity.

1. DAŇOVÝ ÚNIK

Pro pochopení problematiky je třeba alespoň velmi stručně vyjasnit některé základní pojmy. Stežejní bude daňový únik. Jakkoliv existuje mnoho definic, je třeba se ztotožnit s vymezením Thuronyiho, který za daňový únik (tax, evasion, tax fraud) považuje kriminální jednání, tj. takové chování, které trestní právo považuje za trestný čin.⁵ Evropská unie naopak na svých webových stránkách poněkud nadbytečně rozlišuje mezi pojmy tax fraud („*Daňový podvod je formou úmyslného vyhýbání se dani, které je obecně postižitelné podle trestního práva. Pojem zahrnuje situace, ve kterých jsou záměrně předkládána nepravdivá prohlášení nebo jsou vyhotovovány falešné dokumenty.*“) a tax evasion („*Daňový únik obecně zahrnuje nezákonné dohody, kde je daňová povinnost skryta nebo ignorována, tj. daňový poplatník platí nižší daně, než má zaplatit podle právních předpisů tím, že skryje příjem nebo informace od daňových orgánů.*“).⁶

Thuronyi zároveň však vymezuje i velmi blízké pojmy, jako je vyhýbání se dani (tax avoidance), kterým rozumí jakékoliv aktivity směřující ke snížení daně, které však nemají kriminální povahu, tj. nejsou trestným činem, ale zároveň nejsou legálně účinné při stanovení daně.⁷ Obdobně pak Evropská komise za tax avoidance považuje jednání v mezích zákona, někdy na hraně zákona, s cílem minimalizovat nebo eliminovat daň. To často zahrnuje využívání striktní litery zákona, mezer v zákonech a nesoulad (daňových) zákonů k získání daňového zvýhodnění, které původně právními předpisy určeno nebylo.⁸

Posledním pojmem je pak daňová minimalizace (tax minimalization, tax mitigation, tax planning) představující legální jednání skutečně efektivně snižující daňovou povinnost.⁹ V ekonomickém prostředí se obvykle setkáváme v tomto případě s pojmem daňová optimalizace.

Důvodů pro daňové úniky nachází Martinez v politickém nesouhlasu s legitimitou vlády nebo státu, v nízké daňové morálce, v neznalosti právní úpravy a ve složitosti daňověprávních norem. Za nejvýraznější příčinu však považuje ekonomický aspekt: daňový subjekt se domnívá, že výhoda získaná daňovým únikem převažuje nad

⁵ THURONYI, op. cit. s. 154-155.

⁶ European Commission. *Taxation and Customs Union. The Missing Part*. [online]. Brussels. 2015. [cit. 14. 6. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm.

⁷ THURONYI, op. cit. s. 155-156.

⁸ European Commission, op. cit.

⁹ THURONYI, op. cit. s. 156.

hrozbou postihu.¹⁰ Ve většině případů daňových úniků se pravděpodobně u poplatníka důvody pro jeho ilegální chování mísí, ale ekonomické uvažování pravděpodobně převažuje. Martinezovi ovšem není možné dát za pravdu v jeho postulátu o rozlišování legálního a nelegálního daňového úniku. Podle něj je legálním daňovým únikem myšlen takový postup, který vede k vyhnutí se daňové povinnosti bez porušení zákona, ale na hranici zákonnosti. Nelegální únik pak znamená totéž, s tím rozdílem, že je porušen zákon.¹¹ Avšak nedojde-li k porušení zákona, není vůbec možné hovořit o daňovém úniku. Jedná se o prostou, zcela legální, daňovou optimalizaci (daňovou minimalizaci), za kterou samozřejmě nemůže být daňový subjekt trestán.

V takovém okamžiku musí akademik, berní úředník, orgán činný v trestním řízení, soudce a další subjekty zkoumat, kde se hranice zákonnosti nachází. Jednoduché je to v případech, kdy se zákonodárce rozhodl pro poskytnutí daňového benefitu (osvobození snížení základu daně či sazby daně) v podobě osobního (různé formy daňového zvýhodnění rodin s dětmi, handicapovaných osob apod.) nebo věcného (podpora bydlení, podpora spoření na penzi atd.). Veškeré korekční prvky však musí zákonodárce konstruovat s obrovskou mírou opatrnosti a předvídatelnosti, aby nedokonalou právní úpravou nevytvořil nepředpokládaný benefit a nesnížil tak daňové výnosy. Dobrým příkladem může být institut slevy na dani z příjmů fyzických osob, resp. zrušení této základní slevy pro poplatníky pobírající k 1. lednu zdaňovacího období starobní důchod. V souladu s Knappovou definicí zneužití práva („*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním*“¹²) se domnívám, že pokud byla jediným reálným důvodem podání žádosti o zastavení výplaty důchodu snaha poživatelů starobních důchodů dosáhnout na základní slevu na dani z příjmů fyzických osob, jednalo se o jednoznačné zneužití práva. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu¹³ je možné tvrdit, že poplatník podáním žádosti o zastavení výplaty důchodu (tj. umělým vytvořením podmínek) navodil takovou situaci, že mu v souladu s literou zákona náleželo (subjektivní veřejné) právo uplatnit si základní slevu na dani z příjmů fyzických osob a tím si snížit daňovou povinnost. Nicméně v tomto případě poplatník jednoznačně toto právo zneužil a subjektivní veřejné právo mu náleží jen zdánlivě. A právě z tohoto důvodu nezasluhuje ochranu.¹⁴ K celému případu zbývá jen dodat, že Ústavní soud rozhodl¹⁵ přesně opačně a tedy takové jednání pravděpodobně považoval za daňovou optimalizaci.

Daňové úniky jsou nepochybně celospolečensky škodlivé a je třeba s nimi bojovat nejen kvalitní legislativou produkující bezvadné (tj. jednoduché a přehledné, bez dvojího výkladu aplikovatelné) právní normy, ale i trestněprávní cestou. Finanční správa ČR podala v každém z roků 2011 až 2013 v průměru 1500 podnětů orgánům

¹⁰ MARTINEZ, J.-C. *La Fraude fiscale*. 2e éd. Paris: Presses universitaires de France, 1990. s. 29-30.

¹¹ *Ibid.* s. 7-9.

¹² KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. s. 184-185.

¹³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 115/2004-47.

¹⁴ Podle definic Thuronyiho se jedná o tax avoidance. Podrobněji in RADVAN, M. *Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani* (sborník z konference Dny práva 2014, v tisku).

¹⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

činným v trestním řízení pro podezření ze spáchání daňových trestných činů. Souhrn finančních škod způsobených těmito údajnými trestnými činy byl cca 7 miliard Kč ročně. K tomu je třeba připočítat též podněty Celní správy ČR. Celkově je patrný klesající počet jak podnětů, tak výše škody, což Finanční správa ČR připisuje zejména včasné identifikaci a eliminaci daňových úniků ještě před podáním daňového přiznání.¹⁶ Až podáním daňového tvrzení je totiž trestný čin dokonán, přičemž samotná příprava daňových trestných činů trestná není. Je tedy na místě uvažovat o zavedení trestnosti přípravy jakožto významného nástroje pro eliminaci daňových úniků. Pro úplnost je pak nutné doplnit, že velká část trestních oznámení je odložena z důvodu neprokázání úmyslu.

Odhady celkových daňových úniků jsou však mnohem horší než čísla uváděná Finanční správou ČR. Např. Ministerstvo vnitra se domnívá, že daňové úniky představují finanční ztrátu ve výši 150 až 230 miliard Kč ročně.¹⁷ Podle statistik Policie ČR za rok 2013 představuje v rámci hospodářské kriminality kráčení daně podíl 3,67 % co do podílu na počtu zjištěných trestných činů, ale 34,94 % z celkové škody způsobené hospodářskými trestnými činy. Přitom objasněnost u hospodářských trestných činů byla v roce 2013 jen 52,2 %.¹⁸ Zcela ve statistikách absentují údaje od dalších správců daně, byť s ohledem na specifickou povahu těchto berní budou úniky v porovnání s daněmi spravovanými Finanční správou ČR a Celní správou ČR spíše marginální.

2. TRESTNĚPRÁVNÍ A DAŇOVĚPRÁVNÍ SANKCE

Obecně za daňové úniky hrozí poplatníkovi daně dva druhy sankcí: trestněprávní a daňověprávní. Není přitom cílem tohoto textu se jim podrobněji věnovat, jde spíše o jejich přehled.

Trestní zákoník upravuje v § 240 skutkovou podstatu „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“, která dopadá nejen na daně a poplatky, ale též na pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu typu odvod apod. Tohoto trestného činu se může dopustit zejména poplatník, případně i plátce (např. DPH). Trestného činu „Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“ podle § 241 trestního zákoníku se naopak může dopustit zaměstnavatel nebo jiný plátce, který nesplní svoji zákonnou povinnost a neodvede za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění. Jde tak o jisté „opomenutí“ odvést daň, nikoliv nutně o podvodné jednání či získání výhody, jak je tomu v případě zkrácení daně.

Ke vztahu obou trestných činů se vyjádřil též Nejvyšší soud: „*Na rozdíl od trestného činu neodvedení daně představuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby významnější zásah do zákonem chráněného zájmu. Zkrácení daně je totiž způsob podvodného jednání, které je na rozdíl od neodvedení daně, pojistného na*

¹⁶ Ministerstvo financí. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013* [online]. Praha. 2014. s. 41-42 [cit. 9. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.

¹⁷ Ministerstvo vnitra. *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2013* [online]. Praha. 2014. s. 37 [cit. 9. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitri-bezpecnosti-a-verejneho-poradku-na-uzemi-cr-v-roce-2013.aspx>.

¹⁸ Ibid. s. 23, 27.

*sociální zabezpečení a podobné povinné platby společensky škodlivějším činem. Tuto skutečnost zákonodárce ostatně vyjádřil i rozdílnými trestními sazbami zejména u kvalifikovaných skutkových podstat trestných činů, které vyjadřují jejich vzájemnou typovou škodlivost.*¹⁹

Obou těchto trestných činů se může dopustit jak fyzická, tak i právnická osoba,²⁰ a je možno je spáchat pouze úmyslnou formou zavinění.²¹

Daňový řád zná dvě „sankce“: daňovému subjektu vzniká jednak povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, jednak úrok z prodlení za každý den, kdy neuhradí splatnou daň.

Specificky jsou pak „sankce“ upraveny pro místní poplatky v zákoně o místních poplatcích,²² kde se stanoví, že včas nezaplacené nebo neodvedené poplatky nebo jejich část může obecní úřad jako správce daně zvýšit až na trojnásobek.

Je možné představit si i další sankce, které český právní řád nezná, např. publikace odsuzujícího rozsudku, vyloučení z dotací apod.

3. ZÁSADA NE BIS IN IDEM

Zásada *ne bis id idem* je zakotvena jak v mezinárodním,²³ tak v národním právu,²⁴ a dopadá nejen na trestné činy, ale též na správní delikty. V případě daní je daň spravována správci daně, tj. orgány veřejné správy. Ty v případě doměření daně / zkrácení daně ukládají penále, a pokud částka přesahuje určitou zákonem stanovenou minimální hranici, obvykle tuto skutečnost oznamují orgánům činným v trestním řízení. S ohledem na skutečnost, že daňové trestné činy musí být spáchány úmyslně, měli by správci daně k tomuto přihlídnout a oznamovat jen taková zkrácení daně, u nichž je důvodné předpokládat, že byly činěny úmyslně a nevznikly jen nedbalostním jednáním. Z praxe je však evidentní, že tomu tak není.²⁵ O uložení trestní sankce pak mohou v České republice rozhodovat výhradně soudy.

Je však vůbec možné ukládat trestní sankci i poté, co již bylo uloženo správcem daně penále podle daňového řádu? Souběhem správního a trestního postihu se zabýval též Soudní dvůr Evropské Unie ve věci C-617/10, jejímž předmětem byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Haparanda tingsrätt (Švédsko) ze dne 23. prosince 2010, v řízení Åklagaren proti Hansi

¹⁹ Srov. usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

²⁰ § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ § 13 odst. 2 trestního zákoníku.

²² Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

²³ Čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech: „*Trestní stíhání nelze zahájit proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž čin skončilo pravomocným rozhodnutím soudu, jímž byl obžalovaný uznán vinným nebo jímž byl obžaloby zproštěn*“. Čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod: „*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*“. Čl. 50 Listiny základních práv EU: „*Nikdo nesmí být stíhán nebo potrestán v trestním řízení za čin, za který již byl v Unii osvobozen nebo odsouzen konečným trestním rozsudkem podle zákona*“.

²⁴ Čl. 40 odst. 5 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů. § 11 odst. 1 písm. f), g), h) zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů. § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ RADVANOVÁ, E. *Městské státní zastupitelství v Brně*. Řízený rozhovor, 14. 6. 2015.

Åkerbergu Franssonovi. Soudní dvůr EU rozhodl poněkud alibisticky, ale logicky a správně: „Zásada *ne bis in idem* uvedená v článku 50 Listiny základních práv Evropské unie nebrání tomu, aby členský stát uložil za totéž jednání spočívající v nesplnění povinnosti podat přiznání k dani z přidané hodnoty postupně daňovou a trestní sankci, jestliže první sankce nemá trestní povahu, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.“²⁶ Je tedy třeba zkoumat, zda má postih uložený správcem daně sankční povahu. Například Evropský soud pro lidská práva stanovil k rozlišení povahy sankce tři kritéria: zaprvé je nutné vědět, jestli sankce patří, v příslušném vnitrostátním právu, do trestního nebo správního práva, zadruhé je třeba zhodnotit povahu konkrétního protiprávního jednání a nakonec závažnost samotné sankce.²⁷ Na tomto místě je vhodné dodat, že Soudní dvůr EU se odmítl vyjádřit k obdobnému případu s odůvodněním, že na některé daně neregulované evropským právem jeho kompetence nedopadají.²⁸

Je tedy třeba vyjasnit, co je to vlastně sankce. Lederman správně upozorňuje na skutečnost, že daňové „sankce“ jsou sice vyjádřeny obvykle jednou částkou či procentem, avšak de facto se skládají ze dvou částí s rozdílnými funkcemi. „Sankce“ do výše tržní úrovně úroků má kompenzační funkci a nahrazuje tak státu ušlý zisk, naopak v případě daňového subjektu tento je povinen uhradit „úrok za půjčení si peněz od státu“. Část „sankce“ převyšující tržní úrok má pak charakter skutečné sankce za neplnění zákonem stanovených povinností.²⁹ Český úrok z prodlení tuto teorii částečně naplňuje v praxi, když vychází z repo sazby stanovené Českou národní bankou a zvyšuje ji o 14 procentních bodů.

K zásadě *ne bis in idem* se velmi podrobně vyjadřuje Marino.³⁰ Zásadu rozebírá z několika úhlů pohledu. V prvé řadě jako základní princip mezinárodního práva, ke kterému neodmyslitelně patří i zásada *res iudicata*. Zásada je obsažena v mnoha dokumentech, např. Statute of the International Criminal Court (čl. 20), Harvard Draft Convention on Jurisdiction with respect to Crime of 1935 (čl. 13), International Covenant on Civil and Political Rights (čl. 14 odst. 7), American Convention on Human Rights (čl. 8 odst. 4), Schengen Accord (čl. 54), Charter of Fundamental Rights of the European Union (čl. 50) a dále v mnoha ústavách a smlouvách o vydávání.

Ve druhém sledu se k zásadě *ne bis in idem* vyjadřuje rovněž čl. 4 Protokolu č. 7 European Convention of Human Rights. Jakkoliv se tato zásada původně týkala jen trestněprávních sankcí, výkladem byla rozšířena též na sankce administrativněprávní za předpokladu, že splňují „engelovská“ kritéria.³¹ Tedy národní právo musí jednoznačně vymezit povahu sankce a určit, zda se jedná o administrativněprávní, či o trestní sankci. Dále musí být určeno, zda se skutečně jedná o „idem“, tedy zda identita chování může být posouzena na základě historického naturalistického chování (tj. podle zákona), nebo na základě jeho právní kvalifikace (tj. podle trestného činu). Evropský soud pro lidská práva ve věci Zolotukhin v. Rusko sjednotil, že čl. 4 Protokolu č. 7 je třeba chápat tak, že zakazuje druhé stíhání nebo soudní líčení, pokud to vyplývá ze stejných skutečností

²⁶ Srov. Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-617/10.

²⁷ Srov. odst. 82 Rozsudku Evropského soudu pro lidská práva Engel a ostatní vs. Nizozemí.

²⁸ Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-497/14.

²⁹ LEDERMAN, L. *Administrative Surcharges: Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes*. Prezentace na EATLP Congress 2015, Milano, 29. 5. 2015.

³⁰ MARINO, G. *Limitation of Administrative Penalties by The European Convention of Human Rights and The EU Charter of Fundamental Rights*. [online]. Milano. 2015. [cit. 18. 6. 2015]. Dostupné z: http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Section4_Marino.pdf.

³¹ Srov. Engel a ostatní vs. Nizozemí, op. cit.

nebo skutečností, které jsou v podstatě stejné. Stále však není jasná odpověď na otázku, co jsou tyto stejné skutečnosti. Z hlediska závažnosti sankce pak z ničeho nevyplývá, že by mělo být soudní řízení přerušeno či zastaveno z důvodu běžícího správního řízení nebo z důvodu uložení administrativněprávní sankce, byť v tomto případě se názory autora s Marinem³² rozcházejí. Opět je totiž třeba zkoumat závažnost samotné sankce.

Není možné se tak ztotožnit s výrokem Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dev v. Švédsko*.³³ subjektu uložil správce daně povinnost uhradit přírážky k dani, protože zkrátil daň a nevedl řádně účetnictví. Obě jednání přitom spolu vzájemně souvisela. Evropský soud pro lidská práva rozhodl, že obě porušení právních předpisů byla dostatečně odlišná a nebyl porušen stejný zájem, avšak jednání bylo v podstatě stejné a tedy se jedná o porušení zásady *ne bis in idem*, když byl subjekt zproštěn obžaloby z trestného činu, ale správce daně dále pokračoval v řízení o uložení přírážky k dani. Dle rozsudku uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ a řízení týkající se daňového penále má trestní povahu, proto by následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně bylo v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

Výrok Evropského soudu pro lidská práva není možné považovat za přesný a správný. Je totiž třeba vždy zkoumat, jaká sankce (trestněprávní a administrativněprávní) subjektu za porušení povinnosti hrozí a jaká je její funkce. V tomto světle má sankce uložená soudem v trestním řízení funkci trestání a zastrašování a je závislá na individuálním zavinění pachatele. Naopak administrativněprávní sankce má chránit daňový systém v tom smyslu, aby byly ušetřeny náklady spojené s protiprávním jednáním daňových subjektů.³⁴ Obdobně český Nejvyšší soud s ohledem na „engelovská“ kritéria dovedl, že v daňovém řízení vyměření vlastní daně nelze považovat za trestní sankci v trestní věci, ale má jen reparační charakter.³⁵ Trestní právo trestá společenskou nebezpečnost určitého úmyslně protiprávního chování a chrání celospolečenské zájmy. Naopak daňové právo chrání fiskální zájmy veřejných fondů státu a územních samosprávných celků. Nadto je třeba doplnit a zdůraznit, že v trestním řízení u daňových trestných činů je podle českého práva potřeba prokazovat úmysl, což je pro orgány činné v trestním řízení velmi složité a někdy i nemožné. Oproti tomu v daňovém právu je dokazování primárně na daňovém subjektu, a pokud subjekt neprokáže důkazy svá tvrzení, bude mu daň doměřena. Takový přístup je logický; v opačném případě by docházelo k sebekriminalizaci daňového subjektu: daňové řízení je postaveno na zásadách spolupráce a součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem, kdežto zásady trestního práva mají za cíl zabránit sebekriminalizaci obviněných.³⁶

4. AKTUÁLNÍ VÝVOJ V ČESKÉ REPUBLICE

V případě zásady *ne bis in idem* a souběhu trestání administrativněprávního a trestního se až do dnešních dnů nevyskytovaly žádné pochybnosti o tom, že souběh sankcí podle daňového řádu a trestního zákoníku je možný, ba dokonce běžný. Soudní judikatura se omezovala toliko na vyjasnění postavení státu jako poškozeného při

³² MARINO, op. cit.

³³ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku, stížnost č. 7356/10.

³⁴ SEER, R., WILMS, A. L. *Surcharges and Penalties in Tax Law: General Report*. [online]. Milano. 2015. [cit. 18. 6. 2015]. Dostupné z: http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf.

³⁵ 5 Tdo 749/2014, op. cit.

³⁶ Srov. THURONYI, op. cit. s. 227.

zkrácení daní a velmi správně dovozovala, že poškozeným je i Česká republika, byť dlužnou daň nebo clo není možno uplatňovat jako majetkovou škodu v adhezním řízení, ale nárok státu na úhradu daně vyplývá přímo ze zákona.³⁷

Co se penále týče, dosavadní judikatura jej považuje za obligatorní peněžitou sankci vznikající přímo ze zákona za nesprávné tvrzení daně.³⁸ „... s ohledem na jeho (penále – pozn. autora) základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod...“.³⁹ Tedy se nejedná o sankci ve smyslu správního trestání, ale o příslušenství daně. Nejpregnantněji pak Nejvyšší správní soud vyložil, že „... daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních“ ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení daňových zákonů fakticky více, nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu)“.⁴⁰

V usnesení z února 2015⁴¹ však dospěl čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že penále představuje trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, respektive trest, na který je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Mj. konstatoval, že „hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je materiální povaha institutu a jeho faktický, nikoli pouze deklarovaný, účel“. Dále odkázal na mnohá rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (Jussila proti Finsku, Bendenoun proti Francii, Ferazzini proti Itálii, Janosevic proti Švédsku apod.), která uvádějí, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy ESLP, a dovodil, že se jedná o ustálený a dlouhodobě judikovaný názor Evropského soudu pro lidská práva, který musí české správní soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy respektovat.

Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu odkázal také na „engelovská“ kritéria a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, konkrétně výše citovanou věc C-617/10 Hans Akerberg Fransson. Dovodil, že penále „je jednorázovou pokutou stanovenou ze zákona“. V tomto směru však není možné dát soudcům za pravdu, neboť pokuta má jistě zcela jiný charakter než penále, např. tím, že ukládání pokut obvykle podléhá správnímu uvážení (zda a v jaké výši), kdežto penále je obligatorní. Argumentace jazykovým výkladem („srov. latinské slovo poena, trest“) rovněž není přesná, neboť (nejen právní) jazyk se vyvíjí. Je možné komparovat úrok z prodlení a penále, ale ani toto kritérium nevystačí pro tvrzení, že penále je pokuta, trest, či sankce obecně. Oba dva instituty totiž postihují jiný druh porušení právní povinnosti.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 3 To 9/85, rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 917/2004, usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 902/2013.

³⁸ Srov. 5 Tdo 749/2014, op. cit., rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2011, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 28/2013.

³⁹ 1 Afs 1/2011, op. cit.

⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 28/2013 – 36.

⁴¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 30.

Soud dále uvádí, že „nelze se ztotožnit s názorem, že funkce penále je paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas. Nebyla-li daň zaplacená řádně a včas, pak je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována úrokem z prodlení. Penále pak slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení“. Je třeba opět zdůraznit rozdíl mezi penále a úrokem z prodlení: penále je stanoveno za nesplnění povinnosti důkazní a je vypočítáno z částky doměřené daně, kdežto úrok z prodlení se hradí tehdy, je-li daňový subjekt v prodlení s placením daně. Nejvyšší soud dokonce velmi přesně uvádí, že penále není sankcí za přestupek nebo daňový delikt ve smyslu Engel kritérií, ale obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, tedy jde o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu deliktu platebního. „Jinými slovy řečeno, je nezbytné oddělit zákonnou sankci ukládanou finančním úřadem od sankce trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by se jednalo o trestní sankci, a bylo by tak nutné činit výběr mezi doměřením daně a trestním stíháním pachatele, což je jistě nežádoucí.“⁴²

Není možné souhlasit s uvážením senátu Nejvyššího správního soudu, že penále je peněžitou pokutou (viz výše), byť jistě zasahuje do majetku daňového subjektu. To, že neexistuje horní hranice penále, je jen logické a vyplývá ze zásady spravedlnosti. Zcela jistě a oprávněně by Nejvyšší správní soud namítal, že subjekt krátcí daňovou povinnost v řádech tisíců by měl hradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, kdežto jiný krátcí daň v řádech stovek milionů by narazil na fixní strop. Nadto již v daňovém řádu existují moderační instituty.⁴³

Podpůrným argumentem nemůže být zařazení penále do části čtvrté daňového řádu, neboť se zákonodárce vyhýbal pojmu „Sankce“ a zvolil „Následky porušení povinností při správě daní“.

V konečném důsledku a na základě výše uvedených poznatků je možné připustit debatu (nikoliv závěr), že penále může mít sankční charakter a může být označováno jako sankce, nicméně zcela jistě není trestem *sui generis*, jak uvádí čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu. Jednoznačně nemá trestní povahu.

ZÁVĚR

Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu postoupil věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu s otázkou, zda má penále povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod. Bude velmi zajímavé sledovat, jak rozšířený senát věc posoudí, případně co jeho závěry mohou znamenat pro praxi.

Z výše uvedeného textu je patrné, že penále podle daňového řádu nemá povahu trestu. Hypotézu stanovená v úvodu, že zásada *ne bis in idem* je porušena, pokud stát uplatní v případě daňového úniku sankci jak daňověprávní, tak trestněprávní, byla vyvrácena. Pakliže by byl daňový subjekt povinen hradit penále, nemá to vliv na případné trestní stíhání a povinnost podrobit se trestu podle trestního zákoníku. Pokud by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k opačným závěrům, mělo by takové rozhodnutí nedozírné následky v sankcionování daňových deliktů. Např. pokud by správce daně postupovali podle daňového řádu a ukládali penále, trestní postih by byl vyloučen. Dokonce by nebylo možné ani zahájit trestní řízení, s ohledem na

⁴² 5 Tdo 749/2014, op. cit.

⁴³ Např. § 259a daňového řádu – Prominutí penále.

související zásadu *res iudicata*. To by jistě vyhovovalo subjektům, které se dopouští krácení daně, neboť by se nemusely obávat trestního stíhání (ani jako fyzické osoby, ani jako právnické osoby či jejich statutární orgány) a v případě poplatníků – právnických osob by bylo velmi jednoduché společnost zlikvidovat bez toho, aby byla dlužná daň a penále uhrazeny. Pokud by naopak správce daně penále nestanovil (a tím by ovšem porušil své zákonem stanovené povinnosti) a věc by předal orgánům činným v trestním řízení, bylo by možné uložit sankci podle trestního zákoníku, avšak pouze za předpokladu prokázání úmyslu daňového subjektu. Pak vyvstává problém s určením výše škody, která musí být jednoznačně prokázána orgány činnými v trestním řízení.⁴⁴ To se v praxi často nedaří, zejména pokud není vůbec vedeno účetnictví, a daňové subjekty nejsou stíhány za zkrácení daně, ale za zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Pokud by úmysl zkrátit daň vůbec prokázán nebyl, daňový subjekt by byl zproštěn viny. Nicméně věc by již neměla být vrácena ke správci daně, aby uložil penále, opět s odkazem na zásadu *res iudicata*.

Pokud by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že má penále povahu trestu, bylo by třeba velmi rychle reagovat na tento stav novou právní regulací. Není ambicí tohoto příspěvku vymezit a analyzovat jednotlivé varianty. Marino doporučuje např. jediný soudní proces,⁴⁵ nicméně takové řešení má mnoho nedostatků: vedle délky řízení a kompetence soudců jsou to mnohem závažnější otázky jako ne/veřejnost řízení, úmysl vs. nedbalost, spolupráce a součinnost vedoucí k možné sebekriminalizaci vs. ponechání důkazního břemene výhradně na straně státu a s tím spojená nemožnost stanovit daň řádně apod.

POUŽITÉ PRAMENY

1. European Commission. *Taxation and Customs Union. The Missing Part*. [online]. Brussels. 2015. [cit. 14. 6. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm.
2. KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 1995. ISBN 80-7179-02.
3. LEDERMAN, L. *Administrative Surcharges: Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes*. Prezentace na EATLP Congress 2015, Milano, 29. 5. 2015.
4. MARINO, G. *Limitation of Administrative Penalties by The European Convention of Human Rights and The EU Charter of Fundamental Rights*. [online]. Milano. 2015. [cit. 18. 6. 2015]. Dostupné z: http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Section4_Marino.pdf.
5. MARTINEZ, J.-C. *La Fraude fiscale*. 2e éd. Paris: Presses universitaires de France, 1990. ISBN 2-13-043439-8.
6. Ministerstvo financí. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013* [online]. Praha. 2014. s. 41-42 [cit. 9. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>.
7. Ministerstvo vnitra. *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2013* [online]. Praha. 2014. s. 37 [cit. 9. 6. 2015]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/clanek/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitri-bezpecnosti-a-verejneho-poradku-na-uzemi-cr-v-roce-2013.aspx>.

⁴⁴ Srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 1503/2014.

⁴⁵ MARINO, op. cit.

8. RADVAN, M. Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries. In *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. ISSN 1581-5374, roč. 12, 2014, č. 4, s. 813-827. doi:10.4335/12.4.813-827(2014).
9. RADVAN, M. *Zneužití práva důchodci při uplatnění slevy na dani* (sborník z konference Dny práva 2014, v tisku).
10. RADVANOVÁ, E. Městské státní zastupitelství v Brně. Řízený rozhovor, 14. 6. 2015.
11. SEER, R., WILMS, A. L. *Surcharges and Penalties in Tax Law: General Report*. [online]. Milano. 2015. [cit. 18. 6. 2015]. Dostupné z: http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf.
12. THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Hague: Kluwer Law International, 2003. ISBN ISBN: 90-411-9923-3.
13. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13.
14. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva Engel a ostatní vs. Nizozemí.
15. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Lucky Dev proti Švédsku, stížnost č. 7356/10.
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 115/2004-47.
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2011.
18. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 28/2013.
19. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 3 To 9/85.
20. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 11 Tdo 917/2004.
21. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 1503/2014.
22. Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-617/10.
23. Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-497/14.
24. Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 30.
25. Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 902/2013.
26. Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 749/2014.

KONTAKT NA AUTORA

michal.radvan@law.muni.cz

doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, PhD.

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70

611 80 Brno

Česká republika

FEW REFLECTIONS ON APPLICATION OF PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY IN VIEW OF FIGHT AGAINST TAX FRAUDS AND TAX EVASION¹

Anna Románová

Pavol Jozef Šafárik University in Košice, Faculty of Law

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Autor sa v príspevku zamýšľa nad aktuálnou pozíciou zásady primeranosti ako jednej zo zásad správy daní v kontexte zmeny formulácie ustanovení regulujúcich zásady správy daní v Daňovom poriadku oproti zákonu č. 511/1992 Zb., pričom dochádza k záveru, že zotrvávanie na dodržiavaní tejto zásady nie je závislé len od jej výslovného zakotvenia v Daňovom poriadku, ale vyplýva z širšieho kontextu vnútroštátnej i medzinárodnej právnej úpravy a judikatúry.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

právo, daň, únik, daňové podvody, zásada primeranosti, správa daní

Abstract in English language

The author is presenting reflections on current position of proportionality principle as one of tax administration principles in the light of the change of wording of provisions regulating tax administration principles in the Code of Tax Administration compared to former Act no. 511/1992 Coll. and arrives at the conclusion that persisting in complying with the principle is not dependent only on its explicit incorporation in the Code, but can be derived from broader context of national and international legislation and case law.

Keywords in English language

law, tax, evasion, tax frauds, proportionality principle, tax administration

INTRODUCTION

It has already become a standard that legal procedures are governed by certain principles. Procedure of administration of taxes is not an exception. Regarding the opinions of various representatives of science of tax law², there is a number of principles that might be of various nature from constitutional principles through those

¹ This paper represents a partial output from 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)“.

² See e.g.: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. et al. *Finanční právo*, p. 250 et seq.; BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012; BUJŇÁKOVÁ, M. Essential principles of tax proceedings. In: *Current questions of the efficiency of public finance, financial law and tax law in the countries of Central and Eastern Europe*. Košice: UPJŠ, 2005; LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. (eds.) *Procedural rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law (EUCOTAX Series)*. Wolters Kluwer, 2010; MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa 1. díl*. Brno : Masarykova univerzita, 2004; VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2009; VERNARSKÝ, M. *Zásada neformálnosti pri správe daní*. In: *Teória a prax verejnej správy*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2013; etc.

explicitly stipulated by tax statutes to those that have been declared either by case law or can be derived from the wording of tax statutes indirectly and which are stressed by the jurisprudence. One of the principles that is generally accepted is the principle of proportionality.

Within regulation of tax administration in Slovak Republic, this principle has undergone some development. As regards the statutory regulation, it had been most explicitly expressed in the act no. 511/1992 Coll. on administration of taxes and fees and on changes in the system of territorial financial authorities as amended (hereinafter only “Act on Tax Administration”) within its art. 2 par. 2 (“*tax administrator shall act within tax administration in close cooperation with tax entities and, when demanding fulfilment of their obligations within this proceedings, shall use only the means that place minimum burden upon them and yet enable correct determination and collection of tax*”). From the theoretical point of view, this provision had been perceived by some specialists as principle of proportionality³ and by others as principle of efficiency⁴, as a part of principle of close cooperation⁵ or principle of saving the taxpayers’ rights (or friendly approach)⁶. As proportionality principle was the provision seen also by the Constitutional Court of the Czech Republic⁷. Anyway, from our point of view, the aim of this provision was to determine the condition of using only the means that do not impose inappropriate burden upon particular subject or even abusive practices which is fundamental especially in case of right of tax authorities to act at their discretion and thus should have prevented abuse of position of tax administrator in tax proceedings⁸. Despite this principle being targeted at protection of taxpayers and other subjects of tax administration its application should not lead to failure to fulfil the aim of tax proceedings, i.e. due assessment and collection of taxes. Therefore it should be always seen as an interpretation rule in cases where tax administrator is entitled to use the discretion within the statutory limits.⁹

1. CURRENT REGULATION (AND ITS HIDDEN RISKS)

After the reform of tax administration’s regulation as part of UNITAS programme, this principle has been (in its own way) incorporated also into the act no. 563/2009 Coll. on tax administration (Code of Tax Procedure) and on amendments and supplements to certain laws (hereinafter only the “Code”) within its art. 3 par. 2 (“*tax administrator...shall use the most suitable means resulting in correct tax determination and assessment*”), although, in the mentioned modified wording, which is even at first

³ See: VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. Praha : VOX, 2008. p. 52; KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2010. p. 38.

⁴ See KARFÍKOVÁ, M. In BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck, 2009. p. 260.

⁵ See BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. pp. 383-384.

⁶ As is e.g. stipulated by Czech Act no. 280/2009 Coll., Tax Ordinance, in its Art. 5 par. 3 („*Tax administrator shall save the rights and legally protected interests of tax entities...*“).

⁷ „*State intervention must respect a reasonable (fair) balance between the demands of the general interest of the society and the requirement to protect the fundamental rights of individuals. This means that there must be a reasonable (justified) proportionality relationship between the means used and the aims pursued.*“ (Cited: Constitutional Court of the Czech Republic. Case Pl. ÚS 5/01).

⁸ Cit. in GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing. 2008. p. 73.

⁹ Cit. in KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. p. 38.

sight different from the former one and, moreover, it might have a completely different meaning. Hence, to whom the means should be the most suitable stays unclear. Despite this change in wording, the explanatory report to the Code states that “*another principle is the principle of close cooperation between tax administrator and tax entities. Tax entities are obliged to cooperate with tax administrator, i.e. to provide him with their assistance; nevertheless, tax administrator within demanding of this assistance shall act in a way that will place a minimum burden on tax entities. This principle is closely connected to principle of acting without undue delay and principle of efficiency.*”¹⁰ However, we are quite afraid, that the explanation of the explanatory report does not match with the actual statutory wording, which, in our view, is a great mistake by the legislator. From the viewpoint of interpretation, this new wording is utmost inappropriate and vague. Not only is this mismatch a sign of irresponsible approach of the legislator, it is also easily capable of constituting application problems and disputes between taxpayers and tax administrators.

Why are we actually so interested in the mentioned principle? The answer is quite plain. Slovak republic, European Union, OECD, actually the whole world is “obsessed” with searching for efficient means of elimination of tax evasion and tax frauds, which is definitely positive, nevertheless, this search for efficient means is accompanied by introducing of various instruments and statutory provisions that might hit hardest those taxpayers who cannot be included into the group of “guilty ones”.

G. Dobrovičová and M. Štrkolec¹¹ have been mentioning the lack of legal certainty in the application of VAT surety where the statutory regulation states that tax administrator shall demand the surety of 1 000 EUR to 500 000 EUR upon taxable entity applying for registration to VAT and particular amount of the surety in each case shall be decided upon tax administrator based on the risk of emerging of tax arrears of that taxable entity (the criterions of which are, by the way, not publicly verifiable)¹². We have been discussing previously¹³ vague wording of the new anti abuse clause adopted into the Code by extending the former substance-over-form principle by provision aimed at legal actions or facts lacking economic substance. Different treatment of residents and non-residents regarding obtaining of consent of tax administrator with registration to /erasure from commercial register is also questionable¹⁴. Mention worthy is also fact that provision regulating tax secrecy has been (with effect) since 1 January 2013 amended five times towards enlarging the group of subjects entitled to be provided with tax secrecy which has been connected with two amendments of lists of tax entities published by tax authorities also with extending effect¹⁵. Problematic may be also practical application of extension of use of

¹⁰ Explanatory report to the act no. 563/2009 Coll. on tax administration (Code of Tax Administration), B: Special part. Ad art. 3. par. 3.

¹¹ See DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. *Institucja zabezpieczenia w słowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego*. In: Law and finance : The financial law towards challenges of the XXI century. Warszawa: CeDeWu, 2013. pp. 55-62; see also VOJNÍKOVÁ, I. *Zábezpeka na daň- ochrana fiskálnych záujmov (ZA KAŽDÚ CENU?)*. In: *Days of law 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. pp. 449-458.

¹² See art. 4c of the act no. 222/2004 Coll., on value added tax as amended.

¹³ See ROMÁNOVÁ, A. *The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of Legal Certainty?* In: *System of Financial Law: System of Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2015. pp. 212-228.

¹⁴ Foreign resident subjects/entities are excluded from this duty as opposite to those resident in Slovakia. See art. 115 par. 8 of act no. 513/1991 Coll., commercial register as amended.

¹⁵ See art. 11 and art. 52 of the Code of Tax Procedure.

transfer-pricing rules to domestic tax subjects¹⁶, which itself would not be a problem¹⁷, however we see a problem in the interpretation of tax entity that shall compulsorily apply this regime¹⁸. And we do not even mention such statutory amendments that, in our view, are not proportional on the whole, such as enabling the stay of tax inspection on same conditions as tax proceedings¹⁹, shortening of loss carry forward period from seven to four years and change of its regulation applicable to all taxpayers even those whose loss had been shown in previous years (i.e. with retroactivity)²⁰, etc.

If we want to summarise the nature of recent measures that have been adopted mainly on the national level (but also some on the international level²¹), we have to point out that large number of them is capable of being applied in a very excessive way and/or enabling large discretion of tax authorities within their application. In case that particular piece of legislation or statutory provision has ambiguous wording, it creates the space for at least two tier interpretation: one being taxpayers friendly and the other tax administration friendly, and it might be obvious that these two tend to be contradictory. Much have been said by the case law about proportionality principle in situations where its application is more or less obvious, as in case of indefinite legal terms²², imposition of sanctions within specified range, undefined time periods²³, or

¹⁶ With effect from 1 January 2015.

¹⁷ As it is this way applied also in other countries.

¹⁸ This regulation concerns dependent entities being related party, or economically, personally or otherwise connected persons, where “other connection” is defined as business relationship created especially for the purpose of reduction in the tax base or increasing of tax losses (see art. 15 par. 5 in connection with art. 2 letter n) and p) of act no. 595/2003 Coll., on income tax as amended). In our view, this definition enables quite broad space for discretion for tax authorities. See also: KOČIŠ, M. *Transferové oceňovanie služieb*. www.e-pravo.sk. 2015. Available at the Internet: <http://www.epravo.sk/top/clanky/transferove-ocenovanie-sluzieb-2923.html>.

¹⁹ Which is perilous due to right to stay it without any statutory limitations. See art. 46 par. 10 in connection with § 61 of the Code.

²⁰ Even if the Constitutional Court of Slovak republic finds this measure adequate (See more in: DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Constitutional limits of tax rules retroactivity. In: *The financial law towards challenges of the XXI century*. Warszawa: CeDeWu, 2015. pp. 233-242). See also art. 30 in connection with art. 52za par. 4 of the act no. 595/2003 Coll., on income tax as amended.

²¹ If we take a look at e.g. the OECD BEPS Action Plan, we can see that practical application of at least half of its action might be presented in an excessive way as regards the taxpayers and their procedural rights.

²² Art. 9 par. 8 of the Code stipulates that “*representation of a tax entity by a representative shall not exclude the possibility of tax administrator, if necessary, to perform actions with that tax entity directly, or to request upon the tax entity to perform certain acts*”. According to Supreme administrative court of Czech Republic, it is undisputed given the linguistic interpretation of collocation “if necessary” that it concerns situations in which delay caused by securing of presence of the representative would counterwork factual performance of intended action or its purpose, i.e. mainly in case of urgent or unrepeatable acts (see: Supreme administrative court of Czech Republic. Decision of 26 May 2010, case 8 Aps 1/2009 – 159) or in case that presence of the represented person is necessary because in lack thereof the intended action would be infeasible (see: Supreme administrative court of Czech Republic. Decision of 25 February 2010, case 7 Aps 2/2010 – 51 which states further: “*it may be summarized that scope of art.is narrow and does not comprise a case of personal presence of tax entity at oral hearing only because tax administrator finds this means of communication most practical and efficient...*”).

Another example is Art. 60 par. 5 of the Code stipulating that “*employee of the competent authority whose unbiased approach is doubted may only perform necessary acts in the matter until a decision on presence of their biased approach is made.*” Supreme administrative court of Czech Republic has concluded that: “*the phrase “necessary act” is an indefinite legal term which must be interpreted in accordance with the principle of proportionality individually in each particular case. Generally, it may*

within institutes which proper application requires proportionality, such as interim measures²⁴, tax inspection²⁵, etc., and we are of the opinion, that such interpretation and mainly application of the mentioned principle should be continued and performed even within other newly or lately adopted measures. Nevertheless, a question arises whether there still is any legal basis for keeping to the mentioned principle. To support it, we could use other resources than the vague wording of the mentioned statutory provision, namely as follows:

Firstly, it is the above mentioned explanatory report to the Code speaking in favour of proportionality principle in the form as is generally accepted; even if we have to admit that text of explanatory reports is not legally binding²⁶. Secondly, we can point out that proportionality principle is recognised as standard among general principles of EU law (or law in general)²⁷ acknowledged by the Court of Justice of the European Union, as well as principles of good administration²⁸, supported explicitly also by the

be concluded that a necessary act is an act the absence of which would lead into frustration of the purpose of administration of taxes – assessment and collection of taxes without shortening of tax revenues – and at the same time, there is a serious danger of delay. The notice to prove the decisive facts cannot be regarded as a necessary act...in a situation where there is no risk of extinction of powers to assess or additionally assess tax or any other circumstances indicating that failing to issue this notice may result into the frustration of the purpose of tax administration.” (Supreme administrative court of Czech Republic. Decision in case 1 Afs 7/2008 – 91).

²³ E.g.: art. 65 par. 2 of the Code (“If a decision may not be made within the time period of 60 days due to extraordinary complicity of the case or other major circumstances or a special nature of the case, a second instance authority may prolong this time period accordingly before it expires on the basis of a written justification.”); art. 74 par. 2 of the Code (“Within the appellate proceedings, the appellate authority may supplement results of the tax proceedings, eliminate mistakes in the proceedings, or oblige the tax administrator to supplement it or to eliminate mistakes within the appropriate time period.”); art. 60 par. 3 of the Code of Tax administration (“An employee of a competent authority participating in tax proceedings shall, without any undue delay, inform the competent superior employee of this authority on facts stated in the paragraphs (1) and (2) and on other facts proving the biased approach of the employee of the competent authority.”).

²⁴ See e.g. Decision of County Court of Trnava of 23 October 2014 in case 14S/103/2013.

²⁵ See Finding of the Constitutional Court of the Slovak Republic of 29 June 2010 in case III. ÚS 24/2010.

²⁶ Explanatory reports represent the most important source of historical method of interpretation. This method uses the circumstances of issuance of particular piece of legislation to find its proper purpose (Cit. in WEINBERGER, O. Logika. Učebnice pro právníky. p. 208. In GERLOCH, A., MARŠÁLEK, P. *Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi*, s. 121. Eurolex Bohemia, 2003) Nevertheless, it has to be borne in mind that text of explanatory report remains unchanged (as it is part of a draft) while the final wording of a statute can be different from the proposed, hence, there can be a problem to find the aim of the legislator or the purpose of the provision in case of such a change (see more in MELZER, F. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. Praha: C.H.Beck, 2010. pp.122-123).

²⁷ See e.g. MACHAJOVÁ, J. et al. *Všeobecné správné právo*. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2010. pp.512-513; VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated? In: *EC Tax Review*, 2010, vol. 19, no. 5, p. 200; FRANCHINI, C. European principles governing national administrative proceedings. In: *Law and contemporary problems*. 2004, Vol. 68, no. 183, p. 190.

²⁸ FORTSAKIS, T. Principles governing good administration. In: *The right to good administration. Conference Proceedings*. Warsaw, 4-5 December 2003. 227 p. (available at: http://www.dhv-speyer.de/stelkens/Materialien/Proceedings_Warsaw_Conference_2003_E.pdf, p. 32); MOLITORIS, P. Politika Európskej únie v oblasti dobrej správy v daňových veciach a jej odraz vo vnútroštátnej legislatíve. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. pp. 211-212.

Code of good administration by the Council of Europe²⁹. Thirdly, despite not being specifically mentioned in the Charter of Fundamental Rights of the European Union (2010/C 83/02), it is³⁰ so in The European Code of Good Administrative Behaviour³¹ which is directly applicable to the institutions and civil servants of the EU. Fourthly, we could also support the need to apply the proportionality principle by using other principles encoded in the Constitution of Slovak Republic, like regulation of imposition of duties and limitation of fundamental rights and freedoms³², protection of proprietary rights³³, rules governing acts of public authorities³⁴, protection against unlawful interventions and acts by public authorities³⁵ and, above all, the rule of law³⁶, which only strengthen the argument for application of the mentioned principle creating a balance between public budget's interests and those of taxpayers. As M. Oosting points out, when public administration meets all the requirements that follow from the rule of law, it fulfils the requirement of good administration. Good administration is not a goal in itself, but a means for implementing the rule of law.³⁷ Proportionality criterion should therefore govern all the steps of public authorities when handling rights and obligations of natural and legal persons as it is necessary for safeguarding the execution of public administration in line with the rule of law principle; and tax matters should not be an exception.

²⁹ See Recommendation CM/Rec(2007)7 of the Committee of Ministers to member states on good administration of 20 June 2007, Art. 5 – Principle of proportionality:

1. Public authorities shall act in accordance with the principle of proportionality.

2. They shall impose measures affecting the rights or interests of private persons only where necessary and to the extent required to achieve the aim pursued.

3. When exercising their discretion, they shall maintain a proper balance between any adverse effects which their decision has on the rights or interests of private persons and the purpose they pursue. Any measures taken by them shall not be excessive.

³⁰ See art. 6 of the European Code of Good Administrative Behaviour: “1. When taking decisions, the official shall ensure that the measures taken are proportional to the aim pursued. The official shall in particular avoid restricting the rights of the citizens or imposing charges on them, when those restrictions or charges are not in a reasonable relation with the purpose of the action pursued. 2. When taking decisions, the official shall respect the fair balance between the interests of private persons and the general public interest.”

³¹ It is not legally binding, however, after the Charter of Fundamental Rights of the European Union achieved legally binding nature due to the entry into force of the Lisbon Treaty in 2009, the right to good administration became a fundamental right.

³² See art. 13 of the Act no. 460/1992 Coll., Constitution of Slovak Republic as amended.

³³ See art. 20 of the Act no. 460/1992 Coll., Constitution of Slovak Republic as amended.

³⁴ See art. 2 par. 2 of the Act no. 460/1992 Coll., Constitution of Slovak Republic as amended: State authorities may act only on the basis of constitution, within its limits and to the extent and in the manner stipulated by a statute.

³⁵ See art. 46 of the Act no. 460/1992 Coll., Constitution of Slovak Republic as amended.

³⁶ See art. 1 par. 2 of the Act no. 460/1992 Coll., Constitution of Slovak Republic as amended: Slovak Republic is a sovereign, democratic, and legal state. See also BUJŇÁKOVÁ, M. Dodržiavanie princípov právneho štátu. In: *Právny obzor: teoretický časopis pre otázky štátu a práva*. ISSN 0032-6984. 1997, Vol. 80, no. 3, pp. 250-255.

³⁷ Cit. in OOSTING, M. The role of a modern administration in a state governed by the rule of law. In: *The right to good administration. Conference Proceedings*. Warsaw, 4-5 December 2003. 227 p. (available at: http://www.dhv-speyer.de/stelkens/Materialien/Proceedings_Warsaw_Conference_2003_E.pdf, p. 29).

CONCLUSIONS

In times of development and stressing of client-oriented approach within public administration procedures, one would expect that regulation of statutory provisions including principles governing tax administration should constantly be more developed, accurate, and improved to eliminate discrepancies and vague provisions and that generally acknowledged principles would not be neglected. This expectation, however and surprisingly, was not met. By analysis of the principle of proportionality and its statutory reflection in former and current procedural tax legislation (and to be honest also by its other provisions), we arrived at the conclusion that the legislator either by mistake or on purpose (either one being a serious deficiency) fills the wording of laws by vague and imperfect provisions that enable unclear interpretation that might be misused by tax administration (in case analysed in the paper) or tax entities (in other cases) and that reason for this may be either true search of finding instrument to tackle tax frauds and tax evasion or just misusing this tolerable purpose to enable such vague interpretation in favour of financial interests of public budget. Obviously, we do not find this trend positive, especially, when such “solution” to tax frauds & evasion problem cannot succeed and surely will do more harm than good.

REFERENCES

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012.
2. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6
3. BUJŇÁKOVÁ, M. Dodržiavanie princípov právneho štátu. In: *Právny obzor : teoretický časopis pre otázky štátu a práva*. ISSN 0032-6984. 1997, Vol. 80, no. 3, pp. 250-255
4. BUJŇÁKOVÁ, M. Essential principles of tax proceedings. In: *Current questions of the efficiency of public finance, financial law and tax law in the countries of Central and Eastern Europe*. Košice : UPJŠ, 2005. ISBN 80-7097-604-7
5. DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Constitutional limits of tax rules retroactivity. In: *The financial law towards challenges of the XXI century*. Warszawa: CeDeWu, 2015. ISBN 9788375567373. pp. 233-242
6. DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Instytucja zabezpieczenia w slowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego. In: *Law and finance : The financial law towards challenges of the XXI century*. Warszawa: CeDeWu, 2013. ISBN 9788375565683. pp. 55-62
7. FORTSAKIS, T. Principles governing good administration. In: *The right to good administration. Conference Proceedings*. Warsaw, 4-5 December 2003. 227 p. /available at: http://www.dhv-speyer.de/stelkens/Materialien/Proceedings_Warsaw_Conference_2003_E.pdf
8. FRANCHINI, C. European principles governing national administrative proceedings. In: *Law and contemporary problems*. ISSN 1945-2322. 2004, Vol. 68, no. 183, pp. 183-196.
9. GERLOCH, A., MARŠÁLEK, P. *Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi*, s. 121. Eurolex Bohemia, 2003. 209 p. ISBN 80-86432-12-2

10. GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing, 2008. 177 s. ISBN 9788087071779.
11. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7
12. KOČIŠ, M. *Transferové oceňovanie služieb*. www.e-pravo.sk. 2015. Available at the Internet: <http://www.epravo.sk/top/clanky/transferove-ocenovanie-sluzieb-2923.html>
13. LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J., STARINGER, C. *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law (EUCOTAX Series)*. Kluwer Law International BV, 2010. 700 s. ISBN 978-9041133762.
14. MACHAJOVÁ, J. et al. *Všeobecné správne právo*. Bratislava: EUROKÓDEX, s.r.o., 2010. 688 p. ISBN 978-80-89447-27-5.
15. MELZER, F. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. Praha: C.H.Beck, 2010. 284 p. ISBN 978-80-7400-149-9.
16. MOLITORIS, P. Politika Európskej únie v oblasti dobrej správy v daňových veciach a jej odraz vo vnútroštátnej legislatíve. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. ISBN 9788070979990. pp. 211-228.
17. MRKÝVKA, P. a kolektív autorů. *Finanční právo a finanční správa I. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 404 s. ISBN 80-210-3578-1
18. OOSTING, M. The role of a modern administration in a state governed by the rule of law. In: *The right to good administration. Conference Proceedings*. Warsaw, 4-5 December 2003. 227 p. /available at: http://www.dhv-speyer.de/stelkens/Materialien/Proceedings_Warsaw_Conference_2003_E.pdf
19. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ČERVENÁ, K. Aktuálne zmeny v oblasti daní na Slovensku. Kapitola 5. In: *Vybrané instituty finančného práva v roke 2014*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2015. ISBN 9788087382622. pp. 67-75.
20. ROMÁNOVÁ, A. The New Anti Abuse Rule in Slovak Tax Law: Strengthening of Legal Certainty? In: *System of Financial Law: System of Tax Law*. Brno: Masaryk University, 2015. pp. 212-228.
21. VAN EIJSDEN, A., VAN DAM, J. The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated? In: *EC Tax Review*, ISSN 0928-2750. 2010, vol. 19, no. 5, pp. 199-209.
22. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2
23. VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2009.
24. VERNARSKÝ, M. Zásada neformálnosti pri správe daní. In: *Teória a prax verejnej správy*. Košice: UPJŠ v Košiciach, 2013.
25. VOJNÍKOVÁ, I. Zabezpečka na daň- ochrana fiskálnych záujmov (ZA KAŽDÚ CENU?). In: *Days of law 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 9788021068162. pp. 449-458

CONTACT INFORMATION

anna.romanova@upjs.sk

JUDr. Anna Románová, PhD.

Pavol Jozef Šafárik University in Košice, Faculty of Law

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovak Republic

ZDAŇOVANIE PEŇAŽNÝCH A NEPEŇAŽNÝCH PRÍJMOV V ZDRAVOTNÍCTVE

Mária Sabayová

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Zrážková daň je nástrojom, ktorý má zabrániť určitým druhom daňových únikov, alebo obchádzaniu daňových povinností. Je zameraná na konkrétne predmety zdanenia, alebo skupiny, kde je vysoké riziko daňových únikov a tam, kde ich rozsah by mohol viesť značným daňovým stratám. Farmaceutický priemysel v tejto oblasti bol už dlhodobo pod drobnohľadom. Cieľ autorít v snahe predvídať ich a zabrániť im, viedol k novele zákona o dani z príjmov. Niektoré z prijatých zmien možno však označiť za diskutabilné s ohľadom ich praktickú realizáciu, ktorá podkopáva dôveru v spravodlivosť a legitímnosť daní.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daň z príjmu, daň vyberaná zrážkou, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, držiteľ registrácie/povolenia, poskytovateľ zdravotnej starostlivosti, peňažné a nepeňažné príjmy

Abstract in English language

Withholding tax is an instrument to preventing certain types of evasion or avoidance. The measure is only to specific products, or groups, where there is a high risk of tax evasion and where the scale of tax evasion has resulted in considerable tax losses. Authorities had to intended to take a fresh look at the problems facing the pharmaceutical sector.

The amendment of the Act of the income tax in Slovak republic should predicted and avoided them. Some of the proposed amendments raise queries regarding their practical implementation a undermines citizens' trust and confidence in the fairness and legitimacy of taxes.

Keywords in English language

income tax, withholding tax, tax avoidance, authorisation holder, healthcare provider, monetary and non-monetary income

ÚVOD

Snahy o daňovú optimalizáciu možno identifikovať v rôznych odvetviach hospodárskej činnosti, zdravotníctvo nevynímajúc. Dlhodobo sa za nespravodlivý a nekorektný považoval prístup k zdaňovaniu rôznych benefitov poskytovaných vo forme peňažných i nepeňažných plnení lekárom, lekárnikom, a iným zdravotníckym zamestnancom od farmaceutických spoločností, výrobcov liekov, liečebných pomôcok a pod.. Kým v bežne, ak zamestnávateľ poskytne peňažné, alebo nepeňažné plnenie zamestnancovi, musí mu takýto príjem zdaniť, a zároveň uplatniť sociálne a zdravotné poistenie, príjmy poskytovateľov zdravotníckej starostlivosti, chápané často ako „dary“

sa buď nezdaňovali, alebo bola ich cena v rámci kvázi obchodného vzťahu, neprimerane podhodnotená.¹

Do 31.12.2014 napríklad peňažné a nepeňažné plnenia, poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od výrobcov liekov, distribútorov liekov, či farmaceutických spoločností, mali tieto osoby povinnosť zahrnúť do čiastkového základu dane podľa § 8 ods. 1 písm. l) zákona o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), a daňovník ich mal povinnosť zdať osobne v rámci podaného daňového priznania k dani z príjmov za predchádzajúci kalendárny rok. Absencia evidencie peňažných, ale najmä nepeňažných plnení, rovnako ako aj ich chápanie v kontexte zdaniteľného príjmu, mohla mať za následok ich nepriznanie a nezdanenie. Preto novela zákona priniesla nový spôsob zdaňovania predmetných plnení zrážkovou daňou podľa § 43 ods. písm. o) zákona o dani z príjmu.

1. NOVÝ SPÔSOB ZDAŇOVANIA PEŇAŽNÝCH A NEPEŇAŽNÝCH PLNENÍ

Riešenie na zabránenie daňovým únikom mal priniesť zákon č. 333/2014 Z. z., ktorým sa menil a doplňal zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorý zaviedol povinnosť pre farmaceutické spoločnosti, výrobcov liekov, liečebných pomôcok a pod., uplatniť zrážkovú daň z peňažných a nepeňažných plnení, poskytovaných vymedzenému okruhu osôb, v zákone označovaným ako „poskytovatelia“ zdravotnej starostlivosti, ako aj a povinnosť samozdanenia poskytovateľov zdravotnej starostlivosti z ceny darov, a iných nepeňažných plnení, prijatých od tzv. „držiteľov“.

Za držiteľa sa pre účely zákona o dani z príjmov od r. 2015 považuje:

- držiteľ registrácie lieku,
- držiteľ povolenia na veľkodistribúciu liekov,
- držiteľ povolenia na výrobu liekov,
- farmaceutická spoločnosť,
- výrobca zdravotníckej pomôcky,
- výrobca dietetickej potraviny,
- tretie osoby prostredníctvom, ktorých uvedení držiteľia poskytujú peňažné a nepeňažné plnenia.²

Poskytovateľom zdravotnej starostlivosti pre tieto účely môže byť³

- fyzická, alebo právnická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia Ministerstva zdravotníctva SR, alebo samosprávneho kraja na prevádzkovanie zdravotníckeho zariadenia (ambulancie, nemocnice, liečebne, hospice, agentúry domácej ošetrovateľskej starostlivosti),
- fyzická, alebo právnická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia na zaobchádzanie s liekmi a so zdravotníckymi pomôckami,⁴

¹ Prenájom priestorov, refundácia nákladov za účasť na vedeckom sympóziu, alebo tovar v hodnote 1 centu nie sú ničím neobvyklým.

² § 8 ods.1 písm. l).

³ Údaje o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti a zdravotníckych pracovníkoch možno nájsť o.i. v národných zdravotníckych administratívnych registroch, ktoré vedie Národné centrum zdravotníckych informácií, alebo na stránke Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, prípadne na webových stránkach zdravotných poisťovní.

⁴ Podľa zákona č. 362/2011 Z. z. o liekoch.

- fyzická, alebo právnická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe živnostenského oprávnenia,⁵
- fyzická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe licencie na výkon samostatnej zdravotníckej praxe (lekár, zubný lekár, sestra, pôrodná asistentka, fyzioterapeut, liečebný pedagóg, logopéd, psychológ a masér),⁶
- fyzická osoba, alebo právnická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia na prevádzkovanie prírodných liečebných kúpeľov, kúpeľnej liečebne,⁷
- ostatné zdravotnícke povolania (záchranná zdravotná služba, lekárska posudková činnosť, farmaceut, zdravotnícky laborant, asistent výživy, dentálny hygienik, rádiologický technik, zubný technik, technik pre zdravotnícke pomôcky, optometrista, očný optik, ortopedický technik, zubný asistent a sanitár.⁸

S účinnosťou od 1.1.2015 sa všetky peňažné aj peňažné plnenia v zdravotníctve ohlasujú správcovi dane a podliehajú zrážkovej dani vo výške 19 %, a to bez ohľadu na skutočnosť, či boli poskytnuté fyzickej osobe, alebo právnickej osobe. Rozhodujúca je identifikácia „držiteľa“ a „poskytovateľa“ v predmetnom vzťahu.

1.1 Zdanenie peňažných plnení

Pri peňažnom plnení je povinný daň zraziť a odvieť platiteľ dane, ktorý peňažné plnenie realizuje, a to pri jeho výplate, poukázaní, alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka, pričom je irelevantné, či bola výplata uskutočnená v prospech fyzickej, alebo právnickej osoby. Nezáleží ani na forme vzťahu, teda aj v prípade že ide o príjem podľa § 5 zákona o dani z príjmu vo forme dohody o vykonaní práce, dohody o pracovnej činnosti, event. podľa § 6 rovnakého zákona na základe autorskej zmluvy uzavretej podľa zákona č. 618/2003 Z. z. o autorskom práve a právach súvisiacich s autorským právom (autorský zákon) v znení neskorších predpisov, zmluvy o dielo a pod. Podstatou je vzťah zmluvný vzťah medzi držiteľom a poskytovateľom.

Môže ísť napr. o

- držiteľom uhrádzané nájomné za priestor v zdravotníckom zariadení, alebo mimo zdravotníckeho zariadenia, ktoré poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vlastní,
- úhrada poskytovateľovi za preventívne prehliadky zamestnancov držiteľa,
- odmena lektora za odborný seminár pre zdravotníckych pracovníkov, ak bol tento identifikovaný ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti,
- odmena za reklamnú službu – napr. umiestnenie reklamného panela a pod.⁹

Držiteľ pritom postupuje v súlade s §43 ods. 10 až 12 zákona o dani z príjmov, čo znamená, že je povinný zraziť daň odvieť správcovi dane najneskôr do 15. dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac, a v rovnakej lehote je povinný

⁵ Podľa zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov.

⁶ § 10 ods.1 zákona č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti.

⁷ Zákon č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁸ Metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa podľa zákona č. 595/2003, str. 5.

⁹ Stanovisko Finančného riaditeľstva SR Nepeňažné a peňažné plnenie od držiteľa od 1.1.2015 Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/342507-Nepe%C5%88a%C5%BEen%C3%A9-a-pe%C5%88a%C5%BEen%C3%A9-plnenie-od-dr%C5%BEite%C4%BEa-od-112015>.

doručiť správcovi dane *Oznámenie o zrazení a odvedení dane*, na tlačive, ktorého vzor určilo Finančné riaditeľstvo SR .

1.2 Zdanenie nepeňažných plnení

Zákon o dani z príjmov explicitne nevymedzuje čo všetko spadá pod pojem „nepeňažný príjem“, avšak § 2 písm. c) definuje nepeňažné plnenie ako „*plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak*“. Pod toto označenie teda možno zahrnúť

- dary,
- výhry,
- poskytnutie reklamných predmetov, či vzoriek produktov držiteľom poskytovateľovi zdravotníckej starostlivosti,
- bezplatná účasť na spoločenských podujatiach (kongresy, semináre, a pod. vrátane odpustenia registračného poplatku),
- poskytnutie vzoriek liekov, a to aj vtedy, ak poskytovateľ vystupuje v pozícii sprostredkovateľa,
- bezodplatné poskytnutie priestorov, napr. na vzdelávanie, alebo prezentáciu, reklamu,
- priamo alebo nepriamo (prostredníctvom inej osoby) refundované, alebo inak kompenzované náklady (napr. zníženie ceny, zníženie ceny poplatkov) spojené s poskytovaním plnení,
- vzdelávanie
 - pri akreditovanom školení najmä hodnotu poskytnutej stravy, ubytovania a prepravy,
 - pri neakreditovanom školení sú predmetom zdanenia všetky náklady.

Pri nepeňažnom plnení samozrejme, hodnotu nepeňažného plnenia a dátum jeho poskytnutia, má držiteľ povinnosť oznámiť príjemcovi, v lehote do 15. dňa po uplynutí kalendárneho štvrtého roka, pričom nie je stanovené tlačivo, iba obsahová stránka oznámenia.¹⁰ Daň zrazí a odvedie príjemca nepeňažného plnenia, a to najneskôr k ultimiu kalendárneho mesiaca, po uplynutí kalendárneho štvrtého roka, v ktorom bolo nepeňažné plnenie prijaté. V rovnakej lehote je povinný doručiť správcovi dane oznámenie o zrazení dane, vrátane identifikačných údajov prijímateľa na tlačive, ktorého vzor určilo Finančné riaditeľstvo SR.

V prípade nepeňažného plnenia podlieha dani vyberanej zrážkou suma vrátane DPH, pričom ak úhrnná suma plnení za kalendárny štvrtý rok od všetkých držiteľov nepresiahne sumu 10 eur povinnosť odvieť daň zaniká¹¹.

Dani vyberanej zrážkou nepodliehajú plnenia od držiteľa za vykonanie klinického skúšania a takéto príjmy naďalej zdaňujú daňovníci, ktorí vykonávajú klinické skúšanie ako činnosť, z ktorej dosahujú príjmy a súčasne si môžu uplatniť len tie výdavky, ktoré boli preukázateľne vynaložené v súvislosti s vykonávaním klinického skúšania.

¹⁰ § 43 ods. 17 písm. b) zákona o dani z príjmov.

¹¹ § 46 zákona o dani z príjmov.

2. APLIKAČNÉ PROBLÉMY

2.1 Výnimky v lehotách

V situácii, kedy daňovník v pozícii poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca alebo zdravotníckeho pracovníka prijal nepeňažné plnenie, a nebolo mu ešte pridelené číslo účtu správcu dane vedeného pre daňovníka (Osobný účet daňovníka - OÚD) z iného dôvodu¹², tento je povinný v prvom rade uvedenú skutočnosť oznámiť správcovi dane do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom nepeňažné plnenie prijal, tak aby mu správca dane zriadil OÚD. Ak oznámenie o pridelení OÚD správcom dane bude doručené po lehote na podanie oznámenia o zrazení a odvedení dane, mení sa aj povinnosť odvieť daň správcovi dane, a to v lehote do ôsmich dní od doručenia tohto oznámenia.

2.2 Nespravodlivosť a nejednoznačnosť zákona

Neustále zmeny v normách daňového práva, ktoré spravidla reagujú na určité problémy aplikačnej praxe ad hoc, bývajú zdá sa realizované bez skúmania ďalších súvislostí. Pritom rozvážne používanie daňových nástrojov, a opatrné zvažovanie dopadu daňovej regulácie na spoločnosť je veľmi dôležité¹³, pretože ako uvádza Červená, tento proces „so sebou prináša aj prvky z pohľadu ekonomickej efektivity neželané“.¹⁴ Od prijímaných zmien sa na jednej strane očakáva eliminácia daňových únikov, na druhej strane vnášajú novely zákonov množstvo neštandardných prvkov daňovej nespravodlivosti a nerovnakého prístupu. Z mnohých uvádzame niekoľko príkladov postihnutia príjmov v zdravotníctve „zrážkovou daňou“.¹⁵

V snahe eliminovať daňové úniky napokon dochádza k neopodstatnenému znevýhodňovaniu subjektov, ktoré v zmysle zákona o dani z príjmov sú v pozícii poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, alebo obdobnej pozícii. Pri niektorých druhoch príjmov, môže totiž fyzická osoba uplatniť paušálne výdavky vo výške 40 % , do výšky 5 040 eur ročne¹⁶, čo od účinnosti novely zákona u rovnakých príjmov v zdravotníckom prostredí vo vzťahu držiteľ – poskytovateľ je znemožnené povinnosťou uplatniť zrážkovú daň. Rovnako je v obdobných situáciách upretá možnosť uplatniť nezdaniteľnú časť základu dane, keďže aplikáciu zrážkovej dane sa táto považuje za vysporiadanú. V oboch prípadoch to možno považovať za diskriminačné. Z mnohých možno uviesť napr. autorský honorár, či odmeny za prednáškovú činnosť lekárovi od výrobcu lieku. Diskriminačné je tiež z pohľadu podnikateľských subjektov upretie práva uplatniť si daňové výdavky/náklady, napríklad pri predaji majetku, postúpení pohľadávky a pod..

¹² Napr. podľa § 49a získala povolenie na podnikanie alebo oprávnenie na podnikanie, alebo začala vykonávať inú samostatne zárobkovú činnosť a pod..

¹³ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. 1. vyd. Brno: nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8.

¹⁴ ČERVENÁ, K. Zdaňovanie na území Slovenska v historickom kontexte (s akcentom na priame dane). In: *Financie, účtovníctvo, dane 2014, nekonferenčný recenzovaný vedecký zborník*. Košice: Ekonóm, 2014. s. 42.

¹⁵ Čerpané z Metodického pokynu k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa podľa zákona č. 595/2003.

¹⁶ § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov.

Rovnako prvky nespravodlivosti naznačuje situácia, kedy osoba s dosiahnutým vysokoškolským akademickým titulom MUDr., vykonáva pre obchodnú spoločnosť v hlavnom pracovnom pomere inú funkciu, napr. funkciu manažéra, a teda nevykonáva pre túto spoločnosť povolanie lekára, ale je zapísaný v zozname poskytovateľov zdravotnej starostlivosti. Pri peňažnom plnení za odbornú prednášku pre držiteľa, mu napriek tomu tento musí daň z príjmu zraziť, pričom vo vzťahu k inej osobe za rovnakú činnosť, tento postup neuplatňuje.

Vzorky liekov, či zdravotníckeho materiálu na otestovanie ich kvality a vlastností, ktoré držiteľ dodáva bezodplatne v očakávaní následného výberu a objednávky, sa považuje za nepeňažné plnenie, ktoré podlieha zdaneniu zrážkovou daňou. V praxi to znamená, že príjemca takejto vzorky, či ide o poskytovateľa zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnanca, alebo zdravotníckeho pracovníka, musí takéto nepeňažné plnenie zdaňovať, bez ohľadu, nato, že liek, alebo materiál nevyužije na osobnú potrebu, ale poskytne ho zákazníkovi, resp. pacientovi na testovanie.

Výklad zákona sa týka všetkých platieb, neupravuje však spôsob, ako zraziť daň pri platbách v hotovosti v bežnom obchodnom styku.

Za držiteľa je v zmysle zákona považovaný nielen priamo napr. samotný výrobca, ale nepriamo aj osoba, prostredníctvom ktorej predmetné plnenie poskytuje na základe určitého právneho, alebo ekonomického vzťahu, tzv. „tretia osoba“. Paradoxne napríklad farmaceutická spoločnosť môže byť súčasne v pozícii držiteľa v zmysle § 8 ods.1 písm. l), aj v pozícii poskytovateľa, ak je v pozícii tretej osoby distribútora. Nastáva problém v aplikácii zákona, kedy napríklad výrobca lieku, ktorý farmaceutickú spoločnosť využíva na distribúciu svojich produktov, nemá jednoznačný výklad, či aplikovať zrážkovú daň na odmenu za distribúciu. Rovnako nejasný je prípad ak príjemca asignačnej dane od držiteľa, rozhodne sa použiť časť príjmu na pomoc poskytovateľovi, kedy by už dochádzalo k duplicite zdanenia.

ZÁVER

Dynamika zmien v normotvornej oblasti daňového práva v podmienkach Slovenskej republiky, vyvolaná jednak nevyhnutnosťou nájsť čo najefektívnejšie nástroje a mechanizmy daňovo-právneho pôsobenia, jednak v snahe predchádzať daňovým únikom, ide na úkor jeho stability a nezriedka nepredvída následky. Aj to naznačuje zložitost' noriem daňového práva a vzbudzuje pochybnosti o dostatočnej príprave takýchto zmien, a napokon v istom zmysle aj o odbornosti ich predkladateľov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ČERVENÁ, K. Zdaňovanie na území Slovenska v historickom kontexte (s akcentom na priame dane). In: *Financie, účtovníctvo, dane 2014, nekonferenčný recenzovaný vedecký zborník*. Košice: Ekonóm, 2014. 179 s. ISBN 978-80-225-3855-8
2. RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. 1. vyd. Brno: nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
3. *Metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov plynúcich poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od držiteľa podľa zákona č. 595/2003*, str. 5 Dostupné na <https://www.financnasprava.sk>
4. *Stanovisko Finančného riaditeľstva SR. Nepeňažné a peňažné plnenie od držiteľa od 1.1.2015*. Dostupné na : <https://www.financnasprava.sk>

5. Zákon č. 578/2004 Z. z. o poskytovateľoch zdravotnej starostlivosti
6. Zákon č. 362/2011 Z. z. o liekoch
7. Zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní v znení neskorších predpisov
8. Zákon č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov
9. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

KONTAKT NA AUTORA

maria.sabayova@akademiapz.sk

Ing. Mária Sabayová, PhD.

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

Slovenská republika

GAAR (VŠEOBECNÉ PRAVIDLO PREDCHÁDZANIA DAŇOVÝM ÚNIKOM) V PRÁVNOM PORIADKU SR¹

Jozef Sábó

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Tento článok sa zaoberá problematikou všeobecných pravidiel predchádzania daňovým únikom – GAAR. Problematika GAAR je priblížená ako vo všeobecnej rovine, tak aj z pohľadu slovenskej GAAR, ktorá je zakotvená v ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Autor článku navrhuje niekoľko zásadných zmien *de lege ferenda* v slovenskej GAAR v súlade modelovou GAAR odporúčanou Európskou komisiou pre členské štáty EU.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, všeobecné pravidlá predchádzania daňovým únikom, GAAR

Abstract in English language

This article deals with general anti avoidance rule – GAAR. The article analyzes concept of GAAR in general and also the article analyzes Slovak GAAR, which is enacted in § 3(6) Code of tax procedure. The author proposes certain substantial changes *de lege ferenda* in Slovak GAAR according to model GAAR, which was recommended by the European Commission to EU member states.

Keywords in English language

tax shelter, general anti avoidance rules, GAAR.

1. DAŇOVÝ ÚNIK AKO POJEM – KRÁTKY ÚVOD

Veľký problém v nazeraní na problematiku daňového úniku je daný rozdielmi v samotnom chápaní pojmu daňového úniku ako takého. V zahraničnej vedeckej spisbe, vo vzťahu k pojmu daňový únik, stojí popri sebe viacero pojmov, ktoré nemajú úplne presný a ustálený slovenský ekvivalent. Takto je možné hovoriť o daňovom úniku ako o „tax avoidance“ (do slovenčiny prekladaný ako legálny daňový únik²) alebo daňovom úniku ako „tax evasion“ (v slovenskom preklade nelegálny daňový únik). Vedecká literatúra americkej proveniencie na súhrnné označenie týchto krokov používa pojem prístrešok pred daňou („tax shelter“). Daňovníci, ktorí takéto kroky vykonajú si budujú akoby „prístrešok“, pod ktorým sa môžu „ukryť“ pred daňovou povinnosťou. Pri vymedzení týchto pojmov je možné vychádzať z pracovných dokumentov Európskej Komisie (ďalej len „Komisia“)³, ktoré **o legálnom daňovom**

¹ Tento publikačný výstup vznikol za podpory projektu VEGA č. 1/0375/15 „Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva).

² Samotné slovné spojenie legálny daňový únik vyznieva v slovenskom jazyku protirečivo a znie viac ako básnický oxymoron než ako právny pojem.

³ Annex 14 of COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion the Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters the Commission Recommendation on aggressive tax planning SWD/2012/0403 final.

úniku hovoria, že je zložitá ho definovať, ale vo všeobecnosti je to pojem označujúci také usporiadanie záležitostí daňovníka, ktoré je zamýšľané na zníženie jeho daňovej povinnosti a aj keď môže byť pri striktnom nazeraní legálne je väčšinou v rozpore so zamýšľaným účelom a cieľom zákona. Na druhej strane **nelegálny daňový únik**, vo všeobecnosti, pozostáva z *nelegálnych dohôd, kde skutočná výška daňovej povinnosti je skrytá alebo ju daňovník ignoruje, to znamená, že daňovník platí nižšiu daň než je povinný, skrývaním príjmu alebo informácií pred správcami dane.* Okrem týchto pojmov je možné nazeráť na daňový únik ako na tax fraud (**daňový podvod**), ktorým je *úmyselný nelegálny daňový únik, ktorý je sankcionovateľný trestným právom.*

Máme za to, že daňový únik je typický najmä pri priamych daniach, kedy konanie daňovníkov spočíva najmä v účelovom využívaní inštitútov priameho zdaňovania (najmä medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia). V tomto kontexte je možné hovoriť taktiež o **medzinárodných daňových únikoch** (bez ohľadu na to, či sa jedná o jeho „legálnu“ alebo „nelegálnu“ formu), ktoré predstavujú sériu procesov resp. krokov, pomocou ktorých daňovníci dosahujú svoj cieľ – využitie rozdielov v efektívnom daňovom zaťažení v rôznych krajinách resp. iných výhod vyplývajúcich z režimov cezhraničného zdaňovania príjmu na to, aby si znížili svoje daňové zaťaženie a celkové daňové zaťaženie všetkých prepojených osôb.

Na druhej strane tzv. daňový podvod je v zásade „doménou“ nepriamych daní (obzvlášť dane z pridanej hodnoty), kedy neoprávnená daňová výhoda založená na neoprávnenom uplatnení práva na odpočítanie dane alebo vrátenia nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty vzniká nie na základe (zne)užitia zákonných daňovo-právnych inštitútov, ale vo vytvorení klamlivých skutkových podkladov, ktoré majú oklamať správcov dane.

Máme za to, že prevenčná funkcia daňovo-právnej regulácie vo vzťahu k daňovým únikom sa priamo odvíja od toho, nakoľko je daňový systém štátu schopný rozlišovať medzi legálnym a nelegálnym daňovým únikom.

Iba v takom prípade, ak je transakcia alebo súhrn transakcií resp. krokov daňovníka rozpoznávaný v daňovom systéme ako nelegálny daňový únik, je možné voči daňovníkovi uplatniť postup, ktorým sa negatívnym spôsobom zasiahne do jeho právneho postavenia najmä vo forme určenia vyššej vlastnej daňovej povinnosti vo vyrubovacom konaní.

2. KONCEPT GAAR A DOKTRÍNY PREDCHÁDZANIA DAŇOVÝM ÚNIKOM

Štáty celosvetovo rozpoznali potrebu prijatia opatrení zameraných na boj proti daňovými únikom. Máme za to, že tieto opatrenia môžu vo všeobecnosti spadať do dvoch širokých skupín. Prvú skupinu predstavujú opatrenia, ktoré sa vyvinuli v rámci rozhodovacej činnosti všeobecných súdov a vo svojej podstate majú povahu kritérií resp. výkladových pravidiel slúžiacich na posúdenie toho, či právnych úkonov alebo transakcia v danom prípade konštituuje nelegálny daňový únik – tieto možno označiť ako tzv. **daňové doktríny**. Druhú skupinu predstavujú opatrenia, ktoré boli prijaté v rámci jednotlivých právnych predpisoch, pričom tieto budeme označovať ako **záonné (statutory) opatrenia určené na boj proti daňovým únikom**. V tejto súvislosti je taktiež možné hovoriť o opatreniach na boj proti daňovým únikom zakotveným v medzinárodných prameňoch daňového práva, najčastejšie v rámci jednotlivých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Pri daňových doktrínach je možné rozlíšiť tie pravidlá a právne inštitúty, ktoré boli pre účely daňového práva prevzaté zo súkromného práva a modifikované pre potreby

rozhodovania v daňových veciach. Popri týchto doktrínach boli rozvinuté daňové doktríny špecifické pre daňové právo, pričom tento rozvoj nastal najmä v prostredí common-law.⁴ V súčasnosti je možné medzi daňové doktríny⁵ zaradiť:

- inštitút obchádzania (daňového) práva,
- simuláciu (v daňovom práve označovaná tiež ako *sham*),
- zneužitie práva,
- doktrínu skutočného obsahu (*substance over form*),
- doktrínu ekonomickej podstaty (*economic substance*)⁶,
- doktrínu posudzovania krokov v transakcii (*step transaction*),
- doktrínu podnikateľského účelu (*business purpose*),

Z pohľadu vyššie uvedených doktrín je možné obchádzanie práva, simuláciu a zneužívanie práva považovať za inštitúty, ktoré boli do daňového práva prenesené z odvetví súkromného práva.⁷ Využitie súkromno-právnych inštitútov v rámci boja proti daňovým únikom má svoje limity, ktoré pomenoval Ústavný súd SR IV vo veci sp. zn. ÚS 340/2012-62 zo dňa 22. novembra 2012, že *pri posudzovaní následkov obchádzania daňových predpisov je potrebné skúmať, či daňové predpisy definujú kogentné pravidlá, ako aj ich účel, a v prípade, ak áno, či porušenie týchto pravidiel alebo ich účelu vedie k neplatnosti tohto úkonu, ako aj to, aký iný právny následok možno na takýto právny úkon aplikovať – napríklad zvýšenie daňovej povinnosti*. Máme za to, že je vhodné na boj proti daňovými únikom uprednostniť, buď daňové doktríny špecificky vytvorené pre oblasť daňového práva, alebo vychádzať zo zákonných opatrení na boj s daňovými únikami.

Zákonné opatrenia určené na boj proti daňovým únikom môžu byť konštruované na zamedzenie konkrétnych typov konaní (foriem zneužitia konkrétnych daňových inštitútov), ktoré by mohli smerovať k vytvoreniu daňového úniku – takéto opatrenia sú označované **ako špecifické alebo selektívne opatrenia (*selective*) opatrenia na boj proti daňovým únikom**. Typickým selektívnym opatrením na boj proti daňovým únikom je zavedenie zrážkovej dane - v práve Slovenskej republiky je možné ako príklad takejto zrážkovej dane uviesť ust. § 44 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.⁸

Druhým typom zákonného opatrenia, ktoré môžu zaviesť štáty vo svojom právnom poriadku je prijatie tzv. **všeobecného pravidla predchádzania daňovým únikom (*general anti avoidance rule*)**, ktoré budeme ďalej označovať ako „GAAR“. GAAR je možné definovať ako „súbor pravidiel, ktoré vychádzajú z jednotlivých všeobecných zásad existujúcich v daňovom poriadku jednotlivých štátov a ktoré sú modelované na boj proti daňovým únikom. GAAR predstavuje koncept v daňovom poriadku, ktorý za

⁴ THURNOYI, V. *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax* [online]. [cit. 2014.20.01.] Dostupné na: http://ssrn.com/a_bstract=387662, s. 4.

⁵ K tomu pozri: SOLED, A., J. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies In *Boston College Law Review*, 2001, č. 3, roč. 42. ISSN 0161-6587.

⁶ Bližšie: BANKMAN, J. The Economic Substance Doctrine In *Southern California Law Review*, 2000.

⁷ DE BROE, L. International Tax Planning and Prevention of Abuse - Volume 14 in *the Doctoral Series*. Amsterdam: IBDF, 2008, str. 60.

⁸ Podľa ust. § 44 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov na zabezpečenie dane zo zdaniteľných príjmov okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá zrážkou a príjmov zo závislej činnosti, z ktorých sa zráža preddavok na daň je platiteľ dane, ktorý vypláca, poukazuje alebo pripisuje úhrady v prospech daňovníka nezmluvného štátu povinný zrážať sumu vo výške 35 % z peňažného plnenia.

stanovených podmienok umožňuje daňovým autoritám odoprieť príslušným daňovníkom priznanie daňovej výhody.⁹

Cieľom GAAR je postihovať také konania resp. transakcie, ktoré môžu vytvárať situáciu nelegálneho daňového úniku, avšak nie sú postihnutelné selektívnymi opatreniami na boj proti daňovým únikom. V tomto smere platí, že „namiesto hľadania opatrení na predchádzanie daňovým únikom pre konkrétne ustanovenia (napríklad prostredníctvom enumerácie zakázaných transakcií), štáty ktoré zaviedli GAAR určili všeobecné predpoklady, za ktorých transakcia týkajúca sa akéhokoľvek ustanovenia, môže byť neuznaná pre účely priznania daňovej výhody zo strany správcov dane alebo súdu.“¹⁰

Na GAAR je takto možné nazerať ako na súbor všeobecných predpokladov pre rozpoznanie nelegálneho daňového úniku a nadväzujúcich dôsledkov majúcich podobu opatrení, ktoré môžu pri nelegálnych daňových únikoch uplatniť správcovia dane. „Vo svojej podstate GAAR operuje nezávisle od iných opatrení určených na boj proti daňovým únikom a má byť použité ako protiopatrenie určené na zamedzenie tých druhov konaní, ktoré využívajú nedostatky ostatných opatrení na boj proti daňovým únikom.“¹¹ Kľúčovým prvkom pri konštrukcii GAAR je stanovenie kritérií pre identifikovanie tých krokov resp. druhov transakcií, ktoré majú byť považované za nelegálny daňový únik, v tomto smere je možné o GAAR hovoriť aj ako o zákonom teste určenom na rozpoznanie daňových únikov. Zákonodarca si môže osvojiť viacero možností pre vymedzenie týchto kritérií, pričom sa môže jednať buď o kodifikáciu daňových doktrín, ktoré už existujú a boli rozvinuté v rámci daného štátu, alebo o určenie charakteristiky umelých schém obchodných vzťahov, ktoré sú vytvárané a cielene využívané na neoprávnené získavanie daňových výhod. Z hľadiska právnych dôsledkov, ďalej GAAR taktiež obsahujú oprávnenia pre uloženie špeciálnych opatrení alebo sankcií zo strany správcov dane. Taktiež niektoré GAAR obsahujú ustanovenia, ktoré vyvažujú postavenia daňovníka tak, aby v prípade, keď sú uložené opatrenia podľa GAAR, zároveň nedošlo k jeho dvojitému zdaneniu.¹²

Vo vzťahu k jednotlivým druhom daní, môže byť pravidlo GAAR aplikované na situácie vznikajúce ako pri priamych, tak aj nepriamych daniach. Avšak GAAR sa prevažne vzťahujú na daňové úniky, pričom pri nepriamych daniach dochádza veľmi často k daňovým podvodom, Vo vzťahu k daňovým podvodom nebude potrebné GAAR aplikovať vôbec, keďže dôvodom pre nepriznanie príslušnej daňovej výhody je

⁹ Ernst & Young. *GAAR rising Mapping tax enforcement's evolution* [online]. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf), s. 2.

¹⁰ US Department of the Treasury, 1999. *The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposal*. [online]. Washington: Department of the Treasury. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswhite.pdf>, s. 119.

¹¹ HM Revenue and Customs, 2015. *HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance* (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015) [online]. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2_HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf, str. 8

¹² Ernst & Young. *GAAR rising Mapping tax enforcement's evolution* [online]. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf), s. 10.

skutočnosť, že subjekt nespĺnil (ani formálne) zákonné predpoklady, ktoré pre konkrétnu daňovú výhodu stanovuje hypotéza príslušnej právnej normy.

GAAR je v prvom rade možné označiť za prostriedok boja proti daňovým únikom na priamych daniach, ktoré vznikajú ako dôsledok metód daňových únikov na základe agresívneho daňového plánovania (*agressive tax planning*). Pomocou GAAR môžu štáty z konania daňovníka, ktoré by inak spadalo pod legálny daňový únik (a teda bolo formálne v súlade s daňovým právom danej krajiny), tieto konania a transakcie prekvalifikovať na nelegálne daňové úniky a takto umožniť správcom dane postihovať neželané správanie daňových subjektov.

3. GAAR V PRÁVNOM PORIADKU SR

V právnom poriadku Slovenskej republiky nachádzame pravidlo, ktoré možno označiť ako GAAR v ust. § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej iba „daňový poriadok“). Príslušné ustanovenie bolo novelizované a podstatne rozšírené zákon č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) s účinnosťou k 01.01.2014. Po tejto novelizácii je v rámci príslušného ustanovenia možné rozpoznať dve zložky slovenského GAAR, ktoré znejú nasledovne:

- pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane,
- 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.

Prvá časť slovenského GAAR predstavuje zákonné vyjadrenie doktríny, podľa ktorej skutočný obsah právneho úkonu má pri aplikácii daňových noriem prednosť pred formálnym označením tohto úkonu resp. formálnou charakteristikou transakcie¹³. Obdobné pravidlo bolo taktiež zakotvené už v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, ktorý od svojej účinnosti v roku 1992 až do jeho nahradenia Daňovým poriadkom stanovoval v ust. § 2 ods. 7, že *pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.* (v minulosti bolo uvedené pravidlo aplikované napríklad na simulovanú kúpnu zmluvu, ktorou sa obchádzala daň z darovania a to v podstate až do zrušenia dane z darovania v Slovenskej republike). Aj preto je táto doktrína v právnom poriadku Slovenskej republiky rozvinutá a našla svoje vyjadrenie v bohatej judikatúre všeobecných súdov¹⁴.

Na druhú stranu, druhá časť slovenskej GAAR vychádza z doktríny ekonomickej podstaty, ktorá doposiaľ nebola dostatočne podrobne formulovaná v rozhodovacej činnosti slovenských súdov. Zásadným problémom pri doktríne ekonomickej podstaty je skutočnosť, že „závisí od viacerých vzájomne prepojených faktorov („interrelated factors“), pričom test ekonomickej podstaty je založený na výklade, ktorý ponecháva

¹³ K zásadám správy daní, pozri: BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS. 2012 s. 374.

¹⁴ Napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 3 Sžf 101/2008 a vo veci 3 Sžf 80/2008, tieto sú uvedené v publikácii: RUMANA, I., HIRKOVÁ, M. (eds.) *Judikatúra vo veciach daňového práva*. Bratislava: IURA EDITION, spol. s.r.o.. 2013, 29 s., 39. s.

príliš veľa otvorených možností.¹⁵ Základnou otázkou pri aplikácii tejto časti GAAR zostáva, či pre sa pre jeho aplikáciu vyžaduje absencia akejkoľvek ekonomickej podstaty spornej transakcie, alebo postačuje, aby hlavným cieľom transakcie bolo dosiahnutie daňovej výhody. Z doslovného výkladu príslušného ustanovenia Daňového poriadku nie je možné na vyššie položenú otázku jednoznačne odpovedať. Prípadný teleologický výklad GAAR naráža na princíp *nullum tributum sine lege* a teda požiadavku zákonnosti ukladania daní.

Keďže správcovia daní aplikujúci GAAR môžu konať iba v rámci svojich zákonnom zverených oprávnení, nie je možné príslušný nedostatok v texte GAAR nahrádzať jeho prípadný extenzívnym výkladom v neprospech daňovníkov. Na základe vyššie uvedeného preto navrhujeme *de lege ferenda* zmenu a doplnenie druhej *allinei* ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku nasledovne: *v prevažnej miere nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých hlavným cieľom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia.*

4. GAAR A INICIATÍVY NA ÚROVNI EÚ

V súčasnosti prebiehajú na úrovni EÚ intenzívne diskusie týkajúce sa predchádzania daňových. Na základe odporúčanie Komisie majú členské štáty v súvislosti „s predchádzaním daňových únikov, ktoré stoja mimo rámca špeciálnych inštitútov pre predchádzanie daňových únikov, prijať od svojich právnych poriadkov všeobecné pravidlá na predchádzanie daňovým únikom týkajúce sa cezhraničných transakcií realizovaných v rámci únie, tak aj vo vzťahu k tretím krajinám.“¹⁶

Ako sme uviedli vyššie, GAAR prevažne predstavujú „kodifikovanú“ verziu jednotlivých súdnych doktrín formulovaných pre boj s daňovými únikami. Uvedené má zákonite za následok, že interpretácia GAAR sa odvíja od relevantnej judikatúry, z ktorej tieto doktríny pramenia. Napriek príbuznej konštrukcii sa preto aplikačné dôsledky GAAR môžu v rôznych štátoch značne odlišovať v závislosti od príslušného interpretačného rámca, ktoré vytvárajú súdne rozhodnutia národných súdov.

Pri komparatívnej štúdii GAAR, ktorá bola realizovaná na úrovni EÚ, bolo zistené, že pravidlá GAAR prijaté v právnych poriadkoch jednotlivých členských štátov sa od seba z hľadiska svojej konštrukcie podstatne líšia. „Členské štáty, ktoré majú GAAR vychádzajú z rozdielnych princípov: obsah nad formou, požiadavka nezávislého vzťahu, *sham* transakcie.“¹⁷ V prostredí členských krajín EÚ, môžu práve takéto situácie vytvárať nechcené narušenie fungovania vnútorného trhu. Na základe uvedeného, zo strany Komisie vznikla iniciatíva, ktorá by mala viesť k prijatiu jednotnej GAAR vo všetkých členských štátoch EÚ. Harmonizácia pravidiel predchádzania daňovým únikom priamo v práve EÚ naráža na otázku zverenej právomoci EÚ, keďže táto oblasť sa prevažne týka priameho zdaňovania. Preto Komisia pristúpila k vydaniu odporúčania, ktoré obsahuje modelovú (avšak nezáväznú) podobu GAAR v nasledujúcom znení: „Umelá úprava alebo umelý sled úprav, ktoré sa vytvorili hlavne na účely vyhnutia sa zdaneniu a ktoré vedú k daňovému zvýhodneniu, sa ignorujú. Vnútroštátne orgány pristupujú k takýmto úpravám na daňové účely na

¹⁵ BANKMAN, J. The Economic Substance Doctrine In *Southern California Law Review*, 2000, č. 5, r. 75., s. 29.

¹⁶ Bod 4.1. Commission Recommendation on aggressive tax planning. C(2012) 8806 final.

¹⁷ *Platform For Tax Good Governance. Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014.* DOC: Platform/12/2014/EN. s. 3.

základe ich ekonomickej podstaty.¹⁸ Slovenská republika deklarovala, že k prijatiu doktríny ekonomickej podstaty do svojho právneho poriadku pristúpila práve v súlade s vyššie cit. odporúčaním Komisie¹⁹. Avšak súčasné znenie slovenskej GAAR je nejednoznačné, pričom vo vzťahu k sledovanému cieľu sa môže ukázať ako neefektívne.

Pre upresnenie doktríny ekonomickej podstaty v práve Slovenskej republiky preto navrhujeme doslovne premietnuť do textu slovenskej GAAR taktiež odporúčania v bode 4.4²⁰ a doplniť ust § 3 ods. 6 Daňového poriadku nasledovne:

Ak nie je daňovníkom preukázaný opak, tak sa za transakcie, ktoré v prevažnej miere nemajú ekonomické opodstatnenie považujú:

- a) *transakcie, u ktorých je právna charakteristika jednotlivých krokov, z ktorých sa transakcia skladá, v rozpore s právnou podstatou transakcie ako celku,*
- b) *transakcie kruhového charakteru,*
- c) *transakcie alebo sled krokov transakcie, ktoré sa vykonávajú spôsobom, ktorý by sa bežne nepoužil v rámci toho, čo sa očakáva pri rozumnom podnikateľskom správaní,*
- d) *transakcie alebo sled krokov transakcie, ktoré zahŕňajú aspekty, ktoré majú vzájomný kompenzačný alebo rušivý účinok,*
- e) *uzavreté transakcie majúce cyklický charakter,*
- f) *transakcie alebo sled krokov transakcie, ktoré majú za následok značnú daňovú výhodu, čo sa však neodráža v podnikateľskom riziku, ktoré by daňovník podstúpil, ani v jeho peňažných tokoch,*
- g) *ak predpokladaný zisk pred zdanením takejto transakcie je zanedbateľný v porovnaní s výškou predpokladanej daňovej výhody.*

ZÁVER

V tomto článku bol priblížený koncept GAAR a tento koncept bol následne posúdený vo vzťahu k princípu formulovanom v ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení zákona č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok). Máme za to, že náležitá analýza prijatých opatrení na boj proti daňovým únikom – najmä tých, ktoré majú charakter zákonných inštitútov je potrebná aj preto, aby sa predišlo príliš širokému vytýčeniu „mantinelov“ pre to, čo štát považuje za nelegálny daňový únik. Ak by k tomu došlo, mohlo by to mať viacero negatívnych dopadov, medzi ktoré je možné okrem iného zaradiť:

- prílišnú ingerenciou daňovo-právnych noriem, ktorou by bola nepriamo obmedzená zmluvná sloboda daňových subjektov,
- založenie zásahu do štruktúry a podoby súkromno-právnych najmä zmluvných vzťahov, čím by došlo k narušeniu princípu daňovej neutrality, s potenciálnymi negatívnymi ekonomickými dôsledkami,
- v prostredí členských krajín EU to môže taktiež znamenať narušenie (*distortion*) fungovania vnútorného trhu,

¹⁸ *Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ). L 338/41. bod 4.2.*

¹⁹ *Platform For Tax Good Governance. Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014. DOC: Platform/12/2014/EN. s. 2.*

²⁰ *Odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (2012/772/EÚ). L 338/41. bod 4.2.*

- takýto prístup by bol v rozpore s princípom zákonnosti ukladania daní a v konečnom dôsledku by mohol viesť k opačným ako sledovaným cieľom, keďže z psychologického hľadiska, príliš striktné a široké postihovanie nelegálnych daňových únikov môže odradiť daňovníkov od toho, aby dôsledne sledovali svoje zákonné daňové povinnosti a znížiť rešpektovanie daňovo-právnych noriem v spoločenskom povedomí.

Súčasná právna úprava GAAR v právnom poriadku Slovenskej republiky je pomerne široká. Na vyššie uvedenom základe, preto odporúčame uprednostniť doslovný výklad príslušných ustanovení Daňového poriadku a to aj za cenu, že tým bude ohrozené efektívne uplatnenie doktríny ekonomickej podstaty v daňovom poriadku Slovenskej republiky. Na druhú stranu, navrhujeme tieto nedostatky slovenskej GAAR odstrániť upresnením podmienok aplikácie doktríny ekonomickej podstaty prostredníctvom zmien *de lege ferenda* ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Zároveň sa v súlade s názorom Komisie prikláňame k potrebe zosúladenia pravidiel GAAR v právnych poriadkoch jednotlivých členských štátov EU.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012. 670 s. ISBN 9788080579715.
2. BANKMAN, J. The Economic Substance Doctrine In: *Southern California Law Review*, 2000, č. 5, r. 75. ISSN 0038-3910.
3. DE BROE, L. 2008. *International Tax Planning and Prevention of Abuse - Volume 14 in the Doctoral Series*. Amsterdam: IBDF, s. 72 ISBN 978-90-8722-035-8.
4. ERNST & YOUNG. *GAAR rising Mapping tax enforcement's evolution* [online]. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf), 90 s.
5. HM REVENUE AND CUSTOMS, 2015. *HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance* (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015) [online]. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf
6. RUMANA, I., HIRKOVÁ, M. (eds.) *Judikatura vo veciach daňového práva*. Bratislava: IURA EDITION, spol. s.r.o.. 2013. 278 s. ISBN 978-80-8078-590-1.
7. MCMAHON, M. J. Jr. Beyond a Gaar: Retrofitting the Code to Rein in 21st Century Tax Shelters. In: *TAX NOTES* [online]. 2003. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: <http://ssrn.com/abstract=387662>
8. US Department of the Treasury, 1999. *The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposal*. [online]. Washington: Department of the Treasury. [cit. 2015.30.06.] Dostupné na: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswwhite.pdf>
9. SOLED, A. J. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies In *Boston College Law Review*, 2001, č. 3, roč. 42. ISSN 0161-6587.
10. THURNOYI, V. *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax* [online]. [cit. 2014.20.01.] Dostupné na: <http://ssrn.com/abstract=387662>, 28 s.

KONTAKT NA AUTORA

jozef.sabo@student.upjs.sk

JUDr. Jozef Sábo

interný doktorand

Právnická fakulta, katedra finančného práva a daňového práva

Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

FINANCIAL DEPENDENCE OF THE SELECTED COUNTRIES OF CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Piotr Siemiątkowski - Ewa Jankowska

Nicolaus Copernicus University, Toruń - Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Celem artykułu jest przedstawienie kwestii związanych z istotą bezpieczeństwa ekonomicznego oraz uzależnieniem finansowym jako obszarem bezpieczeństwa ekonomicznego gospodarki. Autorzy podjęli próbę oceny stopnia uzależnienia finansowego gospodarek sześciu państw Europy Środkowej i Wschodniej w latach 2005-2014 od podmiotów zagranicznych. W tym celu dokonali analizy następujących wielkości: międzynarodowej pozycji inwestycyjnej netto, stosunku międzynarodowej pozycji inwestycyjnej do produktu krajowego brutto, wskaźnika zadłużenia zagranicznego netto do PKB, udziału podmiotów zagranicznych w krajowym sektorze bankowym oraz udziału kredytów walutowych w zobowiązaniach ogółem gospodarstw domowych.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

bezpieczeństwo ekonomiczne, uzależnienie finansowe, międzynarodowa pozycja inwestycyjna, bezpieczeństwo finansowe, międzynarodowe przepływy kapitału

Abstract in English language

The article presents issues related to the essence of the economic security and the financial dependence as the area of the economic security of the economy. The authors attempted to assess the degree of financial dependence of the economies of the six countries of Central and Eastern Europe since foreign entities in the years 2005-2014. For this purpose they analyzed the following parameters: net international investment position, international investment position relative to gross domestic product, ratio of net external debt to GDP, share of foreign entities in the domestic banking sector, share of foreign currency loans in total liabilities of households.

Keywords in English language

economic security, financial dependence, international investment position, financial security, international capital flows

INTRODUCTION

The financial crisis, which several years ago touched the majority of countries in the world (particularly USA and EU countries), highlighted a number of serious economic problems. This resulted mainly from the largest in the history globalization of the world economy. It appeared that the national economies create therebetween a dense network of connections. The situation on the global market has become a fundamental determinant of the national economic balance. It should be noted that the problems resulting from the above affect not all economies to the same extent. Some of them survived the crisis in better, some in worse condition. This is due to, inter alia, various degrees of financial dependence domestic economies.

Due to the possibilities offered by the global market, economic entities functioning in foreign markets lead to financial dependence of whole economies. In the European Union an increasing number of countries is dependent on external financing.

The article presents the problems related to: the essence of the economic security and the financial dependence as the area of the economic security of the economy. The authors also analyzed the basic indicators of the financial dependence for six selected countries of Central and Eastern Europe (Bulgaria, Hungary, Czech, Polish, Romania, Slovakia) in the years 2005 to 2014.

1. THE ESSENCE OF THE ECONOMIC SECURITY

The economic security is the concept that appears in the literature for a long time¹. It originates from the sciences relating to the security of the state. The emergence of this concept is related with the strengthening of mutual connections between economies and the reduction of risks arising from armed conflicts². Over the last decades the concept of the economic security was modified many times. This resulted from the historical changes taking place in international political and economic relations³. Despite the significant achievements in the field of the economic security, there is no consensus among researchers regarding the uniform definition of this concept.

There is no doubt about the fact that the issue of the economic security is the interdisciplinary problem. In Polish literature the definition of the economic security of the country which combines the approach of political science and economics, has gained many supporters. The author of this definition assumes that "the economic security is the category both of political sciences and economics, which is influenced by external and internal factors and which requires the interdisciplinary approach."⁴. The treatment of this concept as "the smooth functioning of the economies, i.e. the maintenance of basic indicators of development and providing of the comparative balance with the economies of other countries" fits into this line of reasoning⁵.

There is no doubt that regardless of which of the theoretical concepts of the economic security is considered as the obligatory, it constitutes one of the areas of the security of the state. It seems to be important:

- the outline the relationship between the different areas of the security of the state,
- definition of the present role of the economic security in the overall system of security of the country.

¹ ZAMEŃCKI, Ł. Polityka państw w zapewnieniu bezpieczeństwa ekonomicznego w ujęciu historycznym In: KSIEŹOPOLSKI, K.M., PRONIŃSKA, K. (eds.) *Bezpieczeństwo ekonomiczne w perspektywie politologicznej*. Warszawa: Dom Wydawniczy Elipsa, 2011. s.125 i n.

² ULLMAN, R. Redefining security. *International Security*. 1983, nr 1, Vol. 8, s. 130 i n; NESADURAI, H. Conceptualising Economic Security in an Era of Globalisation: What Does the East Asian Experience Reveal?, *CSGR Working Paper*. 2005, nr 157, s. 4 i n; NASU, H. The Expanded Conception of Security and International Law: Challenges to the un Collective Security System, *International Security*. 2011, nr 3, vol. 3, s.18; BUZAN, B., HANSEN, L. *The Evolution of International Security Studies*, New York: Cambridge University Press, 2009, s.3.

³ KAHLER, M. Economic Security in an Era of Globalization: Definition and Provision, *The Pacific Review*. 2004, nr 4, vol. 17, s.485-487; ZIĘBA, R. *Instytucjonalizacja bezpieczeństwa europejskiego*. Warszawa 1999, s.36-39; TUCMAN MATTHEWS, J. Redefining Security *Foreign Affairs*. 1989, nr 2, vol. 68, s.162 i n.

⁴ KSIEŹOPOLSKI, K.M. *Ekonomiczne zagrożenia bezpieczeństwa państw. Metody i środki przeciwdziałania*. Warszawa, 2004. s.21.

⁵ KSIEŹOPOLSKI, K.M. Bezpieczeństwo ekonomiczne w perspektywie politologicznej. In: KSIEŹOPOLSKI, K.M., PRONIŃSKA, K. (eds.), op.cit., s.178.

It is certain that "in the long term the security of the country depends on its economic abilities, because they enable to maintain the strong armies capable of protecting the interests of the country."⁶ However, it seems that nowadays, at least in developed countries, the involvement of the military forces to protect national interests is rather final. Cases in which the country becomes the deliberate aggressor, usurping the right to annexation resources of another country, till now were considered as the exceptional situation. In the face of recent events, e.g. related to the actions of the Russian Federation on the territory of Ukraine, many people more often emphasize the need to return to the traditional perception of the security of the country. According to this approach, military issues, if are not in the center of attention, then at least are treated equally to other areas of the security⁷.

Political power, economic power and military strength are strongly linked. According to the rules of democracy, there cannot be political power without a strong economy. Simultaneously, the build of the economic strength requires a certain (smaller or larger) intervention of the state to ensure the stability of economic growth. The military strength cannot exist without the solid economic fundamentals. Stable financial situation of the country allows for making purchases of modern military equipment, conducting the advanced research on new technologies, investing in training of the army or the financing of military operations. "Never before the economic and the military strength has not been united stronger than today."⁸

Geometric progression of globalization in the last two decades has caused a significant evolution of correlation occurring between different fields of the national security and caused that their hierarchy should be modified. Not without reason it is said more often that money rules the world⁹. In the contemporary globalized economy disparity between streams of flows of money and streams of goods flows are huge, and the domination the first of them is undisputed. Various international connections make the current situation of a given subject is closely dependent on the conduct and situation of other market participants. Thus, a key issue in maintaining the security of the state is ensuring undisturbed financing of mechanisms for the prevention of all kinds of threats.

Therefore, besides the subjective criterion of classification of the economic security described above, one should apply the additional subject criterion. Most often "using the subject criterion of classification of the economic security, it stands out: the security of raw materials, energy security, food security, financial security and technological security."¹⁰ "The first three types of the economic security have primary character. The last two have however secondary marks."¹¹

One of the basic problems of the economic security of the country is its dependence on external factors. The economic dependence of the country should be understood as a situation in which one country is not able to pursue its economic functions without the

⁶ RUSSEL, B. *Economie și Securitate*. Iași: Institutul European, 2004. s.194.

⁷ RAK, K. Bezpieczeństwo, głupcy!, *Rzeczpospolita*. 2014, nr 9960, s.A12; LAQUEUR, W. Druga odsłona zimnej wojny?, *Rzeczpospolita*. 2014, nr 9801, s.15.

⁸ FIEDOR, B. Błędy rynku a błędy państwa – regulacja rynkowa versus regulacja publiczna, *Ekonomista*. 2013, nr 2, ss.183-200.

⁹ Parlament Europejski, Pieniądz rządzi światem, Focus. 2008, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+IM-PRESS+20080707FCS33592+0+DOC+PDF+V0//PL&language=PL> (20.01.2015).

¹⁰ NOWAK, E., NOWAK, M. *Zarys teorii bezpieczeństwa narodowego*. Warszawa: Difin, 2011. s.92.

¹¹ Ibidem.

participation (consent) of another country. The economic dependence may have many sources, which decide about its kind. In accordance to the subject criteria of classification of the economic security, the fundamental source of the economic dependence is the lack of natural resources, including energy, financial, food, and modern technology, that allow to realize the quick and balanced economic development.

2. THE FINANCIAL DEPENDENCE AS THE AREA OF THE ECONOMIC SECURITY OF THE ECONOMY

The financial dependence is the opposite of the financial security, which is often, in a wider range, identified with the economic security. In the narrower sense the financial security "means, in general form, lack of threats in the sphere of public finance, finance of companies, insurance, banking or personal finances of households."¹² It means that this category, as well as all other categories (areas) of the economic dependence, should be considered from the perspective of the following entities: households, enterprises, financial institutions and the state.

Financial dependence, regardless of the subject, refers to when:

- this entity is not able to pursue its economic goals without the inflow of external financial streams or
- earlier incurred liabilities are large enough that their handling becomes problematic.

Therefore, the financial dependence can be defined as the loss or weakening of the financial independence of the economic entity¹³. Thus the loss of the financial security is, in today's global reality, the transition into a state of financial dependency.

Nowadays the financial dependence is closely related to the liberalization of global flows of capital. Ease of moving funds to any place on the world makes the dependence can occur in a natural way (even without special will of the entity that becomes dependent on external capital)¹⁴. In the face of enormous mobility of capital, domestic economic entities lose control over part of the processes taking place in their economies. Simultaneously they do not have the tools by means of which they would effectively control the streams of flows of capital¹⁵.

In this article the financial dependence has been associated with the size of the net international investment position (NIIP). NIIP "is the statement of receivables and liabilities between residents and non-residents at the specific moment (usually at the end of the year). It indicates whether the country is a creditor or a net debtor in relation to foreign countries. In its essence, international investment position is the difference between the amount of foreign assets and liabilities."¹⁶ It was assumed that the more

¹² ACZKOWSKI, K. *Bezpieczeństwo finansowe*, op. cit., s.302; zob. także: JAJUGA, K. *Elementy nauki o finansach*. Warszawa: Polskie wydawnictwo ekonomiczne, 2007. s.15.

¹³ FUJING, Y. Financial Opening and Financial Security, *Chinese Journal of International Politics*. 2007, nr 1, s.560, doi: 10.1093/cjip/pom013.

¹⁴ POLAK, E. Działalność kapitału ponadnarodowego a bezpieczeństwo państwa. In: KOZŁOWSKI, A.R., POLAK, E. (eds.) *Międzynarodowe i wewnętrzne uwarunkowania bezpieczeństwa w Polsce*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, Tom 33, Gdańsk 2014. s.172-190.

¹⁵ COX, K.R. *Spaces of globalization: reasserting the power of the local*. New York: Guilford Press, 1997, s. 2.

¹⁶ GÓRNIEWICZ, G. SIEMIĄTKOWSKI, P. Międzynarodowa pozycja inwestycyjna Polski, In: *Problemy integracji europejskiej, tom trzeci*, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego, Instytut Prawa, Administracji i Zarządzania. Bydgoszcz: Bydgoski Dom Wydawniczy MARGRAFSEN, 2005, s. 51

negative value of net international investment position indicates a higher level of the financial dependence. And vice versa, the higher the positive value of NIIP means a lower level of the financial dependence.

For the purposes of this analysis, the assumptions shown above should be clarified. It comes to the ratio of foreign assets and foreign liabilities of a given economy. About the financial dependency in theory one can speak only when foreign liabilities exceed the value of foreign assets in the economy. This means that international investment position is negative. Therefore the country is the international net debtor.

Therefore it must be assumed that the negative international investment position (predominance of foreign liabilities to foreign assets) may mean that the country is financial dependent from abroad. After the adoption of this assumption one must precisely determine the moment at which the financial dependence starts to have a negative impact on the condition of the economy of a given country.

3. THE FINANCIAL DEPENDENCE IN THE LIGHT OF STATISTICAL DATA

The basic measure of the financial dependence within the meaning of the above methodology is the net international investment position. In all the countries surveyed, this indicator was negative, which indicates significant dependence of their economies from external entities.

Tab. 1. Net international investment position for the years 2005-2014 (EUR million)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bulgaria	-10255	-15350	-24966	-34880	-35569	-34385	-33089	-31209	-30434	-30386
Czech Republic	-28877	-39428	-53249	-57489	-65268	-73038	-70486	-74571	-64600	-54813
Poland	-108156	-126347	-164093	-173025	-192710	-233161	-219522	-260702	-272982	-272113
Romania	-23127	-36872	-54261	-68367	-73613	-78263	-84323	-89163	-87624	-85347
Slovakia	-19070	-25722	-28397	-38345	-41880	-41612	-45197	-45579	-46953	-52654
Hungary	-82218	-96678	-103466	-105507	-111093	-108107	-94347	-99072	-90599	-75474

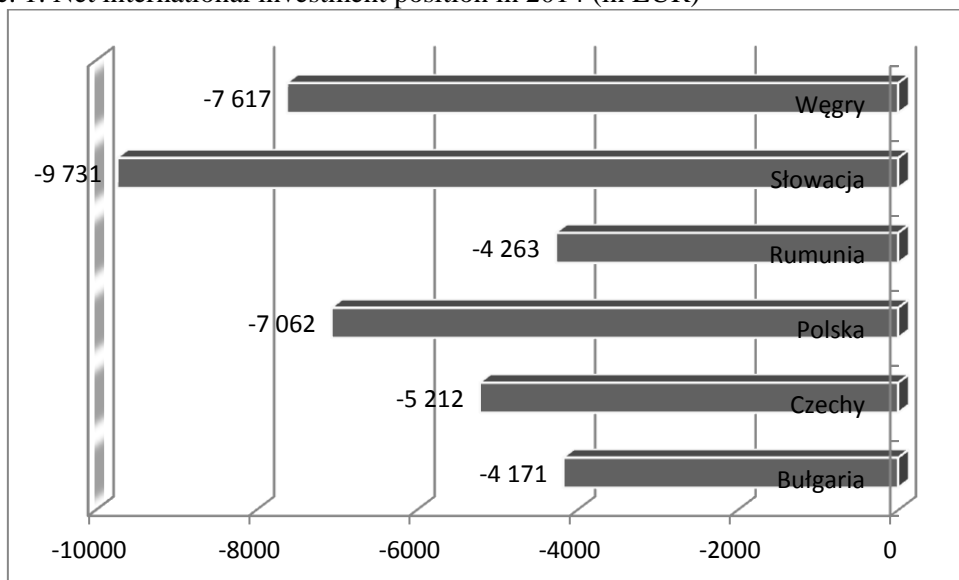
Source: *Eurostat*.

At the end of the considered period, the lowest nominal value of NIIP was showed for Poland - 272 mld EUR. It was also one of the lowest nominal value of international investment position in the European Union. The second lowest value of the NIIP was noted in the case of Romania. It was, however, much lower than in the case of Poland and amounted to EUR -85 mld. The lowest level of net international investment position occurred in Bulgaria, it reached below -30 mld EUR.

In the first half of the considered period, in all the countries occurred strong downward trends in the value of NIIP. This meant the deterioration of the relationship of foreign assets compared to liabilities. This was most noticeable in the case of Bulgaria and Romania, for which the NIIP worsened by more than two hundred percent. More than a hundred percent worsening occurred also in the Czech Republic and Slovakia.

In the following years, the changes of the analyzed value were not so clear. In the period 2009-2014 in the case of three countries (Poland, Romania and Slovakia) occurred a further worsening of NIIP (the largest in Poland - by more than 41%). Other three countries have recorded an improvement of NIIP (the highest in the case of Hungary - by more than 32%).

Fig. 1. Net international investment position in 2014 (in EUR)



Source: *Own study on the basis of EUROSTAT.*

In 2014, on a per capita basis, the lowest international investment position was recorded in Slovakia (almost -10 thousand EUR). Stosunkowo niskie wartości były również na Węgrzech (-7600 EUR) i Polsce (-7100 EUR). The highest value of international investment position per capita was noted in Bulgaria (EURO -4200). It should be noted that these values are decidedly higher than those achieved by most of developed countries, for which the net investment position is negative.

Tab. 2. The international investment position as a percentage of GDP (in the years 2005-2014)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bulgaria	-44,1	-58	-81,1	-98,4	-101,8	-95,4	-85,9	-78,7	-78,0	-72,3
Czech Republic	-27,6	-33,3	-40,4	-37,3	-45,9	-48,7	-45,3	-48,8	-43,2	-35,4
Poland	-44,3	-46,4	-52,8	-47,6	-62,0	-65,8	-59,2	-68,3	-70,1	-65,9
Romania	-29,0	-37,7	-43,5	-48,9	-62,3	-62,9	-64,1	-67,8	-61,5	-56,9
Slovakia	-49,5	-57,8	-51,8	-59,5	-66,7	-63,1	-65,5	-64,1	-65,1	-70,0
Węgry	-92,6	-107,9	-104,1	-100,0	-121,5	-112,3	-95,4	-102,2	-92,5	-73,1

Source: *Own study on the basis of EUROSTAT.*

The better parameter than the nominal value of the IIP reflecting the state of the financial dependence of the economy is the relation of the international investment

position to the gross domestic product [see Tab.2]. This ratio refers the nominal level of IIP to the economic potential of the economy.

In the years 2005-2014 the value of this parameter was at a varied level. Data presented in Tab. 2 indicate that relatively the least financial dependence country, at the end of the analyzed period, was the Czech Republic (The ratio IIP to GDP reached the level of -35.4%). In the case of the other surveyed countries, this parameter took much worse values (the worst for Hungary -73%).

In 2005-2009, the ratio of IIP to GDP was worsened in all countries, the most in Bulgaria - by almost 38 percentage points. In the period 2009-2014 for the most of countries the value of this indicator has improved. It was the most evident in the case of Hungary - more than 48 percentage points. In the case of Poland and Slovakia deterioration in relations IIP to GDP was noted, but it was not quite as significant - less than 4 percentage points.

Tab. 3. Net foreign debt as a percentage of GDP in the period 2005-2014

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Bulgaria	11,3	15,5	32,7	48,9	49,6	43,6	35,2	29,4	22,1	19,5
Czech Republic	-14,6	-9,9	-7,3	-3,9	-1,3	0,1	0,9	-0,4	-5,1	-7,1
Poland	14,7	17,6	20,7	29,4	32	31,1	33,7	34,1	35,7	20,1
Romania	8,3	11	20,9	27,7	34,6	37,8	40	40,3	34,6	:
Slovakia	15	:	:	17,5	22,2	21,2	21,9	22,4	23,8	27,0
Hungary	36,8	11,2	26,6	67,7	79,1	50,2	69	69,4	59,9	57,4

Source: *EUROSTAT*.

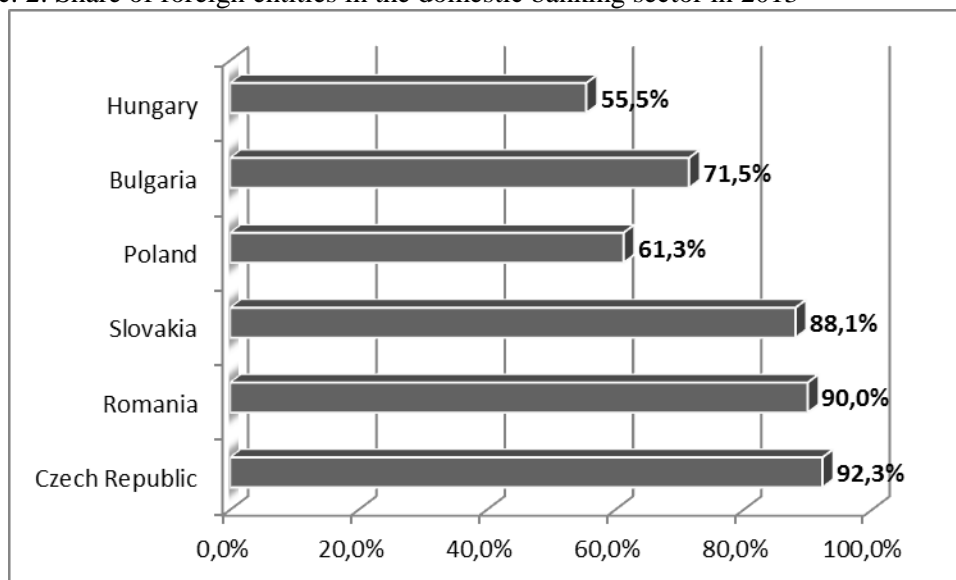
Apart from net international investment position, to assess of the external position of country other indicators are also used. In order to perform in-depth analysis of the external situation of the country, it is important not only has the level of net international investment positioned, but also its structure. About the quality of the structure of net international investment position indicates its division into debt instruments, i.e. those that require capital repayment (or interest), and other instruments, which do not require such repayment. It is assumed that equity capital and reinvested earnings represent less risky and more stable forms of foreign financing. "Considering the above, the analysis should be complemented by a ratio of net external debt to GDP, which compared to the international investment position does not include states of the equity capital and reinvested profits, equity securities, remaining equity interests and derivative financial instruments."¹⁷

A negative value of the ratio of net external debt to gross domestic product means that the debt instruments in foreign assets exceed the value of gross foreign debt. Such a situation took place in the Czech Republic.

In other countries, the ratio of external debt to GDP was positive. The worst situation in this respect was in Hungary (value of the index amounted to 57, 4% in 2014). In the other countries the discussed parameter amounted from 20% to about 35%. This means that in relation to the total public debt the discussed ratio is not the worst.

¹⁷ NPB. *Międzynarodowa pozycja inwestycyjna Polski w 2013 roku*, Warszawa, 2014. s. 27.

Pic. 2. Share of foreign entities in the domestic banking sector in 2013



Source: *Own study on the basis of: European Central Bank, Monetary and financial Statistics, Consolidated banking data, <https://www.ecb.europa.eu/stats/money/consolidated/html/index.en.html> (9.03.2014).*

In the domestic banking system of the analyzed countries dominate the banks with foreign capital. This is a consequence of:

- privatization processes carried out in this sector in the nineties of the last century, in which foreign capital without barriers participated ,
- crises in the banking sector,
- liberal policy in the field of making activities in the countries of Central and Eastern Europe by the foreign banks.

At first this policy was dictated by the necessity of rebuild of the backward subject structure of the banking sector and the introduction of modern technologies in this sector. After accession to the European structures, it constituted derivative liabilities of analyzed countries towards the EU.

The state, in which the domestic banking sector is heavily dependent on foreign banks, is the subject of frequent criticism. The attention is drawn to dangers associated with it, of which the threat to the stability of the whole economic system is considered as the most serious.

The highest increase of the level of foreign capital in the banking sector occurred in developing countries. In this group of countries economic and financial crises are the factors, which stimulate the acquisition of domestic banks by foreign entities. The weakness of the economy and businesses cause that the domestic markets are opened. This is used by foreign banks that take over weak entities.

For the six analyzed countries share of foreign entities in the domestic banking sector amounted to over 55%. In the case of three countries (Romania, Czech Republic and Slovakia), this value was at the level of 90% (+ / - 2%).

Tab. 4. The share of foreign currency loans in total liabilities of households in the years 2005-2014

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Bulgaria	15,4	19	20	29,2	31,5	35,7	39,6	41,2	38,6
Czech Republic	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
Poland	28,4	30,9	27,9	39,4	36,4	37,4	38,9	34,6	31,2
Romania	44,1	41,2	53	58,7	61,3	64,8	66,4	67,1	66,5
Slovakia	No data	No data	No data	No data	No data	No data	No data	No data	No data
Hungary	29,2	42,7	55,1	66,7	66,2	67,1	64,6	55,9	53,9

Source: *Own study on the basis of: European Central Bank, Statistical Data Warehouse, ESRB Risk Dashboard,*

<http://sdw.ecb.europa.eu/reports.do?node=1000004033> (12.03.2015); European Central Bank, Statistical Data Warehouse,

<https://sdw.ecb.europa.eu/browse.do?node=2116082> (12.03.2015).

The next parameter pointing to the depth of external financial dependence of the economy is the ratio of foreign currency debt to total debt of the household sector. This problem has worsened on January 15, 2015 when the Swiss central bank announced that it will no longer defend a fixed parity of its currency to the euro. Rate of Swiss franc soared up by tens of percent. This situation caused a sharp rise in the value of households' liabilities, expressed in national currency and a drastic worsening of their economic accounts. This sparked concern about the ability of debt servicing by households. Once again it demonstrated that excessive indebtedness in foreign currencies increases the level of financial dependence of the whole economy¹⁸.

This issue does not affect all countries (see Tab. 4). Loans in foreign currencies are taken by households of the majority of countries that do not belong to the monetary union. The only exception is the Czech Republic, where at the end of the analyzed period (2005-2013) the share of foreign currency liabilities in total liabilities of households was on the level just over 0.2%. The biggest problem with foreign currency debt appeared in Romania and Hungary, where over half of household debt was denominated in foreign currencies¹⁹.

The data indicate that this problem is serious also in Poland and Bulgaria. By contrast, Slovakia did not take into account in the international statistics information about foreign currency debt of households.

CONCLUSIONS

Assurance of the national security is the most important goal of the countries. The concept of national security includes many partial securities, such as: military security,

¹⁸ This type of situation is not unique. In history occurred similar cases, that in an equally dynamic way affected the economic situation of households in many countries. See e.g.: J.Bińkowski, Franki - jak to się robi w Australii, Warsaw Enterprise Institute, http://wei.org.pl/na-biezaco/run/franki-jak-to-sie-robi-w-australii,page,1,article,1424,language_code,pl.html (17.04.2015).

¹⁹ In 2014 Hungary took the controversial decision on currency translation of total foreign currency debt. However, at the current moment there is lack of comprehensive, comparable data on this issue.

economic, ecological or cultural. The concept of the economic security is, as mentioned earlier, a very wide category. Each country tries to maximize its national security, including the economic. In order to ensure economic security, countries are taking action both positive and negative (counteraction) that allow to achieve a state, which they consider desirable, i.e. free from threats. The opposite of financial security (which is often in a wider range equated with economic security) is the financial dependence.

The analysis conducted by the authors indicates that the economies of all surveyed countries of Central and Eastern Europe are highly financially dependent on external entities. Therefore, you should make every effort to ensure that the issues mentioned above have been monitored in detail by researchers representing different scientific disciplines..

REFERENCES

1. BUZAN, B., HANSEN, L. *The Evolution of International Security Studies*. New York: Cambridge University Press, 2009, p.3.
2. COX, K.R. *Spaces of globalization: reasserting the power of the local*. New York: Guilford Press, 1997.
3. FIEDOR, B. Błędy rynku a błędy państwa – regulacja rynkowa versus regulacja publiczna. In *Ekonomista*. 2013, no 2, pp.183-200.
4. FUJING, Y. Financial Opening and Financial Security. In *Chinese Journal of International Politics*. 2007, no 1, p.560. DOI: 10.1093/cjip/pom013.
5. GÓRNIOWICZ, G., SIEMIĄTKOWSKI, P. Międzynarodowa pozycja inwestycyjna Polski. In *Problemy integracji europejskiej*, no 3, Bydgoszcz: Uniwersytet Kazimierza Wielkiego, Instytut Prawa, Administracji i Zarządzania, Bydgoski Dom Wydawniczy MARGRAFSEN, 2005, p. 51.
6. JAJUGA, K. *Elementy nauki o finansach*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2007.
7. KAHLER, M. *Economic Security in an Era of Globalization: Definition and Provision*. In *The Pacific Review*. Vol. 17, 2004, no 4, pp.485-487.
8. KSIEŻOPOLSKI, K.M. *Ekonomiczne zagrożenia bezpieczeństwa państw. Metody i środki przeciwdziałania*, Warszawa: Elipsa, 2004, 169 p. ISBN: 83-89757-01-X.
9. KSIEŻOPOLSKI, K.M., PRONIŃSKA, K. (ed.) *Bezpieczeństwo ekonomiczne w perspektywie politologicznej*. Warszawa: Dom Wydawniczy Elipsa, 2011.
10. LAQUEUR, W. Druga odsłona zimnej wojny? In *Rzeczpospolita*. 2014, no 9801, p.15.
11. NASU, H. The Expanded Conception of Security and International Law: Challenges to the un Collective Security System. In *International Security*. Vol. 3, 2011, no. 3, p.18.
12. NBP, *Międzynarodowa pozycja inwestycyjna Polski w 2007 roku*. Warszawa: Departament Statystyki, 2008, p. 5.
13. NBP, *Międzynarodowa pozycja inwestycyjna Polski w 2013 roku*. Warszawa 2014, p. 27.
14. NESADURAI, H. Conceptualising Economic Security in an Era of Globalisation: What Does the East Asian Experience Reveal? In *CSGR Working Paper*. 2005, no 157, p. 4.
15. Parlament Europejski, Pieniądz rządzi światem, *Focus*. 2008, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+IM->

PRESS+20080707FCS33592+0+DOC+PDF+V0//PL&language=PL
(20.01.2015).

16. RAK, K. Bezpieczeństwo, głupcy! In *Rzeczpospolita*. 2014, no 9960, p.A12.
17. TUCMAN, J. Matthews, Redefining Security. In *Foreign Affairs*. Vol.68, 1989, no 2, p.162.
18. ULLMAN, R. Redefining security, In *International Security*. Vol. 8, 1983, no. 1, p. 130.
19. ZIĘBA, R. *Instytucjonalizacja bezpieczeństwa europejskiego*. Warszawa: SCHOLAR, 1999. 408 p. ISBN: 83-87367-76-1.

CONTACT INFORMATION

piotrs@umk.pl

dr Piotr Siemiątkowski

Nicolaus Copernicus University, Department of National and International Security

Batorego 39 L

87-100 Toruń

Poland

ewa.jankowska@wsb.torun.pl

dr Ewa Jankowska

Wyższa Szkoła Bankowa, Department of Social Sciences

Młodzieżowa 31a

87-100 Toruń

Poland

НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В БЕЛАРУСИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

О.Н. Шупицкая

доцент кафедры конституционного права УО «ГрГУ имени Я.Купалы»

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Уклонение от уплаты сумм налогов и сборов является одним из видов экономических преступлений, уголовно-правовая ответственность за совершение которого установлена в Беларуси нормами Уголовного Кодекса Республики Беларусь. Совершение указанного преступления влечет за собой не поступление денежных средств в бюджетную систему Республики Беларусь, осложняет финансирование государственных расходов и своевременное выполнение социальных программ. Данная статья анализирует состав преступления, предусмотренный статьей 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь, меры уголовно-правовой ответственности, установленные за указанный вид правонарушения, и иные проблемы, связанные с налоговыми правонарушениями.

Abstract in English language

Evasion of taxes and fees is one of the types of economic crimes, criminal liability for the commission of which established in Belarus by the norms of Criminal Code of the Republic of Belarus. Commit the crime entails not cash inflow in the budget system of the Republic of Belarus, makes it difficult to finance public expenditures and the timely implementation of social programmes. This article analyzes the criminal offence under article 243 of the Criminal Code of the Republic of Belarus, criminal liability, established for a specified offence, and other problems related to tax offences.

Деятельность государства в сфере установления налогов и сборов, а также в сфере установления и применения ответственности за нарушения налогового законодательства является одной из приоритетных в современных условиях функционирования белорусского государства. Государство определяет, какие именно общественные отношения должны быть урегулированы в указанной сфере, каким образом они должны быть урегулированы, какие нормативные правовые акты должны регламентировать указанную сферу социальных отношений, к какой отрасли права они должны относиться.

Одно из относительных нововведений современного белорусского законодательства, регулирующего сферу, связанную с уплатой налогов и сборов, - установление уголовно-правовой ответственности за совершение преступлений, выразившихся в уклонении от уплаты сборов. Для большого числа зарубежных государств криминализация названных деликтов произошла достаточно давно. Белорусское государство находится лишь в начале своего пути по регулированию с уголовно-правовой точки зрения правонарушений в сфере уклонения от уплаты сборов, а потому теоретические исследования вопроса, освещение некоторых практических проблем реализации уголовно-правовой ответственности, установленной за совершение налоговых правонарушений, является одним из направлений современных правовых исследований.

Регламентируя сферу общественных отношений, связанных с уплатой налогов и сборов, государственные органы руководствуются основополагающими принципами конституционного строя белорусского государства – гуманизмом, правовым характером государства, его социальностью, демократизмом, унитаризмом. Соответственно, можно сделать вывод о том, что, установив уголовно-правовую ответственность за совершение налоговых правонарушений, белорусское государство преследовало несколько целей. Во-первых, упорядочение системы юридической ответственности за совершение деликтов в сфере налогообложения. Во-вторых, способствование дальнейшему росту экономического благосостояния белорусского народа и государства. В-третьих, повышение уровня социальной ответственности своих граждан, на которых Основным Законом белорусского государства – Конституцией Республики Беларусь – в качестве одной из основных обязанностей возлагается обязанность, связанная с уплатой налогов, сборов и обязательных платежей в государственный бюджет.

Налоговое законодательство Республики Беларусь содержит нормы, определяющие объекты налогообложения, налоговую базу, налоговые периоды и ставки, порядок исчисления налогов и иных платежей, нормы, решающие иные вопросы установления, взыскания, льготирования и освобождения от уплаты платежей¹.

За нарушение указанных положений законодательных актов устанавливаются меры экономической ответственности, т.е. штрафные санкции, применяемые к субъектам хозяйствования – юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям. Однако, за нарушение налогового законодательства белорусский законодатель также предусмотрел и применение мер дисциплинарной ответственности, которой могут быть подвергнуты руководители юридических лиц и индивидуальные предприниматели, административной и уголовно-правовой ответственности.

Уголовно-правовая ответственность – наиболее серьезный вид юридической ответственности, установленный законодательством Республики Беларусь за нарушение норм налогового законодательства.

До 2004 года в Уголовном Кодексе Республики Беларусь, как указывалось выше, отсутствовала специальная уголовно-правовая норма, устанавливающая ответственность за уклонение от уплаты сборов. Практика привлечения к ответственности лиц, совершивших подобного рода деликты, являлась противоречивой. За уклонение от уплат сумм неналоговых платежей, пошлин и сборов в местные бюджеты уголовно-правовая ответственность вообще не применялась. За причинение ущерба республиканскому бюджету действия виновного субъекта квалифицировались как причинение имущественного ущерба без признаков хищения, т.е. в соответствии со статьей 216 Уголовного Кодекса Республики Беларусь. Криминализация данного вида неправомерного деяния, с одной стороны, свидетельствует о повышении внимания государства к указанным вопросам в связи с возрастанием значимости своевременных и полных выплат, которые должны производиться субъектами правоотношений в государственный бюджет. С другой стороны, как представляется, основной смысл установления

¹ КИШКЕВИЧ А.Д., ПИЛИПЕНКО А.А. *Налоговое право Республики Беларусь*. Мн.: Тесей, 2002. С.7,12.

уголовно-правовой ответственности за уклонение от уплаты сборов (как и налогов) состоит в стимулировании граждан к скорейшему возмещению причиненного их действиями ущерба. Соответственно, как представляется, установление определенных мер уголовно-правового наказания должно, в первую очередь, способствовать формированию мотивации граждан возместить причиненный их действиями ущерб. На сегодняшний день предусмотренные статьями 231 и 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь санкции в виде ограничения свободы либо лишения свободы, как представляется, нацелены на достижение преимущественно карательных целей. Очевидно, что человеку работающему, отбывающему иной вид наказания нежели лишение свободы возмещать ущерб будет гораздо легче и быстрее. Представляется, что законодательство Республики Беларусь должно развиваться в сторону гуманизации наказания, установленного за налоговые преступления, т.е. смещения акцентов с личностных наказаний на экономические. Второй путь – это назначение судебными органами наказаний, не связанных с реальным лишением свободы.

К числу налоговых деликтов, влекущих применение мер уголовной ответственности, относятся, в первую очередь, уклонение от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере (ч.1 ст. 243 УК РБ) или особо крупном размере (ч.2 ст. 243 УК РБ) и специальный вид указанного уголовно наказуемого правонарушения – уклонение от уплаты таможенных платежей в крупном размере (ч.1 ст. 231 УК РБ) и то же деяние, совершенное повторно либо группой лиц по предварительному сговору (ч.2 ст. 231 УК РБ).

Объектом преступления, предусмотренного статьей 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь, являются общественные отношения в сфере формирования государственного бюджета белорусского государства, отношения по поводу поступления налоговых платежей и сборов в государственные бюджеты всех уровней. В условиях кризисных тенденций, проявляющихся сегодня во многих государствах мира, в том числе, и в Республике Беларусь, значение государственного бюджета постоянно возрастает. Являясь источником финансирования непродовольственных сфер экономики, осуществления социальной политики, ставящей своей целью защиту наиболее уязвимых социальных слоев населения, повышенное внимание государства к формированию государственного бюджета, контролю за поступлениями в него денежных средств, представляется весьма актуальным.

Статья 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь предусматривает ответственность как за уклонение от уплаты сумм налогов, так и уклонение от уплаты сумм сборов (пошлин). Налог – обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местный бюджет. Сбор (пошлина) – обязательный платеж в республиканский и (или) местный бюджет, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении них юридически

значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий) либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь, осуществляемую государственными органами, в том числе, местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами.

Уголовно-правовая ответственность в Республике Беларусь устанавливается как за уклонение от уплаты республиканских налогов и сборов, так и местных налогов и сборов. Перечень указанных налогов и сборов устанавливается актами налогового законодательства, поэтому для правильной квалификации действий субъекта по ст. 243 УК РБ следует анализировать нормы Налогового Кодекса Республики Беларусь, Закона Республики Беларусь О налоге на добавленную стоимость, Закона Республики Беларусь О подоходном налоге и т.п.

Преступление, предусмотренное статьей 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь, устанавливает уголовно-правовую ответственность за невыполнение важнейшей конституционной обязанности, установленной статьей 56 Конституции Республики Беларусь. Последняя гласит: «Граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей».²

Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов будет иметь место лишь в том случае, если оно совершено одним из перечисленных уголовно-правовым законом способов: сокрытие либо умышленное занижение налоговой базы, уклонение от предоставления налоговой декларации (расчета) либо внесения в нее заведомо ложных сведений.

Сокрытие или занижение налоговой базы – это умышленное искажение или фальсификация данных об объектах налогообложения путем утаивания их в полном объеме или указания их в меньшем объеме.

Объект налогообложения согласно статьи 28 Налогового Кодекса Республики Беларусь – это обстоятельства, с наличием которых Налоговый Кодекс Республики Беларусь, другие законы Республики Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь либо решения местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) связывают возникновение налогового обязательства. Каждый налог имеет свой объект налогообложения, который и облагается определенным видом налога.³

Уклонение от подачи налоговой декларации (расчета) выражается в умышленных действиях лица, направленных на непредставление или несвоевременное представление декларации в налоговый орган. Не рассматривается в качестве преступления уклонение от подачи налоговой декларации (расчета), если оно совершено в силу обстоятельств, не зависящих от воли субъекта, таких как обстоятельства непреодолимой силы – землетрясение, потоп, иные стихийные бедствия.

² Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск: Амалфея, 2011. 48с.

³ Налоговый Кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь 19.12.2002 г. № 124–3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30 декабря 2014 г. // Эталон–Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2015.

Внесение в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений предполагает сознательное утаивание или искажение данных, влияющих на определение размера подлежащего взысканию налога в сторону его необоснованного уменьшения.

Налоговая декларация (расчет) – это письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществленных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Уголовная ответственность в Республике Беларусь установлена лишь за внесение заведомо ложных сведений в декларации, которые плательщик налогов обязан подавать в налоговые органы и которые содержат сведения об объектах, подлежащих налогообложению, и иные влияющие на исчисление налогов данные. Предоставление же, например, декларации о доходах и имуществе, лицами, выдвигаемыми в качестве кандидатов в Президенты Республики Беларусь, в депутаты Палаты представителей (нижняя палата белорусского парламента), члены Совета Республики (верхняя палата белорусского парламента), депутаты областных, Минского городского, районного. Городского (городов областного подчинения) Советы депутатов, в которые вносятся ложные сведения, не влечет ответственности по ст. 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь.⁴

Обязательный элемент анализируемого вида преступления – наступление общественно опасных последствий в виде ущерба в крупном размере либо особо крупном размере и причинной связи между деянием и последствиями. Размер ущерба, причиненного в результате уклонения от уплаты сумм налогов, сборов определяется суммой неуплаченных налогов и (или) сборов за весь проверяемый период деятельности обязанного к уплате субъекта.

Уголовно-правовая ответственность в Республике Беларусь за уклонение от уплаты налогов возникает только при причинении ущерба в крупном или особо крупном размере. Крупным размером признается ущерб в 250 и более раз превышающий размер базовой величины, установленный на день совершения преступления. Особо крупным считается размер, в 1000 и более раз превышающий размер базовой величины, установленный на день совершения преступления. По состоянию на сегодняшний день в Республике Беларусь размер базовой величины составляет 180 000 белорусских рублей. Таким образом, ответственность за совершение преступления по ч.1 ст. 243 УК РБ возникает в случае причинения ущерба в размере 450 000 000 белорусских рублей, а по ч.2 ст. 243 УК РБ – в размере свыше 1 800 000 000 белорусских рублей.

Субъективная сторона анализируемого состава преступления – это вина в форме прямого умысла. Прямой умысел на совершение налогового правонарушения имеет место в том случае, если лицо осознает, что уклоняется от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы, путем уклонения от предоставления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, предвидит причинение

⁴ Об утверждении формы декларации о доходах и имуществе, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 апреля 2001г. № 457 с изм. и доп., внесенными постановлениями от 19 апреля 2002г. № 508, 15 июля 2002г. № 949 и 19 июня 2003г. № 813.

ущерба в соответствующем размере и желает его причинить. Цель данных действий – уклонение от уплаты налогов.

Субъект налогового преступления – это лицо, которое в соответствии с действующим законодательством обязано платить налоги и предъявлять налоговые декларации (расчеты). В Республике Беларусь к уголовной ответственности могут быть привлечены исключительно физические лица. Субъектом преступления, предусмотренного статьей 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь, может признаваться физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых налоговым законодательством Республики Беларусь. Это связано с тем, что в соответствии с нормами налогового законодательства плательщик налогов и сборов может действовать в таких отношениях через законного или уполномоченного представителя. Субъекты хозяйствования – юридические лица – субъектами налоговых преступлений не являются.

Статистические данные показывают, что количество налоговых преступлений, раскрываемых в Республике Беларусь, в последние пять лет остается приблизительно одинаковым. В 2010г. к уголовной ответственности за совершение указанного вида деяния было привлечено 130 человек, в 2014г. – 118. Это 0,3 % от общего числа лиц, совершивших преступления. Безусловно, цифры небольшие.⁵ Однако следует учитывать, что общественная опасность данного вида деликтов является высокой, т.к. вследствие их совершения причиняется серьезный ущерб экономическим интересам государства. Отсюда - растущее внимание правоохранительных органов к совершенствованию методики и тактики расследования указанных преступлений, тщательный анализ практики применения уголовно-правовой ответственности за совершение налоговых правонарушений судебными учреждениями, и, в частности, Верховным Судом Республики Беларусь.

26 марта 2015г. Пленум Верховного Суда Республики Беларусь обсудил судебную практику применения законодательства и рассмотрения судами уголовных дел об уклонении от уплаты сумм налогов и сборов и принял Постановление №1 О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов (статья 243 УК). В данном постановлении определяется, что основные понятия, связанные с совершением анализируемого вида преступлений, такие как «налог», «налоговая база», «налоговая декларация (расчет)» раскрываются Налоговым Кодексом Республики Беларусь. Кроме того, указанный нормативный правовой акт анализирует способы совершения налоговых преступлений, понятие субъектов, их осуществляющих, раскрывает источники доказательств совершенных деяний, рассматривает вопросы применения мер уголовно-правовой ответственности, установленной за указанный вид преступлений.

Следует указать на то, что среди правоприменительных органов современного белорусского государства отсутствует единое мнение относительно достаточности мер уголовно-правовой ответственности, применяемых за указанный вид преступлений. Так, Генеральная прокуратура Республики Беларусь высказывается о необходимости ужесточения ответственности лиц, совершивших налоговые правонарушения. В этой связи Генеральный Прокурор

⁵ http://www.belta.by/ru/person/interview/Sergej-Gurov_i_515517.html.

Республики Беларусь А.Конюк сообщил о создании инициативной группы, состоящей из представителей Администрации Президента Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Совета Безопасности, работающей над разработкой изменений и дополнений в налоговое законодательство.⁶ В то же самое время Верховный Суд Республики Беларусь полагает существующие виды и размеры наказаний, установленные за совершение налоговых преступлений, – вполне целесообразными. В.Калинкович – первый заместитель Председателя Верховного Суда Республики Беларусь – в одном из своих интервью заявил: «На сегодняшний день уклонение от уплаты налогов, повлекшее причинение ущерба в крупном размере, относится к категории менее тяжких преступлений и предусматривает наложение альтернативных санкций. Уклонение от уплаты налогов в особо крупном размере – это тяжкое преступление, там максимальный срок лишения свободы – семь лет».⁷

Верховный Суд Республики Беларусь нацеливает белорусские суды на строгое соблюдение принципа индивидуализации наказания, предусмотренного с. 62 Уголовного Кодекса Республики Беларусь, при решении вопроса о выборе вида и размера наказания за совершение налогового преступления. Он полагает обязательным обсуждение применения дополнительного наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, а при осуждении по части 2 статьи 243 Уголовного Кодекса Республики Беларусь – применения конфискации имущества.

К ряду проблемных вопросов, связанных с налоговыми преступлениями, относятся также вопросы выявления, доказательства указанного вида преступления, установления субъективной стороны преступления и пр.

Таким образом, налоговые правонарушения – это разновидность экономических преступлений, предусмотренная нормами Уголовного Кодекса Республики Беларусь. Как представляется, в Республике Беларусь будет проявляться тенденция увеличения их числа. Соответственно, вопросы, связанные с их выявлением, правильной квалификацией, разумным и достаточным наказанием лиц, их совершивших, будут приобретать особую актуальность.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. КИШКЕВИЧ А.Д., ПИЛИПЕНКО А.А. *Налоговое право Республики Беларусь*. Мн.: Тесей, 2002. С.7,12.
2. *Конституция Республики Беларусь* 1994 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996г. и 17 октября 2004г.). Минск: Амалфея, 2011. 48с.
3. *Налоговый Кодекс Республики Беларусь*: Закон Респ. Беларусь 19.12.2002 г. № 124–З: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30 декабря 2014 г. // Эталон–Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2015.
4. *Об утверждении формы декларации о доходах и имуществе*, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 апреля

⁶ <http://probelarus.ru/news/3606-v-belarusi-uzhestochat-nakazanie-za-nalogovye-prestupleniya.html>.

⁷ <http://sputnik.by/economy/20150326/1014478042.html>.

2001г. № 457 с изм. и доп., внесенными постановлениями от 19 апреля 2002г. № 508, 15 июля 2002г. № 949 и 19 июня 2003г. № 813.

5. http://www.belta.by/ru/person/interview/Sergej-Gurov_i_515517.html.
6. <http://probearus.ru/news/3606-v-belarusi-uzhestochat-nakazanie-za-nalogovye-prestupleniya.html>.
7. <http://sputnik.by/economy/20150326/1014478042.html>.

CONTACT INFORMATION

d2079@grsu.by

assoc. prof. Aksana Shupitskaya, Candidate in Law Science

Grodno state University

Ozheshko str. 22

Grodno

Belarus, 230023

Republic of Belarus

THE LEGAL AND ECONOMIC ASPECTS OF „TAX FARMING“

Johan Schweigl

Masaryk University, Faculty of Law, Department of Financial Law and
Economics

Abstract in English language

In this paper, the author focused on the issue of ‘tax farming’. First, he outlined the historical consequences, i.e. he showed how the concept was used in history. Then, he carried out a brief analysis of some of the legal and economic aspects of ‘tax farming’. Namely, he outlined the concept in economic and legal terms and considered its practical use. Finally, the author raised a question whether the concept of ‘tax farming’ can be used when combating tax evasion.

Keywords in English language

tax farming; tax evasion; collection of revenues; taxes

INTRODUCTION

The illegal practice of tax evasion has numerous roots, causes and consequences. There are lots of tools and legal and economic instruments used for combating tax evasion. In this paper, I will review the traditional concept of ‘tax farming’ and I will try to show that, to certain extent, this traditional concept could serve as inspiration when drafting laws against tax evasion nowadays.

After outlining the core features of the traditional concept of ‘tax farming’, I will show how the concept was used throughout the history. The main emphasis will be laid on the legal and economic aspects of ‘tax farming’ and possible application thereof in modern tax law.

Generally, ‘tax farming’ is a special technique in which responsibility for tax revenue collection is assigned to individuals or legal entities. The state or a local authority entitled to collect tax revenues from the individuals or legal entities assigns its existing or future claim (receivable) to an assignee, who usually “won” the right (privilege or license) in a tender (auction). Such a new collector (tax farmer) is now fully in charge of collecting the tax revenues and is obliged to pay consideration to the original assignor, i.e. to the state, government or other authority. The tax farmer had to pay either a lump sum to the assignor or the total sum was be divided into several (often periodical) instalments. In other words, the future uncertain tax revenue of the government is replaced with fixed and relatively certain periodic payments from the tax farmer.

This technique was often used in the area of public finance, especially in the process of collecting taxes so that the authorities transferred the burden connected with collecting taxes to other entities. The government transferred risk and effort to the tax farmer, who was not only burdened with the labor of collection but was usually responsible (in advance) for the full sum contracted for,¹ i.e. the tax farmer bore the risk

¹ DARLING, L.T. *Revenue-Raising and Legitimacy: Tax Collection and Finance Administration in the Ottoman Empire*. Leiden: BRILL, 1996, p. 119, 368 p., ISBN 9004102892.

of default. This aspect makes ‘tax farming’ different from modern privatized tax collection, where the assignees just collect the revenues so that he could pass them later (after having collected them) onto the state for a commission; the privatized tax collectors do not bare the risk of default. Hence, ‘tax farming’ is rather of speculative nature.

Tax farming occurred in many countries of the world, e.g. Egypt, ancient Rome, France, the United Kingdom, the Ottoman Empire or Greece, and many others. Although ‘tax farming’ was considered very effective for tax revenue collection, it sometimes led to tendency of the tax farmers to abuse the taxpayers.

1. TAX FARMING FROM THE HISTORICAL PERSPECTIVE

Balla and Johnson showed that ‘tax farming’ was not only typical for faraway ancient empires, but it also occurred in the modern era, e.g. in France, a country of the continental system of law. They explained that at the end of the sixteenth century the French fiscal system was relatively decentralized and taxes were collected in many different ways. The so-called “indirect” taxes on “*transactions, such as the Gabelles (salt taxes), Aides (sales taxes, usually on wine and spirits) and, Traités (internal and external customs duties) were typically leased to individuals known as tax farmers.*”² The tax farmers had to make a payment in an agreed amount to the Crown in exchange for the residual claim to any tax revenues collected above such an amount. The share of the tax revenue collected via tax farmers was gradually increasing and in the late sixteenth century, it was approximately a third of royal revenues collected by the tax farmers. The proportion was still rising and after 1661, the importance of tax farms even increased and they brought in between forty and fifty percent of royal tax revenues a year.³

Johnson and Koyama explain that tax farming in France was so popular due to the fact that tax systems were undeveloped France had access to credit or financing at low or reliable rates of interest.⁴ Similar situation was in England: “*the most important tax in England was the Customs, comprising the Great Customs on wool, the Petty Customs which were imposed on cloths, silks, and other goods, and tonnage and poundage. Until the introduction of the Excise tax on internal trade in 1643, these remained the most important forms of ordinary revenue.*” English monarchs either only supervised collection, or appointed local officeholders, or allocated the right to collect the Customs to a tax farmer. Such a collector would then pay a fixed “lease” to the King.⁵ However, In England the intermediate institution of tax farming was soon replaced with direct collection by the King, which was followed by the rise of a

² BALLA, E., JOHNSON, N.D. Fiscal Crisis and Institutional Change in the Ottoman Empire and France. *The Journal of Economic History*. The Economic History Association. 2008, Vol 69, Issue 03, Sep 2009, available here: http://www.parisschoolofeconomics.com/hautcoeur-pierre-cyrille/M2_histoirefinanciere/Balla-johnson_fiscal-crisis-modernFrance.pdf
see more in: SALZMANN, A. “An Ancien Régime Revisited : “Privatization” and Political Economy in the Eighteenth-Century Ottoman Empire.” *Politics & Society*, 1993, 21, no. 4: 393-423, p. 405.

³ BALLA, E., JOHNSON, N.D. Ibid.

⁴ JOHNSON, N.D., KOYAMA, M. *Tax Farming and the Origins of State Capacity in England and France*. Preprint submitted to *Explorations in Economic History*, 2013, p. 4, available here: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2130956.

⁵ JOHNSON, N.D., KOYAMA, M., p.4 Johnson and Koyama also refer to: FRYDE, 1959; KAEUPER, 1973.

bureaucratic tax state.⁶ Iversen shows that the tax farmers, however, were not always treated well, as in France the tax farmers' practice prompted the execution of the so-called Farmers-general during the Revolution.⁷

Both the Dutch Republic and the Spanish monarchy used the practice of tax farming. Johnson explain that unlike in France, tax farms in Holland were rather small. The fact that taxes were farmed out in open competition and under the supervision of representatives of other cities so as to prevent fraud made Johnson believe that "*it is likely that, particularly during the seventeenth century, profit margins for tax farmers would not have been very great.*" Grafe even shows that the market for tax farms was competitive and entirely driven by supply and demand.⁸

Cosgel made a point that many tax farmers were previous (or current) soldiers or bureaucrats, which raises a question whether they could even be considered as private collectors.⁹ The situation was similar in the Ottoman Empire where the palace servants and members of the military belonging to cavalry forces or standing regiments often entered and sometimes even dominated the auctions.¹⁰ Aside from the tax farmers who became collectors based on their winning the auction, there were tax collectors "on wage contracts". Hence, it might be sometime difficult to clearly determine whether the collector was always a private individual or rather a public agent.¹¹ Cizakca explained the tax-farming system reached its ultimate perfection in the Ottoman Empire; it was called *Iltizam* there. The Finance Ministry registers which kept in the Turkish Prime Ministry Archives in Istanbul clearly illustrate the practice of tax farming: "*we can follow not only the actual auction prices but also the names of the persons who obtained the tax-farms, the price they paid in the auctions, the length and transfer of the tenure, as well as all the other special conditions and circumstances related to the functioning of the system.*"¹²

'Tax farming' also appeared in the ancient Mesopotamia. Burg shows that the concept first appeared as early as the reign of Hammurabi (1792–1750 BC) in Babylon "*Although ultimately the responsibility of the makisum (tax director), who traveled throughout the kingdom to ensure that taxes were paid, the task of collection devolved, for a brief period at least, to local assemblies of elders (the wealthiest residents) according to Hammurabi's direction. These local officials delegated the task to local merchants and bankers who, for a contract fee, sent their agents abroad to do the actual tax collecting—these local merchants and bankers, then, served as tax farmers.*"¹³

⁶ Ibid, p. 2

⁷ IVERSEN, V. et al. Private tax collection—remnant of the past or a way forward? Evidence from rural Uganda, *Public Administration and Development*, 2006, Vol 26, No 4, p. 320, Available here: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/pad.412/abstract>.

⁸ JOHNSON, N.D., KOYAMA, M., Ibid., p. 30. Johnson and Koyama refer to: GRAFE, 2012, 31.

⁹ COSGEL, M.M, MICELI, T.J. *Tax Collection in History: Public Institutions and Institutional Change in the Ottoman Empire*. Presentation at the International Economic History Congress in Helsinki, 2006, p. 9, available here: http://digitalcommons.uconn.edu/econ_wpapers/200748/

¹⁰ COSGEL, M.M, MICELI, T.J., Ibid., p.9. Cosgel and Miceli refer to: DARLING, 1996: Chapter 5.

¹¹ Ibid., p.9

¹² CIZAKCA, M. Tax-Farming and Resource Allocation in Past Islamic Societies. *Islamic Economics Journal*, 1989, p.7. Available here: <http://www.kantakji.com/media/4239/10066.pdf>.

¹³ BURG, D.F. *A World History of Tax Rebellions An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to Present*. New York: Taylor & Francis Books. 2004, p.10. Available here:

Egypt also experienced ‘tax farming’ in its history. Cizakca explains that during the Tulunid era (868-905 A.D.) the tax-farming system was well established in Egypt. Some believe that the Tulunid era’s prosperity stood on this system of collecting revenue. The late Fatimid era brought a major change in the tax-farming system. Cizakca explains that in this era, the amount usurped by the tax-farmers increased, which had led to increasing their profits and the competition in the auctions. According to Cizakca: *“By the tenth century A.D. about half of the revenue of Egypt was collected by the tax-farming system. In passing, the reader should note that this ratio increased to about 80% in 1527 (Barkan, 1953, p. 270). In Ayyubid Egypt the tax-farming spread to all the sectors of the economy.”*¹⁴

Aside from the abovementioned countries, we should also mention the ancient Rome. Bartlett shows that the practice of ‘tax farming’ was quite common there. It was a quite profitable business and was “a major investment vehicle” for wealthy citizens of Rome.¹⁵ ‘Tax farming’ was stopped by Augustus as a result of complaints from the provinces who were becoming deeply indebted.

The ‘tax farming’ practice of ancient Rome was researched also by Monson. He shows that tax farmers (or *publicani*) were private contractors who were placing bids in public auctions in order to gain the right to collect public revenue or to render public services. For such a right, they had to pay in advance and bear the risks that they would not be able to profit from the initial investment. In order to mitigate the risks that they had borne, they organized into associations having support of powerful investors.¹⁶ Monson, referring to Levi’s study, presented the explanation for why the tax-farming system had flourished in the time of Republic but rather declined during the Principate. He explains that the main reason was probably a time preference (time discounting): *“the present value of future income equals its expected value minus a discount rate, which varies by circumstances. While a different taxation policy might stimulate productivity and create higher future revenue, a high discount rate would favor one that maximized short-term revenue.”*¹⁷

Kraal aptly summarized the fact that the practice of ‘tax farming’ had occurred in numerous countries: *“In Pharonic Egypt, for instance, Egyptians paid their taxes to collectors called scribes, on items such as cooking oil and livestock, while the Roman Empire levied customs duties called portoria. The practice in fifteenth century Spain was replicated in its colonies in Mexico and the Philippines. From the sixteenth century, revenue farming could be found in Mughal India and Tsarist Russia. Equivalent systems were not established in Europe until the seventeenth century. Such systems included England’s ‘Great Farm’ for customs revenue, France’s Ferme Generale (General Farm) that was inspired by the practice in the Ottoman Empire, and an extensive system established in the Netherlands. As for China, tax farming re-emerged in the Ch’ing period (1644-1911), where merchants actively bid for tax farm*

<http://archipelagolibertad.org/upload/files2/005%20Expolio%20fiscal/0122%20Burg%20-%20A%20world%20history%20of%20tax%20rebellions%20%5Binroduction%5D.pdf>

¹⁴ CIZAKCA, M., Ibid. p.5

¹⁵ BARTLETT, B. How Excessive Government Killed Ancient Rome. *Cato Journal*. Vol 14, No 2 (Fall 1994), p.291. Available here: <http://object.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/1994/11/cj14n2-7.pdf>

¹⁶ MONSON, A. Rule and Revenue in Egypt and Rome: Political Stability and Fiscal Institutions, *Princeton/Stanford Working Papers in Classics*. Paper No 080701, p.3. Available here: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1426967. Monson referred to Levi.

¹⁷ MONSON, A., Ibid. p.3. Monson referred to LEVI.

leases. Copland and Godley note that tax farming lingered in the Americas and Asia well after it was dispensed with in Europe. However, their discussion on British India does not clearly distinguish tax farming from land rent as a means of government fund raising. The Copland and Godley tax comparative does not extend to Southeast Asia, however the study by Kwee on revenue and tax farming on Java's northeast coast partly fills this gap."¹⁸

As shown above, the practice of 'tax farming' was common in past. It occurred in many different countries and the reason for this practice was not always that one country was inspired by the practice of another, but it is more likely the it was rather the economic calculations of the rulers and the farmers that had led them to engage in such a practice.

2. TAX FARMING FROM THE ECONOMIC AND LEGAL PERSPECTIVE

There are numeral economic reasons that had led the rulers to follow this practice. Iversen outlines two main advantages that 'tax farming' brings. Firstly, it helps reduce the costs of tax administration by shifting the costs of collection onto the private sector, and, secondly, "*tax farming is also likely to remedy corruption at collection point, by offering superior mechanisms for penalising poor collector performance.*" He also mentions the main disadvantage, which "*is the risk of overzealous collection which may result in a deterioration of state-citizen relations.*"¹⁹ Nevertheless, there are much more economic aspects of 'tax farming'. Regardless of the historical context,²⁰ I will try to outline the core nature of the institute itself. First, I will briefly outline some of the economic aspects of 'tax farming' so that I could later show some of the legal aspects. The analysis of 'tax farming' will purely aim at the economic features and will not consider all the "social" and "political" aspects connected with it.²¹

'Tax farming' is inextricably intertwined with the concept of 'interest' and, thus, with the notion of 'time preference'. Moreover, it is also connected with the 'transfer of the risk of default'. Below, I will first focus on the issue of 'interest' and 'time preference' so that I could later briefly outline the issue of the 'transfer of the risk of default'.

The 'lump sum' payment that the farmer pays in advance may be considered as an initial investment,²² whereas the revenues collected by the farmer represent a return of the investment over time and yield. The farmer exchanged his "present" right to use the funds (lump sum) for the "right to collect" the future uncertain revenues. The core principle is simple: "*present goods are, as a rule, worth more than future goods of like kind and number*", as outlined, for instance, by Böhm-Bawerk.²³ De Soto aptly described this issue from the point of view of 'time preference': "*We are now ready to*

¹⁸ KRAAL, D., KASIPILLAI, J. The Dutch East India Company's tax farming in 18th century Malacca, *eJournal of Tax Research* (2014), Vol 12, No 1, p.257.

¹⁹ IVERSEN, V. et al, *Ibid*, p.317

²⁰ I'm not referring to any particular ruler or tax farmer, but I rather emphasize some of the aspects the parties would have to consider when deciding whether or not to get engaged in 'tax farming'.

²¹ I.e. I will not take into account such "pros" as, for instance, possible political power arisen from the collection of taxes in certain territory, or "cons", such as a possible change of the rules which could lead to termination of the "license to collect", etc.

²² In general, similar rule applies even if the farmer had to pay a deposit followed by installments. Nevertheless, if paid by instalments, there the calculation of interest would be modified and the rulers would have to evaluate also the possibility of the farmer's default.

²³ BÖHM-BAWERK, E. *The Positive Theory of Capital*. New York: G.E. Strechert & Co, 1930, p. 237.

*discuss the logical notion of time preference, which establishes that, other things being equal, the actor prefers to satisfy his needs or reach his objectives as soon as possible. In other words, when the actor is faced with two goals of equal subjective value to him, he will always prefer the one he can attain in less time. Or to put it even more briefly, other things being equal, “present goods” are always preferable to “future goods.”*²⁴

De Soto continues to explain that the time preference is not a psychological or physiological concept, but it necessarily follows from the logical structure of action present in the mind of all human beings. He concludes that it is impossible to imagine a human action to which the principle of time preference would not apply: *“a world without time preference is inconceivable and would be absurd: it would mean people always preferred the future to the present, and objectives would be postponed, one after the other, just before they were reached, and therefore no end would ever be achieved and human action would be senseless.”*²⁵

Hence, the rulers’ ‘time preference’, or in other words, their preference to have the funds immediately, led them to “selling” the “right to collect” (and keep) the state revenues. If we look at ‘tax farming’ from this point of view, we see that the “right to collect” is nothing but a ‘debt instrument’. From the farmers’ point of view, the price they were willing to pay for the to-be-collected revenues also depended on their calculation of yield. The calculation resemble that of calculating ‘yield to maturity’.

If we consider the “right to collect” revenues to be “a debt instrument”, we could refer to Mishkin’s explanation: *“...a dollar in the future is not as valuable to you as a dollar today”* because we can “use” the dollar to earn interest on it. A dollar received n years from now is worth only $\$1/(1+i)^n$ today.²⁶ Hence, *“the present value of a set of future payments on a debt instrument equals the sum of the present values of each of the future payments. The yield to maturity for an instrument is the interest rate that equates the present value of the future payments on that instrument to its value today.”*²⁷ Both the rulers and the farmers calculated the price which they could agree upon considering their ‘time preference’. Aside from this consideration, they also had to pay attention to the possibility of “default”.²⁸

The rulers knew that if trying to collect the revenues by themselves, they would never be 100 per cent successful with receiving all the revenues. Hence, one of the reasons for “selling the right to collect” revenues was to transfer the risk of default to someone else, i.e. the tax farmer. The farmer had also that the taxpayer’s “default” into consideration when calculating the price he was willing to pay for the “right to collect”. The probability of default had to be included in the price as „risk premium“. Aside from that, the farmers should assess even the applicable ‘tax rate’ as, the rate also affects the revenues collected,²⁹ and many other factors.

²⁴ DE SOTO, J.H., *Money, Bank Credit, and Economic Cycles*. Auburn: Ludwig von Mises Institute, 1998. p. 270.

²⁵ DE SOTO, J.H., *Ibid.*, p. 272.

²⁶ MISHKIN, F. *The Economics of Money, Banking, and Financial Markets*. Columbia University, 7th ed, 2004, p.69.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Although it is not technically ‘a default’, I will keep using the term ‘default’, because tax payer’s inability to pay the revenue has similar economic effects as debtor’s default.

²⁹ Compare: LAFFER, A.B. The Laffer Curve: Past, Present, and Future. *Executive Summary Background*. The Heritage Foundation. No 1765. 2004. Available here: http://s3.amazonaws.com/thf_media/2004/pdf/bg1765.pdf Laffer explains that: *“The Laffer Curve illustrates the basic idea that changes in tax rates have two effects on tax revenues: the arithmetic*

As for the legal point of view at ‘tax farming’, I will try to define the fundamental legal features of this concept. Nevertheless, I will not take into account the particular historical context, and I will rather try to focus on the theoretical legal-technical features of the concept. The state authority has “right to collect” revenue from the citizens or legal entities over who it has authority. The state authority may, however, assign such a right to another entity. The act of assigning the right has a form of a regular “agreement on assignment of receivables”. Therefore, the state, as an assignor, would receive either a ‘lump sum’ payment or a deposit followed by several installments. The tax farmer, as an assignee, would gain the “right to collect” revenues from the taxpayers. Typically, the tax farmer, as in any other agreement on assignment of rights, would enter into the original legal position of the original assignor. This means that the assignee would bear all the risks associated with collection of revenues. The assignee would be obliged to pay consideration for such an assignment. From the technical legal point of view, the act of assigning the right to collect revenues could be done by means of a simple agreement on assignment of receivables (claims).

As the economic and legal aspects of ‘tax farming’ seem to be rather clear, we could pose a question whether this practice could, to certain extent, be used as one of the tools for combating ‘tax evasion’ or at least as a tool for mitigating some of the risks arising from ‘tax evasion’. Passing the risk of ‘tax evasion’ or the risk of taxpayers’ default to another party and receiving an immediate consideration for transferring the “right to collect” to other parties seems to be a topic that would definitely deserve further analysis. My point was not to make an extensive analysis, but rather to open discussion concerning the possible usage of ‘tax farming’ in the modern states following the rule of law.

CONCLUSIONS

As I showed in the first chapter, the concept of ‘tax farming’ was used frequently throughout the world in history. It had numerous forms, but the core idea was consistent: to pass the right to collect revenues from the state authorities to other entities in order to obtain the funds sooner and to avoid the uncertainty as for the total amount.

Although the practice of ‘tax farming’ might seem to be a relic from the ancient empires or from the early modern era, the technical legal aspects of that practice can be clearly defined. Even the economic aspects of ‘tax farming’ seem to be clear and measurable. It is obvious that this issue would deserve an extensive analysis for which this paper did not provide enough space. There are many pros and cons connected with this issue and despite the fact that this concept might seem strange from the modern tax collecting point of view, the issue of ‘tax farming’ might spice up the discussion about ‘tax evasion’ and even present new views.

effect and the economic effect. The arithmetic effect is simply that if tax rates are lowered, tax revenues (per dollar of tax base) will be lowered by the amount of the decrease in the rate. The reverse is true for an increase in tax rates. The economic effect, however, recognizes the positive impact that lower tax rates have on work, output, and employment—and thereby the tax base—by providing incentives to increase these activities. Raising tax rates has the opposite economic effect by penalizing participation in the taxed activities. The arithmetic effect always works in the opposite direction from the economic effect. Therefore, when the economic and the arithmetic effects of tax-rate changes are combined, the consequences of the change in tax rates on total tax revenues are no longer quite so obvious.”

REFERENCES

1. BALLA, E., JOHNSON, N.D. Fiscal Crisis and Institutional Change in the Ottoman Empire and France. In *The Journal of Economic History*. The Economic History Association. 2008, Vol 69, Issue 03, Sep 2009, p. 809-845.
2. BARTLETT, B. How Excessive Government Killed Ancient Rome. In *Cato Journal*. Vol 14, No 2 (Fall 1994), p.291-303.
3. BÖHM-BAWERK, E. *The Positive Theory of Capital*, New York: G.E. Strechert & Co, 1930, p. 466.
4. BURG, D.F. *A World History of Tax Rebellions An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to Present*. New York: Taylor & Francis Books. 2004, 538 p. ISBN: 978-0415924986
5. CIZAKCA, M. Tax-Farming and Resource Allocation in Past Islamic Societies. In *Islamic Economics Journal*, 1989, p.1-7
6. COSGEL, M.M, MICELI, T.J. Tax Collection in History: Public Institutions and Institutional Change in the Ottoman Empire. In *Presentation at the International Economic History Congress in Helsinki*, 2006, p. 1-37.
7. DARLING, L.T., *Revenue-Raising and Legitimacy: Tax Collection and Finance Administration in the Ottoman Empire*, Leiden: BRILL, 1996, p. 119, 368 p., ISBN 900-410-2892.
8. DE SOTO, J.H., *Money, Bank Credit, and Economic Cycles*, Auburn: Ludwig von Mises Institute, 1998, 906 p. ISBN 0-945466-39-4.
9. IVERSEN, V. et al, *Private tax collection—remnant of the past or a way forward? Evidence from rural Uganda*, In *Public Administration and Development*, 2006, Vol 26, No 4, ISSN 1099-162X, p. 317-328.
10. JOHNSON, N.D., KOYAMA, M. Tax Farming and the Origins of State Capacity in England and France. In *Preprint submitted to Explorations in Economic History*, 2013, 43 p.
11. KRAAL, D., KASIPILLAI, J., The Dutch East India Company's tax farming in 18th century Malacca. In *eJournal of Tax Research* (2014), Vol 12, No 1, ISSN 1448-2398 p. 253-281.
12. MISHKIN, F. *The Economics of Money, Banking, and Financial Markets*, Columbia University, 7th ed, 2004, p. 852.
13. MONSON, A. Rule and Revenue in Egypt and Rome: Political Stability and Fiscal Institutions. In *Princeton/Stanford Working Papers in Classics Paper No 080701*, p.1-21.

CONTACT INFORMATION

210729@mail.muni.cz

Mgr. Johan Schweigl

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Veveří 70

611 80 Brno

The Czech Republic

DAŇOVÉ ÚNIKY, DAŇOVÉ PODVODY A JEJICH TRESTNĚPRÁVNÍ KONSEKVENCE – POROVNÁNÍ ČESKÉ A SLOVENSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Hana Skalická¹

ŠKODA AUTO Vysoká škola

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Co se rozumí daňovými úniky a daňovými podvody? Má toto jednání vždy trestněprávní konsekvence? Jaký je přístup České republiky a Slovenské republiky? Cílem tohoto příspěvku je pokusit se vymezit pojmy daňové úniky a daňové podvody v těchto zemích, porovnat je s mezinárodně používanými termíny tax fraud, tax evasion a tax avoidance a srovnat právní úpravu vybraných daňových trestných činů v České republice a na Slovensku.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňové úniky, daňové podvody, daňové delikty, daňové trestné činy, účinná lítost

Abstract in English language

What is meant by tax evasion and tax fraud? Does this behaviour have always criminal consequences? What is the approach of the Czech Republic and Slovak Republic? The aim of this paper is try to find the definition of the term tax fraud and tax evasion in these countries, to compare it with internationally used terms tax fraud, tax evasion and tax avoidance and to compare legal regulation of selected tax crimes in the Czech Republic and Slovakia.

Keywords in English language

tax evasion, tax fraud, tax avoidance, tax crimes, effective recompense

ÚVOD

V Českém právním řádu nenajdeme ani definici pojmu daňový únik, ani daňový podvod.

Ve Slovenském právním řádu najdeme definici pojmu: „daňový podvod“, a to v § 277a zákona č. 300/2005 Z.z., trestného zákonníka. Jedná se o trestný čin, který spočívá v neoprávněném uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně v úmyslu opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch. V návaznosti na rozsah takového jednání může být pachateli uložen trest až dvanáct let odnětí svobody. Pojem daňový únik však ani ve Slovenském právním řádu nenajdeme.

Ve světě se v tomto kontextu lze setkat zejména s pojmy: tax fraud, tax evasion a tax avoidance. Co se jimi rozumí?

Tax fraud², neboli daňový podvod, je úmyslné vyhýbání se dani, které se obecně trestá podle zákona. Zahrnuje situace, ve kterých jsou předkládána záměrně nepravdivá

¹ Autorka je advokátkou v České republice a usazenou euroadvokátkou ve Slovenské republice se specializací na daňové spory. Působí rovněž jako vedoucí Katedry finančního a daňového práva ve ŠKODA AUTO Vysoké škole.

² INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD. 2015.

prohlášení, falešné dokumenty atd. Sankce mohou být soukromoprávní nebo trestněprávní.

Tax evasion³, neboli daňový únik, lze charakterizovat jako úmyslné protiprávní jednání, nebo jako chování spočívající v přímém porušení daňového práva ve snaze uniknout placení daní. Daňové úniky obvykle doprovází sankce, které mohou být, ale ne vždy jsou, trestněprávní. Příkladem daňového úniku může být úmyslné uvedení nižších zdanitelných příjmů.

Mezinárodní literatura ještě používá pojem tax avoidance⁴. Tento pojem se týká situace, kdy dochází ke snížení daňové povinnosti poplatníka, avšak toto snížení nedosahuje rozsahu daňového úniku. Tento výraz může být použit pro přijatelné formy chování jako je např. daňové plánování⁵, avšak častěji je používán v pejorativním slova smyslu, jako něco eticky nepřijatelného, nelegitimního, avšak nikoli nutně nelegálního. Často se jedná o chování, které je v souladu se zněním zákona, ale v rozporu s duchem zákona. Mnohdy obsahuje prvky umělosti. Jeho rozsah se liší zemi od země. Některé země i takovéto chování považují za daňový únik. Jako příklady tohoto chování lze uvést přemístění majetku do offshore jurisdikce, přeměna příjmu v nezdanitelné nebo málo zdanitelné zisky, rozdělení příjmů na více poplatníků, aby se dosáhlo nižšího zdanění, rozdělení obchodních aktivit s cílem vyhnout se DPH registraci, leasing a zpětný leasing, aby se dosáhlo dřívějšího odečtu daně na vstupu.

Vzhledem k neexistenci přesných definic v právních rádech ČR i SR (až na výjimku trestného činu daňového podvodu) se pojdme podívat, jaké jednání je v ČR i SR trestné, neboli jaké jednání může mít trestněprávní konsekvence a jaké nikoli, a zda-li je možné, aby trestnost činu zanikla, přestože některý daňový trestný čin byl spáchán. Cílem tohoto příspěvku je porovnat právní úpravu v ČR a SR a pokusit se nalézt definice pojmu daňový podvod a daňový únik v těchto zemích. Pro přehlednost je v závěru článku uvedena tabulka se srovnáním znění relevantních ustanovení z českého trestního zákoníku a slovenského trestního zákona.

1. DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY V ČESKÉ REPUBLICCE

Trestné činy daňové jsou v České republice upraveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku (dále jen: „trestní zákoník“), konkrétně v Hlavě VI (hospodářské trestné činy), díl II této hlavy (trestné činy daňové, poplatkové a devizové (§ 240 – 247)).

Rozsah článku nedovolí věnovat se všem trestným daňovým, takže se zaměříme na:

- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240),
- Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241),
- Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243).

³ INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD. 2015.

⁴ INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD. 2015.

⁵ Byť samo posouzení legálnosti daňového plánování je sporné, více je možno najít např. v příspěvku autorky: SKALICKÁ, H. Zneužití práva versus legální optimalizace daňové povinnosti. In Editor, C. (ed.) *Daně – teorie a praxe 2012*. Brno. s. 74 – 76.

1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

§ 240 trestního zákoníku definuje tento trestný čin následovně: „(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.“

Rozeberme si nyní zákonnou definici postupně. První podmínkou je tzv. „větší rozsah“ daného chování. Aby se jednalo o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále jen: „zkrácení daně“), musí se jednat o pochybení alespoň „ve větším rozsahu“. Větší rozsah vymezuje § 138 trestního zákoníku. Škodou většího rozsahu se rozumí škoda alespoň dosahující výše 50 000 Kč (tj. cca 1825 EUR⁶). Výše zkrácení se počítá jako rozdíl daně, která měla být přiznána a zaplacená, a daně, která skutečně přiznána a zaplacená byla (resp. pokud nebyla přiznána vůbec, pak se jedná o celou částku, která přiznána být měla). Pokud by se pachatel dopustil v rámci jednoho skutku jak zkrácení daně, tak vylákání výhody (termíny jsou definovány níže), poté lze škody způsobené takovýmto jednáním sčítat.⁷

Podobně pokud pachatel zkrátí více druhů daní, půjde o jeden skutek zkrácení daně, jde-li o pokračování v trestném činu. V takovém případě lze sčítat částky připadající na jednotlivé daně, a to i za více zdaňovacích období.

Z toho vyplývá, že i pokud by byly naplněny znaky skutkové podstaty tohoto trestného činu, avšak jednalo by se o rozsah nižší než 50 000 Kč, o trestný čin by se nejednalo. V takovém případě by daňovému subjektu byla uložena sankce pouze v daňovém řízení, a to úrok z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí a penále ve výši 20% je-li daň zvyšována nebo snižován daňový odpočet, resp. 1% je-li snižována daňová ztráta, včetně samotného doměrku daně. Naopak pokud dojde ke spáchání trestného činu ve značném rozsahu (tj. větším než 500 000 Kč), může být pachatel potrestán odnětím svobody na 2 roky až 8 let. Pokud by pachatel spáchal tento trestný čin ve velkém rozsahu (tj. větším než 5 000 000 Kč), poté by mu hrozil trest odnětí svobody až na pět až deset let.

Pojmem: „zkrátí“ se rozumí: „*jakékoli jednání, v důsledku něhož byla poplatníkovi (povinné osobě) neoprávněně vyměřena a jím zaplacená nižší daň, než jaká by měla být vyměřena a zaplacená, nebo k jejímu vyměření a zaplacení vůbec nedošlo, ačkoli podle zákona měla být daň vyměřena (přiznána) a zaplacená. Jde zpravidla o zvláštní případ podvodného jednání, jímž se v rozporu se skutečností předstírá buď nižší rozsah této povinnosti, nebo že takovou povinnost vůbec nemá*“.⁸ Pachatel tedy zpravidla buď předkládá falešné dokumenty (např. falešné faktury), aby si snížil základ daně z příjmů, příp. dosáhl ztráty, nebo docílil nadměrného odpočtu v případě daně z přidané hodnoty,

⁶ Přepočteno dle kurzu České národní banky platného ke dni 29. 5. 2015 (1 EUR = 27,410 Kč).

⁷ Oproti úpravě v dřívějším trestním zákoně účinném do 31.12.2009 (tj. v zákoně č. 140/1961 Sb., trestní zákon) došlo ke sloučení dvou skutkových podstat do jedné. Dříve podle § 148 odst. 1 trestního zákona trestný čin spáchal ten, kdo jako plátce ve větším rozsahu nesplnil svoji zákonnou povinnost za poplatníka odvést daň či jinou podobnou platu. Trestného činu podle § 148 odst. 2 se pak dopustil ten, kdo vylákal výhodu na některé z povinných plateb uvedených v § 148 odst. 1. Nyní jsou tyto dvě skutkové podstaty obě obsaženy v § 240 odst. 1 nyní účinného trestního zákoníku.

⁸ PŮRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. In *Trestněprávní revue*. ISSN 1213-5313, roč. 2005, č. 1, s. 1.

na který by bez zfalšování dokladů o fingovaných transakcích neměl nárok. Spadají sem i případy zkreslování účetnictví, zatajování příjmů nebo části příjmů, nepodání daňového přiznání přesto, že tato povinnost i daňová povinnost vznikla atd.

Podání daňového přiznání k dani z příjmů, které obsahuje nesprávné údaje, na jejichž podkladě by mělo dojít k vyměření nižší daně, než jaká by měla být vyměřena, je pokusem trestného činu zkrácení daně. K jeho dokonání dojde až zaplacením nesprávně vyměřené daně na základě daňového přiznání s nesprávnými údaji. Příprava trestného činu zkrácení daně není od 1. 1. 2010, kdy nabyl účinnosti nový trestní zákoník (č. 40/2009 Sb.), již možná, resp. trestná. V současné době se však o trestnosti přípravy daňových trestných činů velmi diskutuje, resp. kriminalizace přípravy daňových trestných činů je již obsažena v návrhu novely trestního zákoníku. I pokud by se trestnost přípravy zavedla, nejednalo by se o nic nového, neboť dřívější trestní zákon č. 140/1961 Sb., trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby postihoval již ve stádiu přípravy (§ 148 ve spojení s § 7 odst. 1 dřívějšího trestního zákona)⁹.

Pokud jde o vztah mezi trestným činem podvodu a trestným činem zkrácení daně, pak trestný čin zkrácení daně je speciálním k trestnému činu podvodu. Jak uvádí i soudy, cit.: „*Trestným činem podvodu je takové jednání pouze tehdy, nedojde-li vůbec k podnikatelské činnosti, která má povahu zdanitelného plnění, u něhož je uplatňována daň na vstupu, např. zboží, které je údajně předmětem obchodu, pachatel vůbec nenakupuje, účtované služby pachatel neprovádí nebo je předstírána jiná činnost, kterou pachatel vůbec neprovozuje, na základě níž má dojít k vrácení daně nebo její části, a není tak vůbec v souvislosti s uplatňovaným plněním právního důvodu k zahájení daňového řízení.*

Jestliže však podnikatelskou činností pachatele vznikla zákonná povinnost platit, resp. přiznat daň, avšak on nepravdivými nebo zkreslenými údaji daňové řízení ovlivnil tak, že zkrátil daň, popř. dosáhl toho, aby mu byla vyplacena částka za nadměrný odpočet daně, např. předstíráním, že nakoupil větší množství zboží než ve skutečnosti, nebo provedl služby ve větším rozsahu, jde o jednání, které má znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky, jenž je k trestnému činu podvodu ve vztahu speciality.“¹⁰

Zajímavé je, že dle ustálené judikatury¹¹ nelze jako zkrácení daně posuzovat zatajení příjmu a neodvedení daně z příjmu, kterého bylo docíleno trestným činem. Pachatel by se tím nepřímou nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což by bylo v rozporu se zásadou, že k doznání nesmí být obviněný donucován žádným způsobem. Pokud by však pachateli již trestní stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání nehrozilo, poté lze jednání spočívající v tom, že pachatel zkrátí daň, posoudit jako trestný čin zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku.

Pokud daňový subjekt uplatňuje neoprávněně např. osvobození od daně nebo slevy na dani, poté se jedná o jednání spadající pod trestný čin zkrácení daně. Pokud by však subjekt předstíral skutečnost, z níž má vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění subjektu, který na něj ve skutečnosti nemá nárok, pak se jedná o

⁹ Příprava k trestnému činu zkrácení daně byla judikaturou konkretizována jako *jednání spočívající v opatřování podkladů pro budoucí nesprávné přiznání k dani v úmyslu zkrátit daň ve větším rozsahu* – viz rozhodnutí Nejvyššího soudu České socialistické republiky ze dne 27. října 1978, 11 Tz 68/78 (R 28/1979 tr.).

¹⁰ Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 1 Tzn 20/96 z 22. 1. 1997.

¹¹ 1/1985, č. 29/1982 a č. 53/1974 Sb. rozh. Trest.

vyhláčení výhody (např. nadměrný odpočet u DPH nebo nárok na vrácení spotřební daně).

1.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

Na rozdíl od trestného činu zkrácení daně u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby (dále jen: „neodvedení daně“) pachatel zdanitelné příjmy nezatajuje. Naopak tyto přízná, avšak již odpovídající daň neodvede příslušné instituci (zpravidla finančnímu úřadu). Jedná se v podstatě o specialitu k trestnému činu zpronevěry. Tento trestný čin se týká zejména zaměstnavatelů, kteří zaměstnancům strhnou z mezd odpovídající část daně (nebo zálohy na daň), sociálního a zdravotního pojištění, avšak toto nepoukází dále na účet příslušných institucí.

„Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce 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.“¹²

Aby se tedy jednalo o trestný čin, opět je nutný, aby k danému chování došlo alespoň ve větším rozsahu (alespoň ve výši 50 000 Kč, tj. cca 1825 EUR). Pokud pachatel získá pro sebe či jiného značný prospěch neboli sebe či jiného obohatí o částku alespoň 500 000 Kč (tj. cca 18 250 EUR), bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem. V případě získání prospěchu velkého rozsahu (tj. nad 5 000 000 Kč, což odpovídá zhruba částce 182 500 EUR) bude pachatel potrestán odnětím svobody na dvě léta až osm let.

1.3 Účinná lítost

U obou výše uvedených trestných činů je možné uplatnit tzv. účinnou lítost. Trestní odpovědnost pachatele za oba výše trestné činy může zaniknout, pokud pachatel svou povinnost dodatečně splní. Pokud tedy dojde k úhradě dlužné daně (či jiné povinné platby), a to celé této částky, trestnost zaniká.

Na každý z výše uvedených trestných činů se však vztahuje jiná úprava účinné lítosti. Na trestný čin zkrácení daně se použije obecná úprava uvedená v § 33¹³ trestního zákoníku. V tomto případě trestnost zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.

Do kdy lze tedy účinnou lítost uplatnit? Podle názoru Nejvyššího soudu: *„Účinná lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku pak není vyloučena ani v případě, že příslušný správce daně učinil prvotní poznatek o podezřelé okolnosti, která však bez dalšího neznamenal, že byl spáchán trestný čin, ale mohla být podnětem k provedení kontroly podle § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.“¹⁴* Nicméně každopádně

¹² § 241 trestního zákoníku.

¹³ Tato úprava se kromě trestného činu zkrácení daně použije ještě na následující daňové, poplatkové a devizové trestné činy: trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (viz § 243) a trestný čin porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství (§ 247).

¹⁴ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 5 Tdo 743/2013 ze dne 14. 8. 2013.

lze doporučit, že aby účinná lítost byla skutečně účinná a došlo k zániku trestnosti daného trestného činu, dlužná částka by měla být doplacena ještě před zahájením daňové kontroly, aby nebyly spory o tom, zda-li k jejímu uhrazení došlo dobrovolně a účinná lítost může být aplikována, či zda-li se již o dobrovolný úkon nejednalo, ale jednalo se o úkon pod hrozbou trestního stíhání, kde již účinná lítost být uplatněna nemůže.

Na trestný čin neodvedení daně se vztahuje speciální úprava účinné lítosti obsažená v § 242 trestního zákoníku¹⁵. Podle ní trestní odpovědnost za tento trestný čin zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně začal vyhlášovat rozsudek. Zákon zde tedy stanoví jednak o dost delší dobu pro uplatnění účinné lítosti než u trestného činu zkrácení daně a jednak nevyžaduje explicitně prvek dobrovolnosti v jednání pachatele. Ustálená soudní praxe ale přesto vyžaduje, aby pachatel zajistil nebo přispěl k tomu, aby dlužné platby byly uhrazeny a nedošlo k jejich uhrazení až např. prostřednictvím exekuce bez přičinění obviněného.¹⁶

Pokud jde o vztah účinné lítosti podle § 33 a § 242 trestního zákoníku, zabýval se jí jak Ústavní soud ČR, tak Nejvyšší soud ČR. Mezi názory těchto soudů došlo k disproporcii, resp. Ústavní soud v jednom z rozhodnutí uvedl poněkud překvapivý závěr: „*Ustanovení § 147 a §148 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, definují (obdobně též i § 240 a § 241 TrZ) typově shodnou trestnou činnost směřující proti daňové povinnosti [(nedovedení § 147 (§ 241 TrZ) a zkrácení § 148 (§ 240 TrZ)]. Ústavní soud přitom považuje pojem „neodvedení“ za terminologicky významnější zásah do chráněného zájmu státu. Tomuto pojmu je v ustanovení § 147a trestního zákona (§ 242 TrZ) poskytnuta přesně definovaná lhůta pro uplatnění účinné lítosti, poskytující možnost projevit ji kdykoliv až do okamžiku, než nalézací soud vyhlásí rozsudek.*

Naopak terminologicky užšímu pojmu „zkrácení“ je poskytnuta pouze obecná ochrana, upravená v § 66 trestního zákona (§ 33 TrZ), v níž není lhůta pro projevení účinné lítosti stanovena. Ústavní soud proto považuje za nepřijatelné, aby soudy posuzovaly lhůty k uplatnění účinné lítosti pro obdobnou trestnou činnost tak rozdílně. Tedy, aby lhůta zjištěná interpretací obecného ustanovení byla nepoměrně kratší než lhůta stanovená zákonem pro jednání, jehož dopad je závažnější.“¹⁷

Tento závěr je v rozporu s konstantními závěry Nejvyššího soudu ČR, který naopak judikuje, že podmínky speciální účinné lítosti definované v § 242 trestního zákoníku nelze použít na posuzování účinné lítosti ohledně trestného činu zkrácení daně, na něž se vztahuje obecná úprava účinné lítosti. „*V případě institutu účinné lítosti podle § 147a tr. zák. je třeba vzít v úvahu, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vztáhnout toto zvláštní ustanovení i na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák., nepochybně by tuto skutečnost vyjádřil v některém ustanovení trestního zákona, popř. by příslušným způsobem upravil dikci ustanovení § 66 tr. zák. Skutečnost, že zákonodárce považuje za závažnější daňový delikt „zkrácení“ daně než její „neodvedení“, je patrný i z vývoje trestněprávní úpravy (srov. § 240, § 241 a § 242 tr. zákoníku). Proto je také vyloučeno, aby trestnost pokusu trestného činu*

¹⁵ „*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 vyhlášovat rozsudek.*“

¹⁶ Viz R 27/2006 trestní.

¹⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/2008, uveřejněný pod č. 170 ve sv. 54 Sb. nál. a usn. ÚS ČR.

*zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 8 odst. 1 tr. zák. k § 148 tr. zák. zanikla účinnou lítostí podle § 66 tr. zák. či podle § 147a tr. zák. K zániku trestnosti u citovaného trestného činu může dojít jen za podmínek uvedených v § 8 odst. 3 tr. zák., který je v poměru k § 66 tr. zák. a k § 147a tr. zák. ustanovením speciálním.*¹⁸

Výklad Ústavního soudu by totiž nahrával pachatelům trestných činů zkrácení daně, neboť by pachatelé mohli páchat trestnou činnost a čekat, zda-li budou náhodou odhaleni. V případě odhalení by poté až do vyhlášení rozsudku soudu prvního stupně uhradili dlužnou daň a trestnost činu by zanikla. Společenská nebezpečnost trestného činu zkrácení daně je určitě vyšší než u trestného činu neodvedení daně, neboť vyžaduje daleko sofistikovanější jednání (je složitější daň zatajit, než přiznat a neodvést). Jistě by bylo žádoucí, aby se úprava účinných lítostí u daňových trestných činů sjednotila, nebo alespoň přiblížila, avšak nikoli ve prospěch potenciálních pachatelů.

1.4 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Skutková podstata je definována v § 243 trestního zákoníku, cit.: „*Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného ...*“. Dle závažnosti lze uložit trest odnětí svobody až na čtyři roky či trest zákazu činnosti nebo peněžitý trest.

Zákonná oznamovací povinnost je obsažena zejména v § 57 a 59 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní. Povinnosti poskytovat informace mají např. banky, zdravotní pojišťovny, provozovatelé poštovních služeb, vydavatelé periodického tisku.

Jak je zřejmé ze znění relevantních ustanovení daňového řádu, zákonná oznamovací povinnost je zpravidla vázána na výzvu či vyžádání správce daně. Proto spáchání trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení bude záležet na tom, o jakou zákonnou oznamovací povinnost jde a zda je její plnění podmíněno výzvou (vyžádáním) správce daně. V případech, kdy je třeba povinnost splnit bez výzvy správce daně, dojde ke spáchání trestného činu již marným uplynutím lhůty stanovené pro splnění takové povinnosti (povinnost poskytovat údaje bez výzvy mají např. kontrolní orgány dle zákona o státní kontrole nebo finanční kontrole), která nebyla úmyslně splněna. Pokud je plnění oznamovací povinnosti podmíněno výzvou správce daně, trestný čin lze spáchat až úmyslným nesplněním této výzvy ve lhůtě stanovené pro splnění povinnosti správcem daně.

2. DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY NA SLOVENSKU

Na Slovensku jsou daňové trestné činy obsaženy v zákoně č. 300/2005 Z.z., trestný zákon (dále jen: „trestní zákon“), pátá hlava (trestné činy hospodářské), díl tři (trestné činy proti měně a trestné činy daňové), § 270 -280. V tomto článku se vzhledem k rozsahu zaměříme zejména na následující trestné činy:

- Skrátenie dane a poistného (§ 276),
- Neodvedenie dane a poistného (§ 277),

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 3 Tdo 1134/2011 z 9. 11. 2011.

- Daňový podvod (§ 277a),
- Nezaplatenie dane a poistného (§ 278),
- Marenie výkonu správy daní (278a).

2.1 Skrátenie dane a poistného

Zkrácení daně je upraveno v § 276 trestního zákona, přičemž odst. 1 zní následovně: *„Kto v malom rozsahu skrúti daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, potrestá sa odňatím slobody na jeden rok až päť rokov.“*

Narozdíl od úpravy trestného činu zkrácení daně v ČR se slovenská právní úprava liší nejen co do vymezení povinných plateb (v ČR je vymezení širší, neboť zahrnuje i clo, poplatky či jinou povinnou platbu; termín sociálne poistenie¹⁹ v podstatě odpovídá českému vymezení pojmu sociální pojištění, tedy zahrnuje poistné na nemocenské poistenie, dochodkové poistenie, úrazové poistenie a poistenie v nezamestnanosti a dalo by se říci, že pojmy jsou v podstatě ekvivalentní), ale i co do jednání, které je postihováno.

Zkrácení daně lze sice definovat stejně jako v České republice (tj. jakékoli jednání směřujícímu k nelegálnímu snížení daňové povinnosti), avšak na Slovensku je postihováno již zkrácení daně v malém rozsahu (tj. od výše 266 EUR, což odpovídá částce cca 7 292 Kč²⁰). Trestný čin skrátenie dane a poistného podle § 276 odst. 1 trestního zákona je přečinem.

V dalších odstavcích § 276 jsou uvedeny závažnější případy trestného činu zkrácení daně a pojistného, který je zločinem. V návaznosti na rozsah spáchání trestného činu lze ve výsledku uložit až trest odnětí svobody ve výši 12 let (v případě spáchání trestného činu ve velkém rozsahu, tj. vyšší než 133 000 EUR = 3 645 530 Kč).

Trest odnětí svobody v rozmezí čtyř až deseti let lze uložit tomu, kdo zkrátí daň či pojistné ve značném rozsahu, tj. vyšší než 26 600 EUR = 729 106 Kč).

Trest odnětí svobody v délce tří až osmi let lze uložit tomu, kdo trestný čin spáchá a přitom už byl za takový trestný čin odsouzený, poruší úřední uzávěru, trestný čin spáchá závažnějším způsobem jednání, anebo ve větším rozsahu (tj. 2 660 EUR = 72 910 Kč).

2.2 Neodvedenie dane a pojistného

Pokud jde o tento trestný čin, jedná se v podstatě o ekvivalent českého trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

Upravuje ho § 277 trestního zákona. Skutková podstata je následující: *„Kto zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazi alebo vyberie podľa zákona, v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, ...“*

Tedy je nutné, aby pachatel jednak zadržel některou z výše uvedených plateb a zároveň ji neodvedl. Ač slovenský zákon nehovoří stejně jako český o zaměstnavateli nebo plátcí, je zřejmé, že míří na stejnou skutkovou podstatu, neboť úkolem zaměstnavatele/plátce je daň srazit, zadržet a odvést. Stejně jako v ČR se i na Slovensku jedná se o speciální trestný čin ve vztahu k trestnému činu zpronevěry.

¹⁹ § 2 zákona č. 461/2003 Z.z.

²⁰ Přepočteno dle kurzu České národní banky platného ke dni 29. 5. 2015 (1 EUR = 27,410 Kč).

Podobně jako u trestného činu skrátenie dane je na Slovensku trestán již malý rozsah takového jednání, a to odnětím svobody na jeden rok až pět let. Možnosti potrestání pachatele se zvyšují v návaznosti na závažnost tohoto trestného činu až na 12 let odnětí svobody za předpokladu, že pachatel spáchá tento čin ve velkém rozsahu (tj. vyšší než 133 000 EUR = 3 645 530 Kč).

2.3 Daňový podvod

S účinností od 1. 10. 2012 byl do trestního zákona přidán trestný čin daňový podvod.

Jednání, které bylo včleněno do této skutkové podstaty, bylo trestné již dříve, avšak v rámci skutkové podstaty trestného činu neodvedenie dane a poistného dle § 277 trestního zákona. Praxe však považovala začlenění této skutkové podstaty do § 277 trestního zákona za nevhodné, tak se jednání spočívající v neoprávněném uplatnění nároku na vrácení DPH nebo spotřební daně s úmyslem opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, vyčlenilo do samostatného ustanovení.

Pokud jde o výši trestů, tato se odvíjí od rozsahu daného jednání a trest odnětí svobody za tento trestný čin se pohybuje mezi jedním rokem až dvanácti lety.

2.4 Nezaplatenie dane a pojistného

Podle § 278 trestního zákona je na Slovensku trestné i nezaplacení splatné daně a pojistného.

Judikatura dovodila, že se však nejedná o každé nezaplacení daně. Pokud „pouze“ není zaplacená daň, tato se vymáhá v daňovém exekučním řízení. Aby se jednalo o trestný čin, musí se jednat o úmyslné způsobení dluhu na dani, cit.: *„I. Neuhradenie daňových povinností (t.j. neuhradenie dane, ktorú daňový subjekt priznal v daňovom priznaní) nie je, samo o sebe, trestným činom (nejde teda ani o spáchanie trestného činu nezaplatenia dane), nakoľko trestnoprávna zodpovednosť nie je konštruovaná ako zodpovednosť objektivná, teda ako zodpovednosť za výsledok (dlh), ale ako zodpovednosť individuálna, ktorá vychádza zo zodpovednosti za konanie a to za konanie zavinené. Alebo povedané inak, aby mohlo prísť k trestnoprávne relevantnému konaniu, nestačí ako niekto spôsobí daňový dlh, ale je nevyhnutné zistiť, či spôsobenie tohto dlhu bolo aj úmyselne zavinené (daňový dlžník preto nie je automaticky aj páchatelom trestného činu nezaplatenia dane).*

II. Len neuhradenie riadne priznanej dane správcovi dane sa vymáha v daňovom exekučnom konaní, t.j. daňové dlhy sa primárne a prednostne vybavujú v daňovom konaní, v ktorom správca dane disponuje širokými oprávneniami, aby splatnú neuhradenú daň vymohol. Trestné konanie teda nie je alternatívna k daňovému konaniu v tom zmysle, že ak je daňové konanie ohľadne vymoženia daňových dlhov neúspešné, pôjde už o trestný čin. ...“²¹

Postihuje se jednání ve větším až velkém rozsahu, a to trestem odnětí svobody na tři roky až osm let.

2.5 Marenie výkonu správy daní

Tento trestný čin byl do trestního zákona stejně jako trestný čin daňového podvodu včleněn k 1. 10. 2012 jako reakce na to, že daňové subjekty mnohdy neplní své

²¹ Okresný súd Pezinok: 3T 36/2011 z 18. 3. 2011.

povinnosti v daňovém řízení. Dle § 278a trestního zákona je potrestán ten, cit.: „(1) *Kto mári výkon správy daní tým, že*

- a) *v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane,*
- b) *pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane,*
- c) *nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo*
- d) *nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, ...“.*

V návaznosti na závažnosť jednání může být pachatel potrestán odnětím svobody až na 8 let.

2.6 Účinná lítost'

Účinná lítost' ohledně daňových trestných činů je v současné době upravena v § 86 odst. 1 písm. e) a odst. 2 trestního zákona. Oproti předchozí úpravě (účinné do 31. 12. 2012), dle níž trestnost trestného činu zkrácení daně zanikala na základě dobrovolného jednání (podobně jako je tomu v ČR), nyní k zániku trestnosti u žádného z trestných činů, na které se dané ustanovení vztahuje, není potřeba dobrovolnosti. Trestnost trestného činu zkrácení daně a pojistného, neodvedení daně a pojistného a nezaplacení daně a pojistného zaniká, pokud je splatná daň včetně příslušenství dodatečně zaplacená nejdéle následující den po dni, kdy se pachatel po skončení vyšetřování mohl seznámit s jeho výsledky.

Tato úprava byla do trestního zákona včleněna spolu se zavedením trestného činu daňového podvodu (§ 277a) a marenie výkonu správy daní (§ 278a). Jelikož se toto ustanovení nevztahuje ani na jeden z těchto dvou trestných činů, poté touto úpravou byly odstraněny debaty o tom, zda-li se účinná lítost' vztahuje i na neoprávněně vyplacené odpočty DPH, pokud byly následně vráceny zpět státu. Jelikož § 86 trestního řádu na § 277a (daňový podvod) neodkazuje, nelze v tomto případě využít institutu účinné lítosti. Je však otázkou, zda-li je tento rozdíl v uplatnění účinné lítosti odůvodnitelný, když se jedná o typově shodné trestné činy.

Podle § 86 trestního zákona se účinná lítost' uplatní, i když je daň uhrazena pod pohrůžkou, resp. tlakem zahájeného trestního stíhání. Snad aby toto ustanovení příliš nenahrávalo těm, kteří daně úmyslně krátí, neodvádí či neplatí, byl do § 86 trestního zákona včleněn i další odstavec, podle něž se účinná lítost' neuplatní: „*ak ide o páchatel'a, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak trestné stíhanie páchatel'a za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1.*“ To by mělo zamezit v uplatnění účinné lítosti, a tedy odrazovat ty pachatele, kteří by se daných trestných činů dopouštěli opakovaně a ohledně své „beztrestnosti“ spoléhali právě na účinnou lítost'.

ZÁVER

„*Každý daňový únik ještě není trestným činem ...“*, je uvedeno v článku Františka Púry²². Co však v takovém případě je daňovým únikem? A co daňovým podvodem? Lze mezi oba pojmy dát rovnítko? Mělo by se jednat o jakoukoli snahu „uniknout“ dani

²² PÚRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. In *Trestněprávní revue*. ISSN 1213-5313, roč. 2005, č. 1, s. 1.

či daním, a to ať k ní dojde komisivně či omisivně? F. Púry vnímá pojem daňový únik jako každý daňový delikt, který nemusí, ale může, dosáhnout rozměru daňového trestného činu.

Vzhledem k tomu, že v České republice je trestně právně stíháno jednání naplňující dané skutkové podstaty až ve větším rozsahu (tj. od 50 000 Kč, cca 1825 EUR), a tím pádem shodně jednání, avšak spáchané v rozsahu nižším než je tato hranice, trestněprávně postihováno není, přikláním se k tomu, že by za „daňový únik“ mělo být považováno jakékoli jednání, při kterém dojde k neoprávněnému vyměření a zaplacení nižší daně, nebo k jejímu vyměření vůbec nedojde, bez ohledu na to, zda-li je takové jednání postižitelné „pouze“ v daňovém řízení nebo i řízení trestním. V takovém případě by se vnímání tohoto pojmu dalo podřadit spíše pod celosvětový pojem „tax avoidance“, který zahrnuje i legální, byť někdy ne legitimní chování.

„Daňový podvod“ v České i Slovenské republice bych připodobnila spíše mezinárodnímu pojmu „tax fraud“. Jednak s ohledem na to, že na Slovensku je daňový podvod trestným činem, jednak proto, že ostatní skutkové podstaty (zejména neodvedení daně a pojistného v obou zemích) jsou tomuto trestnému činu velmi podobné. Vzhledem k tomu, že na Slovensku je u trestných činů zkrácení daně, neodvedení daně a daňový podvod trestně právně postihováno převážně jednání malého rozsahu, nabízí se zde dát rovnítko mezi pojmy daňový podvod a daňový únik. Na Slovensku totiž má, resp. může mít, toto jednání téměř vždy trestněprávní konsekvence.

V obou zemích může chování, které naplňuje skutkovou podstatu zkrácení daně, naplňovat i znaky zneužití práva. Hledání hranice mezi legální daňovou optimalizací a trestným činem zkrácení daně přesahuje rámec tohoto příspěvku²³.

Přestože v České i Slovenské republice byl po dlouhá léta účinný tentýž trestní zákon (č. 140/1961 Sb.), je zřejmé, že vymezení daňových trestných činů v obou zemích vykazuje spoustu rozdílů. Československý trestní zákon byl na Slovensku zrušen předpisem č. 300/2005 Z.z. s účinností od 1. 1. 2006, a v České republice zákonem č. 40/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2010. Slovensko tedy novou právní úpravu přijalo o čtyři roky dříve než Česká republika a snad i s ohledem na to lze konstatovat, že znění ustanovení o daňových trestných činech na Slovensku se zdá být více propracované nežli v České republice.

Na Slovensku je trestně postižitelných více skutkových podstat, stejně jako je trestně postižitelné již jednání v malém rozsahu (tj. již od výše 266 EUR). Na Slovensku lze za prakticky to samé jednání uložit vyšší tresty odnětí svobody (až 12 let oproti 10 letům v ČR). V obou zemích je možné u určitých daňových trestných činů uplatnit účinnou lítost. Ačkoli problematika účinné lítosti je předmětem široké diskuse a potýká se s aplikačními problémy, Slovensko k 1. 1. 2013 zavedlo novou úpravu, kdy upustilo od prvku dobrovolnosti při uplatnění účinné lítosti, čímž odpadá diskuse, do kdy je nutné dlužnou daň (resp. dlužnou daň i sankce) uhradit, aby se ještě o účinnou lítost jednalo a trestnost činu mohla zaniknout. Vzhledem k tomu, že na Slovensku je možné účinnou lítost uplatnit i pod hrozbou trestního stíhání, je v zákoně jasně stanoveno, že je nutno

²³ Byť více informací je možno najít v některých příspěvcích autorky, např.: SKALICKÁ, H. *Abuse of Tax Law in Judicial Decisions of Czech Courts*. In: Proceedings of the 19th International Conference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance 2014. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 267-277., nebo SKALICKÁ, H. Zneužití práva versus legální optimalizace daňové povinnosti. In Editor, C. (ed.) *Daně – teorie a praxe 2012*. Brno. s. 74 – 76.

doplatit nejen dlužnou daň, ale i sankce, aby mohlo dojít k zániku trestnosti daného činu. Zároveň však zamezuje uplatnění účinné lítosti u pachatelů, kteří byli za obdobný čin v předcházejících 24 měsících postiženi, nebo pokud v předcházejících 24 měsících bylo trestní stíhání zastaveno z důvodu zániku trestnosti na základě uplatnění účinné lítosti. V České republice judikatura dovodila, že k naplnění účinné lítosti postačí uhradit „pouze“ dlužnou daň, nikoli sankce. U trestného činu neodvedení daně v ČR byl již prvek dobrovolnosti rovněž odstraněn a pachateli stačí, pokud účinnou lítost projeví do doby, než soud prvního stupně počne vyhlašovat rozsudek (byť v kapitole č.1.3 výše lze nalézt judikaturu, která určitý prvek dobrovolnosti i zde vyžaduje).

Slovenská republika kromě neodvedení daně trestně stíhá i nezaplacení daně. Na první pohled však není zcela zřejmé, jaké jednání naplní skutkově neodvedení daně a kdy se jedná o nezaplacení daně. Judikatura tyto pojmy vysvětluje tak, že při neodvedení daně je nutné daň zadržet a neodvést, tudíž tohoto trestného činu se může stejně jako v ČR dopustit zaměstnavatel či plátc; kdežto při nezaplacení daně se může jednat o daňovou povinnost, kterou je poplatník povinen hradit přímo – např. daň z příjmů fyzické osoby podnikatele, který je povinen ji sám za sebe odvést. Dle mého názoru by bylo vhodné znění ustanovení trestního zákona o nezaplacení daně upřesnit, neboť po prvním přečtení toto ustanovení budí dojem, že jakékoli nezaplacení daně podléhá trestněprávnímu postihu, kdežto v České republice se přiznané, avšak nezaplacené částky, vymáhají v rámci daňového exekučního řízení. Pokud by pachatel v rámci výkonu rozhodnutí mařil nebo podstatně ztěžoval toto řízení, mohl by spáchat trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání, či pokud by si takto počínal po vydání exekučního titulu, mohlo by jeho jednání naplňovat skutkovou podstatu trestného činu poškození věřitele, resp. by mohlo jít i o trestný čin zvýhodnění věřitele.

Vzhledem k aplikačním problémům s tím, zda-li na Slovensku bylo možné uplatnit účinnou lítost i ve vztahu k neoprávněně uplatněnému odpočtu DPH, který byl státem vyplacen, avšak pachatelem trestného činu neodvedení daně poté vrácen, došlo k vyčlenění neoprávněného uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty a spotřební daně ze skutkové podstaty neodvedení daně a pojistného do samostatné skutkové podstaty daňový podvod. Výsledkem je, že dle znění zákona u trestného činu neodvedení daně a pojistného je možné uplatnit účinnou lítost, kdežto u daňového podvodu nikoli, ačkoli se jedná o typově shodné trestné činy. I zde by bylo ke zvážení dané ustanovení upravit.

Pokud jde o slovenský trestný čin daňového podvodu, v českém zákoně tato skutková podstata sice není samostatně uvedena, nicméně jednání, kdy pachatel nárokuje na státu neoprávněně nadměrný odpočet by bylo možno podřadit pod vylákání výhod na dani z přidané hodnoty a tedy pod trestný čin zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku.

Pokud jde o trestné činy „procesního rázu“, tj. na Slovensku marenie výkonu správy daní a v ČR nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, pak slovenská úprava je opět daleko širší. Neporušuje tímto však Slovensku zásadu subsidiarity trestní represe jako prostředku ultima ratio? Odpověď na tuto otázku nám přinese až další judikatura.

POUŽITÉ PRAMENE

1. INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD. 2015. Dostupný elektronicky: <http://www.ibfd.org>.

2. MAJCHRÁK, J., PECNÍK, I., PECNÍKOVÁ, J. Neodvedenie dane alebo nezaplatenie dane. In *Bulletin Slovenskej advokácie*. ISSN 1335-1079, 2008, č. 4, s. 21.
3. NEJVYŠŠÍ SOUD ČR: 1 Tzn 20/96, 5 Tdo 743/2013, 3 Tdo 1134/2011.
4. NEJVYŠŠÍ SOUD ČSSR: 11 Tz 68/78 (R 28/1979 tr.).
5. OKRESNÝ SÚD PEZINOK: 3T 36/2011.
6. PÚRY, F. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. In *Trestněprávní revue*. ISSN 1213-5313, roč. 2005, č. 1, s. 1.
7. SKALICKÁ, H. Abuse of Tax Law in Judicial Decisions of Czech Courts. In: *Proceedings of the 19th International Conference Theoretical and Practical Aspects of Public Finance 2014*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 267--277.
8. SKALICKÁ, H. Zneužití práva versus legální optimalizace daňové povinnosti. In: *Daně – teorie a praxe 2012*. Brno. s. 74 – 76.
9. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník*, Praha: C.H. Beck, 2012, 3632s. ISBN 978-80-7400-428-5.
10. ŠAMKO, P. Daňové trestné činy - niektoré aplikačné problémy. In *Právne listy*. Dostupné: <http://www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy>.
11. ÚSTAVNÍ SOUD ČR: IV. ÚS 3093/2008.
12. Zákon č. 300/2005 Z.z., trestný zákon, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
14. ŽDÁRSKÝ, Z. K účinné lítosti u pokračujících trestných činů. In *Trestněprávní revue*. ISSN 1213-5313, 2011, č.1, s.1.

KONTAKT NA AUTORA

HankaCZ@gmail.com

JUDr. Ing. Hana Skalická, PhD. BA

ŠKODA AUTO Vysoká škola o.p.s.

Na Karmeli 1457

293 01 Mladá Boleslav

Česká republika

Trestné činy daňové, poplatkové a devizové	Trestné činy proti mene a trestné činy daňové
<p>§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby</p> <p>(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.</p>	<p>§ 276 Skrátenie dane a poistného</p> <p>(1) Kto v malom rozsahu skrátí daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, potrestá sa odňatím slobody na jeden rok až päť rokov.</p> <p>(2) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1</p> <p>a) a už bol za taký čin odsúdený,</p> <p>b) a na uľahčenie spáchania takeého činu</p>

<p>(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,</p> <p>a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,</p> <p>b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo</p> <p>c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.</p> <p>(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.</p>	<p>poruší úřední uzávěru,</p> <p>c) závažnějším způsobem konania, alebo</p> <p>d) vo väčšom rozsahu.</p> <p>(3) Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 v značnom rozsahu.</p> <p>(4) Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.</p>
<p>§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby</p> <p>(1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce 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.</p> <p>(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.</p> <p>(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.</p>	<p>§ 277 Neodvedenie dane a poistného</p> <p>(1) Kto v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, ktoré zrazí alebo vyberie podľa zákona, v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.</p> <p>(2) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1</p> <p>a) závažnejším spôsobom konania, alebo</p> <p>b) vo väčšom rozsahu.</p> <p>(3) Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel' potrestá, ak činom uvedeným v odseku 1 spôsobí značnú škodu.</p> <p>(4) Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.</p>
	<p>§ 277a Daňový podvod</p> <p>(1) Kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.</p> <p>(2) Odňatím slobody na štyri roky až desať rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1</p> <p>a) a už bol za taký čin odsúdený,</p>

	<p>b) v značnom rozsahu, alebo c) závažnejším spôsobom konania. (3) Odňatím slobody na sedem rokov až dvanásť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 a) vo veľkom rozsahu, alebo b) ako člen nebezpečného zoskupenia.</p>
	<p>§ 278 Nezaplatenie dane a poistného (1) Kto vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie, potrestá sa odňatím slobody až na tri roky. (2) Odňatím slobody na jeden rok až päť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 v značnom rozsahu. (3) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 vo veľkom rozsahu.</p>
<p>§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (1) Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti. (2) Odnětím svobody na jeden rok až čtyři léta nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve značném rozsahu.</p>	<p>§ 278a Marenie výkonu správy daní (1) Kto marí výkon správy daní tým, že a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane, b) pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane, c) nesplní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo d) nesplní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, potrestá sa odňatím slobody až na dva roky. (2) Odňatím slobody na jeden rok až päť rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1 a) a spôsobí ním väčšiu škodu, b) z osobitného motívu, alebo c) závažnejším spôsobom konania. (3) Odňatím slobody na tri roky až osem rokov sa páchatel' potrestá, ak spácha čin uvedený v odseku 1</p>

	<p>a) a spôsobí ním značnú škodu, alebo b) ako člen nebezpečného zoskupenia.</p>
<p>§ 33 Účinná lítosť Trestní odpovednosť za trestné činy zkrátení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240), nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) zaniká, jestliže pachatel dobrovolně a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému.</p> <p>§ 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 vyhlášovat rozsudek.</p>	<p>§ 86 Účinná lítosť (1) Trestnosť trestného činu zaniká aj vtedy, ak ide o trestný čin e) skrátenia dane a poistného podľa § 276, neodvedenia dane a poistného podľa § 277 alebo nezaplatenia dane a poistného podľa § 278, ak splatná daň a jej príslušenstvo alebo poistné boli dodatočne zaplatené najneskôr v nasledujúci deň po dni, keď sa pachateľ po skončení jeho vyšetrovania mohol oboznámiť s jeho výsledkami, (2) Trestnosť trestného činu podľa odseku 1 písm. e) nezaniká, ak ide o pachateľa, ktorý bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch postihnutý, alebo ak trestné stíhanie pachateľa za obdobný čin bolo v predchádzajúcich dvadsiatich štyroch mesiacoch zastavené z dôvodu zániku trestnosti trestného činu podľa odseku 1.</p>
<p>§ 138 Hranice výše škody, prospěchu, nákladů k odstranění poškození životního prostředí a hodnoty věci Škodou nikoli nepatrnou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 5 000 Kč, škodou nikoli malou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25 000 Kč, větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, značnou škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč.</p>	<p>§ 125 Škodou malou sa rozumie škoda prevyšujúca sumu 266 eur. Škodou väčšou sa rozumie suma dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy. Značnou škodou sa rozumie suma dosahujúca najmenej stonásobok takej sumy. Škodou veľkého rozsahu sa rozumie suma dosahujúca najmenej päťstonásobok takej sumy. Tieto hľadiská sa použijú rovnako na určenie výšky prospechu, hodnoty veci a rozsahu činu.</p>

THE USE OF CRYPTOCURRENCIES FOR TAX EVASION AND TAX FRAUD¹

Witold Srokosz

University of Wrocław, Faculty of Law, Administration and Economics
Department of Financial Law

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Artykuł podejmuje problematykę wykorzystania kryptowalut (np. bitcoina) do uchylania się od opodatkowania i dokonywania oszustw podatkowych. Wskazuje zatem cechy systemu kryptowaluty, które sprzyjają uchylaniu się od opodatkowania (tax evasion) i oszustwom podatkowym (tax fraud) oraz ogólnie wymienia rodzaje podatków, w których kryptowaluty mogą być wykorzystywane do takich celów. Najważniejszym jednak celem artykułu jest analiza wykorzystania kryptowalut do ukrywania przychodu z legalnych i nielegalnych źródeł z uwzględnieniem problemów interpretacyjnych dotyczących przepisów PIT oraz CIT oraz szczególne zwrócenie uwagi na kontrowersje dotyczące prawnej kwalifikacji płatności w kryptowalutach na gruncie przepisów regulujących podatek VAT.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

uchylanie się od opodatkowania, oszustwo podatkowe, kryptowaluty, bitcoin, VAT, podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)

Abstract in English language

The article covers the issue of the use of cryptocurrencies (eg. Bitcoin) to evade taxes and commit tax frauds. Therefore, it describes the features of cryptocurrency system, which facilitates tax evasion and tax fraud, and in general lists the types of taxes where cryptocurrencies can be used for such purposes. Nevertheless, the most important aim of this article is to analyze the use of cryptocurrencies to hide income from legal and illegal sources, taking into account the difficulties in the interpretation of the provisions relating to Personal Income Tax and Corporate Income Tax and to point out the controversy over the legal classification of payments in cryptocurrencies on the basis of the rules governing VAT.

Keywords in English language

tax evasion, tax fraud, cryptocurrencies, bitcoin, VAT, Personal Income Tax (PIT), Corporate Income Tax (CIT)

INTRODUCTION

As of May 2015 the number of cryptocurrencies in use amounted to more than 600², although Bitcoin is still the most popular. Unfortunately cryptocurrencies do not differ much, because they are all based on the same protocol. It is a consequence of the fact

¹ This publication is a part of the project funded by the National Science Center based on the decision no. 2013/09/B/HS5/00019.

² See for example <http://coinmarketcap.com>.

that the source code of appropriate software is open and accessible to all, hence it is easy to create a “new” cryptocurrency. Cryptocurrencies must be classified as private money, and within this group as the so-called community currency³. In most countries it is legal to make the payments in cryptocurrencies (or broadly speaking, to use them), ie. it is not prohibited by law to make such payments⁴. Obviously, cryptocurrencies are not recognized as legal tender and cannot be qualified as electronic money within the meaning of Directive 2009/110/EC⁵. Cryptocurrency cannot be seen as a type of virtual currency, because they are too different from each other, in particular, in the case of cryptocurrency, as opposed to virtual money, there is no issuer. Despite this, in practice and in doctrine, the concept of virtual currency generally also includes cryptocurrencies, first of all Bitcoin, and sometimes a distinction between centralized and decentralized virtual currencies⁶ is made.

1. FEATURES OF CRYPTOCURRENCY SYSTEM FACILITATING TAX EVASION AND TAX FRAUD

The most important feature distinguishing cryptocurrencies from others is the fact that, in this case, there is no issuer and they create decentralized systems based on peer-to-peer network secured by cryptographic techniques (public-key cryptography and cryptographic hash functions). Cryptocurrencies are generated by a computer program in accordance with a predetermined algorithm. Their purpose is to facilitate making anonymous payments for goods and services - therefore basically they are to serve primarily as a medium of payment. Therefore, there is no single central entity that controls the entire network, there are only individual “clients”, ie. the software used to create peer-to-peer network installed on the hard drives of the computers of system users. That is why there is no one who would be responsible before the government authorities for money laundering carried out in the whole system, as well as for the possible use of the system to commit tax fraud and evade taxes. More importantly, however, there is no entity to be obliged to disclose the transactions made by the users with use of cryptocurrency to authorized bodies.

In addition, the cryptocurrency system should be distinguished from cryptocurrency considered individually. The cryptocurrency system consists of:

- users of cryptocurrencies (eg. Bitcoins), who use it to make payments by means of the so-called wallets and those who “mine” cryptocurrency,

³ Sometimes it is proposed to use the collective term “complementary currencies - CCs” to describe such currencies, see BLANC, J., FARE, M. Understanding the role of governments and administrations in the implementation of community and complementary currencies, *Annals of Public and Cooperative Economics*. 2013, Vol. 84, Issue 1, p. 64.

⁴ See the article entitled *Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions*, January 2014, published on <http://www.loc.gov/law/help/bitcoin-survey/regulation-of-bitcoin.pdf>.

⁵ Directive 2009/110/EC of the European Parliament and of the Council of 16 September 2009 on the taking up, pursuit and prudential supervision of the business of electronic money institutions amending Directives 2005/60/EC and 2006/48/EC and repealing Directive 2000/46/EC (OJ L 267 of 10.10.2009 as amended).

⁶ European Banking Authority and the European Central Bank also use such concept of virtual currency, see for example the article by the European Central Bank entitled “*Virtual currency schemes*”, October 2012, or a warning issued by EBA on 12 December 2013, entitled “*Warning to consumers on virtual currencies*” and opinion of EBA of 4 July 2014 (EBA/Op/2014/08) entitled “*EBA Opinion on virtual currencies*”. For example putting the considerations of Bitcoin and Linden Dollars, or E-gold on the same footing, can lead to far-reaching simplification, even if the division into centralized and decentralized virtual currency is made (as proposed by EBA in its opinion).

- a computer program that enables peer-to-peer connection between users (ie. the client)
- so-called exchanges giving the opportunity to exchange cryptocurrencies for legal tender (eg. dollars, Euros, zlotys)
- companies which sell goods and services for cryptocurrency.

In economic terms, cryptocurrencies can perform three functions of money: 1) a store of value, 2) a medium of exchange as well as 3) unit of account⁷. From the economic point of view, the idea of cryptocurrency refers to the concept of large stones used as money (called Rai) resting on the blissful island of Yap. The natives left their individual marks on these stones (in other words they signed them), thus marking “their” stones. When the payment was made, the “signature” of one native was replaced by the mark of the other one. A transaction completed with use of cryptocurrency is similar - the users use only the signatures, and these are (private and public) electronic signatures.⁸ This creates a “chain of electronic signatures”, which is the equivalent of the signatures made on the rock. This is called a blockchain⁹. This would mean that the transactions made, the public key of the person who makes the payment in cryptocurrency (let's call him or her a payer) and his/her nickname (pseudonym), and the public key of the person to receive the payment (the payee) and his/her nickname, as well as the transaction amount and transaction date are publicly known. However, based on these data the parties to the transaction cannot be identified (it is not possible to determine their personal data), for example the names of the payer and the payee and their home addresses are still not known. And in this sense, the cryptocurrency system is anonymous, which may attract people who do not want to have their transactions controlled by tax authorities. Nevertheless this is not an absolute anonymity - the authorities only need to connect the nickname to personal information and this will allow them to have access to the transactions stored in this person's blockchain¹⁰. It can be done, for example, by determining the user's IP address. However, advanced users of cryptocurrencies will additionally mask their identity by changing the wallets (and thus their nicknames), by changing public keys (besides the Bitcoin system developers

⁷ See ALI, R., BARRDEAR, J., CLEWS, R. The economics of digital currencies, *Bank of England Quarterly Bulletin*. 2014, Q3, p. 278 ff published on

<http://www.bankofengland.co.uk/publications/Documents/quarterlybulletin/2014/qb14q3digitalcurrenci esbitcoin1.pdf> ; see also MCLEAY, M., RADIA, A., THOMAS, R. Money in the modern economy: an introduction, *Bank of England Quarterly Bulletin*. 2014, Q1, p. 9.

⁸ Obviously the island community had to accept this habit, and above all, the right of an individual native to a particular stone. The Bitcoin community “recognizes” the transactions in a similar way and as far as the “natives” residing on the blissful island knew each other, the Bitcoin system is based on users' nicknames, ensuring almost complete anonymity.

⁹ Cryptocurrency system contains the modification of the idea of Rai stone system aimed at countering multiple use of the same cryptocurrency unit. The payer (the user transferring cryptocurrency) signs the hash by using the private key, which is a cryptographic trace of the entire history of transactions that led him/her to “own” the amount of cryptocurrency being transferred and the payee's public key. The result of this operation is reported in order to be placed in the new block of the cryptocurrency system. The blocks of the cryptocurrency system are a subset of transactions approved by the system which are ordered in a chain and stored on the hard drives of the computers of system users (creating the so-called blockchain).

¹⁰ Nakamoto, the creator of the first cryptocurrency system, the Bitcoin, assumed that the chain of blocks would be “shortened” from time to time, in other words, in practice the archived transactions would be removed. So far, however, this assumption has not been implemented and Bitcoin's blockchain continues to grow.

recommend to change the public key after each transaction) and finally by hiding his/her real IP address, for example with TOR network.¹¹

The essence of the cryptocurrency system is a unique register of the transactions. In the Bitcoin system, there is nothing which would correspond to legal tender currency, which is specific to cash. The “wallets” of the users of cryptocurrency system store only the information (links) indicating where, in the individual blocks, the transaction confirmation can be found. There is no “movement” between the wallet of one Bitcoin “holder” (or a holder of any other cryptocurrency) to the so-called wallet of the next Bitcoin “holder” – the only thing that changes are the links (indicators of place in the blocks).

Thus the cryptocurrencies (eg. Bitcoins or Litecoins), defined individually (eg. 1 BTC), and not as a system, are only records in the register, ie. the blockchain. These records represent a subjective value. For convenience, the concept of monetary unit understood as an abstract measure of value can be applied to these records. From the point of view of the civil law, the cryptocurrencies can be seen as a “measure of value other than money”, unless the parties to the agreement have stipulated that the amount of the benefit will be determined according to the agreed measure of value, ie. a specific cryptocurrency. This approach corresponds to the perception of cryptocurrency as an abstract measure of value, that is the monetary unit. In addition, the cryptocurrency (when considered individually) should be recognized as a property right and a type of property. This property right is represented by a record in the register, ie. the blockchain. Since the cryptocurrency is one of the user's assets, its “addition” to the assets may give rise to tax liability.

It is important to emphasize that, in the cryptocurrency system, the most important thing for “owing” the cryptocurrency (and hence for the possibility to make the transaction involving a specified number of cryptocurrency units stored in the blockchain) is to exercise control over the private key and not to disclose it to third parties. The private key is a string of numbers and letters (alphanumeric string), which may, or even should, be encrypted by the user by means of an appropriate password. Therefore, in practice, tax inspection authority will need to know the password to effectively take control of a specified amount of cryptocurrency. It is hard to imagine something equally easy to hide and protect from the tax authorities, as the password to the private key which is required in order to use cryptocurrency.

2. TAX AVOIDANCE VS. TAX EVASION WITH USE OF CRYPTOCURRENCY - GENERAL REMARKS

As pointed out in the literature, nowadays the following activities, which are taken in order to lower the tax burden, can be distinguished: tax savings, tax planning, tax avoidance, tax evasion. Tax savings, tax planning and tax avoidance, in principle, are legal (and comply, in particular, with the tax law), while tax evasion always involves illegal activity, contrary to the tax law, and as such it constitutes a “direct violation of the tax law”. In the context of tax evasion a special category can be distinguished, ie. the tax fraud, which is generally defined as intentional tax evasion.¹²

¹¹ See <https://www.torproject.org/>.

¹² PIETRASZ, P. *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*. Warszawa, 2007. p. 46 and the literature cited there.

In fact, most cases of tax evasion involving cryptocurrency users will be, as it seems, intentional. However, one fairly significant exception should be pointed out here: it is difficult to talk about intent in a situation where tax evasion is the consequence of fundamental problems with the interpretation of tax law, as is the case with cryptocurrency.¹³

3. THE TYPES OF TAXES WHERE CRYPTOCURRENCIES CAN BE USED TO COMMIT TAX FRAUD.

First of all, cryptocurrencies can be used to commit tax fraud in relation to income tax. This is due to a large degree of anonymity of the transactions and ease of storing and hiding cryptocurrency (which boils down to hiding and protecting user's private key). Consequently, it is easy to avoid taxation with respect to taxes on gifts and inheritance (for example in the event of the death of cryptocurrency holder, the person, who inherited the private key of the deceased, will acquire a number of assets expressed in the value of cryptocurrency which can be accessed with this key). The anonymity of the transactions makes it easier not to report the transactions for the purpose of tax on civil law transactions (for example in the event of the sale of movable property, the value of which exceeds the tax-free amount), and above all, for the purpose of VAT. As it seems, in practice the latter can cause the most trouble to the tax authorities and taxpayers due to legal uncertainties relating to how the payment in cryptocurrency should be qualified based on the provisions of Directive 2006/110/EC¹⁴, and national rules (which will be discussed later in this article). Thus, the cryptocurrency users' actions (or their failure to act) cannot always be regarded as tax fraud, despite leading to tax evasion.

4. THE USE OF CRYPTOCURRENCY TO HIDE INCOME FROM LEGITIMATE SOURCES

From the point of view of cryptocurrency system and the possibility of its use, one should distinguish between income earned in cryptocurrency and the income derived from cryptocurrency exchange for legal tender. It does not appear that any country's legislation explicitly indicates such sources of income, however, as a rule, the catalog of these sources is open (for example in the Polish law) or, as is the case with the common law systems, it is possible to interpret relevant court decisions in this regard.¹⁵

The legal revenue in cryptocurrency can be obtained in two ways - either a person obtains cryptocurrency from another user as a result of lawful actions or cryptocurrency is "mined" (so far none of the countries has banned cryptocurrency "mining", and besides, it would be rather difficult to find a rational reason to do so). In the latter case, the cryptocurrency system assigns a certain amount of cryptocurrency (bitcoins) to the users based on certain rules - but this is just "system declaration" written in the chain of

¹³ Thus, for example, according to Polish law, as regulated in Article 56 of the Polish Penal and Fiscal Code of 10 September 1999 (Journal of Laws of 2013, item 186 as amended), the tax fraud can only be committed intentionally - see for example the decision of the Supreme Court dated 23 February 2006, III KK 267/05, LEX No. 180799; grounds for the Constitutional Tribunal's judgment date 12 September 2005, SK 13/05, OTK-A 2005, No. 8, item 91.

¹⁴ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (OJ L 347, 11.12.2006, p. 1-118 as amended)

¹⁵ SLATTERY, Cf. T. Taking a bit out of crime: bitcoin and cross – border tax evasion. *Brooklyn Journal of International Law*, 2004, Vol. 39:2, p. 846 ff.

digital signatures. Nevertheless, as already mentioned above, the user's assets are increased by the value of cryptocurrency, which, on the basis of income tax treated as a tax on the increase of net assets, should, at least theoretically, result in taxable income. In practice it is unlikely that the user will declare the income earned this way. The main reason is that, in practice, the tax authorities have little chance to discover that such income was earned and to precisely determine when it happened. It is not just about the already mentioned anonymity and lack of access to the private key, but also about the fact that the increase in the user's assets by the value of cryptocurrency is immeasurable and completely unnoticeable from outside. Therefore, it is not possible to estimate the income on the basis of external signs until cryptocurrency is exchanged for legal tender or used to pay for goods or services. Another issue is how to determine the value of cryptocurrency. Here, it is necessary to take into account the exchange rate between cryptocurrency and legal tender used by the so-called cryptocurrency exchanges.

Cryptocurrency is to serve primarily as a medium of payment, and it is an alternative to legal tender. Its receipt should therefore be recognized in view of income tax rules, as in the case of payment in legal tender. The moment of "receipt" of cryptocurrency is the moment of recording the transaction in blockchain by the system. For example, according to Article 11(1) of the Polish Act on Personal Income Tax¹⁶, the revenue includes monetary values received by the taxpayer or made available to him/her during the calendar year. Whereas, according to Article 12(1)(1) of the Polish Act on Corporate Income Tax¹⁷, the revenue includes only the monetary values which have been received. As indicated in the doctrine, the concept of monetary values is not defined by the legislator, but it can be assumed that they *"are a kind of financial assets that can be used to settle pecuniary obligations as a substitute for money, although they are not money. Monetary values express the existence of property right with a certain value. The use of money values instead of money requires the consent of the creditor."*¹⁸ The concept was described similarly by the Undersecretary of State in the Ministry of Finance in the reply dated 27/10/1999 to a Parliamentary Question No. 1093 on the clarification of the concept of "monetary value" used in the Acts on Personal income Tax and Corporate Income Tax¹⁹. So, it seems that the term "monetary value" used in the Polish Acts on Personal Income tax and Corporate Income Tax may also include cryptocurrencies. Meanwhile, the Directors of Tax Chambers assume that the income from the sale of previously purchased Bitcoins should be treated as income from property rights referred to in Article 18 of the Polish Act on Personal Income Tax.²⁰

¹⁶ The Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax (Journal of Laws of 2012, item 361 as amended).

¹⁷ The Act of 15 February 1992 on Corporate Income Tax (Journal of Laws of 2014, item 851 as amended).

¹⁸ MARCINIUK, J. Commentary to Article 11 of the Act on Personal Income Tax In: *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*. Warszawa, 2015. The author gives examples of monetary values: promissory notes, checks, other securities entitling to receive certain amounts of money and product vouchers. Cryptocurrencies belong to the same group of means of payment, the only difference is that they are electronic means of payment and they do not have the issuer.

¹⁹ Published on <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ3.nsf/main/6B25E0FB> (accessed on 08/06/2015).

²⁰ In the individual interpretation of 2 October 2014 (ILPB2/415-741/14-2/TR), which to a large extent duplicates the contents of the individual interpretation of 26 June 2014 issued by the Director of the Tax Chamber in Warsaw (IPPB1/415-276/14-4/EC), the Director of the Tax Chamber in Poznan states that "the income from the sale of previously purchased Bitcoin currency is treated for tax purposes as income from property rights referred to in Article 18 of the Polish Act on Personal Income Tax".

Tax authorities have also difficulty in discovering whether or not a user has obtained cryptocurrency from another user due to the already mentioned high degree of anonymity of the transactions. Nevertheless, in the case of obtaining cryptocurrency in a legal way, there may be documents giving rise to the obligation to pay, or which confirm such payment (contracts, bills, invoices).

Another important challenge which must be faced by tax authorities of a given country is to establish a coherent way of interpreting the provisions of the acts on personal income tax and corporate income tax, so that the taxpayers can be certain what rules will be applied by the tax authority in the event of income in cryptocurrencies. The determination of the following aspects is problematic:

- the source of income,
- the moment when the income is generated,
- the types of expenses that can be deducted from the income,
- the method of determining the amount of income in legal tender.

Perhaps the intervention of the legislator is necessary in this regard. Lack of clarity about the correct way to interpret the provisions may result in further difficulties or even prevent tax authorities to effectively determine whether a given case is a tax fraud or a case of tax avoidance.

5. THE USE OF CRYPTOCURRENCY TO HIDE INCOME FROM ILLEGAL SOURCES

The anonymity of the transactions, decentralization of the system and the ease of hiding the private key predestine cryptocurrencies to be used to hide revenue generated from illegal sources and subsequently to introduce such money into the legitimate financial system. In this case, tax fraud and tax avoidance are often associated with money laundering. Thus, for example Bitcoins are the hackers' favorite medium of payment.²¹ They are used to make the payments in the so-called Deep Web (Darknet), in other words on the on-line black market where they can be used to pay for drugs, pornography, counterfeit documents as well as the weapons and ammunition.²² Two situations must be distinguished here: when the payment in cryptocurrency is made for the performance of activities that cannot be the subject of a legally effective contract, and when the payment is made for the performance of illegal actions²³ which, however, may be the subject of a legally effective contract. The first case takes place for example

²¹ See for example, M. ROMNEY, Tax Returns Hacked? Alleged Ransom Asks For \$1 Million In Bitcoins By: *International Business Times*, *International Business Times*, Wed, 5 Sep 2012; the problem has already been recognized by the General Inspector of Financial Information - see *Sprawozdanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z realizacji ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w 2014 roku*, Warszawa, marzec 2015, p. 20 published on http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1223641/20150414_sprawozdanie+z+dzialalnosci+GIIF+2014.pdf (accessed on 19/05/2015).

²² See for example VAN HOUT, M. C., BINGHAM, T. 'Silk Road', the virtual drug marketplace : A single case study of user experiences, *International Journal of Drug Policy*. 2013, Vol. 24, Issue 5, p. 385–391, published on [http://www.ijdp.org/article/S0955-3959\(13\)00006-6/pdf](http://www.ijdp.org/article/S0955-3959(13)00006-6/pdf).

²³ Income derived from activities that cannot be the subject of a legally effective contract is excluded from the scope of the Polish acts on personal income tax and corporate income tax, and thus in general it is not taxed. Similarly, the remuneration for the performance of activities that cannot be the subject of a legally effective contract (legal trade) is not covered by the Directive 2009/112/EC and therefore the Polish Act on Tax on Goods and Services (VAT Act).

when a request to hack into somebody's computer is made. Such increase in hacker's assets will not be treated as income, and what is more, the hacker will not be required to show this in the tax return. Thanks to cryptocurrencies the hacker will be then able to introduce such remuneration into legal financial system (when buying goods or services on a legal market). With the present development of cryptocurrency payment market, which still does not give ample opportunity to acquire any legal goods and services, it is best for the offender to exchange cryptocurrency for legal tender. Cryptocurrency exchanges can be used for this purpose, however many of them have been already implementing the mechanisms designed to prevent money laundering and terrorist financing. Such mechanisms are mostly implemented voluntarily, because the majority of countries have still not imposed a clear obligation to prevent money laundering and terrorist financing on cryptocurrency exchanges. This issue has not been clearly resolved in the Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing²⁴ (Third Directive), which can be understood considering that cryptocurrencies are a relatively new method of payment (the first cryptocurrency system, the Bitcoin, began to operate in 2009). However it is a bit surprising, the EU legislator did not include clear and explicit provisions in this regard in the draft of the new directive on preventing money laundering and terrorist financing²⁵ (the so-called Forth Directive).

Cryptocurrencies obtained from crimes can also be exchanged for legal tender without the use of the exchange. It is less convenient for the offenders but makes it virtually impossible to use procedures aimed at preventing money laundering.

The second situation may occur, for example, in the event of the sale of pharmaceutical drugs or alcohol without the required permits. These actions can be the subject of a legally effective contract (although they violate certain regulations, such as Pharmaceutical Law) and therefore may result in tax consequences in relation to income tax (as well as VAT, which will be discussed later in this article). If such activity is carried out on a larger scale, the seller who obtains the payment in cryptocurrency, will not be able to easily hide the fact that he/she accepts cryptocurrency from tax authorities. Thus, the tax authorities will be able to take steps to assess the income (revenue) earned by the user.

6. DIFFICULTIES IN INTERPRETING THE RULES GOVERNING VAT WHEN THE PAYMENT IS MADE IN CRYPTOCURRENCIES VS. TAX FRAUD AND TAX EVASION

As in the case of income tax, significant interpretation difficulties also relate to the provisions on VAT in the event of payment made in cryptocurrency. In this case the doubts relate to such a fundamental issue as the qualification of the transfer of cryptocurrency to the other party based on the regulations on VAT. Such action can be considered either as the provision of services or simply as the payments made with use of means of payment other than legal tender. While the first approach is undoubtedly more convenient for tax authorities, because it is closer to linguistic interpretation, the

²⁴ OJ L 309, 25.11.2005, p. 15-36 as amended.

²⁵ Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing COM(2013) 45 final; 2013/0025 (COD). At the time of publication of this article, this proposal was only waiting to be published in the Official Journal of the EU.

second one better reflects the function of cryptocurrencies and the purpose of their use, in general. That is why it should be assumed that the “payment” made in cryptocurrency leads to debt relief, provided that it is agreed by the parties in the contract. This is important to the taxpayer, because with such approach, the cancellation of debt of the contractors, and the settlement of liabilities by one of the parties to the contract with use of cryptocurrency (eg. Bitcoins), will not result in any obligations of the payer (debtor) in relation to VAT, since such actions do not constitute the supply of goods or services and will not be included in the catalog of transactions subject to VAT, referred to in Article 5(1) of the Act on Tax on Goods and Services (VAT).²⁶

It is worth quoting the viewpoint of Advocate General, Ms. Kokott, presented in her opinion of 24 October 2013 concerning Granton Advertising BV v Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag (C-461/12). It did not concern cryptocurrencies, but special discount cards. In recital 41, Advocate General stated that “[...] *in my view, such instruments are rights which are regarded in the course of trade as being similar to money and which are to be treated for VAT purposes in the same way as payments of money. Payments of money are admittedly not taxed as such, but are rather simply the consideration for a taxed supply, either because they are neither a supply of goods nor a supply of services within the meaning of Article 2(1) of the Sixth Directive, (21) or because they are non-taxable by virtue of Article 13(B)(d)(4) of the Sixth Directive.*”

The issue of qualification of payment for goods and services made in cryptocurrencies in regard to VAT is still controversial and requires either a development of a unified viewpoint of the tax authorities or, better yet the legislator's intervention. Such doubts facilitate tax evasion and hinder the prosecution of tax evasion cases. Undoubtedly, the judicial decisions will play here an important role, and in particular, the decisions of the Court of Justice of the European Union. In the near future the Court will consider the request dated 2 June 2014 to issue a preliminary ruling concerning cryptocurrencies submitted by Högst förvaltningsdomstolen (Sweden) in the case Skatteverket vs. David Hedqvist (C - 264/14).²⁷

Another question, as in the case of income taxes, is the method of expressing the value of cryptocurrency in legal tender. And just as is the case with income taxes, the determination of the moment, when the funds were added to the creditor's assets, can be difficult. Here, it should also be suggested that this should be the moment when a relevant entry is made in the blockchain system (in practice, this is equivalent to showing the transaction amount in the cryptocurrency “wallet” used by the user, provided that this wallet is constantly updated).

²⁶ See The opinion of Director of the Tax Chamber in Poznan in the individual interpretation dated 8 January 2014, published on <http://interpretacje-podatkowe.org/wierzyciel/ilpp1-443-910-13-2-awa>; cf. PROKURAT, J. Podatkowe aspekty obrotu wirtualnymi walutami. *Przegląd Podatkowy*. 2015, No. 3, p. 24 ff.

²⁷ The Swedish court, Högsta förvaltningsdomstolen, referred to the Court the following questions:
1) Is Article 2(1) of the VAT Directive 1 to be interpreted as meaning that transactions in the form of what has been designated as the exchange of virtual currency for traditional currency and vice versa, which is effected for consideration added by the supplier when the exchange rates are determined, constitute the supply of a service effected for consideration?
2) If the answer to the first question is in the affirmative, is Article 135(1) to be interpreted as meaning that the above-mentioned exchange transactions are tax exempt?

Growing popularity of cryptocurrencies will undoubtedly result in attempts to commit the same tax fraud in relation to VAT, as in the case of the use of legal tender (this includes for example the so-called carousel fraud, non-disclosure of intra-Community acquisition of goods or a fictitious intra-Community supply of goods). Nevertheless this is not a consequence of specific features of cryptocurrencies, distinguishing them from other means of payment, but rather another manifestation of their basic payment function, as is the case with legal tender.

CONCLUSIONS

Cryptocurrencies are only the records in the register, ie. the blockchain. These records represent a subjective value and can be expressed in monetary units which are an abstract measure of value. Usually they are also a “measure of value other than money”. In addition cryptocurrency (when considered individually) is a property right and a type of property, and this right is represented by a record in the blockchain. Thus the “addition” of cryptocurrency to the user's assets, when the cryptocurrency system makes an appropriate entry in the blockchain, may give rise to tax liability.

In the cryptocurrency system, the most important thing is to control the private key and keep it a secret from third parties. Therefore, in practice, tax inspection authority will need to know the password, protecting the access to this key, in order to effectively take control of a specified amount of cryptocurrency. The fact that it is easy to hide such password (or a private key) from the tax officer controlling the taxpayer, in combination with a large degree of transaction anonymity and decentralization of the system, significantly increases the attractiveness of cryptocurrency as a way of hiding income from tax authorities.

The degree of uncertainty as to the correct interpretation of tax law significantly affects the possibility of evaluating whether or not a tax fraud was committed or tax evasion occurred, based on the relevant facts of the case. When the cryptocurrencies are used, the degree of uncertainty is considerable in relation to income taxes and very high in relation to VAT. In order to address these concerns, it is necessary to understand the essence of the functioning of cryptocurrency system and in particular to pay attention to the fact that cryptocurrency, when seen individually, (eg. 1 BTC) is a record in blockchain. Given the particularities of tax law the best solution for addressing the uncertainty in interpretation would be the intervention of the legislator and amending the regulations, and particularly the provisions relating to VAT. However, even such an intervention must take into account the nature of cryptocurrency, as a record in the register.

REFERENCES

1. ALI, R., BARRDEAR, J., CLEWS, R. The economics of digital currencies, *Bank of England Quarterly Bulletin*. 2014, Q3, p. 278 ff published on <http://www.bankofengland.co.uk/publications/Documents/quarterlybulletin/2014/qb14q3digitalcurrenciesbitcoin1.pdf>.
2. BLANC, J., FARE, M. Understanding the role of governments and administrations in the implementation of community and complementary currencies, *Annals of Public and Cooperative Economics*. 2013 Vol. 84, Issue 1, p. 64.
3. MARCINIUK, J. Commentary to Article 11 of the Act on Personal Income Tax In: *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*. Warszawa, 2015.

4. MCLEAY, M., RADIA, A., THOMAS, R. Money in the modern economy: an introduction, *Bank of England Quarterly Bulletin*. 2014, Q1, p. 9.
5. PIETRASZ, P. *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa, 2007. p. 46.
6. PROKURAT, J. Podatkowe aspekty obrotu wirtualnymi walutami, *Przegląd Podatkowy*. 2015, No. 3, p. 24 ff.
7. ROMNEY, M. Tax Returns Hacked? Alleged Ransom Asks For \$1 Million In Bitcoins By: International Business Times, *International Business Times*, Wed, 5 Sep 2012.
8. SLATTERY, Cf. T. Taking a bit out of crime: bitcoin and cross – border tax evasion, *Brooklyn Journal of International Law*. 2004, Vol. 39:2, p. 846 ff.
9. VAN HOUT, M. C., BINGHAM, T. ‘Silk Road’, the virtual drug marketplace : A single case study of user experienc-es, *International Journal of Drug Policy*. 2013, Vol. 24, Issue 5, p. 385–391, published on [http://www.ijdp.org/article/S0955-3959\(13\)00006-6/pdf](http://www.ijdp.org/article/S0955-3959(13)00006-6/pdf).

CONTACT INFORMATION

witeks@prawo.uni.wroc.pl

dr hab. Witold Srokosz

University of Wrocław, Faculty of Law, Administration and Economics

Department of Financial Law

ul. Uniwersytecka 22/26

50 – 154 Wrocław

Poland

VYBRANÉ ASPEKTY ODHAĽOVANIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVEJ TRESTNEJ ČINNOSTI V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Jozef Stieranka

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok sa zaoberá vybranými problémami a otázkami riešenými vo vedecko-výskumnej úlohe VÝSK. č. 164 „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Článok v skrátenej a zjednodušenej podobe približuje teoretické a metodologické východiská odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti ako špecifického poznávacieho procesu. Zároveň poskytuje kvantitatívnu analýzu odhalených daňových únikov a daňovej trestnej činnosti v Slovenskej republike za posledných desať rokov.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, daňová trestná činnosť, odhaľovanie, objasňovanie

Abstract in English language

The article deals with particular issues which are subject to a scientific and research task No. 164 “Detection of Tax Evasion and Tax Crime“. The article presents, in brief, theoretical and methodological basis of tax evasion and tax crime as a specific process of knowledge. Moreover, it provides a quantitative analysis of detected tax evasions and tax crimes in the Slovak Republic for the last ten years.

Keywords in English language

tax evasion, tax crime, detection, clarification

ÚVOD

Ekonomická a finančná kríza, ktorá zasiahla v rokoch 2008-2013 celý svet opätovne vyvolala vážne diskusie na tému daňových únikov, optimalizácie daní a daňových podvodov. Politici si uvedomili, že pokiaľ budú výpadky v daňových príjmoch, tak nedokážu zabezpečiť plnenie základných funkcií štátu v oblasti vzdelávania, zdravotníctva, bezpečnosti a podobne. Obchádzanie daňovej povinnosti však môže mať aj oveľa vážnejšie následky a to až bankrot štátu. Potvrdila to aj situácia okolo Grécka v rokoch 2010-2013, ktoré musela zachraňovať Európska únia a medzinárodní veritelia pred vyhlásením štátneho bankrotu. Jedným z dôvodov boli práve vysoké daňové úniky a daňová nedisciplinovanosť v Grécku. Pod silným tlakom finančnej krízy, európski politici deklarovali, že sú ochotní prijať akékoľvek opatrenia, len aby udržali systém. Prvým krokom bolo vytvorenie tzv. dočasného eurovalu – Európskeho finančného stabilizačného nástroja (EFSF) v roku 2010. V druhej polovici roku 2012 bol zriadený tzv. trvalý euroval – Európsky mechanizmus pre stabilitu (ESM). Obe tieto nástroje mali a majú slúžiť k stabilizácii situácie v krajinách Európskej únie a eurozóny. Ďalším krokom na elimináciu daňových únikov a nekalých daňových praktík bolo prijatie konkrétnych programov na rôznych úrovniach. Na globálnej úrovni bol vypracovaný „Akčný plán boja proti znižovaniu daňového základu a prelievaniu ziskov“ – Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), ktorý prijala

a zverejnila OECD v júli 2013. Na úrovni Európskej únie bol v decembri 2012 vypracovaný a prijatý Európskou komisiou „Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom“. Prijatiu opatrení sa nevyhla ani Slovenská republika, ktorá schválila v máji 2012 vládny program „Akčný plán v boji proti daňovým podvodom“, ktorý obsahuje päťdesiat opatrení. Ich realizácia bola naplánovaná do troch etáp počnúc rokom 2012 až do roku 2016. V súčasnosti sa priebežne prijímajú jednotlivé opatrenia.

Nepriaznivá situácia v oblasti daňových únikov a daňovej trestnej činnosti bola jedným z dôvodov pre ktorý Akadémia PZ v Bratislave začala riešiť vedeckovýskumnú úlohu č. 164 „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“. Riešiteľský tím je zložený z vedecko-pedagogických pracovníkov Akadémie PZ v Bratislave, odborníkov z policajnej praxe a odborníkov z Finančnej správy SR, ktorí pôsobia v oblasti odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti. Riešenie vedeckovýskumnej úlohy sa začalo v roku 2011, teda v čase, keď ešte neboli prijaté vyššie uvedené programy a iniciatívy, či už na národnej úrovni alebo na medzinárodnej úrovni, ktoré si dávajú za cieľ bojovať proti daňovým únikom a daňovým podvodom.

Riešiteľský tím nemá ambíciu navrhovať opatrenia na celkovú elimináciu daňových únikov, pretože si to vyžaduje prijímať širšie opatrenia tak v oblasti finančného práva, správneho práva, trestného práva, ako aj v oblasti daňového práva, obchodného práva, ktoré sú už obsiahnuté v uvádzaných medzinárodných a národných programoch. Cieľom vedeckovýskumnej úlohy je navrhnúť konkrétne opatrenia na **zefektívnenie odhaľovania daňových únikov a daňových trestných činov** ako poznávacieho procesu, ktorý má pri tomto druhu trestnej činnosti určité špecifiká.

1. TEORETICKÉ A METODOLOGICKÉ VÝCHODISKÁ ODHAĽOVANIA DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVEJ TRESTNEJ ČINNOSTI

Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti vo svojej podstate predstavuje procesúalnu poznávaciu činnosť zameranú na poznávanie latentných daňových únikov a latentnej daňovej trestnej činnosti, pričom vychádza z teoretických základov odhaľovania ako operatívneho poznávacieho procesu.

V kontexte uvedeného vymedzenia podstatnými skutočnosťami pri definovaní pojmu odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti sú pojmy poznávanie kriminality a procesúalna činnosť.

Poznávanie kriminality môžeme charakterizovať ako cieľavedomý systematický proces orgánov štátu, ktorého cieľom je získavanie, zhromažďovanie, triedenie, vyhodnocovanie a analyzovanie informácií o kriminalite a o konkrétnych trestných činoch, o ich páchatel'och a obetiach, ktorý vytvorí podmienky orgánom činným v trestnom konaní na zažatie trestného stíhania a vznesenie obvinenia konkrétnym osobám. Poznávanie kriminality je možné realizovať najmä za využitia kriminalisticko-bezpečnostných činností, ktoré sú súčasťou policajno-bezpečnostných činností. Policajno-bezpečnostnú činnosť môžeme chápať ako systém opatrení a úloh policajno-bezpečnostných orgánov, predovšetkým kriminalisticko-bezpečnostných, správno-bezpečnostných a organizačno-riadiacich, založený na ústavných zákonoch, zákonoch a iných právnych predpisoch, resp. medzinárodných zmluvách, etických princípoch a vedeckých poznatkoch. Jej hlavným poslaním je boj s trestnou a inou

protispoločenskou činnosťou, ochrana verejného poriadku, života zdravia a majetku.¹ Policajno-bezpečnostné činnosti tvoria kriminalisticko-bezpečnostné činnosti, správno-bezpečnostné činnosti a organizačno-riadiace činnosti, pričom kriminalisticko-bezpečnostné činnosti sa ďalej klasifikujú na :

- pátranie (viaže sa k osobám a veciam hľadaným v súvislosti s trestnou činnosťou alebo nezvestnosťou),
- objasňovanie (viaže sa k registrovanej kriminalite),
- odhaľovanie (viaže sa k latentnej trestnej činnosti).²

Z vyššie uvedenej klasifikácie kriminalisticko-bezpečnostných činností je zrejmé, že **odhaľovanie** trestnej činnosti sa vo všeobecnosti spája s latentnou trestnou činnosťou a nie s oznámenou, teda už s registrovanou. Na rozdiel od odhaľovania, kedy sa tento proces vzťahuje na skrytú, latentnú kriminalitu, **objasňovanie** kriminality je procesom, ktorý sa vzťahuje na známu, registrovanú (evidovanú) kriminalitu. Tento proces sa začína začatím trestného stíhania a vykazovaním jednotlivých prípadov vo formulári o trestnom čine pre potreby štatistickej evidencie objasnenej kriminality.

Odhaľovanie predstavuje také činnosti, ktorými sa latentný trestný čin stane zjavným. Metodologický základ odhaľovania v kriminalistike tvorí teória odrazu, „pretože odhaliť trestný čin znamená zistiť, objaviť, vyhľadať skutok, ktorý zákon kvalifikuje ako trestný“³. Poznávanie kriminality uskutočňované prostredníctvom odhaľovania latentnej trestnej činnosti je v podstate procesom získavania, analýzy a hodnotenia informácie, ktorá je zakódovaná v konkrétnej materiálnej situácii, ktorá sa viaže k tejto trestnej činnosti a k jej subjektu (odhaliteľné a dekodovateľné zmeny vyvolané udalosťou trestného činu sú stopami trestného činu). Podstatou odrazu trestného činu je spôsobilosť jednych materiálnych systémov a objektov odrážať v inej forme vlastnosti druhých materiálnych systémov a objektov. V odrážajúcom systéme vznikajú pod vplyvom odrážaného systému zmeny. Tieto zmeny v istej miere ukazujú, reprodujú vlastnosti odrážaného systému. Udalosť trestného činu je jedným z materiálnych javov objektívnej reality, v priebehu ktorého dochádza k vzájomnému pôsobeniu prvkov a udalostí trestného činu, a to predovšetkým páchatel'a a ním použitých prostriedkov a nástrojov s materiálnym prostredím (predovšetkým miestom činu), predmetom útoku ako aj s vedomím ľudí, napr. svedkov. Výsledkom vzájomného pôsobenia je odraz v podobe zmien v materiálnom prostredí (materiálne stopy) a zmien vo vedomí ľudí (pamäťové stopy).⁴

Z tohto hľadiska typickými objektmi poznávania sú:

- osoba páchatel'a,
- napadnutý objekt,
- použité nástroje,
- poškodená osoba a
- rad ďalších objektov.

Tieto objekty sa v priebehu kriminalisticky relevantnej udalosti stretávajú, dochádza k najrôznejším kontaktom medzi nimi a dochádza tak k vzájomnému odovzdávaniu

¹ FILÁK, A., PORADA, V. Pojem, obsah a hlavní organizačne taktické formy policejné bezpečnostní činnosti In: *Policajná teória a prax*, 2006, č. 4, s. 5-17.

² NESNÍDAL, J. *Neodvratnosť trestného postihu a operatívne pátrací činnosť*, Praha: Kriminalistický ústav VB., 1989, s.80.

³ PORADA, V. *Teorie kriminalistických stop a identifikace*. Praha: Academia, 1987. s. 17-24.

⁴ PORADA, V., STRAUS, J. Kriminalistická stopa. In: *Kriminalistika* č. 3/1999, s.187.

informácií. Prenos týchto informácií môže byť rôzne intenzívny a odovzdané informácie nemusia byť vždy zistiteľné súčasnými technickými, prípadne inými prostriedkami. Zmeny v prostredí, ktoré sú vyvolané osobnosťou a konaním páchatel'a trestného činu, je možné určiť podľa konkrétnych príznakov (indikátorov), resp. ich súborov. V tomto prípade platí celý rad zákonitostí. Ide napr. o:

- súvislosť predmetov a javov materiálneho sveta (konanie páchatel'a, vlastnosti jeho osobnosti sa zákonite odrážajú v okolitom prostredí),
- existenciu nutného vzťahu medzi príčinou a účinkom (určitý jav prebieha za určitých podmienok práve tak a nie inak),
- kauzalitu – typické procesy vzniku určitých zmien, ktoré by mali pri existencii analogických podmienok zákonite nastať,
- jedinečnosť, individualitu každého prejavu (možnosť rozpoznať indikátory trestného činu sa viac menej prejavuje ako tendencia, čo vyplýva z výskumu; mnoho prípadov latentnej kriminality ostáva neodhalených) a možnosť vnímať ich rozdiely a pod.⁵

Nie je možné, aby existovala kriminalisticky významná udalosť, počas ktorej by neboli vzájomne medzi jednotlivými objektmi odovzdávané informácie vzťahujúce sa k jednotlivým objektom, to znamená aby nedošlo k zmene v prostredí, v ktorom realizoval určité aktivity subjekt (páchatel') v jednotlivých etapách páchania trestného činu.

Odhaľovanie trestnej činnosti vo všeobecnosti je označované ako konanie, ktoré je vykonávané k zisteniu samotnej existencie skutku, ktorý je možné kvalifikovať ako trestný čin a ktorý nebol oznámený orgánom polície a nie je ani inak evidovaný v policajných štatistikách.⁶ Po obsahovej stránke pri odhaľovaní trestnej činnosti ide o získavanie a prácu s informáciami. Odhaľovanie je možné potom tiež charakterizovať ako systém, ktorý tvoria štruktúrované prvky, ktorých spoločnou vlastnosťou je aktívna činnosť smerujúca k zisteniu neznámych informácií, ktoré charakterizujú nezákonnú, resp. kriminálnu udalosť. Jednotlivé prvky majú typický, vlastný predmet zisťovania, súbor informácií, ktoré sú touto aktívnou činnosťou odhaľované (odhalené), pretože dovtedy neboli poznané.

Druhou významnou skutočnosťou pri vymedzení pojmu odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti je to, že sa jedná **procesuálnu činnosť**. Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti nie je jednorazový akt, jednorazová činnosť, ale proces relatívne samostatných činností a operatívnych operácií, ktoré sú vykonávané v určitej postupnej následnosti. Dalo by sa povedať, že odhaľovanie je proces, v ktorom sú v určitej postupnosti a nadväznosti vykonávané rôzne činnosti a operatívne operácie, ktorých konečným cieľom je poznanie dosiaľ nepoznaných skutočností, ktoré charakterizujú nezákonné konanie, trestný čin alebo jeho páchatel'a.

Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti má teda povahu poznávacieho procesu, kde sa zo štádia neznalosti postupuje ku konkrétnemu poznaniu. V tomto procese je v prvom rade veľmi dôležité zachytiť zmeny, ktoré daňový únik resp. daňový trestný čin zanechal, resp. vyvolal vo svojom okolí, to znamená zachytiť

⁵ LISOŇ, M., STIERANKA, J. *Organizovaná kriminalita v Slovenskej republike*. Bratislava: Akadémia PZ v Bratislave, 2004. s. 95.

⁶ NESNÍDAL, J. *Neodvratnosť trestného postihu a operatívne pátračie činnosti*. Praha: Kriminalistický ústav VB, 1989. s. 92.

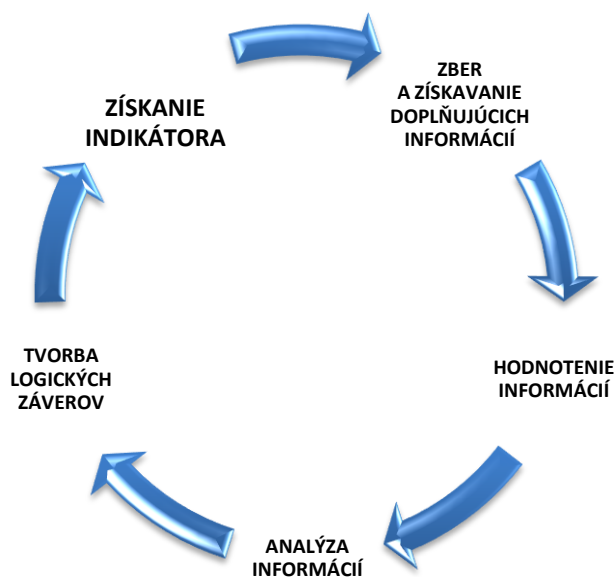
signály, resp. indikátory daňového úniku resp. daňového trestného činu. Následne tieto indikátory ďalej dopĺňovať o ďalšie poznatky so zameraním na všetky stránky daňových únikov a daňovej trestnej činnosti, ktoré potvrdia, alebo vyvrátia prvotné signály o spáchaní, resp. páchaní daňových únikov a trestnej činnosti. Základným znakom procesu odhaľovania je skutočnosť, že odhaľovanie je začaté v okamihu, v ktorom ešte neprebíha vyšetrovanie, na základe ktorého je možné charakterizovať dôvodné podozrenie z trestnej činnosti, pretože prejavy tejto činnosti sú latentné. Tento typ postupu je súčasťou najširšej stratégie odhaľovania latentných daňových únikov a latentných trestných činov.

Realizácia celého procesu odhaľovania je determinovaná zistením prvotného signálu (indikátora), ktorý nasvedčuje, že je pripravovaný, páchaný alebo už spáchaný daňový únik resp. daňová trestná činnosť. Zistenie indikátora určuje ďalší postup a ciele pri realizácii poznávania v procese odhaľovania.

Pokiaľ budeme vychádzať aj z vyššie definovanej teórie kriminalistických stôp a kriminalistickej identifikácie, ktorá do procesu odhaľovania zahŕňa aj proces získavania, analýzy a hodnotenia informácií zakódovaných v konkrétnej materiálnej situácii, potom je odhaľovanie možné charakterizovať ako operatívny proces na seba naväzujúcich činnosti, najmä:

1. získanie prvotnej informácie (poznatku, indikátora, signálu) o príprave, páchaní alebo spáchaní daňového úniku alebo daňového trestného činu,
2. zber a získavanie doplňujúcich informácií,
3. hodnotenie informácií,
4. analýza informácií,
5. tvorba logických záverov.

Obrázok : Znázornenie postupnosti činností vykonávaných pri odhaľovaní



Zdroj: autor

Významnými črtami odhaľovania ako poznávacieho procesu je jeho etapizácia (fázovitosť) a cyklickosť. Odhaľovanie ako proces v rámci ktorého sú vykonávané vyššie uvedené činnosti prebieha v jednotlivých fázach v cykle. V určitom okamžiku môžu byť vykonávané naraz viaceré etapy odhaľovania. Zároveň v procese odhaľovania sa môže poznávanie vrátiť aj do predchádzajúcej etapy. Proces odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti prebieha obdobne ako je tomu pri spravodajskom cykle. Podstatu odhaľovania, ako aj spravodajstva tvorí informačný cyklus.

Prvou etapou odhaľovania daňových únikov a daňovej trestnej činnosti je získanie indikátora o daňovom úniku resp. o daňovom trestnom čine. Môžeme ju označiť aj ako indikovanie alebo detekciu daňového úniku, resp. daňovej trestnej činnosti. Táto etapa odhaľovania je veľmi dôležitá a od nej sa odvíja a záleží celý ďalší postup v procese odhaľovania. Preto je potrebné, aby sa získavali také indikátory, ktoré budú „kvalitatívne“ spôsobilé zabezpečiť odhalenie daňového úniku resp. daňového trestného činu. **Indikátor daňového úniku resp. daňového trestného činu je potrebné chápať ako prvotný poznatok (informáciu) o jave, skutočnosti, ktorá sa odchyľuje od normálnej „daňovej“ situácie, ktorú dobre poznáme a ktorá zodpovedá dodržiavaniu zákonov a nariadení.** Predstavuje prvotný poznatok o možnej pripravovanej, páchanej alebo spáchanej trestnej činnosti alebo daňového úniku. Samotný pojem indikátor má viacdimenzionálny charakter, čo sa prejavuje v možných prístupoch využiteľných pri jeho formulácii. V prvom rade ide o prvotný poznatok o nejakom jave, na základe ktorého sa začína proces jeho poznávania. Rovnako ho možno chápať ako signál nasvedčujúci vzniku určitej udalosti, vyvolávajúci záujem alebo podozrenie zo strany pozorovateľa, prípadne ako „odchýlku od normálnej situácie, ktorú dobre poznáme a ktorá zodpovedá dodržiavaniu zákonov, nariadení a iných spoločenských noriem.“⁷ Okrem toho môže predstavovať aj konkrétnu formu prejavu určitého javu navonok, to znamená, že o predmetoch a javoch sa dozvedáme prostredníctvom ich vonkajších prejavov. Platí to však aj naopak, vonkajšie prejavy indikujú, nasvedčujú existencii určitých javov. Nie vždy sa nám však podarí nájsť, resp. správne interpretovať kombináciu indikátora a javu, ktorý hľadáme. Páchatelia daňových únikov resp. daňových trestných činov využívajú rôzne zákonné a ekonomické medzery. Vzhľadom na to, že ide o činnosť, ktorá je v rozpore so záujmami spoločnosti, je logické, že metódy a prostriedky, ktoré páchatelia používajú na dosiahnutie ich zámerov, sú utajené a často aj detailne prepracované. Vo väzbe na všeobecný metodologický základ odhaľovania môžeme konštatovať, že každé konanie, teda aj realizovaný a zrealizovaný daňový únik alebo trestný čin, zanechá vo svojom okolí „stopy“, ktoré môžeme považovať za indikátory daňového úniku resp. daňového trestného činu.

Získavanie indikátorov daňového úniku resp. daňového trestného činu, inak povedané ich detekcia, je veľmi náročná činnosť, ktorá v celom procese odhaľovania predstavuje jeho prvú etapu a vyžaduje si okrem iného aj dôslednú koordináciu činností. Pri detekcii daňového úniku resp. daňového trestného činu je nevyhnutné brať do úvahy jednotlivé prvky, ktoré sa viažu k procesu odhaľovania a to najmä:

- samotné indikátory daňových únikov resp. daňových trestných činov,

⁷ LÁTAL, I. Příznaková analýza a možnosti jejího užití v policejní praxi. In *Kriminalistika*, 1996, roč. XXIX, č. 1, s. 73.

- miesto výskytu indikátorov,
- subjekty získavania indikátorov,
- spôsoby získavania indikátorov.

Pri detekcii daňového úniku resp. daňového trestného činu je tiež nevyhnutné poznať spôsoby ich páchania . Spôsoby páchania daňového úniku resp. daňového trestného činu sú rozličné a to v závislosti od osoby páchatel'a a od dane na ktorej sa daňový únik realizuje. Neexistuje konečný výpočet indikátorov daňových únikov resp. daňových trestných činov vzhľadom k tomu, že spôsoby ich páchania sa neustále sofistikujú a prispôbujú novým podmienkam vo väzbe na prijímané opatrenia na ich elimináciu.

Pri detekcii daňových únikov resp. daňových trestných činov je okrem známych indikátorov potrebné brať do úvahy aj **miesta ich výskytu** a ich samotnú ekonomickú podstatu. Indikátory je potom možné hľadať a získavať, najmä v podobe informácií v ekonomickom, sociálnom a inom prostredí, a to najmä:

- v účtovníctve fyzických a právnických osôb (najmä došlých a vystavených faktúr),
- v daňových priznaniach (z príjmov právnických a fyzických osôb, z DPH),
- vo finančných operáciách (najmä hotovostných a bezhotovostných platbách prostredníctvom bánk na účtoch),
- v obchodných operáciách (najmä pri kúpe a predaji hnutel'ného a nehnuteľného majetku),
- v databázach a poznatkových fondoch, ktoré sú vedené v súvislosti s daňovým a colným konaním,
- iné.

Zachytiť (detekovať) indikátory daňových únikov resp. daňových trestných činov môžu najmä **subjekty**, ktoré pôsobia v ekonomickom, sociálnom ale aj širšom spoločenskom prostredí. Sú to najmä:

- účtovníci,
- audítori,
- pracovníci finančnej správy (daňoví a colní pracovníci),
- pracovníci bánk,
- pracovníci iných finančných inštitúcií,
- pracovníci realitných kancelárií a niektorých iných povinných osôb⁸,
- orgány verejnej moci (najmä príslušníci Policajného zboru- kriminálna a finančná polícia, príslušníci Kriminálneho úradu finančnej správy),
- fyzické a právnické osoby.

Podstatným prvkom pri detekcii daňových únikov resp. daňových trestných činov sú možnosti a zákonné kompetencie, spôsobilosti a oprávnenia, ktoré majú konkrétne subjekty k dispozícii a môžu ich vo svojej činnosti využívať. Do procesu odhaľovania sa indikátory potom môžu dostávať prostredníctvom vyššie uvedených subjektov rôznymi spôsobmi. Indikátory daňových únikov resp. daňových trestných činov je možné vo všeobecnosti získať **za využitia, najmä „inštitútov“**:

1. daňového poriadku - zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (najmä vyhl'adávacou

⁸ Zákon č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a ochrane pred financovaním terorizmu a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, § 5.

- činnosťou, daňovými kontrolami, miestnym zisťovaním, záznamovou povinnosťou a pod.),
2. iných daňových zákonov (napr. kontrolný výkaz - § 78a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov),
 3. zákona č. 297/2008 Z. z. o ochrane pred legalizáciou príjmov z trestnej činnosti a ochrane pred financovaním terorizmu (najmä hláseniami neobvyklých obchodných operácií povinnými osobami),
 4. zákona č. 101/2010 Z. z. o preukazovaní pôvodu majetku,
 5. zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve v znení neskorších predpisov (najmä operatívno-pátracou činnosťou a prostriedkami operatívno-pátracej činnosti),
 6. zákona č. 171/1993 Z. z. o Policajnom zbore v znení neskorších predpisov (najmä operatívnu pátracou činnosťou, prostriedkami operatívno-pátracej činnosti, oprávneniami pri odhaľovaní daňových únikov, nezákonných finančných operácií a podobne).

2. ROZSAH ODHALENÝCH DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVEJ TRESTNEJ ČINNOSTI V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Celková kvantifikácia reálnych daňových únikov a daňovej trestnej činnosti nie je úplne možná, vzhľadom na vysokú latentnosť tohto konania. Reálne daňové úniky sú tvorené známymi daňovými únikami a latentnými daňovými únikami. Rozsah latentných daňových únikov je možné len viac alebo menej presne odhadovať. V ekonomickej praxi existujú dva základné prístupy ako kvantifikovať možné daňové úniky. Prvý prístup je tzv. priamy a realizuje sa formou daňových kontrol, ktoré dokážu presne kvantifikovať výšku daňových únikov u subjektov, ktoré boli podrobené kontrole. Takto zistené daňové úniky predstavujú známe daňové úniky. Druhý prístup na kvantifikáciu daňových únikov predstavuje tzv. nepriamy spôsob a využíva iné ukazovatele, ktoré nepriamo dokazujú daňový únik. Ide napríklad o ukazovateľ spotreby energií a materiálov v skúmaných firmách, vývoj obratu firiem, vzájomné porovnávanie informácií o objemoch príjmov z viacerých zdrojov alebo ich porovnávanie s údajmi z nezávislých štatistických údajov. Takto získané informácie je možné použiť iba ako odhady, a nemôžu sa použiť ako spoľahlivé zdroje na dokázanie daňových únikov.

Vyspelé štáty Európskej únie odhadujú ročné daňové úniky v rozmedzí 10% - 30% z celkovo naakumulovaných daní. Napr. na základe doterajších skúmaní belgický inštitút verejných financií (Dulbea) prišiel k záveru, že latentné daňové úniky v Belgicku predstavujú 14% z hrubého domáceho produktu Belgicka.⁹ Ekonomickí odborníci v Európskej únii odhadujú, že každý rok sa v Európskej únii stráca 1 bilión EUR na daňových podvodoch a daňových únikoch, čo zodpovedá sume vo výške približne 2 000 EUR na každého európskeho občana každý rok bez toho, aby sa v reakcii na to prijali zodpovedajúce opatrenia¹⁰. Najväčšie daňové úniky v Európskej únii sa odhadujú na dani z pridanej hodnoty (DPH). Európska komisia v novembri 2009 zverejnila štúdiu o odhadovaných daňových únikoch na DPH v rámci Európskej únie. Výsledky tejto štúdie poukazujú na značné rozdiely medzi jednotlivými členskými

⁹ Belgický hospodársky denník L'Echo.

¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_sk.pdf.

štátmi, pokiaľ ide o prístup k boju proti daňovým podvodom. Slovenská republika v tomto prieskume skončila z 25 štátov Európskej únie (bez Bulharska a Rumunska, nakoľko bola vykonaná v roku 2006) po Grécku najhoršie. Podľa tejto štúdie odhad podvodov na DPH (podiel straty) v roku 2006 bol v SR 28 % z teoretickej daňovej povinnosti DPH. V kvantitatívnom vyjadrení to predstavuje odhadovanú daňovú stratu z príjmov na dani z pridanej hodnoty vo výške 1,3 mld. €. Horšie dopadlo už len Grécko s 30 % odhadom. V Českej republike tento podiel predstavoval 18 %. Najlepší prístup k bojom proti daňovým podvodom na DPH podľa tejto štúdie medzi krajinami Európskej únie vykazovalo Luxembursko s 1 % podielom straty na teoretickej daňovej povinnosti.¹¹ V marci 2012 zverejnil Inštitút finančnej politiky MF SR „Odhad straty príjmov z DPH v roku 2010“ na úrovni 2,3 mld. €, čo predstavovalo 3,5% HDP.

Stav v **oblasti odhalených daňových únikov** v Slovenskej republike je možné zistiť aj prostredníctvom nálezov z daňových kontrol. Situácia v tejto oblasti je v Slovenskej republike nepriaznivá. Svedčia o tom štatistické ukazovatele finančnej správy (tabuľka č. 1), ktoré poukazujú na nepriaznivý stav v oblasti odhalených daňových únikov (nálezy z daňových kontrol).

Tabuľka č.1: Kvantifikácia daňových kontrol a dodatočne dorubenej dane¹²

FR SR (DR SR) celkom	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Nález z daňových kontrol (v tis. EUR)	261 865	289 523	278 815	380 868	435 549	556 278	707 097	525 096	573 215	646 893
z toho DPH (v tis. EUR)	165 736	160 109	200 839	242 889	304 619	424 437	519 754	305 212	379 169	490 458
Efektívnosť daňových kontrol	57,8	62,1	59,5	59,4	59,5	53,6	49,3	56,6	56,7	63,8
Nález z miestnych zisťovaní (v tis. EUR)	1 712	947	822	714	515	457	674	438	273	386
z toho nález z ERP (v tis. EUR)	1 524	859	738	663	478	432	644	429	240	289
Počet daňových kontrol	35 333	31 243	24 711	21 357	19 820	18 400	22 651	16 053	13 059	12 488
Počet daňových kontrolórov	1 732	1 749	1 647	1 638	1 643	1 563	1 567	1 400	1 477	1 511
Priemerný nález na 1 kontrolóra (v tis. EUR)	151	166	169	233	265	347	451	375	388	428
Priemerný nález na 1 kontrolu (v tis. EUR)	7	9	11	18	22	30	31	33	44	52
Počet miestnych zisťovaní	34 969	24 997	35 974	35 365	38 959	44 262	38 272	33 031	30 711	32 280
z toho počet miestnych zisťovaní na ERP	18 938	8 154	16 282	16 089	16 117	20 805	17 601	15 137	6 383	7 852

Zdroj: *Finančná správa SR*

¹¹ Materiál Ministerstva financií SR „Návrh koncepcie boja proti daňovým únikom v oblasti DPH“

¹² x – uvedená hodnota sa samostatne nevykazovala. V roku 2010 a 2011 sa zmenila evidencia dodatočne vyrubenej dane vrátane dane určenej podľa pomôcok; v predmetných rokoch sa osobitne vykazuje na jednej strane dodatočne vyrubená daň, daň určená dohodou, zníženie daňového bonusu a na druhej strane daň určená podľa pomôcok – v tabuľke je uvedený súčet oboch skupín

Z vykazovaných ukazovateľov za posledných desať rokov je vidieť, že situácia bola najväčšia v roku 2011, kedy Finančná správa SR v rámci vykonaných daňových kontrol a miestnych zisťovaní odhalila daňové úniky v celkovej výške vyše 707 miliónov €, z toho na DPH vo výške 519 miliónov €. V rokoch 2012, 2013 a 2014 boli nálezy z daňových kontrol síce nižšie, ale v každom prípade však stále vysoké. V roku 2012 celkový nález z daňových kontrol bol vo výške 525 miliónov €, z toho na DPH vo výške 305 miliónov €, v roku 2013 573 miliónov €, z toho na DPH 379 miliónov € a v roku stúpol nález z daňových kontrol na sumu 646 miliónov €, z toho na DPH na sumu 490 miliónov €. Podrobnú kvantifikáciu rozsahu známych daňových únikov v Slovenskej republike je vidieť na ukazovateľoch finančnej správy v tabuľke č. 1

Situácia v **oblasti odhalenej daňovej kriminality** je v Slovenskej republike rovnako ako pri daňových únikov neuspokojivá. Daňová kriminalita je motivovaná hlavne majetkovým prospechom jednotlivcov proti kolektívnym právam celého hospodárstva, resp. jeho inštitútom. Vstup Slovenskej republiky do Európskej únie a schengenského priestoru priniesol nesporne veľa pozitív. Umožnil voľný pohyb osôb, tovaru, služieb a kapitálu. Toto pozitívum so sebou však prinieslo aj možnosť zneužívania obchodných aktivít na páchanie ekonomickej organizovanej kriminality, ktorá má za následok najmä obrovské daňové úniky. Môžeme konštatovať, že daňové úniky a daňová trestná činnosť po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a schengenského priestoru je páchaná sofistikovanejšie a naopak, že štátne orgány nie sú dostatočne pripravené čeliť tomuto druhu kriminality. Trestné činy v daňovej oblasti sú páchané na profesionálnej úrovni, pričom najväčší podiel na nej majú osoby vzdelané, odborne zdatné a pripravené s pomerne značným finančným kapitálom. Tieto sa snažia byť o krok pred štátnou mocou, ktorá doposiaľ nedokázala príslušné zložky štátnej moci odborne vyškoliť na odhaľovanie tohto typu kriminality, ktorá je charakterizovaná vysokou mierou latencie. Spôsoby páchania sú variabilné, čo značí, že páchatelia ich neustále menia a prispôbujú aktuálnym podmienkam trhu, resp. využívajú biele miesta v legislatíve. Popri klasických formách daňovej kriminality sa dostávajú do popredia nové formy trestnej činnosti páchanej kriminálnymi skupinami (organizovanými resp. zločineckými skupinami). Organizovaná kriminalita v daňovej oblasti sa stáva neprehliadnuteľnou súčasťou dnešnej doby a predstavuje „novú kvalitu“. Zvýšila sa spoločenská nebezpečnosť trestných činov, objavili sa nové formy najzávažnejších trestných činov. Organizovaná daňová trestná činnosť je páchaná plánovane, dlhodobo s orientáciou na vysoký zisk, pričom sú zároveň realizované opatrenia proti jej odhaleniu a trestnému postihu. Do popredia sa dostáva honba za ziskom za akúkoľvek cenu. Zisk je hnacím motorom organizovanej kriminality, jeho súčasťou a cieľom. Do rúk kriminálnych skupín sa dostávajú obrovské sumy nezákonne nadobudnutých príjmov.

Stav v oblasti odhalenej daňovej trestnej činnosti je možné vidieť v tabuľke č.2. Pre potreby vedeckovýskumnej úlohy riešiteľský tím pod pojem daňové trestné činy - daňová kriminalita zaradil nasledovné trestné činy:

- skrátenie dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona,
- neodvedenie dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona,
- daňový podvod podľa § 277a Trestného zákona,
- nezaplatenie dane podľa § 278 Trestného zákona,
- marenie výkonu správy daní podľa § 278a Trestného zákona,

- porušovanie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona,
- nepovolenú výrobu liehu podľa § 253 Trestného zákona,
- falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru podľa § 275 Trestného zákona.

Tabuľka č. 2: Kvantifikácia vybraných druhov daňovej trestnej činnosti

§§	276	277	277a	278	278a	279	253	275	daňová kriminalita	ekonomická kriminalita	
2006	Z	617	466	0	159	0	447	74	171	1 934	19 167
	O	219	154	0	61	0	373	55	6	868	9 616
	V	28 605	5 415	0	5 200	0	1 804	0	31	41 055	302 714
	%	42,83	33,05	0	38,36	0	83,45	74,32	3,51	34,45	50,17
2007	Z	593	639	0	269	0	473	46	111	2 131	17 895
	O	254	312	0	85	0	353	40	18	1 062	8 237
	V	34 533	27 301	0	3 296	0	1 402	0	27	66 559	388 822
	%	42,83	48,83	0	31,6	0	74,63	86,96	16,22	37,63	46,03
2008	Z	528	685	0	254	0	378	43	77	1 965	16 974
	O	184	355	0	100	0	289	32	9	969	7 521
	V	28 895	23 422	0	9 767	0	4 836	1	37	66 958	277 624
	%	34,85	51,82	0	39,37	0	76,46	74,42	11,69	36,07	44,31
2009	Z	717	939	0	830	0	216	63	11	2 776	19 518
	O	376	509	0	296	0	163	50	1	1 395	8 139
	V	46 213	63 931	0	36 878	0	1 151	0	33	148 206	350 554
	%	52,44	54,21	0	35,66	0	75,46	79,37	9,09	38,27	44,77
2010	Z	434	1 051	0	482	0	198	36	1	2 202	16 781
	O	183	623	0	204	0	152	32	1	1 195	7 338
	V	38 910	81 002	0	16 145	0	9 693	0	0	145 750	550 841
	%	42,17	59,28	0	42,32	0	76,77	88,89	100	51,18	43,73
2011	Z	635	2 148	0	555	0	171	15	1	3 525	18 145
	O	248	1 303	0	198	0	146	14	0	1 909	8 137
	V	49 482	47 853	0	29 874	0	7 586	0	0	134 795	438 933
	%	39,06	60,66	0	35,68	0	85,38	93,33	0	39,26	44,84
2012	Z	323	2 682	9	500	0	137	34	1	3 686	16 681
	O	128	1 885	1	247	0	109	26	1	2 397	7 272
	V	26 588	96 126	284	12 431	0	25 290	0	0	160 719	583 768
	%	39,63	70,28	11,11	49,4	0	79,56	76,47	100	53,31	43,59
2013	Z	549	3 155	60	2 177	1	105	21	4	6 072	19 218
	O	352	1 879	18	724	0	80	15	0	3 068	7 995
	V	57 850	61 975	4 493	17 903	0	52	0	0	142 273	438 816
	%	64,12	59,56	30	33,26	0	76,19	71,43	0	41,82	41,6
2014	Z	457	2 602	96	2 457	5	115	11	2	5 745	17 450
	O	195	1 805	24	1 327	1	86	9	1	3 448	8 060
	V	71 431	33 533	12 875	21 363	10	7	0	1	139 220	355 595
	%	42,67	69,37	25	54,01	20	74,78	81,82	50	52,21	46,19

Zdroj: Evidenčno-štatistický systém kontroly kriminality PZ

Legenda:

Z - počet zistených (odhalených) trestných činov

O - počet objasnených trestných činov

V - výška spôsobenej škody v tisícoch eur

% - % objasnenosti trestných činov

Z uvádzaných policajných štatistík v Slovenskej republike vyplýva, že podiel zistených trestných činov daňovej kriminality na ekonomickej kriminalite sa za posledných deväť rokov pohybuje od 10,2 % v roku 2006 do 32,9 % v roku 2014, pričom má rastúcu tendenciu. Najvyšší medziročný nárast bol v roku 2013 o takmer 10 %. Najvyšší nárast zistených prípadov za uvedené obdobie mala daňová kriminalita v roku 2013, pričom najvyšší počet objasnených prípadov bol v roku 2014. V prípade škody spôsobenej daňovou kriminalitou, táto dosahovala podiel na ekonomickej kriminalite v rozmedzí od 13,6 % v roku 2006 do 42,3 % v roku 2009 na celkovej škode spôsobenej trestnou činnosťou. V roku 2014 to bolo 39%. Vývoj škody mal mierne rastúci charakter do roku 2008, výrazný zlom nastal vo viac ako dvojnásobnom náraste škody ekonomicou kriminalitou v roku 2009, nasledoval pokles do roku 2012, následne bol do roku 2014 zaznamenaný jej nárast. Výška škody spôsobenej daňovou kriminalitou od roku 2012 klesá. Je potrebné upozorniť na skutočnosť, že uvedené štatistické ukazovatele sú len orientačné, nakoľko ukazovateľ škody vo formulári o trestnom čine nie je povinný, je teda len na jeho spracovateľovi, či výšku škody v ňom uvedie. Rovnako nepovinnou položkou vo formulári o trestnom čine je aj forma ekonomickej trestnej činnosti. V uvedenom systéme kriminality tak pod daňovými trestnými činmi sú zahrnuté i trestné činy ku škode poisťovní.

POUŽITÉ PRAMENE

1. STIERANKA J. a kol. *Operatívne procesy a operácie – vybrané problémy*, Bratislava: Akadémia PZ v Bratislave, 2012. s. 275. ISBN 978-80-8054-533-8.
2. STIERANKA J (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*, Plzeň: Vydavateľstvo Aleš Čenek, 2013. s.237. ISBN 978-80-7380-456-5.

KONTAKT NA AUTORA

jozef.stieranka@mvsr.sk

Prof. Ing. Jozef Stieranka, PhD.

Akadémia PZ v Bratislave

Sklabinská 1

83517 Bratislava

VYBRANÉ DAŇOVO-PRÁVNE OPATRENIA NA BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM Z POHLĀDU DAŇOVÝCH KONTROLÓROV¹

Jana Šimonová

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Boj proti daňovým únikom predstavuje aktuálny problém, ktorý je riešený v národnej rovine, ako aj zo strany Európskej únie. Slovenská republika schválila Akčný plán boja proti daňovým podvodom, ktorý obsahoval 50 opatrení. Predmetný príspevok analyzuje vybrané daňovo-právne opatrenia z pohľadu daňových kontrolórov. Následne poukazuje na aktuálny stav efektivity zavedených opatrení. Podkladom pre výstupy boli v prvom rade výsledky z uskutočneného empirického výskumu vedeckovýskumnej úlohy „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“, konkrétne z dotaznikovej metódy. Pozornosť sme upriamili na kontrolné výkazy, ručenie za zaplatenie dane, sprísnené povinnosti registrácie platiteľa DPH a okrajovo bločkovú lotériu.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňové opatrenia, daňový podvod, daňový kontrolór, kontrolný výkaz, ručenie za zaplatenie dane, boj proti daňovým únikom

Abstract in English language

The fight against tax evasion is a current problem, which is solved in the national level as well as by the European Union. Slovak republic approved an Action plan to combat tax fraud, which contained 50 measures. This paper analyzes selected tax-related measures of the tax auditors. Then it points to the current state of efficiency measures introduced. The basis for outputs were primarily the results of the empirical research „*Detection of tax offenses*“, namely the questionnaire method. We draw attention to the control statement, tax liability payment, stricter obligation to register as a VAT payer and marginally block lottery.

Keywords in English language

tax measures, tax avoidance, tax auditor, control statement, tax liability payment, fight against tax evasion

ÚVOD

Daňové úniky predstavujú závažný hospodársky i celospoločenský problém, z dôvodu nežiaduceho ovplyvňovania daňových výnosov do rozpočtu verejnej správy a tým aj základných funkcií štátu. Sú výsledkom ekonomického správania sa daňových subjektov, ktorých dôsledkom je úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňovej povinnosti daňového subjektu (občana, fyzickej osoby- podnikateľa, podnikateľského subjektu – právnickej osoby, a pod.) voči štátu. V poslednom období sa z viacerých uhlov pohľadu analyzuje rozsah daňových únikov a daňových podvodov z globálneho

¹ Príspevok predstavuje parciálny výstup spracovaný v rámci riešenia projektu vedecko-výskumnej úlohy č.164/2011 s názvom „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“.

hľadiska, ale aj ich rozsah v podmienkach Slovenskej republiky (ďalej len SR) v kontexte vplyvu na súčasnú situáciu stavu štátneho rozpočtu a stavu verejných financií. Z globálneho hľadiska sú však v zložitej situácii aj iné krajiny, čo je jedným z dlhotrvajúcich následkov finančnej a hospodárskej krízy. Elementárnou motiváciou vzniku daňových únikov je principiálny rozpor medzi záujmom štátu zabezpečiť príjmy štátneho rozpočtu výberom daní a medzi prirodzeným odporom daňových subjektov aplikujúcich snahu minimalizovať ich vlastného daňové zaťaženie. S ohľadom na aktuálny stav značne dynamickej legislatívy a rôznorodých návrhov novelizácií v oblasti daňovo-právnych predpisov, ktoré práve zvyšujú daňové zaťaženie jednotlivým subjektom je možné predpokladať nárast predmetného negatívneho ekonomického správania zo strany daňových subjektov, ktorého dôsledkom bude úmyselná alebo neúmyselná redukcia daňových povinností.

Optimálnym prostredím vzniku daňových únikov je neštandardná ekonomika, tzn. že dominantné sú chudobné štáty s rozvojovou ekonomikou a štáty s transformujúcou sa ekonomikou. SR neustále predstavuje vhodný priestor rozvoja ekonomickej kriminality akéhokoľvek druhu, avšak pozitívom je narastajúca sa snaha zmapovať koridor daňových i colných únikov, ako aj všeobecných finančných machinácií, ktoré nadväzujú na tvorbu rozpočtu verejnej správy. Daňové úniky z globálneho hľadiska považujem za najzávažnejšie hospodárske trestné činy s vysokým stupňom latencie, nízkym podielom objasnenosti a značným stupňom spoločenskej nebezpečnosti. De facto sa vyskytujú pri každom druhu daní, čo potvrdzujú aj odborné stanoviská Ministerstva financií SR. V najväčšej miere sú badateľné na úseku nepriamych daní, konkrétne pri dani z pridanej hodnoty a jednotlivých spotrebných daniach. Pri dani z pridanej hodnoty je to spôsobené napr. jej konštrukciou, ktorá umožňuje vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Pri spotrebných daniach vidím spôsobenú snahu páchať daňové úniky najmä v kontexte vysokých sadzieb na vybrané druhy tovarov, ktoré predstavujú značný zisk pre subjekty, ktoré uniknú zdaneniu nelegálnym predajom tovaru podliehajúceho spotrebným daniam (s čím častokrát súvisí aj neuhradenie cla).

S problémom daňových únikov sú krajiny konfrontované neustále. Je možné konštatovať, že daňové úniky sú rovnako staré ako samotné dane. Písomné zmienky o vyhýbaní sa povinnosti platenia daní sa zachovali už z čias antického Grécka a starého Ríma. Platenie daní patrilo a patrí medzi najmenej obľúbené povinnosti jednotlivcov. Snáď neexistuje žiadny podnikateľský subjekt, ktorý by nemal záujem minimalizovať si daňovú povinnosť. Aj napriek tomu, že daňové úniky sú vo väčšine prípadov spoločnosťou odsudzované, stále sa ich existencia vyskytuje bez výnimky vo všetkých krajinách po celom svete. Z ekonomickej teórie racionálneho správania sa vyplýva, že každý ekonomický subjekt sa snaží maximalizovať svoj zisk pri minimalizovaní nákladov. Základným motívom vzniku daňových únikov je rozpor medzi záujmom štátu v inkasovaní daní a záujmom daňových subjektov minimalizovať si vlastné daňové zaťaženie.

Tieňové ekonomické aktivity v celosvetovom meradle potvrdzujú vo viacerých krajinách globálnu tendenciu rastu. S ohľadom na celkovú finančnú krízu, ktorá neustále atakuje členské krajiny Európskej únie, sa ekonomickí odborníci začali zaoberať vo zvýšenej miere predmetnou problematikou s ohľadom na daňové zaťaženie, nedostatočnú transparentnosť ekonomických aktivít. Veď samotný vplyv Európskej únie ovplyvnil aj vznik nových techník, foriem a spôsobov páchania daňových únikov.

Ako vyššie načrtávam, významným faktorom na rozsah a aj spôsoby páchania daňových únikov ponúka páchatelom samotná právna úprava problémových oblastí. Okrem osobitného postavenia trestnoprávnej roviny páchania a následne odhaľovania a objasňovania daňovej trestnej činnosti a daňových únikov, ich rozsah je výrazne ovplyvňovaný aj právnym systémom a stabilitou daňových zákonov. Príliš časté zmeny daňových zákonov zneprehľadňujú daňovú legislatívu a vytvárajú nežiaduci priestor pre rozširovanie daňových únikov. Neustále novelizácie daňových zákonov vnášajú do podnikateľského prostredia a celej spoločnosti zmätok, čo opätovne ponúka priestor pre páchanie daňových únikov. Daňovo-právne predpisy by mali byť pre občanov jasné, zrozumiteľné, prehľadné a samotní odborníci z oblasti daní, dokonca samotní daňoví kontrolóri poukazujú na komplikovanosť daňovo-právnych predpisov a s tým súvisiacu možnosť ich zneužívania.

Na závažnosť problému a s tým súvisiacu absenciu fiškálnych príjmov poukazujú aj aktivity Európskeho parlamentu, v intenciách koordinácie stratégie členských krajín s cieľom zlepšiť boj proti daňovým podvodom, aktivity Európskej komisie, ktorá prijala opatrenia na odhaľovanie, predchádzanie a zníženie počtu daňových podvodov. Obdobné aktivity vidíme realizovať v posledných rokoch aj zo strany Ministerstva financií SR, avšak ich efektívnosť a praktický prínos je možné hodnotiť odstupom času, po komplexných reálnych výsledkoch vyplývajúcich z ich aplikácie do konkrétnych daňovo-právnych noriem. Práve v aktuálnom období je možné badať prvé výsledky z prijatých opatrení a s tým súvisiace kontradiktórne názory na ich efektívnosť.

Predmetný vedecký výstup sa zameria na vybrané legislatívne opatrenia zavedené do daňovo-právnych predpisov, ktorých primárnym cieľom bolo eliminovať, resp. znížiť páchanie daňových únikov a podvodov v podmienkach SR. V danom výstupe sa nezameriam na analýzu už známych a jasných faktov, ale v prvom rade odprezentujem časť empirického výskumu orientovanú na názory odborníkov z finančnej správy na vybrané konkrétne daňovo-právne opatrenia, ako aj všeobecné pohľady na zavádzanie legislatívnych opatrení smerujúcich k eliminácii páchania daňových únikov. Selekcia uvádzaných daňovo-právnych opatrení bola ovplyvnená odbornými konzultáciami s aplikačnou praxou, ich medializáciou a často vedenou odbornou diskusiou na rôznych vedeckých kolokviách či v odborných časopisoch.

1. VÝCHODISKOVÝ NÁČRT EMPIRICKÉHO VÝSKUMU NA VYBRANÉ DAŇOVO-PRÁVNE OPATRENIA NA BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM

Parciálnym cieľom, na ktorý sme sa zamerali v celom empirickom výskume, bolo zhodnotenie „slabých miest“ v procese odhaľovania daňových únikov, pričom otázky boli orientované primárne z pohľadu daňového práva. Tzn. zamerala som sa na problémové oblasti vyplývajúce z daňovo-právnych noriem, najmä na najvýznamnejšie legislatívne zmeny, prostredníctvom ktorých sa majú eliminovať daňové úniky. Pre potreby predmetného vedeckého výstupu odprezentujem len čiastkové závery, zamerané priamo na problematiku vybraných daňovo-právnych opatrení orientovaných na boj proti daňovým únikom. Už z uvedeného je zrejmé, že zmeny v trestnoprávnej rovine, obchodnoprávnej rovine prípadne na inej, napr. koordinačnej úrovni sú osamote nepostačujúce a práve legislatívne zmeny v daňovej oblasti komplexne s ostatnými opatreniami napomôžu eliminovať uvedený nežiaduci jav. De facto daňovo-právne normy umožňujú realizovať legálne daňovú optimalizáciu, daňové plánovanie, prípadne agresívne daňové plánovanie, ako aj páchať jednotlivé daňové úniky.

Empirický výskum sme realizovali prostredníctvom dotazníkovej metódy. Významným predpokladom pre spracovanie serióznych výsledkov parciálneho cieľa vedeckého výskumu bolo správne vymedzenie cieľovej skupiny respondentov, ktorá zabezpečila adekvátne kvalifikované odpovede na otázky týkajúce sa primárne problémových oblastí v daňovo právnych normách a zároveň zhodnotenia legislatívnych daňových opatrení pre eliminovanie páchania daňových únikov. Na základe uvedeného sme oslovili expertov z finančnej správy, ktorý poznajú prvotné indikátory páchania daňových únikov, prichádzajú do styku s problémovým daňovými oblasťami a zároveň z hľadiska ich odborného zaradenia. Vďaka uvedenému výberu sme mali možnosť komparovať variabilné názory a postoje expertov, ktorí vyjadrili svoje vlastné závery nezávisle od seba a bez akéhokoľvek ovplyvňovania. Vďaka úzkej spolupráci s finančnou správou v rámci realizácie vedeckovýskumnej úlohy a pre zabezpečenie potrebnej validity vedeckého výskumu sa komplexne podieľali na vyhotovení dotazníku 94 odborníci, prevažne daňoví kontrolóri. Ich profesionálna špecializácia bola zameraná najmä na problematiku dane z pridanej hodnoty. Dôvodom výberu daňových kontrolórov bola skutočnosť, že práve oni sa stretávajú s prvotnými indikátormi páchania daňových únikov, následne pre efektívnejšie odhaľovanie sú povinní úzko spolupracovať s orgánmi činnými v trestnom konaní a v neposlednom rade vďaka permanentnej práci s daňovými právnymi normami a judikaturou v daňových veciach riešia aplikačné problémy, ktoré vyplývajú z komplikovanosti a dynamickosti právnej úpravy v oblasti daní. Na základe uvedeného sme si najväčšiu skupinu respondentov zvolili práve z danej profesionálnej špecializácie.

Z pohľadu danej štúdie odprezentujem oblasť empirického výskumu, ktorá bola orientovaná špeciálne na všeobecné názory expertov na komplex legislatívnych daňovo-právnych opatrení na boj proti daňovým únikom a následne ich postoje k vybraným konkrétnym daňovo-právnych opatreniam.

2. ZAVÁDZANIE DAŇOVO-PRÁVNÝCH OPATRENÍ Z POHLADU DAŇOVÝCH KONTROLÓROV

Významným krokom v boji proti daňovým podvodom bolo schválenie Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 vládou SR uznesením č. 235/2012 dňa 31. mája 2012. Programové vyhlásenie vlády SR v časti „Trvalo udržateľný hospodársky rozvoj- Boj proti daňovým podvodom“ spoločne s uvedeným materiálom sa orientovali na kreovanie koncepcnej a systematickej legislatívnej podpory boja proti podvodom. Práve v Akčnom pláne boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 je uvedených 50 významných opatrení z oblasti daňového, obchodného, finančného a trestného práva, ktoré sa zaviazalo Ministerstvo financií SR implementovať do daňovo-právnych predpisov. Primárnym cieľom bolo nielen eliminovať páchanie daňových únikov, ale zároveň im predchádzať a komplexne tým zabezpečiť efektívnejší výber fiškálnych príjmov, najmä dane z pridanej hodnoty. Postupné zavádzanie jednotlivých opatrení bolo rozdelené do troch etáp, časovo rozdelených na roky 2012, 2013 a 2014.² De facto spomenuté opatrenia spadali a spadajú do kompetencie troch rezortov, a to Ministerstva financií SR, Ministerstva vnútra SR a Ministerstva spravodlivosti SR a nimi riadenými inštitúciami. V prvej etape bola z oblasti daňového práva prevažná väčšina opatrení orientovaná na boj proti

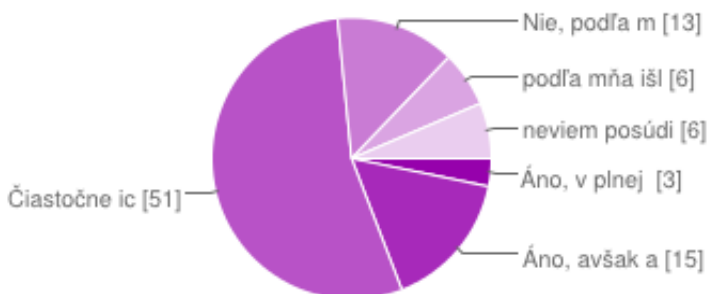
² Bližšie Uznesenie vlády SR č. 235/2012 Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 schválené dňa 31.5.2012.

daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH). Z výsledkov štatistík Inštitútu finančnej politiky možno hodnotiť uvedené opatrenia pozitívne, s ohľadom na vyšší výber daní. Prevažne ovplyvnili nadmerné odpočty DPH a podvody s nimi súvisiace. Druhá etapa v oblasti daňového práva bola orientovaná viac na zefektívnenie daňového dohľadu, najmä nad rizikovými subjektmi, z hľadiska aplikačnej praxe unifikovanie manuálu realizácie daňovej kontroly s orientáciou na spotrebné dane a rozvoj a koordináciu medzinárodnej spolupráce. Posledná, tzn. tretia etapa v oblasti daňového práva obsahovala opatrenie zavedenia ratingu daňových subjektov a povinné uvádzanie stupňa ratingov na daňových dokladoch, ako aj zavedenie súhrnných výkazov. Z celkového počtu 50 opatrení je v súčasnosti 42 splnených, 5 sa plní priebežne, jedno opatrenie je zrušené a 2 opatrenia sú nesplnené.

2.1 Všeobecný pohľad daňových kontrolórov na daňovo-právne opatrenia vyplývajúce z akčného plánu boju proti daňovým podvodom

V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že uvedený dotazník, z ktorého parciálnu časť odprezentujem v danom príspevku, bol zrealizovaný koncom roku 2014. Daňoví kontrolóri teda posudzovali stav, kedy ešte neboli zrejmé výsledky a efektivita všetkých predmetných opatrení. Avšak na odbornom kolokviu zrealizovanom už v roku 2015 sme si rôzne postoje prediskutovali a napriek už prvým výstupom a účinkom zavedených opatrení, ich postoje sa vo svojej podstate značne nezmenili.

Vzhľadom na odborné skúsenosti, praktické znalosti, ako aj znalosti špecifik a determinantov daňových únikov bolo potrebné vymedziť všeobecný pohľad na opatrenia Akčného plánu boju proti daňovým podvodom. Z toho dôvodu daňoví kontrolóri uviedli svoj postoj k schváleným 50 opatreniam. Komplexne s nimi súhlasné stanovisko zaujali len 3 experti. 15 respondentov (čo predstavovalo 16% opýtaných) prezentovali, že síce ich považujú za prínosné a správne koncipované, avšak až čas ukáže ich pozitívne účinky. Až 51 odborníkov, tzn. 54,3 % respondentov hodnotí len čiastočne pozitívne schválené opatrenia. Tzn. nie so všetkými súhlasia a určitú časť považovali za nadbytočnú, prípadne irelevantnú. Za neefektívne opatrenia ich považovali až 13,8 % opýtaných (v počte 13 expertov). Šiesti respondenti označili uvedené opatrenia ako formálne, z dôvodu nutnosti eliminovať daňové úniky, k čomu nás smerovala aj Európska únia (ďalej len EÚ). Náčrt navrhnutých opatrení nevedelo posúdiť 6 expertov, čo predstavovalo 6,4 % zo všetkých.



Zaujímavosťou je, že aj v daňovej oblasti poukazovali na možné diskutabilné otázky zavedených opatrení, o čom polemizuje aj odborná prax a dokonca navrhovali aj iné alternatívy opatrení na boj proti daňovým podvodom. Za najčastejšie pertraktovaným

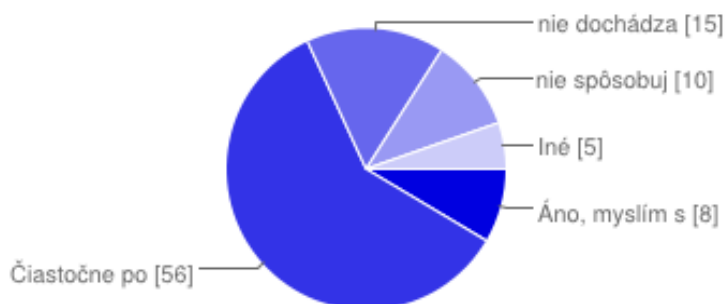
problémom je práve komplikovanosť, neprehľadnosť, nejednoznačnosť daňovo-právnych noriem. Aj daňová teória konštatuje, že prostredníctvom dodržiavania základných princípov optimálneho daňového systému by sa zvýšili fiškálne príjmy, ľudia by boli motivovaní na priznávanie všetkých príjmov, obmedzilo by sa realizovanie daňovej optimalizácie a zároveň by sa zabránilo páchaniu nelegálnych daňových únikov. Základné znaky optimálneho daňového systému vystihol Stiglitz³, pričom medzi na zaradil ekonomickú efektívnosť, administratívnu jednoduchosť, flexibilitu, transparentnosť a spravodlivosť. Alm⁴ za základné princípy dobrého daňového systému považuje efektívnosť, jednoduchosť, spravodlivosť a vzájomný vzťah medzi príjmami a výnosom. Jedným z princípov optimálneho daňového systému podľa OECD (Organization for economic cooperation and development) je aj princíp spravodlivosti, ktorý sa premieta do oblasti daňovo-právnych noriem a ich dodržiavania. Vychádzajúc z daného princípu by mali byť tzv. poctiví daňovníci mať uľahčené daňové povinnosti a určitým spôsobom by mali byť uprednostnení v porovnaní s daňovými neplatičmi. V štandardných daňových systémoch práve absentuje rovnosť, prehľadnosť, resp. jednoduchosť a účinnosť výberu daní, čo sa najviac premieta v daňovo-právnych normách a ich následnej aplikácií.

Niektoré zavádzané legislatívne opatrenia sú realizované formou novelizácie daňovo-právnych predpisov „ad hoc“, tzn. v prípade vzniku odhalenia modus operandi páchania daňového úniku sa upraví príslušné ustanovenie, prípadne ustanovenia, aby k tomu pro futuro nedochádzalo. V súvislosti s účinnosťou predmetných novelizácií „ad hoc“ je otázka, aká je miera ich efektivity, čo predstavovalo ďalšiu dotazníkovú otázku. Iba 8,5 % respondentov (8) plne súhlasilo s úrovňou účinnosti takýchto opatrení a zhodnotilo, že aktuálne novely sú vhodným výstupom z dlhodobo získaných poznatkov spôsobov páchania daňových únikov. Čiastočne považuje až 59,6% expertov (56) niektoré novely, ktoré predstavujú reakciu na modus operandi konkrétneho daňového trestného činu za adekvátne a efektívne. Negatívne hodnotí uvedený spôsob eliminácie daňových únikov 16% opýtaných, z dôvodu, že následne dochádza v aplikačnej praxi k rozporu jednotlivých daňovo-právnych noriem. Tu je potrebné zdôrazniť, že práve v aplikačnej praxi sa vyskytujú prípady, v ktorých je zrejмый vzájomný rozpor jednotlivých ustanovení daňovo-právnych noriem, čo spravidla býva spôsobované zavádzaním noviel „ad hoc“. Typické prípady sa spájajú práve s DPH. Odporúčaním na predchádzanie daným problémom by bolo vopred spracovanie kompletnej právnej analýzy a to z teoretického i praktického hľadiska a následne k dňu účinnosti právneho predpisu vydať taktiež vykonávací predpis. 10,6% respondentov konštatuje, že obdobný spôsob je nevhodný, z dôvodu vytvárania neprehľadnosti v daňovo-právnych predpisoch. 5 opýtaných odborníkov (5,3%) má iný názor na skúmaný problém, pretože efektivitu každého obdobného opatrenia je potrebné posudzovať osobitne. Taktiež uviedli, že štatistický nárast určitého podvodného správania indikuje nedostatky v legislatíve, a teda je nevyhnutné na daný stav reagovať novelizáciou právnej normy, ktorá sa javí ako nevyhovujúca a nedostatočne reflektujúca ekonomickú realitu. Zároveň novelizácia právnych predpisov harmonizovaných právom EÚ (napr. DPH) by mala byť uskutočňovaná aj s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorá rovnako

³ GENTRY, W. M. Optimal taxation. In edited by CORDES, J. J., EBEL, R. D., GRAVELLE, J. G. (eds.) *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 307-9, Urban Institute Press.

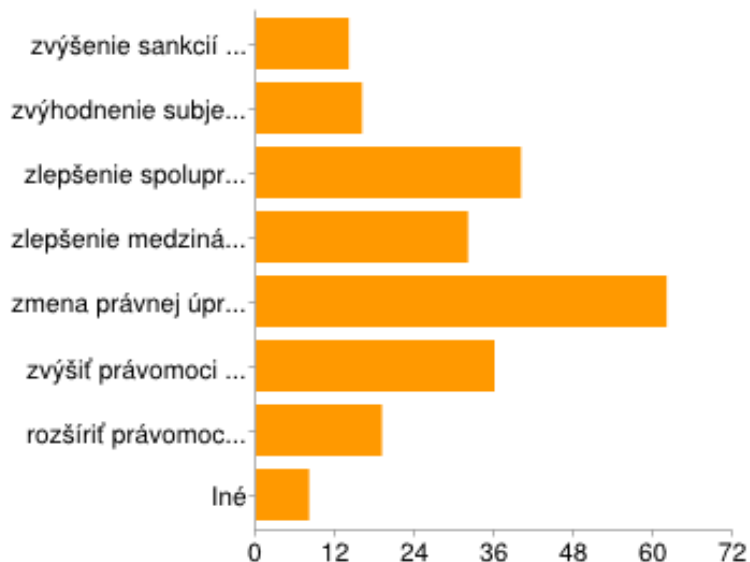
⁴ ALM, J. What is an „optimal“ tax system? *National Tax Journal*. 1996, Vol. 49, no.1, s. 117-33.

ustalať prax na základe konkrétnych prípadov (nakoľko legislatíva SR by sa nemala dostať do rozporu s právom EÚ).



V závere všeobecného náhľadu expertov na daňovo-právne opatrenia, ktorými sa eliminuje páchanie daňových únikov uviedli, ktoré opatrenie považujú za najefektívnejšie. Z celkového počtu respondentov 14,9% (tzn. 14 počtom) hodnotilo pozitívne zvýšenie sankcií v právnych predpisoch, a to nielen v daňovo-právnych predpisoch, ale aj trestnoprávných. Zvýhodnenie daňových subjektov, ktoré dodržia daňovo-právne predpisy považuje za efektívny spôsob eliminácie daňových únikov 17% expertov (16). Významným spôsobom boja proti daňovým únikom je spolupráca, pričom zlepšenie medzinárodnej spolupráce hodnotí za účinný spôsob 34% odborníkov (32) a zlepšenie spolupráce medzi jednotlivými subjektmi (Finančná správa – Policajný zbor) až 42,6 % (40). Na nevyhnutnosť zmeny právnej úpravy, konkrétne daňovo-právnych predpisov, v kontexte lepšej zrozumiteľnosti, jasnosti, konkrétnosti a precíznosti poukázalo až 66% respondentov, čo predstavovalo 62 opýtaných. Taktiež za efektívne opatrenia považovali zvýšenie právomocí, a to právomocí v rámci Finančnej správy SR 38,3% a 20,2% navrhuje rozšíriť právomoci Kriminálneho úradu Finančnej správy a komplexne preniesť celú problematiku, nielen daňovo-právnu, ale aj trestno-právnu v oblasti daňových únikov na daný útvar, resp. na Finančnú správu SR. 8,5 % expertov navrhovalo iné, variabilné opatrenia, ako napr.:

- zrušenie dane z pridanej hodnoty a zavedenie dane z obratu,
- dokazovanie pri daňových podvodoch preniesť z daňových kontrolórov na Kriminálny úrad finančnej správy a jasne stanoviť kompetencie a právomoci fungovania daňovej kobry za účelom odbremenenia daňových kontrolórov,
- úplnú a povinnú elektronizáciu účtovníctva a doplňujúcej daňovej evidencie v jednotnom formáte, vrátane vystavovania prvotných dokladov,
- absolútny zákaz hotovostných operácií medzi daňovými subjektmi,
- obmedzenie dynamickosti aplikovanej v daňovo-právnych normách, precízne definovanie práv a povinností subjektov vystupujúcich na úseku správy daní, a pod.



Záverečná všeobecná otázka nám načrtla, čo odborníci považovali za najvhodnejší spôsob eliminovania páchania daňových únikov, a to primárne aj cez daňovo-právne normy. Naozaj je pozoruhodné a pozitívne, že veľká časť obdobných alternatív bola implementovaná a zavedená prostredníctvom právnych predpisov s cieľom bojovať proti páchaniu daňových únikov. Aj aktuálne vyhodnotenie niektorých z nich poukazuje, že išlo o účinné opatrenia. Dlhodobo najdiskutovanejší problém, ktorý umožňuje páchanie daňových únikov, je však v samotných daňovo-právnych normách, v ich komplikovanosti, nezrozumiteľnosti, konfliktných rozporov jednotlivých ustanovení, a práve daná oblasť nebola ešte v adekvátnej miere prepracovaná. Nielen aplikačná prax, ale aj teoretici odporúčajú považovať nad zvýšením opatrení aj v danej oblasti.

2.2 Vybrané daňovo-právne opatrenia na boj proti daňovým únikom z pohľadu daňových kontrolórov

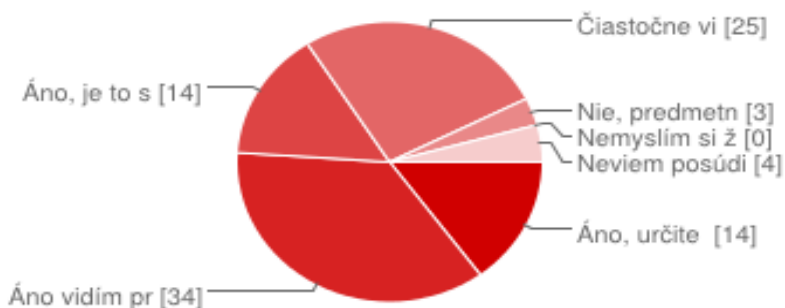
Komplexne legislatívne opatrenia na boj proti daňovým únikom boli kvantifikované v Akčnom pláne boju proti daňovým podvodom v počte 50. Zavádzaním jednotlivých opatrení a zistením účinkov pre prax sa dynamicky upravovali a neustále prispôbujú. Výlučne v oblasti daňového práva bolo pôvodne navrhnutých 17 opatrení, pričom ostatné pôsobia s daňovým právom úzko a prierezovo (napr. „daňová kobra“, unifikovaný manuál daňovej kontroly, zavedenie variabilných informačných technológií na prístup Finančného riaditeľstva SR do mýtného systému alebo na prepojenie stavebných a daňových úradov a pod.). Z načrtnutého množstva daňovo-právnych opatrení sa zameriam na zhodnotenie vybraných významných opatrení, a to primárne z pohľadu daňových kontrolórov a následne z pohľadu výsledkov ich zavedenia v aplikačnej praxi.

Najdiskutovanejším a značne kontroverzným bolo zavedenie novej povinnosti pre platiteľov DPH, a to podávanie **kontrolných výkazov** v zmysle § 78a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH). Platiteľ je povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

Platiteľ nie je povinný podať kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva daňové priznanie, v ktorom:

- nie je povinný uviesť žiadne údaje o peňažných plneniach,
- uvádza len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 alebo § 47 zákona o DPH alebo údaje o dodaní tovaru podľa § 45 zákona o DPH a súčasne, v ktorom neuvádza údaje o odpočítaní dane alebo uvádza len odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH.

Pri zavádzaní kontrolných výkazov mali daňovní kontrolóri nejednotné názory na efektívnosť predmetného opatrenia, avšak prevažná väčšina prezentovala pozitívny prístup k jeho zavedeniu. Z hľadiska kontrolnej činnosti ide nepochybne o osobitný efektívny systém realizácie kontroly. 14 respondentov, čo predstavovalo 14,9% z opýtaných konštatovalo, že kontrolné výkazy predstavujú významný posun, prostredníctvom ktorého sú predkladané údaje o tuzemských dodávkach tovarov a služieb správcovi dane elektronicky. Pozitívny prínos pre možnosť uskutočnenia tzv. krížovej kontroly prostredníctvom kontrolných výkazov prezentovalo až 36,2 % odborníkov. Ako významné opatrenia, ktoré umožní odhaliť páchanie nových spôsobov daňových podvodov pro futuro ho považuje 14,9% expertov. Čiastočný prínos v danom opatrení vidí 26,6 % opýtaných. Jednoznačne negatívny postoj zaujalo nepatrné množstvo daňových kontrolórov. Traja respondenti označili predmetné opatrenia za formálne a zároveň sa ním spôsobí duplicita poskytovania údajov. Stanovisko nezaujali štyria experti.

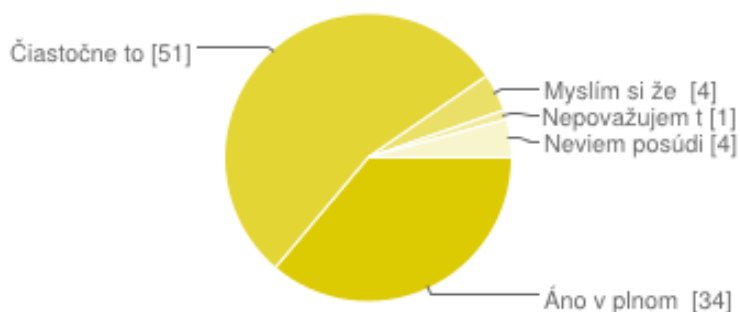


Efektívnosť zavedenia kontrolného výkazu DPH v elektronickej forme je už čiastočne vyhodnotiteľná samotnou aplikačnou praxou. Predstavuje významný nástroj identifikovania podvodných správanií u daňových subjektov, pričom konkrétne umožňuje odhaliť karuselové podvody, pozmenené účtovníctvo, nevystavené faktúry, nezaevidované faktúry, výmeny faktúr v účtovníctve, nepoužívanie elektronickej registračnej pokladne, neplatiteľov dane, ktorí vystavia faktúru s daňou či odhalenie platiteľov DPH, ktorí si uplatnia dvakrát odpočet z tej istej faktúry v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach. V roku 2014 bolo vďaka predmetnému opatreniu identifikovaných 7106 subjektov realizujúcich podvodné správanie. S tým súvisí aj zefektívnenie výkonu daňových kontrol na DPH. S prínosom každého opatrenia sa však postupom času snažia vyrovnáť aj samotné daňové subjekty, napríklad zrýchlením zániku či prepisu spoločnosti spoločníkov prípadne vznik nových spôsobov optimalizácie daňovej povinnosti a samozrejme nových spôsobov páchania daňových podvodov.

Sprísnenie podmienok pre registráciu platiteľa DPH formou skladania finančnej zábezpeky vybranými zdaniteľnými osobami, označovanými ako rizikové subjekty,

upravená v § 4c zákona o DPH. Zdaniteľná osoba, označovaná ako rizikový subjekt⁵, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň v zmysle § 4ods.1 a 2 zákona o DPH je povinná zložiť zábezpeku na daň formou zloženia peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou⁶ bez výhrad po dobu 12 mesiacov v prospech daňového úradu v stanovenej výške. Vylúčenie subjektívneho hodnotenia je zabezpečené využitím analytického softvérového nástroja (datamining), ktorý stanovuje ako stupeň rizikovosti, tak aj výšku požadovanej zábezpeky. Daňový úrad určí rozhodnutím žiadateľovi o registráciu v zmysle § 4c ods.1 zákona o DPH výšku zábezpeky na daň v rozmedzí od 1000 eur až do výšky 500 000 eur, pričom prihliada najmä na úroveň rizika vzniku nedoplatku na DPH.

Daňoví kontrolóri v prevažnej miere považujú sprísnenie podmienok pre registráciu za platiteľa DPH pre rizikové subjekty, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na DPH voči daňovému úradu za efektívny spôsob boja proti páchaniu daňovým únikom. V plnom rozsahu



vyjadrilo súhlasné stanovisko k danému opatreniu 34% respondentov a čiastočne v kontexte s inými opatreniami považuje uvedené opatrenie za účinné až 51%

⁵ Povinnosť zložiť zábezpeku na daň v zmysle § 4c zákona o DPH má tzv. riziková osoba, tzn. subjekt, ak

a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby,

1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,

2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,

b) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá má nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu,

c) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby,

1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,

2. ktorej bola zrušená registrácia pre daň podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom,

d) táto zdaniteľná osoba neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň dodanie tovarov alebo služieb, ale vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie.

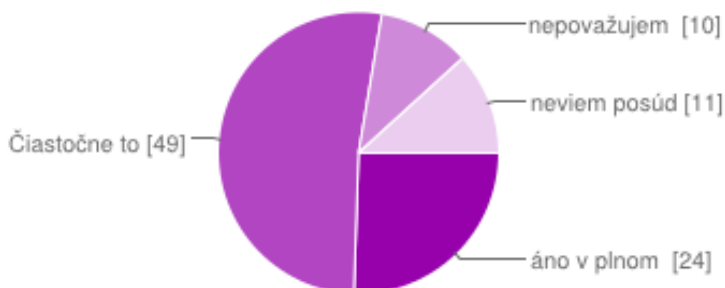
⁶ Pozri § 2 zákona č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

opýtaných respondentov. Negatívne hodnotenie prezentovala menšia časť expertov. Iba 4,3 % expertov označilo, že jeho zavedenie má menšiu efektivitu a skôr súvisí so zvyšovaním kompetencie správcu dane. Absolútne negatívny postoj zaujal len jeden odborník.

Inštitút zábezpeky na daň v minulosti daňové právo nepoznalo. V časovom rozmedzí od 1.10.2012 až do 31.12.2014 bolo označená až štvrtina žiadateľov o registráciu DPH ako riziková, s čím vznikla ich platobná povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Pozitívny výsledok daného opatrenia je vidieť najmä v uskutočňovaní personálnych opatrení, aby rizikový subjekt nesplnil zákonnú podmienku uvedenú v § 4c ods.1 zákona o DPH.

Osobitné postavenie má aj nadväzujúce opatrenie *ručenia za zaplatenie dane* na výstupe upravená v § 69b zákona o DPH. Opäť išlo o kontroverzný inštitút najmä z pohľadu podnikateľov. Daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH neuhradil alebo uhradil len jej časť, je povinný uhradiť ručiteľ, tzn. platiteľ ručiaci za daň⁷. Jeho aplikačný výsledok však zvýšil vzájomné dôslednejšie preverovanie nielen z pozície finančnej správy, ale aj zo strany obchodných partnerov. Po zavedení daného opatrenia do praxe sa vyskytli aj prípady, kedy si v rámci obchodných vzťahov neplatili DPH z faktúr z obavy, že za túto daň budú v budúcnosti ručiť vzhľadom k tomu, že obchodný partner je zverejnený v zozname rizikových osôb. Legislatívne daný problém bol riešený a to možnosťou zaplatenia DPH priamo na osobný účet obchodného partnera vedeného v štátnej pokladnici.

Pozitívne uvedené opatrenie de facto hodnotilo až 77,6% opýtaných respondentov. Za neefektívny inštitút ho označilo len 10,6 % expertov. 11 opýtaných sa nevedelo zaujať stanovisko k predmetnej otázke.



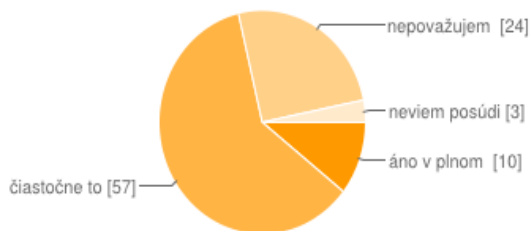
Medzi významné opatrenie, ktoré sa dotýka rozvoju spolupráce s verejnosťou, zaradujeme aj tzv. národnú bločkovú lotériu, ktorej cieľom bola edukácia verejnosti

⁷ V zmysle § 69 ods.14 zákona o DPH je ručiteľom platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo mohol, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname rizikových osôb, v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

a jej motivácia zapojiť sa do kontroly vydávania správnych blokov z registračných pokladníc. Sekundárny cieľ bol orientovaný na finálny dopad pre podnikateľov, ktorí prijímajú tržby v hotovosti a sú povinní evidovať tržby prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice a sú si vedomí, že finančná správa disponuje nástrojmi na dokazovanie zatajených príjmov a nepriznaných tržieb. Napriek tomu, že predmetné opatrenie nepredstavuje výsostné daňovo-právne opatrenie, je zrejмый jeho efektívny vplyv nielen na elimináciu daňových únikov, ale aj na správanie daňových subjektov a realizáciu účinných daňových kontrol.

Oficiálne spustenie národnej bločkovej lotérie datujeme dňa 16. Septembra 2013. Fakticky subsumovala v sebe dve verzie, ktoré sa odlišovali výškou a charakterom výhry. K dnešnému dňu je celkový počet registrovaných bločkov približne cca 118 227 000, pričom predmetné údaje boli následne využité pri realizácii daňových kontrol.

Z pohľadu daňových kontrolórov ide o efektívny inštitút boja proti páchaniu daňových podvodov a to komplexne so zavedeným aj ostatným relevantným opatrením. Pozitívne hodnotí uvedené opatrenie 71,2 % opýtaných respondentov, čo predstavuje 67 expertov. Ako negatívny spôsob eliminovania páchania daňových podvodov označili predmetné opatrenie 24 odborníci (t.j. 25,5% z celkového počtu opýtaných). K otázke nezaujali stanovisko 3 experti.



ZÁVER

V predmetnom príspevku by sme mohli prezentovať rozsiahlejší substrát daňovo-právnych opatrení a ich efektivitu na boj proti daňovým podvodom z pohľadu daňových kontrolórov, avšak z dôvodu stanoveného limitu som upriamila pozornosť na uvedené, často diskutované opatrenia. Nielen z pohľadu daňových kontrolórov, ale aj na základe analýzy aktuálneho stavu ovplyvnenia páchania daňových podvodov možno pozitívne hodnotiť efektivitu zavedených legislatívnych opatrení, ako aj kooperačných či iných zásahov.

Aj vyššie hodnotené legislatívne opatrenia prispeli k transformácii správania sa platiteľov dane, zvýšenia ich disciplinovanosti, zodpovednosti pri výbere obchodných partnerov a z negatívneho hľadiska k vyššej sofistikovanosti a variability v procese realizácie daňových únikov. Z fiškálneho hľadiska analyzované daňovo-právne opatrenia sa jednoznačne premietli do zvýšenia príjmov štátneho rozpočtu, čo v priamej úmere ovplyvnilo dosiahnutie cieľa zníženia deficitu pod 3% hrubého domáceho produktu⁸. Zvýšenie efektivity výberu však nemožno v plnej miere pripísať implementácii akčného plánu boja proti daňovým únikom. Vychádzajúc z hodnoteného

⁸ Inštitút finančnej politiky Ministerstva financií SR prezentuje zvýšenie efektívnosti výberu DPH v porovnaní s rokom 2012, pričom v roku 2013 išlo o 248 mil. eur, v roku 2014 až 650 mil. eur a primeraný nárast sa logicky predpokladá aj v roku 2015.

stavu ovplyvnenia stavu daňových únikov, ako aj z identifikovaných vzorcov správania sa daňových delikventov sa v súčasnosti navrhuje aktualizácia 30 opatrení, z toho deväť výlučne v oblasti daňového práva. Aj to poukazuje na dôležitosť riešenia problému páchania daňových podvodov nielen výlučne smerom trestnoprávnym, ale cez prizmu kombinácie legislatívnych a kooperačných opatrení, pričom osobitné postavenie v danom systéme má práve daňové právo. De facto samotné daňovo-právne normy umožňujú realizovať legálne daňové plánovanie, daňovú optimalizáciu a z negatívneho pohľadu aj agresívne daňové plánovanie, až kreovanie a využívanie schém páchania daňových podvodov.

POUŽITÉ PRAMENE

1. ALM, J. „What is an „optimal“ tax system?“ *National Tax Journal*. 1996, Vol. 49, no.1, p. 117-33.
2. BENČO, J. *Metodológia vedeckého výskumu*. Bratislava: IRIS, 2001. 194 s. ISBN 80-89018-27-0.
3. GALL, J. P., GALL, M. D., BORG, W. R. *Applying educational research*. 4.vydanie. New York: Longman, 1999. 542 s. ISBN 0-8013-1950-1.
4. GENTRY, W. M. „Optimal taxation.“ In CORDES, J. J., EBEL, R. D., GRAVELLE, J. G. (eds.) *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*, 307-9, Urban Institute Press.
5. ONDREJKOVIČ, P. *Úvod do metodologie spoločenskovedného výskumu*. Bratislava: Veda, 2007. 245 s. ISBN 978-80-224-0970-4.
6. zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty
7. zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.
8. Uznesenie vlády SR č. 235/2012 *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016* schválené dňa 31.5.2012

KONTAKT NA AUTORA

janka.simonova@gmail.com

JUDr. Jana Šimonová, PhD.

Akadémia Policajného zboru v Bratislave

Sklabinská 1

835 17 Bratislava

Slovenská republika

THE ACCEPTANCE OF TAX AVOIDANCE AS AN ELEMENT OF POLAND'S FINANCIAL POLICY

Maciej Ślifirczyk
Warsaw University

Abstract in English language

Cases examined in different countries, including the case of Luxembourg leaks, reveal the existence of a certain phenomenon in the area of state financial (fiscal) policy. It consists in tax authorities approving certain actions performed by taxpayers despite the fact that these allow them to avoid taxes and regardless of the existence of legal instruments designed to combat such tax avoidance. The purpose of this paper is to show that Poland should also be included in the group of countries that apply the presented financial policy. The paper refers to the practice of Polish tax authorities concerning a group of banking products that were very popular in Poland in the years 2008-2012. They emerged as a result of Polish tax law being interpreted in a way that could have been and quite often was indeed classified as tax avoidance. Polish tax authorities could have relied on the judicial doctrine based on the established Polish case law to counteract tax avoidance, yet they have never done that. On the contrary, they issued advance tax rulings that confirmed the legality and admissibility of such banking products. Although the authorities have never officially confirmed that this was a way to conduct a certain form of financial policy, there is no other convincing explanation for the presented practice.

Keywords in English language

tax avoidance; financial policy; tax policy; advance tax ruling; banks; compliance

1. INTERNATIONAL BACKGROUND

In November 2014, the International Consortium of Investigative Journalists, already known for its disclosure of a database of companies and foundations with bank accounts in tax havens, published documents allegedly proving the existence of secret tax agreements between Luxembourg authorities and international corporations allowing the latter to obtain serious tax benefits.¹ This event has come to be known more widely as the *Luxembourg leaks*. The disclosed documents pointed to corporations such as Pepsi, IKEA, FedEx and 340 more. Reports suggested that, thanks to the operations carried out through Luxembourg, these corporations may have saved billions of dollars in taxes. The documents disclosed included hundreds of private tax rulings (also known as “comfort letters”) issued by the Luxembourg authorities approving tax solutions beneficial to the interested parties. Even though this is controversial, many of the tax structures approved by the Luxembourg authorities were deemed to be artificial constructs meant only to achieve a tax advantage, i.e. to avoid taxes. In certain cases, the solutions applied resulted in the taxation of revenue transferred to Luxembourg at the level of less than 1%. Irrespective of the foregoing, the European Commission has launched an investigation concerning another case

¹ See: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg> (access: 5.6.2015).

connected with the Luxembourg practice, namely concerning Amazon.² This investigation looks closely at the decision of the Luxembourg tax authorities approving a transfer prices arrangement whereby most of Amazon's European revenue is not taxed in Luxembourg, in spite of the fact that it is registered there.³

This controversial practice of the Luxembourg authorities is not unique on an international scale. In fact, approval by tax authorities of green-lighting situations that bear the features of tax avoidance brings to mind the practices used widely by tax havens. It seems that the only difference is that Luxembourg law provides for regulations aimed at preventing tax avoidance.⁴ Even though the documents disclosed by the International Consortium of Investigative Journalists lists many British companies that reduce their taxation in Great Britain in this way, it seems worth noting that the British tax authorities are also tainted by controversial practices associated with accepting tax avoidance schemes. On 13 June 2013, the House of Commons Committee of Public Accounts published a report entitled "*Tax Avoidance – Google*".⁵ The report expressed surprise at the fact that, despite having qualified personnel well prepared to deal with large corporations and the imperative obligation to collect all due taxes, the authorities had not done enough to capture tax avoidance.⁶ The authors also found it extraordinary how a few journalists and parliament members were able to discover something that had not been found by the tax service specially trained to that effect. The report also mentioned information received from the Tax Department that there had been no litigation against any digital company in relation to the problematic issue of a 'permanent establishment'.⁷ Similar findings were established in the previous report by the same authors, dated 19 December 2013, entitled: "*HMRC Tax Collection: Annual Report & Accounts 2012-13*".⁸ The authors noted in the report that the tax authorities had failed to take action that would allow an assessment of the admissibility of the use of aggressive tax avoidance practices. They also brought no action against any of the big digital companies, despite huge differences between the value of sales declared in the USA and Great Britain, and despite allegations that the sales were declared to have been performed abroad to reduce the tax burden, whereas in reality they were performed in Great Britain.⁹

These examples show that the phenomenon whereby tax authorities selectively approve of practices that they otherwise combat or deem at least undesired is present in

² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm (access: 5.6.2015).

³ See: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1614265_70_2.pdf (access: 5.6.2015). The European Commission had earlier launched an investigation into Fiat Finance and Trade concerning similar practices connected with preferential treatment under tax law by the Luxembourg authorities, as well as concerning the practices applied by Dutch authorities towards Starbucks and the practices of Irish authorities applied towards Apple. See: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm (access: 5.6.2015).

⁴ See, for instance: Sandra Biever, Birgit Höfer, Luxembourg [in:] Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, IFA Cahiers 2010. Volume 95A, p. 487-507.

⁵ <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubacc/112/112.pdf> (access: 5.6.2015).

⁶ Page 13 of the report.

⁷ Page 14 of the report.

⁸ <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubacc/666/666.pdf> (access: 5.6.2015).

⁹ Pages 8-9 of the report.

many different countries,¹⁰ and it seems that this constitutes an element of the financial policy of a given country.¹¹ This is particularly visible where this type of privileged treatment is effectively granted to businesses from certain sectors of the economy. On an international scale, the phenomena described above are certainly used to build a given country's tax competitiveness. This is met with reluctance on the part of other countries' authorities. For example, Polish Minister of Finance was among those who issued a statement strongly condemning the preferential treatment of certain taxpayers.¹² However, is this phenomenon peculiar to other countries and not known to the Polish tax authorities? A certain case that raises doubts in that area will be discussed below.

2. IS TAX AVOIDANCE ACCEPTABLE IN POLAND?

Turning the discussion towards the Polish legal system, at the outset it should be observed that Polish case law has developed a doctrine that counteracts tax avoidance. Although it raises many controversies, it has been present in practice for more than thirty years now.¹³ This doctrine essentially consists in the courts approving the actions of tax authorities that are aimed at challenging the effectiveness of acts leading to tax avoidance. In light of Polish case law, tax avoidance is usually understood to mean any action (act of law) performed by taxpayers that is intended to apply non-defective tax regulations in a way that contradicts the intention of the legislator, i.e. to produce positive tax effects for the taxpayer while generating negative tax effects for the tax creditor.

Given the large number of judgments that are part of this line of case law, it is striking that there exist in Poland situations that are generally perceived as tax avoidance practices, and yet they provoke no reaction in case law despite this qualification. A rather spectacular issue that is worth a closer look is specifically the treatment of "overnight deposits" created in response to introducing the taxation of interest accumulated in funds deposited on the taxpayer's account or held in other forms

¹⁰ It seems worth making a reference to the statement by the Luxembourg Minister of Finance dated 28.05.2013, http://www.mf.public.lu/actualites/2013/06/fiscalite_multin_100613/index.html (access: 5.6.2015).

¹¹ It is defined as a conscious and intentional activity of people and institutions that consists in defining and implementing specific objectives using financial means (steps, actions). The literature indicates that the essence of public financial policy is the ability to collect and spend public funds for the implementation of social and economic goals. See: RUŚKOWSKI, E. *Polityka finansowa* [Financial Policy] In: KOSIKOWSKI, C., RUŚKOWSKI, E. *Finanse i prawo finansowe* [Finance and Financial Law], Warsaw 1994, p. 17; RUŚKOWSKI, E. *Istota i pojęcie polityki finansowej* [The Essence and Notion of Financial Policy] In: KOSIKOWSKI, C., RUŚKOWSKI, E. (eds.) *Finanse publiczne i prawo finansowe* [Public Finance and Financial Law], Warsaw 2003, p. 3; Compare also, for instance: DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T. In: BRZEZIŃSKI, B., DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T., KALINOWSKI, M., WOJTOWICZ, W. (eds.) *Prawo finansowe* [Financial Law], Warsaw 1996, p. 29.

¹² See, for instance: <http://forsal.pl/artykuly/834182,minister-finansow-o-afarze-lux-leaks-preferencyjne-traktowanie-niektorych-podatnikow-powinno-byc-tepione.html> (access: 5.6.2015).

¹³ See more extensively on this subject: ŚLIFIRCZYK, M. *Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego* [Importance of the Optimus case decision for the case law doctrine concerning tax avoidance] In: ETEL, L., TYNIEWICKI, M. (eds.) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu* [Public Finance and Financial Law – reality and prospects for change. A Jubilee Book dedicated to Professor Eugeniusz Ruśkowski], Białystok, 2012, p. 520-529.

of savings.¹⁴ In the case of these deposits, an appropriate and well-formulated manner of applying the rounding-up method provided for by the law led to eliminating the obligation to pay tax on interest capitalised daily. In addition, these deposits were generally advertised as “anti-tax” or “anti-Belka” (Polish: ‘*antybelkowe*’ by reference to Marek Belka, the Polish Minister of Finance who introduced the tax in question). Their main advantage was a higher interest rate, which was precisely the result of avoiding taxation on interest. It seems that, in many cases of these deposits, there was a high level of probability that an administrative court would consider them as a form of tax avoidance. Indeed, the manner of using such deposits met the conditions specific to tax avoidance as indicated in many previous judgments of these courts. It is, therefore, surprising that the case law does not throw up any examples of judgments that would qualify overnight deposits in this way. This does not mean that the use of overnight deposits was approved of by the courts. It is simply difficult to find any judgment on this subject, and everything suggests that the courts have never examined this issue. The lack of court judgments most probably suggests that the issue of overnight deposits has never been the subject of serious litigation between taxpayers and the tax authorities. It implies that the tax authorities probably never questioned the admissibility of avoiding tax on interest with the use of overnight deposits. This claim is confirmed by a large number of advance tax rulings issued on behalf of the Minister of Finance that find the use of overnight deposits to be fully compliant with the law. By way of example, an advance tax ruling (individual interpretation) from 24 February 2010¹⁵ states that: “In the future event presented in the application, interest on bank deposits is calculated daily, with the maximum value of each such deposit set at a level ensuring that the tax calculated daily on the funds in a given deposit does not exceed 50 groszy daily. Given these facts and the provisions of law referred to above, it should be stated that the bank is not obliged to collect this tax (the tax does not apply). In addition, the tax remitter will not be obliged to retain this tax, irrespective of the number of such bank deposits held by the taxpayer.”¹⁶ This view of the legality of overnight deposits was also confirmed by the Minister of Finance in his reply to a deputy’s interpellation.¹⁷ It would be wrong, however, to believe that the Minister of Finance was not aware that these actions constitute tax avoidance, as other statements made by the tax authorities defined the analysed actions precisely in this way. In a deputy’s interpellation on the tax on capital gains and the tax on savings income, addressed to the Minister of Finance on 8

¹⁴ The first to introduce such deposits was Alior Bank in 2008. See: http://wyborcza.biz/finanse/1,105684,9149288,Rusza_wyprzedaz_lokat_antypodatkowych.html (access: 5.6.2015).

¹⁵ No. ITPB2/415-1007/09/IB.

¹⁶ Similarly, for instance: advance tax ruling (individual interpretation) dated 3 February 2010, No. IBPBII/2/415-1115/09/MW, advance tax ruling (individual interpretation) dated 28 June 2010, No. IPPB2/415-289/10-4/MR, advance tax ruling (individual interpretation) dated 20 September 2010, No. ILPB2/415-769/10-2/JK, advance tax ruling (individual interpretation) dated 7 December 2010, No. ILPB2/415-1027/10-2/JK, advance tax ruling (individual interpretation) dated 5 April 2011, No. IBPBII/2/415-12/11/MW.

¹⁷ See: deputy’s interpellation No. 13743 from 21 December 2009 and the reply thereto dated 25 January 2010 granted – under the authority of the minister – by Dariusz Daniluk, Undersecretary of State in the Ministry of Finance. Earlier, on 17 November 2009, the official statement as to the legality of overnight deposits was provided by Magdalena Kobos, spokeswoman for the Ministry of Finance, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/pit/pit/faq/684972,Opodatkowanie-lokat-z-jednodniowa-kapitalizacja-stanowisko-Ministerstwa-Finansow.html> (access: 5.6.2015).

December 2010¹⁸ we read, among other things, that “practice has shown that it is possible to avoid payment of (...) tax legally and in compliance with the Tax Ordinance. It is enough to open a bank account with daily capitalisation. In accordance with the Tax Ordinance, the tax base and the tax itself are rounded up to a full Polish zloty. If the amount accumulated over the capitalisation period is less than PLN 2.5, then, as a result of rounding up, the tax will not be due.” Responding, on 21 February 2011, to this interpellation,¹⁹ the Minister of Finance explained that work is underway to introduce a change in the provisions of the Tax Ordinance: **“The proposed change is aimed primarily at sealing the tax system, as the currently applicable provisions allow the taxpayers to avoid the payment of tax on account of interest accumulated on monetary funds.”**²⁰ (emphasis – M.Ś.). In the justification of the draft Act on Changing Certain Acts Connected with the Implementation of the Budgetary Act, submitted on 24 November 2011,²¹ it was stated that: “in the event of calculating (paying out) capitalised interest in the maximum amount of PLN 2.49 the obligation to pay income tax does not arise. In effect, a deposit with a value of up to PLN 18,000 (assuming a 5% annual interest) is tax free. In addition, financial services providers offer the possibility to open many such deposits (splitting the invested funds into several deposits), as a result of which they are not subject to taxation irrespective of the amount of deposited funds. Such tax optimisation offered to financial institutions’ clients generated a significant rise in interest in this type of product. Those who invested their funds in deposits with daily interest capitalisation do not pay tax at all, while those who deposit their funds in “regular” deposits or bank accounts have to pay tax. **It was the legislator’s main intention, as expressed in tax acts, to uniformly tax the income from capital interest irrespective of the amount of deposited funds and of interest received. However, the fact that the financial sector (primarily the banks) create “anti-tax” products (in particular deposits) as part of their tax optimisation offer, leads to different levels of tax depending solely on the agreed date of interest capitalisation.** (...) In order to fully implement the rule of equality of all taxpayers in terms of their income from interest, which are, in fact, small amounts when considered daily, it is proposed to round up the tax bases referred to in Article 30a section 1 points 1 – 3 of the Act on PIT, and the amounts of tax collected on such income, to a full groszy. This solution seems to be the fairest one for taxpayers. **It will make it possible to collect tax in an amount close to the nominal amount, and will eliminate the possibility for financial services providers to offer tax optimisation.**” (emphasis – M.Ś.). It is clear from this statement that overnight deposits have been deemed an undesirable means of tax optimisation, and one that is contrary to the intention of the legislator. **It should also be noted that the Minister of Finance issued, in the same month, another advance tax ruling that found the practice in question to be compliant with the law.**²² Shortly afterwards, the Undersecretary of State in the Ministry of Finance, while presenting the draft of this act at the Sejm session of 1 December 2011, presented the issue in question in a manner that clearly

¹⁸ Deputy’s interpellation No. 20329.

¹⁹ Reply to a deputy’s interpellation No. 20329 granted – under the authority of the minister – by Maciej Grabowski, Undersecretary of State in the Ministry of Finance.

²⁰ He subsequently repeated this statement in his interview for the “*Rzeczpospolita*” daily of 6 June 2011.

²¹ Sejm paper No. 29 (Sejm’s seventh term of office) of 24 November 2011, pages 6-8 of the justification.

²² Advance tax ruling (individual interpretation) from 8 November 2011 No. IPTPB2/415-494/11-2/AKr.

suggested that the prospected act was intended to eliminate the identified case of tax law circumvention: “It is generally known that the banks use various methods and make various offers to their clients in order to encourage them to deposit their funds with the given bank, and namely to use deposits allowing them to evade the tax provided for in the Act on Income Tax. As a result, depending on which type of deposit the funds are located in - and I mean specifically overnight deposits - and whether this person places such funds in an overnight deposit or in different deposits, they are subject to taxation or not. **The change proposed in the amendment to the Tax Ordinance is aimed at modifying the rules of rounding up so that it is no longer possible to avoid tax provisions by changing certain funds investment offers** and to ensure that all taxpayers are subject to the same rules of taxation.”²³ (emphasis – M.Ś.) This standpoint was also reflected in the subsequent letter of the Secretary of State, dated 11 February 2014:²⁴ “The market has witnessed the appearance of new products, offered by financial institutions, which have made it possible to circumvent the obligation to tax the income referred to in Article 30a section 1 point 3 of the Act. Such products included, until 30 March 2012, deposits with daily capitalisation, which used, as specified in Article 63 of the Tax Ordinance of 29 August 1997, (...) the purely technical rule of rounding up the tax base and the tax (...), thus offering the possibility of obtaining income from these investments without being taxed.”²⁵ In the end, the Tax Ordinance’s amendment of 31 March 2012 led to changing the rules for rounding up the tax basis so that the use of overnight deposits ceased to generate special tax benefits.²⁶

3. ATTEMPT TO EXPLAIN

The case described herein constitutes an example of a situation that the Polish tax authorities identified as tax avoidance, but at the same time failed to confront tax debtors on this account. This meant, in practice, acceptance of this state of affairs. It

²³ Statement made by Hanna Majszczyk, Undersecretary of State in the Ministry of Finance at meeting No. 2, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/wypowiedz.xsp?posiedzenie=2&dzien=1&wyp=001> (access: 5.6.2015).

²⁴ No. SPS-023-23681/14.

²⁵ What is interesting is that the letter in question also lists other legal instruments producing a similar effect: “Other products offered on the market that aim at enabling the taxpayer to gain revenue from accumulated funds without taxation are life insurance agreements whereby the level of performance depends on the value of a specific index or another base value. Such products are defined as structured products. (...) Other insurance products intended to enable the taxpayer to gain revenue from accumulated funds without taxation offered by insurance institutions include insurance agreements whereby the performance on account of the death of the insured and the performance on account of the insured surviving for a certain period specified in the agreement (until the end of the insurance period) are equal to the amount of the paid premium, increased by the index specified in the insurance contract (popular investment policies). (...) Currently, work is underway to eliminate the possibility to avoid the tax obligation arising in connection with the benefit (income) obtained from funds accumulated by the taxpayer as a result of their saving, depositing or investing. These actions are aimed at sealing the tax system, and not expanding the catalogue of taxable income.” Meanwhile, since 2008, the Ministry of Finance stood on a position that investment policies are in conformity with the law. See: the standpoint of the spokesman for the Ministry of Finance referred to in: MOLIĆ, P. Zysk z polislokaty nie podlega PIT [Profit from investment policies is not subject to PIT], *Gazeta Prawna*, daily from 21.05.2009, http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/319365,zysk_z_polislokaty_nie_podlega_pit.html (access: 5.6.2015).

²⁶ See: the Act on Changing Certain Acts Connected with the Implementation of the Budget Act, dated 22 December 2011 (Polish Official Journal No. 291, item 1707).

seems reasonable to ask why the tax authorities would fight against many various forms of tax avoidance, while tolerating one leading to a favourable taxation of bank deposits. This tolerance was obviously limited, as the tax authorities finally, after a passive attitude lasting several years, undertook steps to introduce certain legal solutions aimed at curbing the unaccepted actions of taxpayers. It has to be noted, however, that the activity of the tax authorities was limited to the legislative area, and no attempt was made to invoke the tax avoidance doctrine, despite the fact that the same authorities invoked this doctrine in other situations. How can we explain this state of affairs? Firstly, we can put forward the theory that they did not decide to question the practices of taxpayers due to the large scale of this phenomenon.²⁷ The availability and mass use of overnight deposits made it difficult to qualify it as tax avoidance. This interpretation, although plausible, is not totally convincing as there have been cases in the past of mass litigation between taxpayers and the tax authorities concerning the possibilities of taking advantage of certain tax reductions. These would include, for example, cases of reducing the PIT taxable by pensions or other permanent burdens, as well as the unaccepted use of leasing agreements or of privileges involved in sheltered employment. The claim that it was due to too many litigious proceedings at that time would be also difficult to support, in view of the fact that no such litigation was instituted. It seems worth noting that, in the case of overnight deposits, the number of potential litigious proceedings would not be as large as one would expect at a first glance, because these would be conducted primarily against tax remitters, i.e. the banks. After obtaining a precedential court judgment favourable to the tax authorities, the number of entities offering overnight deposits would most probably also shrink significantly due to a limited circle of entities offering such financial products and the specific nature of the latter. It would therefore be easier to demonstrate the incompliance of the bank's practice with the compliance standards set out by the Basel Committee on Banking Supervision. In its document published in April 2005 entitled: "Compliance and the compliance function in banks" (p. 7), the expression "compliance risk" was defined as the risk of legal or regulatory sanctions, material financial loss, or a loss to reputation a bank may suffer as a result of its failure to comply with laws, regulations, rules, related self-regulatory organisation standards, and codes of conduct applicable to its banking activities. It was also stated that the compliance laws, rules and standards may generally extend to tax laws that are relevant to the structuring of banking products or customer advice, and that **"A bank that knowingly participates in transactions intended to be used by customers to (...) evade tax liabilities or facilitate illegal conduct will be exposing itself to significant compliance risk."**²⁸ Objections as to the compliance of overnight deposits with the standards referred to

²⁷ It follows from the letter dated 24 November 2011 from Andrzej Jakubiak, president of the Polish Financial Supervision Authority (KNF), to presidents of the management boards of banks that, "as at 31.08.2011, the "anti-tax deposits" accounted for approx. 20% household deposits held in banks offering this type of products (while in the entire sector this share amounted to about 17%)."

²⁸ The Polish translation of this document as published by the General Inspector of Banking Supervision does not seem to be fully accurate. The expression "evade tax liabilities" (see: Basel Committee on Banking Supervision, Compliance and the compliance function in banks, April 2005, p. 7) was translated as "*unikanie obciążeń podatkowych*" which suggest a connection with tax avoidance. Meanwhile, the Polish tax law doctrine differentiates tax "avoidance" (*unikanie*) and tax "evasion" (*uchylanie się*). The expression "evade tax liabilities" should therefore be translated as "*uchylanie się od obciążeń podatkowych*". And this is how this expression should be understood, as in case of any interpretation doubts, the English version of the analysed document prevails.

above were also raised by the chairman of the Financial Supervision Authority in his letter to the presidents of management boards of banks, dated 24 November 2011.²⁹ As we can see, the tax authorities could have invoked tax law avoidance and thus succeed in curbing the undesirable practice without the need to obtain an affirmative judgement of an administrative court. And yet, instead of presenting this standpoint, the authorities issued advance tax rulings confirming the legality and admissibility of such practices and never changed the rulings that had already been issued. It must also be added that, in the same period and in completely different cases, the Minister of Finance issued several advance tax rulings where he made reference to tax avoidance.³⁰

These attempts to explain the existing situation are not convincing. So how else can we explain the situation described above? The tax authorities' attitude could have been influenced by the negative public perception of using the case law doctrine on the subject of tax avoidance. However, the fact is that in the period when overnight deposits were widely used, there was no longer any doubt that the case law continues to apply the doctrine that counteracts tax avoidance. A swift reaction on the part of tax authorities at the very introduction of the banking product in question would have decidedly limit the scope of its functioning, and would probably not have attracted any wider public interest. And yet, as mentioned before, the actions of the tax authorities did not really discourage the banks from using overnight deposits, but actually encouraged them to offer such products. As a matter of fact, favourable advance tax rulings issued by the Minister of Finance protected the banks against any potential

²⁹ See: letter dated 24 November 2011 from Andrzej Jakubiak, chairman of the Polish Financial Supervision Authority (KNF), to the presidents of the management boards of banks, http://www.knf.gov.pl/Images/pismo_lokaty_antypodatkowe_tcm75-28507.pdf (access: 5.6.2015). In this letter (on p. 2), he stated, among other things, that, in accordance with compliance standards, the banks "should apply high standards in conducting their activity in constant attempt to **observe both the spirit and the letter of law**" (original emphasis). Similar views were presented almost simultaneously in the interview with Wojciech Kwaśniak, deputy chairman of the PFSA [KNF] published in the "Rzeczpospolita" daily from 25.11.2011, <http://ekonomia.rp.pl/artykul/706245,760026-Beda-wytyczne-w-sprawie-bankowych-dywidend.html?p=2> (access: 5.6.2015): "We are concerned by the phenomenon of shortening instead of extending the maturity of deposits and by the banks promoting the "anti-tax" overnight deposits. They are "sensitive" in terms of their renewal and they are contrary to the compliance standards that were set out by the Basel Committee on Banking Supervision and have been adopted by all banking systems of EU member states. This is why we undertake steps in that case, to improve the quality of banks management in this important area." It seems worth noting that this action was undertaken by the PFSA (KNF) only when a draft bill practically obliterating the beneficial tax effects of overnight deposits was present at Sejm. Many banks reacted to the statement presented by the PFSA by withdrawing the deposits in question from their offer still before the new regulations entered into force. See, for instance: OGÓREK, S. Banki boją się KNF, antybelek już nie ma [Banks fear the PFSA, no more anti-tax deposits], *Wirtualna Polska*, website from 16.02.2012, http://finanse.wp.pl/kat,1033715,title,Banki-boja-sie-KNF-antybelek-juz-nie-ma,wid,14257371,wiadomosc.html?ticaid=1135bf&_tlicrsn=3 (access: 5.6.2015).

³⁰ For instance: advance tax ruling (individual interpretation) dated 16 January 2008, No. ILPP2/443-66/07-4/ISN, advance tax ruling (individual interpretation) dated 23 February 2009, No. IPPB2/436-447/08-4/AF, advance tax ruling (individual interpretation) dated 29 June 2009, No. IPPB2/436-120/09-2/MZ, advance tax ruling (individual interpretation) dated 31 August 2009, No. ITPB3/423-319/09/AW, advance tax ruling (individual interpretation) dated 21 April 2010, No. ILPB3/423-828/08/10-S/DS, advance tax ruling (individual interpretation) dated 16 June 2010, IPPB3/423-128/10-6/JP, advance tax ruling (individual interpretation) dated 9 September 2011, IPTPB3/423-89/11-2/IR. What is interesting is that the notion of tax avoidance was also used in reference to the taxation of interest, though in a completely different context and concerning CIT. See: *advance tax ruling (individual interpretation) dated 22 April 2011, No. IBPBI/2/423-17/11/SD*.

negative effects should their actions be questioned, and the offering of a product that generated untaxed income naturally improved a given bank's competitiveness. As a result, the banks that used a more conservative approach and refrained from introducing anti-tax deposits found themselves in a worse market position than the other ones.

CONCLUSIONS

It follows from the foregoing that it is not easy to rationally explain the actions of the Polish tax authorities concerning overnight deposits. There is, however, no doubt that challenging the beneficial tax effects of using such deposits could reflect adversely on the banking sector, or at least on the banks that introduced the products in question. Irrespective of any specific arguments behind the passive attitude adopted by the Polish tax authorities, it seems that the decision not to intervene on this case was a conscious one. This leads to the conclusion that the fact no such objections were raised in respect of certain practices of taxpayers had also become an element of the financial policy implemented by the Polish authorities. The scale and specifics of this phenomenon and its significance obviously differs from the case of the *Luxembourg leaks*, yet the very fact of its existence makes it clear that a discussion about this aspect of financial policy has an universal character. It should focus on the essential issue of admissibility of creating and implementing a financial policy of this sort, as it seems that this problem is, despite its appearance, a multidimensional one, raising not only ethical issues, but also legal and economical ones. It therefore requires further separate and thorough analyses.

CONTACT INFORMATION

maciej.slifirczyk@gmail.com

Maciej Ślifirczyk, Ph.D.

Assistant professor in the Public Financial Law Department

Faculty of Law and Administration

Warsaw University

telephone: +48 501961674

NÁČRT MOŽNOSTÍ VYBRANÝCH INŠTITÚTOV DAŇOVÉHO PRÁVA V PREDCHÁDZANÍ DAŇOVÝM ÚNIKOM NA DPH¹

Miroslav Štrkolec

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Daňové úniky sú fenoménom doby. Bez zveličenia možno konštatovať, že sú prítomné v každej ekonomike, ktorá má charakter trhovej ekonomiky, a v ktorej dane tvoria rozhodujúci objem príjmov verejných rozpočtov. Kvalita a kvantita daňových únikov v moderných ekonomikách variuje v závislosti od množstva faktorov, a tak prináša pred ekonomické a politické elity v národnom a nadnárodnom rámci neľahké úlohy spočívajúce nielen v definovaní ich príčin, ale najmä v hľadaní vhodných nástrojov ich predchádzania. Cieľom príspevku je identifikovať vybrané schémy daňového práva, ktoré majú potenciál predchádzať daňovým únikom na dani z pridanej hodnoty .

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daň z pridanej hodnoty, daňové úniky, daňový proces, zabezpečenie

Abstract in English language

Tax evasions are a phenomenon of the present time. Without exaggeration we can state that they are present in every economy, which has the character of a market economy and in which taxes represent a fundamental part of public budget revenues. The quality and quantity of tax evasion in the modern economies varies depending on many factors, and it brings to national and international economic and political elites difficult tasks, consisting not only in defining their causes, but especially finding the right tools to avoid them. The aim of this paper is to identify the assorted schemes of tax law that have the potential to prevent tax evasion in the area of value added tax.

Keywords in English language

value added tax, tax evasion, tax process, securities

ÚVOD

Daňové úniky sú nielen fenoménom ale aj problémom doby, v ktorej žijeme. Cieľom príspevku síce nie je skúmanie ich foriem, príčin vzniku či dopadov na národné hospodárstvo, na úvod je však v záujme nastolenia východísk príspevku nutné aspoň ich stručné vymedzenie. Najvšeobecnejšie možno daňový únik vymedziť ako neplatenie daní v rozpore so zákonom². Táto definícia však nie je celkom výstižná, keďže všeobecne možno rozlišovať legálne daňové úniky a nelegálne daňové úniky. Kým v prípade legálnych daňových únikov ide napr. o využívanie medzier v daňovom systéme, či zníženie daňovej povinnosti predpokladané priamo v zákone, nelegálne

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

² RYLLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění, 2. aktualizované vydání*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007. s. 13.

daňové úniky spočívajú v konaní alebo opomenutí konania, ktoré zakladá otvorené alebo skryté porušenie daňových noriem³.

Neplatenie daní v rozpore so zákonom takto v zásade zakladá nelegálny daňový únik. Nelegálne daňové úniky pritom majú rozmanité formy. Najjednoduchšie sú založené napr. na nepoužívaní elektronickej registračnej pokladnice (hotovostné platby bez ich účtovania), nepriznávaní príjmov do zdaniteľných príjmov, účtovaní fiktívnych zdaniteľných obchodov, navyšovaní skutočne realizovaných výdavkov či uplatňovaním osobných výdavkov do daňových výdavkov. Komplikované daňové úniky sú založené napríklad na využívaní sofistikovaných foriem karuselových obchodov alebo na zámerne nesprávnej klasifikácii predmetov spotrebných daní (napr. minerálne oleje).

Orientácia zodpovedných orgánov štátu a najmä legislatívy na boj s daňovými únikmi je viacsmerná a zameraná na prijímanie a následné uplatňovanie dostupných prostriedkov najmä v oblastiach trestného práva, obchodného práva a daňového práva. Ako však naznačuje nielen názov príspevku, ale aj jeho možný rozsah, cieľom parciálneho skúmania je identifikovať vybrané schémy daňového práva, ktoré majú určitý potenciál predchádzať daňovým únikom na dani z pridanej hodnoty (ďalej DPH).

1. DAŇOVÉ ÚNIKY NA DPH

Členské štáty Európskej únie prichádzajú v dôsledku daňových únikov a vyhýbania sa daňovej povinnosti o približne 177 miliárd EUR na dani z pridanej hodnoty ročne. Výpadky na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike predstavujú 2,786 miliárd EUR ročne⁴. Výpadok príjmov z DPH je pritom rozdiel medzi očakávanými príjmami z DPH a DPH, ktorú vnútroštátne orgány skutočne vybrali⁵.

Uvedená skutočnosť spoločne s rozpočtovým významom dane z pridanej hodnoty vedie tak na Slovensku ako aj Európskej únii a jej členských štátoch k prijímaniu rôznych akčných plánov, ako balíčkov opatrení, ktorých cieľom je zabezpečiť vyššiu efektivitu výberu DPH. V podmienkach Slovenskej republiky bol ešte v roku 2012 predstavený Akčný plán boja proti daňovým podvodom. Samotná realizácia tohto akčného plánu nie je pritom zameraná iba na daňovo-právnu oblasť, a predpokladá realizáciu legislatívnych opatrení aj v normách obchodného práva a trestného práva⁶. Z opatrení v daňovej oblasti,

³ Bližšie BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: EPOS, 2012, s. 103 a nasl., ŠIROKÝ, J. *Daňové teórie s praktickou aplikáciou*. Praha: C.H.BECK, 2003. s. 226, HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava: Poradca podnikateľa, 2006. s. 90.

⁴ 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, zverejnené na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap_2012.pdf.

⁵ Uvedená štúdia sa zaoberá aj skúmaním príčin týchto výpadkov, pričom konštatuje, že hoci je nedodržovanie predpisov určité dôležitým faktorom tohto výpadku príjmov, príčinou výpadku príjmov z DPH nie sú len podvody. Príčinou neplatenia DPH sú, okrem iného, aj bankroty a platobná neschopnosť, štatistické chyby, omeškané platby a obchádzanie daňovej povinnosti v medziach zákona. V roku 2012 boli podľa štúdie najnižšie výpadky príjmov z DPH zaznamenané v Holandsku (5 % očakávaných príjmov), vo Finsku (5 %) a v Luxembursku (6 %). K najväčším výpadkom došlo v Rumunsku (44 % očakávaných príjmov z DPH), na Slovensku (39 %) a v Litve (36 %). V jedenástich členských štátoch bol výpadok príjmov z DPH v roku 2012 oproti roku 2011 nižší, v pätnástich členských štátoch naopak narástol. V Grécku došlo k najvýraznejšiemu zlepšeniu v tomto ohľade, keď v porovnaní s rokom 2011, kedy výpadok príjmov z DPH predstavoval sumu 9,1 miliardy EUR, klesol tento výpadok v roku 2012 na 6,6 miliardy EUR. Napriek tomu však Grécko naďalej patrí k členským štátom s vysokými výpadkami príjmov z DPH (33 %).

⁶ Vlastný akčný plán predstavila v obdobnom čase aj Európska komisia pod názvom Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom COM(2012) 722 final.

ktoré už boli realizované možno spomenúť zavedenie zábezpeky na daň, ručenia na daň, rozšírenie možností pre zrušenie registrácie na daň nekontaktným a nespolupracujúcim osobám, či rozšírenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia.

Aj keď daňové úniky na DPH sú najrozsiahlejšie, nemožno nevnímať, že k nim dochádza aj v oblasti ostatných daní, najmä spotrebných daní a dane z príjmov. Rozsah daňových únikov na týchto daniach nie je na úrovni EÚ ani SR kvantifikovaný tak presne ako v prípade DPH, čo však neznamená, že nie je rozpočtovo významný. Aj v prípade týchto daní boli v posledných rokoch prijaté viaceré legislatívne opatrenia, ktorých cieľom je eliminovať a predchádzať daňovým únikom, napr. obmedzenie hotovostných platieb.

2. PROCESNÉ MOŽNOSTI V BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKMI

Predmetom úpravy daňového práva procesného je úprava organizácie daňovej (finančnej) správy ako aj úprava všetkých procesných postupov, ktorých cieľom je v konečnom dôsledku zabezpečiť očakávaný tok daňových príjmov do verejných rozpočtov v objeme, ktorý zodpovedá legálnemu nastaveniu daňových prvkov v hmotnoprávných daňových normách. Z kvantitatívneho hľadiska je totiž objem daňových príjmov verejných rozpočtov limitovaný najmä tým, ako sú nastavené základné a ostatné prvky tej ktorej dane, teda okruh jej daňovníkov, vymedzenie predmetu a základu dane, sadzby dane a oslobodenie od dane.

Nežijeme však v ideálnom právnom prostredí, kde sa zákony a iné právne predpisy daňového práva hmotného bezvýhradne dodržiavajú. Tieto sa nerealizujú sami osebe a pre svoju realizáciu nevyhnutne potrebujú daňové právo procesné. Tým sa daňové právo ako odvetvie verejného práva líši od občianskeho práva, či obchodného práva ako základných odvetví súkromného práva. Súkromno-právne vzťahy upravené normami týchto právnych odvetví sa v zásade môžu realizovať aj bez existencie procesného postupu nevyhnutného pre realizáciu práv a povinností z nich vyplývajúcich. Pre daňovo-právne normy je však typické, že aj dobrovoľné plnenie povinností (záväzkov) z nich plynúcich vyžaduje existenciu presného procesného postupu. Tento postup sa realizuje v rôznych javových formách, ktoré ako konkrétne činnosti orgánov daňovej správy spadajú pod pojem správa daní. Možno teda zhrnúť, že procesno-právne normy daňového práva sú podmienkou pre realizáciu a aplikáciu hmotno-právnych noriem daňového práva.

Medzi aktuálne ciele daňovej normotvorby patrí nesporne aj náležitá úprava zabezpečovacích inštitútov, ktoré majú (môžu mať) potenciál predchádzať daňovým únikom, a ktoré plnia najmä preventívnu funkciu. V ďalšom preto sústredíme našu pozornosť na vybrané procesné prostriedky, ktoré najmä v rovine prevencie plnia významné úlohy, a v prípade ich efektívnej aplikácie sú spôsobilé zabrániť daňovým únikom. Pod pojmom procesné prostriedky pritom máme na mysli tie, ktorých uplatňovanie vyžaduje konkrétnu rozhodovaciu činnosť správcov dane, aj keď tieto môžu mať v niektorých prípadoch svoj pôvod aj v normách daňového práva hmotného.

Bližšiu pozornosť budeme venovať selektívnym inštitútom pre oblasť DPH, ktorými sú zábezpeka na daň, ručenie za daň a zrušenie registrácie pre daň.

2.1 Zábezpeka na DPH

S účinnosťou od 1. októbra 2012 je v zákone č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) ustanovený špecifický zabezpečovací inštitút pre daň z pridanej hodnoty – zábezpeka na daň. Cieľom zavedenia zábezpeky na daň z pridanej hodnoty bolo eliminovať, resp. minimalizovať potenciálne budúce daňové úniky pri rizikových daňových subjektoch. Za rizikové osoby sa považujú tie, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na dani z pridanej hodnoty, ako aj tie, ktoré v čase podania žiadosti o registráciu ešte neuskutočňujú reálnu podnikateľskú činnosť. Súbežným cieľom zavedenia zábezpeky na daň bolo aj zabránenie zneužívania dobrovoľnej registrácie pre daň⁷.

Právnym základom pre zavedenie zábezpeky na daň bol článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (harmonizačná smernica⁸), v zmysle ktorého členské štáty môžu uložiť aj také povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc. Zábezpeka na daň je takto v súčasnosti upravená v § 4c zákona č. 222/2004 Z. z. a charakterizujú ju viaceré určujúce znaky:

- Zábezpeka sa ukladá pri povinnej aj dobrovoľnej registrácii k dani pridanej hodnoty, a to v čase, keď ešte daňovému subjektu žiadna daňová povinnosť nevznikla,
- Formou zloženia zábezpeky je zloženie istiny na účet správcu dane alebo banková záruka bez výhrad na obdobie 12 mesiacov,
- Vzťahuje sa iba na tzv. rizikové daňové subjekty, ktoré sú precizované v uvedenom zákone ustanovení⁹,

⁷ ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. Vybrané problémy v boji sa daňovými únikmi v Slovenskej republike. In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 437, tiež PRIEVOZNIKOVÁ, K. Zábezpeka pri registrácii dane z pridanej hodnoty ako jeden z vybraných inštitútov daňového práva. In: *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013. s. 106.

⁸ K charakteru DPH ako harmonizovanej dane bližšie napr. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006. s. 78 a nasl., tiež PRIEVOZNIKOVÁ, K., ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Vybrane aspekty harmonizacji podatku od wartości w ramach UE, In: *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego : Prawo*. Vol. 15, zeszyt 84 (2014), s. 162 a nasl.

⁹ Za rizikový daňový subjekt sa považuje zdaniteľná osoba, ak

- a) je fyzickou osobou, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,
- b) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba, ktorá má nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň,
- c) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu

- Konkrétnu výšku zábezpeky na daň určí správca dane v zákonných mantineloch od 1 000 eur do 500 000 eur, pričom prihliadne na riziko vzniku nedoplatku na dani z pridanej hodnoty,
- Zábezpeka na daň sa určuje rozhodnutím správcu dane, proti ktorému je prípustné odvolanie s vylúčením odkladného účinku a zábezpeka je splatná do 20 dní od doručenia rozhodnutia,
- Nezloženie zábezpeky vedie v prípade povinnej registrácie k jej exekučnému vymáhaniu a v prípade dobrovoľnej registrácie k zamietnutiu žiadosti o registráciu,
- Zábezpeka na daň sa použije na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa dane, ak ju nemožno na tento účel použiť, vráti sa po uplynutí 12 mesiacov od jej zloženia.

Takto definovaná právna úprava zábezpeky na daň zďaleka nie je dokonalá. Nedostatky vidíme zvlášť vo vágnosti kritéria určenia jej konkrétnej výšky (riziko vzniku nedoplatku), ktoré je bez jeho normovanej konkretizácie tak neurčité, že naráža na limity vyplývajúce z princípu právnej istoty a požiadavky na predvídateľnosť rozhodovania správcu dane. V rovnakej súvislosti považujeme za kolidujúce s princípom právnej istoty mantinely rozhodovania o konkrétnej výške zábezpeky na daň¹⁰.

V tejto súvislosti je preto pre správcov dane minimálne problematické odôvodňovať svoje rozhodnutia o určení zábezpeky na daň tak, aby tieto boli preskúmateľné. Táto úloha je totiž len ťažko splniteľná za situácie, že rizikovosť daňového subjektu vyhodnocuje software finančnej správy podľa nezverejnených kritérií, ktoré sa potom neodrážajú ani v odôvodnení rozhodnutia o určení zábezpeky na daň. Stojí pritom za zmienku, že v praktickej rovine s tým majú správcovia dane zjavné ťažkosti, keď len 60 % rozhodnutí správcov dane o určení zábezpeky na daň bolo v roku 2014 potvrdených odvolacím orgánom¹¹.

Napriek uvedenému konštatujeme, že zábezpeka na daň môže byť spôsobilá efektívne predchádzať daňovým únikom, keďže rizikovým subjektom minimálne na obdobie jej zloženia sťažuje neplatenie dane, keďže prípadná nezaplatená suma dane je krytá (kvázi poistená) zloženou zábezpekou. Vzhľadom na relatívne krátku dobu uplatňovania tohto zabezpečovacieho inštitútu však zatiaľ chýbajú konkrétne výstupy, ktoré by v praktickej rovine mapovali jej reálnu spôsobilosť predchádzať daňovým únikom na DPH.

Aj napriek uvedenému však isté závery možno urobiť na podklade záverov z kontroly, ktorú vykonal Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky (ďalej NKÚ), a ktorej predmetom bolo okrem iného uplatňovanie zábezpeky na daň. Prvým záverom je obrovský nepomer medzi určenou zábezpekou na daň (v roku 2013 išlo o sumu viac

*pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň, a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom,
d) táto zdaniteľná osoba neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň dodanie tovarov alebo služieb, ale vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie.*

¹⁰ Bližšie pozri DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Instytucja zabezpieczenia w slowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego In: *System prawnofinansowy = Law and finance : „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku” = „The financial law towards challenges of the XXI century”*. Warszawa : CeDeWu, 2013. s. 60.

¹¹ Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2014.

než 59 mil. EUR) a reálne zaplatenou zábezpekou (v roku 2013 išlo o sumu cca 8,8 mil. EUR). Zaujímavým zisteným je, že kým pri povinnej registrácii bola efektívnosť výberu zábezpeky na daň takmer nulová (presne 0,84 %), pri dobrovoľnej registrácii bola efektívnosť na úrovni 100%, čo je však v istom zmysle prirodzeným dôsledkom koncepcie založenej na zamietnutí žiadosti v prípade dobrovoľnej registrácie. Z pohľadu predchádzania daňovým únikom na DPH sú však zaujímavejšie ukazovatele efektívnosti použitia zloženej zábezpeky na daň na úhradu daňových nedoplatkov. Tento ukazovateľ je v sumárnom vyjadrení približne na úrovni 1 %, keď zo zloženej zábezpeky v sume cca 8,8 mil. EUR bolo na úhradu nedoplatkov použitých cca 88 tis. EUR¹².

2.2 Ručenie za daň

Rovnakou novelou zákona o DPH vykonanou zákonom č. 246/2012 Z. z. bol s účinnosťou od 1. októbra 2012 zavedený do právnej úpravy aj inštitút ručenia za daň z pridanej hodnoty. Zmysel tejto právnej úpravy ručenia za daň, ktoré je vo svojej podstate zabezpečovacím inštitútom, spočíva v nastavení pravidiel vzniku akcesorickej platobnej povinnosti ručiteľa, ktorá vzniká až nesplnením primárnej daňovej povinnosti daňovým subjektom v lehote splatnosti dane. Ručiteľ teda sám nie je daňovým subjektom dane, za ktorú ručí, ale alternatívnym subjektom, od ktorého správca dane môže za splnenia zákonných podmienok vyžadovať splnenie nesplnenej povinnosti primárneho daňového subjektu – platiteľa dane.

Právnym základom zavedenia ručenia bol čl. 205 smernice 2006/112/ES, a tento inštitút bol implementovaný do našej právnej úpravy, keďže (aspoň podľa dôvodovej správy) predstavuje jedno z najúčinnějších opatrení boja proti podvodom v členských štátoch EÚ (napr. Veľká Británia, Portugalsko, Česká republika, Belgicko, Dánsko). Citovaný článok smernice umožňuje členským štátom ustanoviť spoločné a nerozdielne ručenie za daň inou osobou než je osoba platiteľa dane. Zámerom slovenského zákonodarcu pritom bolo uvedenou úpravou ručenia eliminovať zdaniteľné obchody, ktorých cieľom je zneužitie práva a dosiahnutie vyplatenia neoprávneného nadmerného odpočtu, pričom častokrát ide o obchodovanie so službami, pri ktorých sa skutočnosť, či ide o fiktívny obchod s cieľom získať daňovú výhodu zneužitím práva, ťažko zisťuje¹³.

Ručenie za daň de lege lata predpokladá naplnenie viacerých skutočností:

- ručiteľovi bol alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku,
- daň z predchádzajúceho stupňa uvedená na faktúre nebola zaplatená, alebo sa dodávateľ stal neschopným túto daň zaplatiť a
- ručiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dostatočným dôvodom na to, že ručiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že (i) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo

¹² Pozri *Protokol o výsledku kontroly postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty a kontrola efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty, ktorú vykonal Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky*, dostupný na <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/659609c1-81d6-41e8-be48-3af89c924355>.

¹³ Pozri dôvodová správa na www.nrsr.sk.

neprimerane nízka, (ii) uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre daň, (iii) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

Uvedená zákonná konštrukcia teda predpokladá istý stupeň spoluzodpovednosti ručiteľa za nezaplatenie dane dodávateľom ako primárnym daňovým subjektom. Inak povedané medzi ručiteľom a dodávateľom existuje určitý kvalifikovaný blízky vzťah, ktorý nielen odôvodňuje ale v istom zmysle aj „ospravedlňuje“ vznik zákonného ručenia¹⁴. Primerane obozretný daňový subjekt znalý zákonnej úpravy teda vie, že pre neprimerane nízku či vysokú cenu, alebo skutočnosti spojené s osobou dodávateľa, prípadne pre personálne prepojenie s dodávateľom, ex lege vzniká jeho zákonné ručenie, ktoré sa neskôr môže transformovať na vznik jeho priamej platobnej povinnosti. Možno sa pritom stotožniť s názormi, že predpokladom ručenia je v tomto zmysle existencia zavinenia¹⁵ (minimálne nedbanlivostného) u ručiteľa, pričom však platí, že napriek zákonnej prezumpcii zavinenia ručiteľa (*dostatočným dôvodom na to, že ručiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol...*), dôkazné bremeno by mal znášať správca dane¹⁶. Pokiaľ ide o preukázanie skutočnosti, že platiteľ dane bol zverejnený v zozname osôb, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre daň, resp. že ide o personálne prepojené osoby, tu by nemali vznikať ťažkosti. Pokiaľ však správca dane hodlá uplatniť inštitút ručenia z dôvodu, že protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka, zastávame názor, že je jeho dôkaznou povinnosťou túto skutočnosť ručiteľovi riadne preukázať.

Ručenie ako zabezpečovací inštitút teda vzniká priamo zo zákona, predpokladom vzniku povinnosti ručiteľa zaplatiť nezaplatenú daň je však rozhodnutie príslušného správcu dane, ktorým sa ručiteľovi ukladá uhradiť nezaplatenú daň v lehote ôsmich dní od doručenia rozhodnutia (odvolanie je síce prípustné, nemá však odkladný účinok). Až týmto rozhodnutím dochádza k vzniku sekundárnej platobnej povinnosti ručiteľa, ktorá môže byť realizovaná priamou úhradou nezaplatenej dane alebo jej časti, zákon však pripúšťa jej úhradu aj prostredníctvom nadmerného odpočtu, ktorý uplatňuje ručiteľ, a ktorý má byť tomuto vrátený. Zákon pritom predpokladá aj situáciu, keby došlo k paralelnému plneniu rovnanej povinnosti samotným dodávateľom a súčasne ručiteľom. Ak v tomto prípade výsledná uhradená suma prevyšuje nezaplatenú daň, túto prevyšujúcu sumu správca dane bezodkladne vráti ručiteľovi.

Takto nastavená konštrukcia ručenia vytvára z pohľadu správcu dane reprezentujúceho štát značný priestor pre naplnenie tak zámeru sledovaného prijatou úpravou ako aj konečného účelu daňového konania, ktorým je vybratie dane v prospech štátneho rozpočtu. Okrem primárneho subjektu daňovej povinnosti je tu totiž aj alternatívny subjekt, od ktorého možno vyžadovať jej splnenie, a ktorého majetok môže

¹⁴ Blížšie pozri BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. Praha: VOX, 2010. s. 550.

¹⁵ SÁBO, J. Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EU alebo keď sa smernice berú vážne, In: *Výbrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 319.

¹⁶ Rovnako PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. a kol. In: *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013. s. 96.

byť rovnako postihnutý daňovou exekúciou pre prípad nesplnenia tejto akcesorickej povinnosti.

Problémom platnej právnej úpravy je však absencia pravidla upravujúceho spôsob následného vysporiadania vzťahu medzi ručiteľom a platiteľom dane po tom, čo ručiteľ na základe rozhodnutia správcu dane zaplatil nezaplatenú daň, prípade táto bola uhradená kompenzáciou s ručiteľom uplatneným nadmerným odpočtom, ktorý mu inak mal byť vrátený. Na rozdiel od Občianskeho zákonníka (§ 550), či Obchodného zákonníka (§ 308) totiž zákon o DPH neupravuje či vôbec a ak áno v akom rozsahu prechádza na ručiteľa (po uspokojení správcu dane) nejaké právo voči platiteľovi nezaplatenej dane. Inak povedané, či dochádza k transformácii pozície ručiteľa na pozíciu veriteľa vo vzťahu k platiteľovi dane.

Mlčanie zákonodarcu je v tomto smere problémom, ktorý môže odstrániť len súdna prax, ktorá by v klasickom občianskom sporovom konaní posudzovala žalobu ručiteľa o vrátenie sumy rovnajúcej sa úplne alebo čiastočne ním uhradenej dane. Rozhodovanie tohto sporu v rámci správy daní neprichádza do úvahy, keďže daň bola uhradená a účel správy daní bol naplnený. Aj keď odpoveď na nastolenú otázku presahuje limity tohto príspevku, je vhodné aspoň stručne poukázať na dve základné možnosti jej posudzovania.

Prvou je posudzovanie vzťahu medzi ručiteľom a platiteľom dane analogicky podľa ustanovení o bezdôvodnom obohatení, keďže jedna z jeho skutkových podstát spočíva v obohatení toho, za koho sa plnilo, čo mal podľa práva plniť sám (§ 454 OZ). Pri tomto ponímaní zjednodušene povedané platí, že ručiteľ plnil správcovi dane to (nezaplatenú daň), čo mal podľa zákona o DPH plniť platiteľ dane, a preto sa môže regresným nárokom *sui generis* domáhať vydania toho, čo za neho plnil¹⁷.

Druhý prístup je rovnako za použitie analógie založený na posudzovaní tohto vzťahu, ako vzťahu dvoch spoločne a nerozdielne zodpovedných osôb, a to buď cez prizmu znenia čl. 205 smernice 2006/112/ES, alebo na báze podobne konštruovanej spoločnej zodpovednosti za škodu, prípadne všeobecne solidárnych záväzkov. Takéto posúdenie limituje rozsah regresného nároku ručiteľa voči platiteľovi dane pomerom jeho zodpovednosti (založenej na zavinení) na nezaplatení dane vo vzťahu k zodpovednosti samotného platiteľa dane.¹⁸

Obidva načrtnuté prístupy v sebe skrývajú isté riziká a možné interpretačné úskalia, keďže však po úhrade nezaplatenej dane je fiskálna funkcia dane splnená, a ide už v princípe len o súkromnoprávny vzťah medzi ručiteľom a platiteľom dane, bližšie sa tomuto problému nateraz venovať nebudeme.

2.3 Zrušenie registrácie pre daň

Nie je nutné na tomto mieste osobitne zvyrazňovať, že nie každá zdaniteľná osoba je súčasťou systému dane z pridanej hodnoty. Samotná skutočnosť, že konkrétna osoba má status zdaniteľnej osoby ešte neznamená, že je povinná k cene, resp. v cene dodávaných tovarov, či poskytovaných služieb uplatňovať daň v zákonom stanovenej sadzbe, a že má práva, ktoré zákon priznáva len špecifickej skupine osôb, ktoré sa

¹⁷ K takémuto záveru dospel napr. Najvyšší súd ČR v rozsudku s. zn. 31 Cdo 1693/2008, nešlo však o rovnakú situáciu, dokonca nešlo ani o DPH, ale išlo o ručenie za daň z prevodu nehnuteľnosti.

¹⁸ Porovnaj SÁBO, J. Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EÚ alebo keď sa smernice berú vážne, In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 323.

označujú ako platitelia dane. Zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane spravidla až na základe registrácie a nasledujúcich úkonov správcu dane.

Jednou z charakteristických vlastností dane z pridanej hodnoty je jej transparentnosť. Táto zabezpečuje, že aj napriek skutočnosti, že daň sa uplatňuje na každom stupni obchodu (resp. výroby), táto sa nenabaľuje, keďže platná právna úprava vylučuje uplatňovanie dane z dane. Každý platiteľ dane takto odvádza správcovi dane daň iba z toho, a čo zjednodušene povedané, navýšil cenu ním dodávaných tovarov alebo služieb oproti predchádzajúcemu stupňu. Počet stupňov, ktorými plnenie prechádza od prvotného spracovania až po jeho konečnú realizáciu nie je pritom vôbec dôležitý¹⁹.

Uvedený mechanizmus je výsledkom paralelného pôsobenia čiastkových úprav týkajúcich sa vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane. Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľovi dane teda vzniká právo na odpočítanie dane v rovnaký deň, ako vzniká daňová povinnosť u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu, ak ide o tzv. samozdanenie. Táto skutočnosť vyjadruje základný princíp v uplatňovaní systému dane z pridanej hodnoty, ktorý spočíva v tom, že právo na odpočítanie dane (teda právo platiteľa dane vo vzťahu k štátneho rozpočtu) nemôže vzniknúť skôr, ako vznikla daňová povinnosť dodávateľa vo vzťahu k štátneho rozpočtu.

V daňovej praxi sa však pomerne často stretávame so situáciami, keď sa právo na odpočítanie dane uplatňuje z obchodov, pri ktorých síce vznikla daňová povinnosť na predchádzajúcom stupni (dňom dodania tovaru alebo služby), táto však nebola splnená a daň z predchádzajúceho stupňa nebola zaplatená. V zákonom stanovených prípadoch síce v týchto situáciách vzniká ručenie (viď vyššie), to však nerieši systémový problém spojený s ďalšou existenciou statusu platiteľa dane u týchto osôb, ktoré neplnia svoju daňovú povinnosť.

Práve s cieľom eliminácie vzniku daňových nedoplatkov u týchto osôb, boli rozšírené zákonné možnosti, kedy správca dane môže zrušiť registráciu pre daň. Súčinnosťou od 1. októbra 2012 bola takto pre správcu dane vytvorená zákonná možnosť zrušiť registráciu pre daň nekontaktným, nesúčinným a nedisciplinovaným platiteľom dane, kam patria tí, ktorí opakovane v kalendárnom roku nesplnili povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz, opakovane v kalendárnom roku nezaplatili vlastnú daňovú povinnosť, opakovane nie sú zastihnuteľní na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušujú povinnosti pri daňovej kontrole. V schéme tzv. karuselových obchodov ide často o osoby, pre ktoré sa vžilo označenie missing trader (zmiznutý obchodník), v ktorého orgánoch pôsobia nastrčené, nekontaktné či sociálne odkázané osoby²⁰.

Správca dane v týchto prípadoch môže vydať rozhodnutie o zrušení registrácie pre daň, v ktorom určí deň, uplynutím ktorého právnická osoba alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom. Ide pritom o konečné rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie. Uplynutím dňa, kedy právnická osoba alebo fyzická osoba prestáva byť platiteľom, končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie a zaniká platnosť osvedčenia o

¹⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2012. s. 160

²⁰ Porovnaj ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. Vybrané problémy v boji sa daňovými únikmi v Slovenskej republike, In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013. s. 433.

registrácii pre daň a platnosť identifikačného čísla pre daň. Právnická osoba alebo fyzická osoba je povinná do desiatich dní odo dňa, kedy prestala byť platiteľom, odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii.

Účinnosť a efektívnosť zrušenia registrácie pre daň možno vidieť v dvoch prepojených rovinách. Na jednej strane sa u tejto osoby, ktorá prestala byť platiteľom dane zastavuje uplatňovanie režimu dane, čo okrem iného znamená aj prevenciu vzniku budúcich možných daňových nedoplatkov na tejto dani. Rovnako dôležitým, ak nie dôležitejším dopadom je však zastavenie možnosti uplatňovania si nároku na odpočítanie dane u platiteľov dane, ktorý odoberajú tovary alebo služby od osoby, ktorej registrácia na daň bola zrušená. Tieto osoby si totiž uplatňujú odpočítanie dane z obchodu, pri ktorom síce vznikla daňová povinnosť avšak pre jej nesplnenie nebola naplnená fiskálna funkcia dane. Štát by tak v podstate mohol byť ukrátený dvakrát – najskôr nesplnením daňovej povinnosti platiteľom dane a následne povinnosťou vrátiť nadmerný odpočet, ktorý mohol vzniknúť po uplatnení práva na odpočítanie dane.

Práve zrušenie registrácie pre daň je v týchto prípadoch efektívnym procesným inštitútom spôsobilým predchádzať daňovým únikom. O jeho častom využití svedčí napríklad aj Protokol o výsledku kontroly postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty a kontrola efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty, ktorú vykonal Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky²¹. Z tohto protokolu vyplýva, že len v roku 2013 správca dane Daňový úrad Bratislava zrušil registráciu na DPH z úradnej moci spolu 1992 platiteľom dane.

ZÁVER

Boj sa daňovými únikami a predchádzanie nim je kľúčovou úlohou finančnej správy. Ročná predpokladaná výška daňových únikov len na DPH sa totiž pohybuje na úrovni ročného rozpočtu napr. Ministerstva vnútra Slovenskej republiky alebo Ministerstva práce sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky. Možno si preto položiť len rečnícku otázku, v akom stave by asi boli verejné financie, ak by sa podarilo daňové úniky úplne eliminovať?

S ich úplnou elimináciou však nemožno rozumne počítať. Úlohou tak normotvorby (legislatívy) ako aj právno-aplikačnej praxe orgánov finančnej správy je však využívať všetky zákonné možnosti na ich potieranie v čo najväčšom rozsahu. Predkladaný príspevok v stručnej rovine ponúka analýzu vybraných procesných prostriedkov, ktoré boli do zákona o DPH implementované koncom roku 2012 s cieľom predchádzať daňovým únikom. Uplynutie takmer troch rokov od ich zavedenia totiž ponúka priestor nielen pre ich normatívnu analýzu, ale umožňuje aj formulovať isté úvahy o ich efektívnosti či účinnosti. V tomto smere možno konštatovať, že aj napriek vytýkaným vadám ich právnej úpravy, nesporne majú svoj potenciál, ktorý sa však môže naplniť len za predpokladu ich efektívneho využívania na ten účel na ktorý boli zavedené.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2012.
2. BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. Praha: VOX, 2010.

²¹ Dostupný na <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/659609c1-81d6-41e8-be48-3af89c924355>.

3. DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Instytucja zabezpieczenia w slowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego In: *System prawnofinansowy = Law and finance : „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku” = „The financial law towards challenges of the XXI century”*. Warszawa: CeDeWu, 2013.
4. HARUMOVÁ, A., KUBÁTOVÁ, K. *Dane podnikateľských subjektov*. Bratislava: Poradca podnikateľa, 2006.
5. PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. a kol. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*, Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013.
6. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Zábezpeka pri registrácii dane z pridanej hodnoty ako jeden z vybraných inštitútov daňového práva. In: *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*, Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013.
7. PRIEVOZNÍKOVÁ, K., ČERVENÁ, K., ROMÁNOVÁ, A. Wybrane aspekty harmonizacji podatku od wartości w ramach UE In: *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego : Prawo*. Vol. 15, zeszyt 84 (2014).
8. RYLLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění, 2. aktualizované vydání*, Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007.
9. SÁBO, J. Ručenie za daň z pridanej hodnoty v kontexte daňovej politiky EU alebo keď sa smernice berú vážne, In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov : nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.
10. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, Praha C.H.BECK, 2003, 226. s.
11. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, Linde, Praha, 2006.
12. ZORIČÁKOVÁ, V., LAJOŠ, B. Vybrané problémy v boji sa daňovými únikmi v Slovenskej republike, In: *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov*, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.

KONTAKT NA AUTORA

miroslav.strkolec@upjs.sk

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

THE SYSTEM OF TAX LAW IN RUSSIA

Imeda Anatolevich Tsindeliiani

Russian State University Justice

Abstract in English language

The article deals with consideration of the actual theoretic problems of the subject and system of tax law in Russia. The theoretical approaches to determination of the nature of separate institutes of tax law are represented. The existence of pandect system of tax law building as financial law sub-branch of Russia is substantiated.

Keywords in English language

subject and system of tax law, tax laws in the legal system, tax law institutes, tax law sub-institutes, tax obligation, tax and fees, general and peculiar part of tax law, tax procedural law.

The modern scientific views about the tax law system are not distinguished by the stable uniformity. As a result, the scientific discussions directly or indirectly get the reflection in modern educational literature, and in future are reflected on the area of practical application. Accordingly, determination of the system of tax right and elements of their forming remain actual and requiring the scientific comprehension. Considering the questions of construction of the tax law system, it is impossible not to consider the problem of location tax law on the whole in the modern system of law for the state, and also the object and method of the tax-legal regulation. At determination of the system of tax law we are unavoidably forced to come from the subject of regulation from one side, and from other side come from regularities of the law system building on the whole.

In fact, it is possible to speak about two conception: dualistic¹ and branch system of law building².

The law is examined as the system phenomenon, and according at the reveal of structural elements of legal education we rely ourselves on the category of “law system”. The system character of law in the legal literature is characterized by the following signs:

¹ Dualistic system based on the separation of public and private law as two basic posts, providing the regulation of the public relations, based generally on the conception of the theory of interest. It should be noted that within dualistic conception of the law has the number of theoretical conceptions concerning the determination of the criteria of division on the public and private law. In the legal literature nihilistic, material and formal conception of public law and private law differentiation are separated.

² The branch system of law building remains disputable. In the soviet period three large scientific discussions about the law system and branch system of law building passed. The first discussion (1939-1940) determined the subject of legal regulation as the basic criteria of law division in the branch. The second (1956-1958) determined the method of legal regulation as a criterion of law division into branches additional to the subject. The third (1982) one recognized the subject as basic one, and method – as additional criteria of law division into branches. At that there were other opinions, namely: V.D. Sorokin, V.V. Laptev, V.P. Shakhmatov and etc. offered to refuse from the legal regulation method, V.N. Kudriavtsev, T.E. Abov and etc. refused from recognition of the subject and from the method of legal regulation, the third Ts.A. Yampolskaya, R.Z. Livshits substantiated that the branches of law doesn't generally exist. *Soviet state and law*. 1982. No. 6-7- 8.

- the components of legal system and its subsystem are found in the united, integral-system state;
- form the unity as a result of structural arrangement of its components (subsystems), which determined their functional dependence and interaction;
- presence of the relative independence properties;
- the relative stability, within which the changes of properties of its components (subsystems) and their connections were allowed;
- the relative autonomy of its functioning, which degree determines the level of this system³. Thus, the law system represents the hierarchical formation, within which the processes of integration and differentiation take place.

As it is obvious, the category of “law system” and determination of its element content is based on the general theory of system and system analysis.

In literature, discussion about what unites the legal regulations into corresponding institutes and sub-branches or branches of the law are held for long time already⁴.

The analysis of the majority of branch legal works allows stating that the most organizational forms of arranging the elements in the branch of law are pandect or institutional forms of branch arrangement. At that it is necessary to remember that there are other offers of distribution of the law branch regulations in the institutes and sub-branches in the law branch system, especially in application to one or other law branch.

Pandect or institutional system of branch building derives from the legislation system, mostly in the system of regulatory acts building, first of all codified. Appealing to the place of tax law in the law system must be recognized as the presence of opinions of the wide range of sciences, which sometimes bear the mutually exclusive character, namely:

- tax law is the financial law sub-branch;⁵
- tax law is the independent branch of law;⁶
- tax law is the complex branch of legislation;⁷
- tax law is the budget law institute;⁸
- tax law is the complex institute of financial law.⁹

³ KERIMOV, D.A. *Legislative technique. Scientific-methodical and learning text-book*. M. Publ.-house: Norma. M. 2000. p. 77-78.

⁴ YAKUSHEV, V.S. About the legal institute notion. *Legal science*. 1970. No.6, p. 62; PESHKOV, A.B. About the method of legal regulation. *Legal science*. 1971. No. 2, p. 28. See also: TIUNOVA, L. B. The system of legal regulations and branch division of law. *Legal science*. 1987. No. 4. p. 63–69; PESHKOV, A. B. About the method of legal regulation. *Legal science*. 1971. No. 2. p. 26 – 29; YAKUSHEV, V.S. About the legal institute notion. *Legal science*. 1970. No. 6. p. 61 – 67; KERIMOV, D. A. Separate, isolated and common in law. *Legal science*. 1968. No. 6. p. 7 – 13; ALEKSEEV, S. S. About materialistic approach to the soviet law system. *Legal science*. 1961. No. 3. p. 15 – 24; SHEBANOV, A. F. About the content and forms of law. *Legal science*. 1964. No. 2. p. 11 – 22.

⁵ KROKHINA, YU.A. (ed.) *Tax law. Text-book*. Resp. 2nd ed. revised. M. Norma. 2004. p. 83.

⁶ PARYGIN, V.A., TEDEEV, A.A. *Tax law. Text-book*. 3rd ed. revised. M. MPSI. Voronezh: MODEK. 2011. p. 7-33

⁷ VERSTOVA, M.E. The issue about tax law place in the law system. *Legislation and economy*, 2007. No. 8. LRS KonsultantPlus.

⁸ HUDIAKOV, A.I. *Tax law of the Republic of Kazakhstan. General part. Text-book*. Almaty. 2003. p. 214- 221.

⁹ KUCHERIAVENKO, N.P. 2 v. V. 1. General part. In: SHCHEKIN, D.M. (ed.) *Tax law course*. M. Statut. 2009. p. 8-24.

In modern conditions within the frameworks of financial law, the tax law transformed from the financial law institute¹⁰ into the sub-branch that is conditioned by several moments, change of the role of tax and fees themselves in the process of economic activity state regulation, increase of the role of tax profits at formation of the budgetary and non-budgetary funds of the monetary funds, and necessity of providing the balance of interests as public-legal formation, and citizens and economic entities. In our opinion, the legal law should be considered as the sub-branch of the financial law.

It seems that today the subject of the tax law is distinctly determined by the art. 2 of TC of the RF and includes the following groups of relations, which are characterized by their public-legal nature:

- according to establishment, implementation and collection of taxes and fees;
- relations, appearing in the process of tax control existence;
- relations, appearing at the appeal of tax authority acts, activity (inactivity) of officials;
- relations, appearing at bringing to responsibility for the commitment of tax infringement.

The problems of the tax law method are disputable in the legal literature. The problem of this issue is conditioned by that in literature the presence of own method of regulation¹¹ in the tax law and usage of dispositive regulation method in regulating tax relations are substantiated. It seems that the main method of regulation in the taxation area is predetermined by the nature of tax relations – imperative method of regulation. It appears that the imperative method is peculiar to all public-legal branches of the law and is displayed in each of the institutes or sub-branches and is shown uniformly. According in the tax law, as financial law sub-branch, for regulation of tax relations the imperative method of regulation is used.

Accordingly, it is possible to speak that in the legal mechanism of regulation of one or those public relations, not the concrete independent methods of regulation are used, but types of regulation, conditioned by the combination of effect means on the subjects of law, namely: permit, prescription and ban.

Thus, it is possible to speak that namely fiscal interests of public-legal formations considerably effect on the formation of element content of the tax law system. The criteria, under which tax-legal institutes are formed, which are the variety of financial-legal norms and have properties peculiar to them are the other important moment for determination of the tax law system. In the general words, the institute of law in modern academic and scientific literature is determined as comparably small stable group of legal norms, regulating the certain variety of public relations, which represent only the separate part of the branch regulation subject¹².

In the modern conditions we think that the tax law system is represented by the total and special part, in which according to the subject-functional criteria the tax-legal institutes are included, which consist of one or several subinstitutes.

The general part of tax law includes the following tax-legal institutes:

¹⁰ TSYPKIN, S. D. *Financial-legal institutes, their role in the financial activity improvement of the Soviet state*. M., Publ.-house of Moscow un-ty. 1983. p. 48-63.

¹¹ PARYGIN, V.A., TEDEEV, A.A. *Tax law*. Text-book. 3rd ed. revised. M. MPSI. Voronezh: MODEK. 2011. p. 24.

¹² ROMASHOV, R.A. (ed.) *The Theory of State and Law*. Text-book. SPb. Publ.-house R. Aslanov "Legal center Press". 2005. p. 257.

- taxes and fees;
- establishment and running the taxes and fees;
- sources (forms) of tax law;
- principles of tax law;
- subjects of tax law;
- terms;
- tax right of obligation;
- tax administration;
- tax procedural law;
- tax responsibility.

The peculiar part of tax law includes the following tax-legal institutes:

- **federal taxes and fees**, consisting of the following sub-institutes:
 - value added tax;
 - excise-duty;
 - personal income tax;
 - corporate profit tax;
 - mineral extraction tax;
 - water tax;
 - fees for using the animal world objects and usage of water biological resource objects;
 - state duty.
- **regional taxes and fees**, consisting of the following sub-institutes:
 - corporate property tax;
 - gambling industry tax;
 - transport tax;
 - trade fee;
- **local taxes and fees**, consisting of the following sub-institutes;
 - land tax;
 - personal property tax.
- **special tax regimes**, consisting of the following sub-institutes:
 - taxation system for the agricultural commodity producers (single agricultural tax);
 - simplified taxation system;
 - taxation system in the form of single tax on imputed incomes for separate types of activity;
 - taxation system at execution of the agreements about production division;
 - patent system of taxation.

Nevertheless, we can't pass over the existing discussion on the nature of one or those tax-legal institutes, which should be dealt. First of all, it deals with such institutes as tax law of obligation, tax procedural law and tax responsibility.

Presence of obligatory relations in the system of tax-legal regulation, and according presence of the tax obligation institute in tax law system is the subject of urgent discussions.¹³ I. I. Kucherov very radically spoke about this problem, who expressed in the following way: “the supporters of the theory of tax obligations until presently any other, more substantial arguments as confirmation of the necessity and possibility to use the category “obligation” in the tax law are not represented yet. In

¹³ TSINDELIANI, I.A. Tax obligation in the tax law system in Russia. *Financial law*, 2005, No. 9.

proper case the general phases about unity of all proprietary relation or verification of the facts of using the term “tax obligation” take place in the literary sources and also in the judicial acts and legislation of separate states”¹⁴. However, it is difficult to agree with such categorical judgments, because in substantiation of the presence of obligatory relations in the tax-legal regulation system many famous scientists, substantiating its presence, don’t limit themselves with only literary sources, judicial acts or legislation of separate states, and state the serious scientific substantiation.¹⁵ A. I. Hudiakov states that the obligation – general legal category, which at concrete usage acquires character of branch instrument and in full extent corresponds the character of branch instruments and full extent correspond the essence of taxation¹⁶, dividing the tax obligations into the material and organizational. Even the Constitutional Court of RF at determination of the whole nature of obligation on the payment of legally established tax comes out from the category of tax obligation.¹⁷

The other not less disputable problem is the problem of formation in the tax law system of the tax procedural law.

In the theory of law until presently there is no single opinion about the place and role of the legal process in the system of one or other branch of law. According to T. V. Khashanina, the horizontal building of the law allows seeing all branches, which compose law, and their classification allows separating two parts of law: material and procedural ones. The number of procedural branches include: the criminal process, civil process, and arbitration process. The other procedural branches are in the process of formation: constitutional process, administrative-procedural law, *tax-procedural law*, budgetary process and etc.¹⁸ In the theory of law, two basic conceptual directions received the development in the determination of legal process, namely, the narrow notion of process and wide consideration of the legal process. At that the approaches to each of the conceptions are also not distinguished by the uniformity, in each from the conceptual directions there are different approaches. The narrow approach essentially considers the legal process as the jurisdiction procedure on solution of the dispute about law and execution of the legal enforcement. While the conception of wide consideration of legal process considers the legal process as such one, that covers any activity, directed on realization of the material norms of law. In spite of that considerable attention to the problem of legal process was paid by prerevolutionary scientists¹⁹, as in

¹⁴ KUCHEROV, I. I. Legal signs of money obligations and their difference from money obligations. *Financial law*. 2012, No.1, p. 12 – 18.

¹⁵ ZAPOLSKIY, S. V. *Legal problems of self-financing of the enterprises in the conditions of full economic calculation (financial-legal aspect)*. Abst. of diss. ... of leg. scien.doct. M., 1989. pP. 21 - 22; KARASEVA, M. F. *Financial legal relation*. M.: Publ.house Norma, 2001. p. 271 - 283; VINNITSKIY, D. V. Tax obligation and the system of tax obligation law. *Legislation*. 2003. No. 7. p. 22 - 32; PEPELYAEV, S. G. (ed.) *Tax law: Text-book*. M. 2003. p. 147 - 148; POROHOV, E. V. *The theory of tax obligations*. Almaty, 2001. p. 78 - 155.

¹⁶ HUDIAKOV, A. I., BRODSKIY, G. M. *The theory of taxation: Text-book*. Almaty, 2002. p. 282 - 285.

¹⁷ Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation from December 17, 1996 under No. 20-P “On the case about verification of constitutionality of the points 2 and 3 of the part of first article 11 of the Law of Russian Federation from June 24, 1993 “On federal tax policy authorities” / *Official gazette of the Russian Federation*. 1997. No. 1. Art. 197.

¹⁸ KASHANINA, T. V., KASHANIN, A. V. *The Russian law*. Text-book. M., Norma. 2009. p. 84, 87.

¹⁹ RYAZANOVSKIY, M. V. A. *The Process Uniformity*. M. 1996.

the soviet law science²⁰, modern legal literature is also incandesced by the discussion on the problem of legal process determination in the modern legal system²¹.

In application to the financial law many scientists acknowledge the presence of the great volume of procedural norms in the system of financial law. According to M. V. Karaseva, the category “process” in the financial law is very specific and serves for determination of the relations, providing regulative and protective proprietary legal relation in the financial law²². V. V. Kuzavkov marks that the procedural financial-legal norms fix the procedure of financial activity execution of state and municipal establishments, i.e. financial procedures, the procedure of application and activity of financial-legal norms, terms and etc.²³. In the opinion of N. Ya. Grinchenko, the reason of existence of financial-procedural norms is disputed matter of financial-legal relations. The procedural norms determine the procedure of conflict solving and have arrangement in the financial legal relations²⁴. In his opinion, the absence of universality of procedural financial-legal norms is the serious lack, as some provide realization of the material norms of budgetary law, the other – of tax law, the third – of other financial law institutes. The absence of universality and substantial development of the financial-procedural area don’t allow, in his opinion, stating that within the frameworks of the financial law formed as independent procedural institute, and it is possible to speak about the presence of procedural norms in application only to budgetary and tax law²⁵.

The considerable attention in the financial-legal literature is paid to the problems of tax²⁶ and budgetary processes²⁷.

²⁰ BENEDIK, I. V., GORSHENEV, V. M., KRUPIN, V. G., MELNIKOV, YU. I. et al. *The theory of legal process*; Ed. by: GORSHENEV, V. M. Kharkov: Vyscha sh. Publ.-house at Khar. un-ty, 1985. p. 192; GORSHENEV, V. M., MELNIKOV, YU.U., MOTOVILOVKER, YA.O., PIGOLKIN, A. S., PUSHMIN, E. A. (Resp. ed.), SOROKIN, V. D., USHAKOV, A. A. (eds.) *Actual problems of legal process in the all-popular state. Collected scientific works*. Yaroslavl: Publ.-house of Yarosl. un-ty, 1980. p. 148; POGREBNOI, I. M. *Common theoretical problems of production in the legal process*. Abst. of diss. ... of cand. legl. sciences, Kharkov. 1982. p. 16; KASUMOV, F. Z. *Constitutional bases of legal process. Soviet state and law*. M.: Nauka, 1985, No. 3. p. 138-14.

²¹ NOVITSKAYA, V. V. The new vector of legal science development: procedural and judicial law, legal process. *Works of legal faculty of Stavropol State University*. Stavropol: Servisshkola, 2008, Iss. 19. p. 18-20; PANOVA, I. V. In: KONIN, N. M. (ed.) *Legal process*. Saratov: Svetopis’, 1998. p. 76.

²² KARASEVA, M. V. Category “finances”, “obligation”, “process” in the financial law. *Scientific works of RALS*. No. 4. M., 2004. p. 608.

²³ KUZAVKOV, V. V. About procedural enforcement in the public financial area. *Financial law*. 2007. No. 9.

²⁴ GRINCHENKO, N. Ya. Procedural norms in the financial law. *Law and state: priorities of XXI century. Materials of all-Russian scientific-practical conference*, Barnaul, September 29-30, 2006. Barnaul: Publ.-house of Alt. un-ty, 2007. p. 125-129.

²⁵ Ibid.

²⁶ KOPINA, A. A. The content of the tax process. *Financial law*. 2009. No. 1.; KOPINA, A.A. The issue about notion “tax legal profession” and its correlation with the institute “representative office in the relations, regulated by the legislation about the taxes and fees”. *Financial law*. 2007. No. 4; AZMI, D. M. The legal value and correlation of the notions “process” and “procedure”. *Advocate*. 2009. No. 12; HAMZINA, R.R. The tax process as a type of legal process. *Taxes (journal)*, 2009. No. 5; DEMIN, A.V. Tax process and tax procedures: the searches of compromise. *Taxes (journal)*. 2010. No. 3.

²⁷ YALBULGANOV, A.A. *Budgetary process in the Russian Federation: the new in legal regulation (Comments of the separate provisions of RF legislation)*. A.A. Yalbulganov Prepared for the system of KonsultantPlus, 2008; PARYGINA, V. A., TEDEEV, A. A. *Budgetary law and process: Text-book*. M.: Publ.-house “Ekscmo”, 2005. p. 188; TEPYAKOV, D.O. The notion and essence of the budgetary process, municipal budgetary process. *Constitutional and municipal law*. 2007. No. 23; GORBUNOVA, O.N., SELYUKOV, A.D., DRUGOVA, YU.V. *Budgetary law of Russia: Text-book*. M.: LLC “TK Velbi”, 2002. p. 120.

According to A. V. Reut's opinion, the tax process institute is the complex tax law institute that includes the range of sub-institutes (affiliate institutes), which regulate the separate stages of tax process – tax productions²⁸. The specified author includes the following tax proceedings into the tax process:

- tax control proceeding;
- proceeding on tax violation cases;
- proceeding of the complaints and disputes in the taxation area²⁹.

At that according to the character of legal relations the tax procedures are divided by the author into:

- law-making tax procedures;
- material tax procedures;
- tax process³⁰.

In the opinion of T. V. Kashanina, the autonomous existence of legislation about the taxes and fees, and features, peculiar to the tax law makes us think about appearance of special procedural branch – *tax-procedural law*. The specified author came to this conclusion based upon the fact that there are special financial bodies, which have the right to impose sanctions for the violation of legislation about taxes and fees and presence of procedural order of imposing financial sanctions³¹.

O. V. Staroverova and N. D. Eriashvili substantiates the existence of the procedural tax law as forming sub-branch of the financial law and determines it as the aggregate of procedural tax norms on the detection, examination, consideration and solution of the cases about tax law violations and execution of the measures of tax enforcement in the cases of legislation violation about the taxes and fees within the limits of protective tax relations (tax process)³².

M. V. Karaseva acknowledges setting the question about existence of the tax process to be substantiated,³³ at that the central place in it belongs to the law realizing constituent, but not law-enforcement constituent. The specified author determines the tax code as the legislation regulated procedure of actions of a taxpayer, tax agent and state-authorized authorities, directed on the realization of his tax obligation by the taxpayer. In the whole system of financial law the tax process takes the place of legal institute³⁴. The correlation of the categories “tax process” and “tax procedure” are of undoubted interest, or there are different approaches in literature according to this problem.

According to the opinion of N.P. Kucheriavenko, the activity procedural according to its content in the area of taxation is formalized by tax-procedural forms, and regulated by the procedural relations. The procedural form represents the aggregate of rules of tax procedure realization, fixed by the procedural norms of tax legislation, which guarantee the execution of tax obligation as the basic aim of tax-legal

²⁸ KOZYRIN, A. A. N. (ed.) *Tax procedures: text-book*. M., Norma. 2008. p. 17.

²⁹ Ibid.

³⁰ REUT, A. V., *ibid.* p. 14.

³¹ KASHANINA, T. V., KASHANIN, A. V. *The Russian law. Text-book*. M., Norma. 2009. p. 682.

³² STAROVEROVA, O. V., ERIASHVILI, N. D. *Tax process*. M., UNITY-DANA, Rule and law, 2004. p. 19, 23.

³³ KARASEVA, M. V. *Budgetary and tax law of Russia (political aspect)*. M., Yurist'. 2005. p. 140, 146.

³⁴ Ibid. p. 152.

regulation³⁵. According to its opinion, the tax process is the complex system of interrelated legal forms of activity of the state bodies, legal and physical persons on the realization of the tax procedures³⁶.

Considering the problem of determination of the place of tax-procedural norms in the system of law, the specified author comes to conclusion that the tax process represents the certain intensively developing totality of the procedural norms, regulating and providing the execution of tax obligation and tells about appearance of the tax process branch, probably only if the tax-procedural code and specialized tax courts appear.³⁷ In his turn D. V. Vinnitskiy, considering the tax law system, separates the tax procedural law in it. In the opinion of D. V. Vinnitskiy, the tax procedural law unites material and procedural tax-legal norms, which are called to ensure the detection and proper procedure of realization of the tax obligation and delictual relations. The tax procedural law regulates both material procedure, and procedure of peculiar character – tax process. The tax process institute regulates the relation on application of the measures of tax-legal enforcement and solution of the tax-legal disputes³⁸. It seems that the procedural constituent in the tax law bears complex and multi-aspect character. In the basis of tax process both material-legal and procedural-legal norms lies, and consequently, when in one codified source they are concentrated in big volume, it can be sometimes difficult to differentiate their target purpose in the process of regulation of tax relations. It appears that in the perspective of a legislator it is appropriate to return back to realization of the tax procedural code adoption.

In the present time and literature there is no single opinion about correlation of the category “process” and “procedure”. In particular, D. M. Azmi, analyzing the correlations of the notions “process” and “procedure” comes to the following conclusion that the notion “process” and “procedure” are **not synonymous**. **The notion of legal process** in correlation with single name procedure is **seen as more extensional**. It covers not only the official ordinal, but the other profiles of legal phenomena, including such ones, which don't exclude the presence of the material component³⁹.

Nevertheless, we think the approach A. V. Demin as substantiated, who on the example of analysis of tax procedural norms comes to conclusion that the norms must be differentiated into the material and procedural, and in the last ones the procedural norms should be separated⁴⁰.

The determination of the legal nature of tax responsibility is no less sharp subject of the scientific discussions.

In particular S. G. Pepeliaev states that only measures of administrative or criminal responsibility can be only applied for violation of the tax legislation. There are no grounds for separation of the tax responsibility in the separate type of liability. The reason of views on the tax liability as the separate type of responsibility is

³⁵ KUCHERIAVENKO, N. P. *Tax procedure: legal nature and classification. Monograph*. Kiev, 2009. p. 122.

³⁶ Ibid. p. 128.

³⁷ Ibid. p. 74.

³⁸ Ibid. p. 307, 308.

³⁹ AZMI, D. M. The legal value and correlation of the notions “process” and “procedure”. *Advocate*. 2009. No. 12. p. 13-20.

⁴⁰ DEMIN, A. V. Procedural norms of the tax law: notion and specificity. *Taxes and taxation*. 2010. N. 11. p. 66-70.; DEMIN, A.V. Tax process and tax procedures: the searches of compromise. *Taxes*. 2010. No. 3. p. 6-9.

terminological inaccuracies of a legislator⁴¹. In his turn, I. I. Kucherov states that in dependence on which violation of the legislation about taxes and fees lies in the basis of analyzed responsibility, it can be considered as the varieties of financial, administrative or criminal responsibility. The persons, guilty in execution of tax legal violation, are brought to tax responsibility that is the variety of financial responsibility⁴². In her turn, Yu. A. Krokhina marks that the tax responsibility institute doesn't belong to the exclusive phenomena of the Russian legal system. The legal protective mechanism of tax relations is provided by the different branches of law: financial, criminal, administrative and customs. On the assumption of this, Yu. A. Krokhina relates the tax responsibility institute to the complex interbranch legal institute⁴³. According to the opinion of P. P. Serkov we can't pass over the acceptance of the legal responsibility for the tax legal violations in the material and procedural relations in all-sufficient legal tax responsibility institute⁴⁴.

It should be noted that the discussion, devoted to the problem of determination of the legal nature of tax responsibility is the most urgent. The most disputable question is: does the tax responsibility have the administrative-legal nature or is the tax responsibility the independent legal institute? In many aspects the problem is conditioned, first of all, by the presence of competing contents of violation of the tax and fee legislation in the Tax Code of the Russian Federation and Code of the Russian Federation about administrative legal violations. Some authors substantiate the position of absence of the independent type of legal responsibility and its relation by the nature to the administrative responsibility⁴⁵, the other authors substantiate the presence of independent type of juridical responsibility – tax responsibility⁴⁶ or consider the tax responsibility as a variety of financial-legal responsibility⁴⁷.

In its turn the Constitutional Court of the Russian Federation, determining the legal nature of responsibility, established in the TC of RF came to conclusion about that in the aims of provision of execution of the constitutional obligation by taxpayers to pay taxes and damage indemnification, incurred by the treasury in the case of non-execution, the federal legislator provides measures of the state enforcement, which can be both law restorative, and providing the execution by a taxpayer his constitutional obligation (repayment of arrears and damage indemnification from the untimely and incomplete tax payment – fine), and penalty ones, incurred on the infringers as a measure of responsibility for additional payments.

Consequently, the responsibility for commitment of tax violations, provided by TC of RF has property character; its implementation is directed on the execution of treasury damage from the tax legal violation. Therefore, application of the liability measures for

⁴¹ PEPELYAEV, S.G. (ed.) *Tax law: Text-book*. p. 395-396.

⁴² KUCHEROV, I. I. *Tax law of Russia. The course of lectures*. p. 246.

⁴³ KROKHINA, Yu. A. (ed.) *Tax law of Russia. Text-book*. p. 353.

⁴⁴ SERKOV, P. P. The issue about understanding the tax responsibility. *Russian justice*. No. 8. 2010. p. 29.

⁴⁵ SHOROHOV, A. Yu. *Administrative responsibility for the violation in the area of taxes and fees*. Abst. of diss. of leg. scien. cand. M. 2003. p. 10; ZRELOV, A. P. *Administrative investigation of the violations of legislation in the area of taxes and fees*. M. 2004; PANKOVA, O. V. The problem of citizens' rights protection in the proceeding on cases about administrative legal violations in the area of taxes and fees. In: HAMANEVA, N. Yu. (ed.) *Administrative-legal status of citizens. Collected works*. M. 2006. p. 191.

⁴⁶ VINNITSKIY, D. V. *Specif. works*. p. 310-317.

⁴⁷ EMELYANOV, A. S., CHERNOGOR, N. N. *Financial-legal responsibility*. M., 2004.

commitment of the tax legal violation is based on detecting the size of financial damage made to the state in strict procedural form. The amounts of fine sanctions, collected from the persons for violation of tax legislation requirements by them, go beyond the frameworks of tax debt as such one; by this they are distinguished from the arrears and tax fine, and essentially represent the diversity of public-legal responsibility of the property character⁴⁸.

It seems that the modern approach to certain legal responsibility, and generally, the tax-legal responsibility must go through consideration of this legal phenomenon as interbranch (complex) institute. In our understanding, the tax-legal responsibility is a complex institute, which combines the elements of administrative-legal responsibility and civil-legal responsibility. Tax-legal responsibility combines law restorative and fine properties, accordingly, absorbs the administrative-legal and civil-legal beginning in it.

The modern system of tax law is very dynamic legal phenomenon that is in constant development and improvement. As it is seen in the financial-legal literature, the category of the tax law system is considered unambiguously. Being the sub-branch of financial law, as opposed from the last one, the tax law has very expressed pandect system of building with separation of the general and peculiar part. In the perspective it is possible to separate the tax procedural law as the constituent of the tax law in the system of tax law.

CONTACT INFORMATION

imeda_pravo@mail.ru

Assoc. prof. Imeda Anatolevich Tsindeliani, candidate of legal science
The Head of Financial Law Department of the Russian State University Justice,
the Professor of Financial Law Department,
Russian State University of Justice
Novocheryomushkinskaya st., 69 a
117418, Moscow
Russia

⁴⁸ Decree of the Constitutional Court of RF from 14.07.2005 under No. 9-P “On the case about verification of constitutionality of provisions of article 113 of the Tax Code of Russian Federation in connection with the complaint of a citizen G. A. Poliakova and request of the Federal arbitration court of Moscow district” Vestnik of CC of RF under No. 4. 2005.

TAX IMPLICATIONS OF TRANSFER PRICING

Martina Valachová
Masaryk University, Brno

Abstract in English language

Transfer pricing - setting of prices for intra-group or company transfers of goods and services has been recently attracting more and more attention especially with connection to optimizing the multinational enterprises' tax liabilities. There are five generally accepted methods of determining the transfer prices which are meeting the essential requirement to be in compliance with arm's length principle - when pricing the transfer of goods between affiliated companies, the companies should treat the transaction as if it was taking place between unconnected parties.

Keywords in English language

transfer pricing, tax evasion, transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, multinational enterprises, income tax, arm's length principle

INTRODUCTION

As a result of globalisation which has recently intensified, the way how cross-border activities take place has been impacted dramatically. The free movement of labour and capital, massive shift of manufacturing bases from high-cost to low cost areas and technological and telecommunication development are clear demonstrations of world integration, that increased direct foreign investments in many countries. Globalisation phenomenon undoubtedly supports economic growth, creates new jobs and stimulates innovations.

The way economy became more globally integrated, so did corporations. Globalisation caused shift from country-specific organization business models towards global systems based on matrix management models and integrated supply chains. With regard to technological development, especially e-commerce, multinational enterprises (further as MNEs) can move their production functions far from their customers to the areas with lower manufacturing costs. This process is further complemented by sophisticated tax plans abusing differences among law orders of individual countries, so that MNEs minimise their tax duties. All this have led to unfairness perceived mostly by ordinary citizens who are regularly subjects of higher taxation in comparison with large MNEs using complicated tax schemes in order to minimise their taxes. However it is not only case of citizens who feel harmed by this issues. Tax fairness problems has become critical for all parties. Governments have to face to lower tax revenues and that is a serious issue especially for developing countries where insufficient funding of public investments followed leads to slowdown of the economic growth. Noteworthy thing is that MNEs themselves are suffering from high risk of damaging their reputation when governments or citizens perceive their tax duty as too low. Current conditions are unfortunately stimulating MNEs to minimise their taxes, because failing to take advantage of legal opportunities to lower their taxation would put it at a competitive disadvantage. Smaller enterprises or family companies operating only on national levels find themselves in even more difficult situation because of impossibility of shifting their profits across the borders makes them unable to compete with MNEs. Fair

competition is therefore harmed by base erosion and profit shifting outside jurisdiction where it was generated.

Beside addressing the integration tendencies in the economy area it is essential to deal with interconnection on tax level. With regard to the fact that taxation is at the core of countries' sovereignty, the individual states' tax rules became significantly diversified. The interaction of independent sets of rules creates frictions resulting in double taxation of gaps resulting in double non taxation. The issue of double taxation has been dealt with by system of bilateral tax treaties. Nevertheless the phenomenon of double non taxation has not been tackled yet. According to OECD the low or no taxation is not a cause of concern. But it becomes so when associated with artificial segregation of taxable profit from activities that generate it.¹

The gravity of above mentioned issue was acknowledged by OECD which in cooperation with G20 countries formulated Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (further as BEPS). Four out of fifteen identified actions on BEPS are associated with transfer pricing² which makes it one of the key priorities. The objective of this article is therefore introduce the instrument of transfer pricing as well as the methods of its fair setting. The basic tax implications connected to transfer pricing will be addressed and demonstrated on example. Finally the brief overview of current transfer pricing rules in Czech Republic will be provided.

1. TRANSFER PRICING

Transfer pricing is defined as *...setting of prices for intra-group or company transfers of goods or services.*³ In the other words it is setting the price for transaction taking place between two entities that are owned by the same person or company. Transfer pricing from financial perspective is probably one of the most important tax issues in the world. This statement is supported by numerous convincing facts. First states that more than 60% of international trade is conducted within the company group structure of MNEs.⁴ Second, economic conditions like production location, skilled labour, tax incentives and production costs pretty much force companies to conduct cross-border transactions. Third is the accelerated globalisation caused beside other things by 24/7 trading on commodities and financial markets. Last driver for engagement into international intra group transactions is relocation of intangible property to "tax heavens". All these incidents and their combined effect most likely explain the rise in transfer pricing rules.⁵

¹ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting by OECD* [online]. Paris: OECD, 2013. quoted 20/4/2015. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. p. 7-10.

² Action 8 - Transfer Pricing Aspects of Intangibles; Action 9 - Transfer Pricing Aspects of Risks and Capital; Action 10 - Transfer Pricing Aspects of Other High Risk Transaction; Action 13 - Re-examine Transfer Pricing Documentation

³ LAW, J., SMULLEN, J. (eds.) *Transfer pricing*. A Dictionary of Finance and Banking. Oxford University Press, 2008.

⁴ *Transfer Pricing: History, State of the Art, Perspectives*. Ad Hoc Group of Experts in International Cooperation in Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10-14 September 2001. quoted 26/5/2015. available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>.

⁵ BURKE, J. Re-thinking First Principles of Transfer Pricing Rules. Manuscript submitted for publication. *Virginia Tax Review*. quoted 27/5/2015; available at: http://www.academia.edu/949603/Re-Thinking_First_Principles_of_Transfer_Pricing_Rules.

1.1 Transfer Pricing Methods

Setting the right and fair transfer price is very problematic issue. In case of two unconnected subjects is the price of goods or services determined by market by simply using supply and demand models. However when transaction is being conducted between two related entities such as subsidiaries of the same multinational group the essential market rules are set aside in the name of common ownership. OECD though in 1979 published general guidelines for dealing with transfer pricing - *The Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, which are regularly revised.⁶

The most essential international standard agreed by OECD member countries for tax purposes by MNE groups and tax administrations is Arm's length principle. The authoritative statement of this principle is based in paragraph 1 of Article 9 of the OECD Model Tax Convention. It states: *Where conditions are made or imposed between the two associated enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.* Arm's length principle follows the approach of treating members of MNE group as if they were independent entities by seeking to adjust profits according to the conditions which would have obtained between independent enterprises in comparable transaction and comparable circumstances. The base of the application of the arm's length principle is comparability analysis.

Based on the arm's length principle, several methods have been established in order to determine the appropriate transfer price for a certain transaction. OECD has introduced three traditional transaction methods for setting transfer prices:

- the comparable uncontrolled price (CUP) method
- the resale price method (RPM), and
- the cost plus method.

Although OECD strongly prefers transactional transaction methods, specifically CUP, in 1995 it extended its Transfer Pricing Guidelines as reaction on United States practices by two transactional profit methods:

- transactional net margin method (TNMM) and
- profit split method.⁷

Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method

This method compares the price charged for goods or services in a controlled transaction to the price charged for goods or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances. If the difference is identified, it needs to be checked, whether there are certain circumstances that could justify the price difference (e.g. volume discount). In case of absence of those reasons, it indicates that commercial and financial relations between associated enterprises are not arm's length and the price in the uncontrolled transaction may need to be substituted for the

⁶ *Tricky Tax: Transfer Pricing*. Taxjustice.net. quoted 27/5/2015; available at: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tricky_Tax.pdf

⁷ LOHSE, T., RIEDEL, N., SPENGLER, C. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation. quoted 27/5/2015. available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf.

controlled price.⁸ OECD outlines characteristics which have to be comparable - type of product, availability, risk, assets used, contractual terms and economic circumstances (market level, timing, geography) in order to use this method.

It is necessary to point out that in certain cases CUP method is not applicable. It includes especially when market is not competitive or when the product is so unique that comparable transaction is not available.

Resale Price Method (RPM)

The resale price method uses the price at which a product that has been purchased from an affiliated company is resold to independent enterprise. This resale price is then reduced by appropriate gross margin which represents the amount that company seeks to cover its operating costs plus its profit. What is left after subtraction of gross margin is being regarded as an arm's length price for the original transfer of property between associated companies.⁹

The method is based on the assumption that gross margins are comparable for all products. This implies that products and circumstances of the transaction must be similar. However, it is questionable whether this assumption is true even if comparability prevails because it also suggests that gross margins are equal over firms, which does not seem a realistic assumption. For those reasons, the OECD guidelines state that adjustments are needed under several circumstances which increase the documentation effort and complexity of the RPM method.¹⁰

Cost Plus Method

This method is very similar to previously mentioned resale price method. The cost plus method starts with costs of supplier of goods or services to associated purchaser (controlled transaction). An appropriate cost plus mark up is added to this costs, to make a profit in a certain market conditions. This method is mostly used when partially finished products are sold between associated parties, where those parties have joint facility agreements or long-term buy-and-supply arrangements.¹¹

Profit Split Method

The transactional profit split method aims to determine the division of profits in an affiliated group of companies (controlled transaction) as if it would be chain of independent enterprises. This method first identifies the profit to be split for associated

⁸ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, para 2.13. quoted 27/5/2015; available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeed/taxation/oeed-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.

⁹ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, para 2.21. quoted 27/5/2015; available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeed/taxation/oeed-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.

¹⁰ LOHSE, T., RIEDEL, N., SPENGLER, C. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation. quoted 27/5/2015. available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf.

¹¹ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, para 2.39. quoted 27/5/2015; available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oeed/taxation/oeed-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.

enterprises from controlled transaction. Then it splits the combined profits between associated companies according to economically valid basis that is anticipated in an agreement made in compliance with arm's length principle.¹² In the other words, the combine profits are split between all associated companies using ratios that would have been utilized in an uncontrolled transaction. The profit split method should take into account the circumstances of the transaction and consider assets used and risks assumed by the associated companies.

The profit split method allows an analysis of transfer prices for more complex business structures, e.g. highly integrated processes. Due to the two-sided approach, cases where both parties of a transaction contribute unique and valuable components can be accounted for. However, the measuring of total profits may be a difficult task, especially if considering foreign affiliates.¹³

Transactional Net Margin Method (TNMM)

The transactional net margin method examines the net profit relative to appropriate base (costs, sales, assets) that a taxpayer realises from a controlled transaction.¹⁴ Transactional net margin method is based on the comparison of the taxpayer with a group of similar, standalone companies. These companies have to work in the same field, perform similar functions and distribute comparable products. The main advantage of this method is the easy accessibility to information in comparison with the other methods. The negative feature however is that operating profits are easily affected by factors which are difficult to identify and quantify.¹⁵

2. TYPICAL TRANSFER PRICING ABUSIVE PRACTICE DEMONSTRATION

As it was already stated before, fraudulent practices in relation to transfer pricing is one of the main OECD concerns. In this chapter, there will be demonstrated how MNEs abuse transfer pricing for reducing their tax liabilities.

Let's assume the multinational company Wind Group, company producing wind turbines. Wind Group has two subsidiaries (as shown on the figure no. 1) - Dutch Parts, which makes circuit boards for turbines in Netherlands; and Turbines UK, which assembles them in UK. Dutch Parts is subject to 20% taxation whereas Turbines UK is taxed by 40%. Each year Dutch Parts sells 10 000 boards to Turbines UK for 100 EUR per piece, 1 000 000 EUR in total.

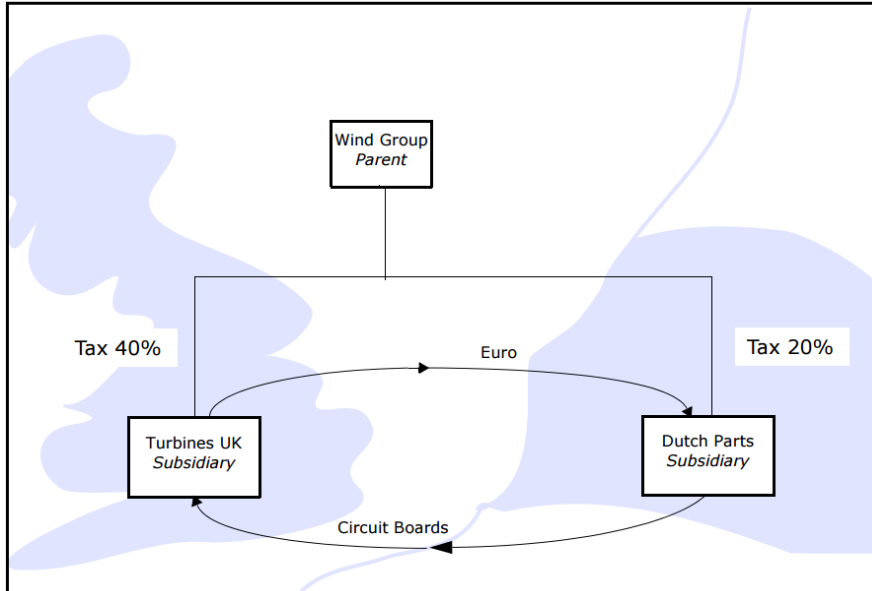
¹² *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, para 2.108. quoted 27/5/2015; available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/oced-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.

¹³ LOHSE, T., RIEDEL, N., SPENGLER, C. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation. quoted 27/5/2015. available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf.

¹⁴ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, para 2.58. quoted 27/5/2015; available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/oced-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.

¹⁵ LOHSE, T., RIEDEL, N., SPENGLER, C. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation. quoted 27/5/2015. available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf.

Figure no. 1: Wind Group company structure



source: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tricky_Tax.pdf

Scenario 1: year 1

In a first year both subsidiaries made 800 000 EUR of pre-tax profit, which earned the mother company a total pre-tax profit 1600 000 EUR. Turbines UK pays 320 000 EUR tax (40%) and Dutch Parts 160 000 EUR (20%). Overall, the result for Wind Group for year one is 1 120 000 EUR and the due tax is 480 000 EUR.

Scenario 2: year 2

In second year Dutch Parts increases price for boards for 150 EUR per piece, which raises total costs of sale to 1.5 million EUR. It means that profits of Dutch Parts are higher by 500 000 EUR and Profit of Turbines UK is the same amount lower.

Year 1:

	Turbines UK	Dutch Parts	Wind Group
Pre-Tax Profit	€ 800 000	€ 800 000	€ 1 600 000
Tax Paid	€ 320 000	€ 160 000	€ 480 000
Net Gains	€ 480 000	€ 640 000	€ 1 120 000
Group Tax Rate: 30.00%			

Year 2:

	Turbines UK	Dutch Parts	Wind Group
Pre-Tax Profit	€ 300 000	€ 1 300 000	€ 1 600 000
Tax Paid	€ 120 000	€ 260 000	€ 380 000
Net Gains	€ 180 000	€ 1 040 000	€ 1 220 000
Group Tax Rate: 23.75%			

It is noteworthy that the total pre-tax profits of the Wind Group remain the same – €1.6 million. However, the tax bill of Turbines UK is reduced significantly because of the rise in the cost of the circuit boards, it now pays €200,000 less tax. On the other hand Dutch Parts pays 100 000 EUR in year 2. However the overall tax bill is reduced to 380 000 EUR. It means that total group's net profit is 100 000 EUR higher than previous year.

The raise in the transfer price caused that bigger part of Wind Group's profit is being taxed at lower percentage (Netherlands 20%), which reduces the Wind Group's overall tax rate from 30 to 23.75 per cent.¹⁶

3. BRIEF TRANSFER PRICING OVERVIEW IN CZECH REPUBLIC

Transfer pricing area in Czech Republic is fully in compliance with rules set by OECD and European Union. It means that for right and fair determination of transfer prices they have to respect the arm's length principle. In Czech law order is arm's length principle imprinted into Article 23 par. 7 of Act no. 586/1992 Coll., on Income tax. It is implemented diction of Article 9 of the OECD Model Tax Convention with one special case clarification, which states that in case of impossibility to determine the price agreed between independent enterprises, "usual price" is applied¹⁷. The term "usual price" is defined in Act no. 151/1997 Coll., on evaluation of property as ...price which would be obtained by selling the same or comparable property or service in the same or comparable business environment and same time. All circumstances influencing the price are considered, apart from exceptional market swings and personal favourites.¹⁸

After amendment to the transfer pricing legislation in 2006, there exists an option for taxpayers to approach the tax authorities and ask for Advanced Pricing Agreement¹⁹ (APA), which usually takes around eight months to process. However the Advanced Pricing Agreement is not obligatory. Czech legislation does not state any obligation to maintain any transfer pricing documentation. Nevertheless, this documentation is usually required by tax authority in case of transfer pricing audit to prove that arm's length principle has been met.²⁰

The corporate income tax is set on 19%, whereas withholding tax on dividends, Interests and Royalties from patents and licences is from 15% to 35%. This tax is levied on dividends paid to a non-resident, unless the rate is reduced under an applicable tax treaty. 15% is the standard rate with the 35% rate being levied on any income being

¹⁶ *Tricky Tax: Transfer Pricing*. Taxjustice.net. quoted 27/5/2015; available at: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tricky_Tax.pdf.

¹⁷ Article 23 par. 7 of Act no. 586/1992 Coll., on Income tax, as amended.

¹⁸ article 2 Act no. 151/1997 Coll., on evaluation of property, as amended.

¹⁹ APA - is a contract, usually for multiple years, between a taxpayer and at least one tax authority specifying the pricing method that the taxpayer will apply to its related-company transactions. These programmes are designed to help taxpayers voluntarily resolve actual or potential transfer pricing disputes in a proactive, cooperative manner, as an alternative to the traditional examination process.

²⁰ *World Transfer Pricing 2014 - The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms*. *International Tax Review*. TP Week. quoted 27/5/2015. available at: <http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/world-transfer-pricing-2014.pdf>.

paid to a tax haven (any jurisdiction with which the Czech Republic has not concluded a tax treaty or an agreement for the exchange of information on tax issues).²¹

Recently, the tax authorities have announced that they would increase the number of transfer pricing audits. New, specialised tax office was established which is equipped with transfer pricing specialists whose goal is to administer more transfer pricing audits on large taxpayers in the jurisdiction of Czech Republic. Despite this increased level of aggression from the tax authorities, improvements in sophistication means that it is now easier to have a reasonable, informed conversation with the authorities than in the past. One adviser cited research that has been carried out in relation to the efficacy of the tax authorities over the last year. The results showed that despite only carrying out half the number of audits last year than they did in the previous one, the authorities managed to collect twice as much tax. One source of concern for enterprises in the Czech Republic is the absence of the use of precedent in the legal process. For this reason, it was argued by advisers, no two cases are treated as comparable and tax-related injustices may result.²²

CONCLUSIONS

Given the considerable effect a transfer price can have on a company's tax liability, it is subject to much attention from multinational corporations as well as tax authorities. But even companies that have no intention of distorting the transfer price often encounter many objective difficulties when setting it. Running complex structures, as MNEs undoubtedly are, within a global network can make it very difficult to set global profits. Moreover there are the other factors such as government restrictions or pressure created by shareholders which can contribute to difficulties to determine internal prices.²³ To deal with this problem OECD provided Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, where it clarifies the meaning of essential transfer pricing principle - arm's length rule as well as explained application of five methods of setting the transfer prices - comparable uncontrolled price (CUP) method, resale price method (RPM), the cost plus method, transactional net margin method (TNMM) and profit split method.

There is numerous projects on the level of OECD trying to capture issues related to transfer pricing, which shows how important the area of transfer pricing is.²⁴ The situation around transfer pricing in Czech Republic is despite the new civil code that established new terminology and processes relatively stable. However there has been a strong tendency of tax authorities to become more aggressive in their stance towards transfer pricing. In summary, the world of transfer pricing is an extremely active one with major changes likely on the short-term horizon.

²¹ Deloitte. *Taxation and Investment in Czech Republic 2014*. quoted 27/5/2015. available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2014.pdf>.

²² World Transfer Pricing 2014. The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms. *International Tax Review*. TP Week. quoted 27/5/2015. available at: <http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/world-transfer-pricing-2014.pdf>.

²³ INTM460120. *Transfer pricing: a practical guide to enquiries - introduction*, HMRC, available at <http://www.hmrc.gov.uk/>.

²⁴ Action plan BEPS, Project on the transfer pricing aspects of intangibles, OECD's White Paper on transfer pricing documentation.

REFERENCES

1. Act no. 586/1992 Coll., on Income tax, as amended.
2. Act no. 151/1997 Coll., on evaluation of property, as amended.
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting by OECD. Paris: OECD, 2013. quoted 20/5/2015. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. p. 7-10.
4. BURKE, J. Re-thinking First Principles of Transfer Pricing Rules. Manuscript submitted for publication. *Virginia Tax Review*. quoted 27/5/2015. available at: http://www.academia.edu/949603/Re-Thinking_First_Principles_of_Transfer_Pricing_Rules.
5. DELOITTE: *Taxation and Investment in Czech Republic 2014*. quoted 27/5/2015. available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2014.pdf>.
6. INTM460120: *Transfer pricing: a practical guide to enquiries - introduction*, HMRC, available at: <http://www.hmrc.gov.uk/>.
7. LAW, J., SMULLEN, J. (eds.) *Transfer pricing. A Dictionary of Finance and Banking*. Oxford University Press, 2008.
8. LOHSE, T. RIEDEL, N. SPENGLER, C. *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*. Oxford University Centre for Business Taxation. quoted 27/5/2015. available at: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf.
9. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010. quoted 27/5/2015. available at: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page65.
10. *Transfer Pricing: History, State of the Art, Perspectives*. Ad Hoc Group of Experts in International Cooperation in Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10-14 September 2001. quoted 26/5/2015. available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>.
11. *Tricky Tax: Transfer Pricing*. Taxjustice.net. quoted 27/5/2015; available at: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tricky_Tax.pdf.
12. *World Transfer Pricing 2014 - The comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms*. *International Tax Review*. TP Week. quoted 27/5/2015. available on: <http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/world-transfer-pricing-2014.pdf>

CONTACT INFORMATION

325569@mail.muni.cz

Mgr. Ing. Martina Valachova
Masaryk University, Faculty of Law
Veveří 70
611 80 Brno
Czech Republic

DAŇOVÁ LICENCIA V SLOVENSKOM PRÁVNOM PORIADKU

Martin Vernarský

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, Fakulta verejnej správy

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Príspevok sa zameriava na skúmanie ústavných, ale aj praktických aspektov daňovej licencie, ktorá je svojou podstatou i v legálnom vyjadrení minimálnou daňou. Využíva sa porovnanie s rakúskym modelom a názormi vedy daňového práva. V závere autor naznačuje možné modely uplatňovania minimálnej dane zohľadňujúce v maximálnej miere základné princípy zdanenia.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňová licencia, minimálne zdanenie, daňovník, daň z príjmu

Abstract in English language

The paper focuses on analyses of constitutional, as well as practical aspects of tax licence, which creates the minimal tax by its substance and also by its legal expression. Comparison with Austrian model of minimal tax and with the opinions of tax science is used. In conclusion author intimates eventual models for applying the minimal tax, which provide for basic principles of taxation in maximum.

Keywords in English language

tax license, minimal taxation, tax-payer, income tax

ÚVOD

Boj proti daňovým únikom zaujíma v súčasnom daňovom zákonodarstve, no aj v ďalších oblastiach spoločenského života významné miesto v rebríčku záujmu zúčastnených aktérov. Akademickú pôdu je potrebné považovať za veľmi vhodnú platformu pre diskusie o problematike daňových únikov a daňovej kriminality. Faktom však zostáva, že akékoľvek návrhy na riešenie negatívnych javov v daňovej sfére sa stanú realitou len vtedy, ak sa s nimi stotožní tá časť spektra politických reprezentantov, ktorá je v rozhodujúcej miere zastúpená v poslaneckých laviciach (v súčasnosti už azda v poslaneckých kreslách). Práve naznačený spojovací prvok medzi odbornou bázou riešenia spoločenských problémov a konečnou reálnou podobou nástrojov ich odstraňovania možno v súčasnosti podľa môjho názoru vnímať ako citlivú a rizikovú stránku v procese tvorby štátnej vôle ako celku. Konštatovaná citlivosť a rizikovosť je daná vnášaním požiadaviek diktovaných politickým marketingom do zákonodarného procesu, a tým aj do jeho výsledkov. Eliminácia daňových únikov je pritom politicky zaujímavá agenda, a tak podoba jej zákonných prostriedkov je, žiaľ, podstatne poznačená motiváciou politickej súťaže.

Negatívnym dôsledkom v predchádzajúcom odseku popísaných javov je už empiricky preukázaný trend zákonodarcu riešiť naliehavé spoločenské problémy reguláciou sociálnych vzťahov priamo zákonnými prostriedkami, bez zohľadnenia špecifických pomerov konkrétneho spoločenského vzťahu prostredníctvom individuálnej rozhodovacej právomoci verejných orgánov uvádzajúcich vôľu zákonodarcu do života.

Ak v spoločnosti existujú obavy z neobjektívnosti v rozhodovaní súdov v sporoch, v ktorých je účastníkom štát, zavedie zákonodarca normatívnym spôsobom exekučnú nepostihnuteľnosť majetku štátu, aby verejný majetok ochránil pred výrazným zmenšením. Namiesto toho by azda bolo vhodnejšie pracovať na garanciách objektivity rozhodovania súdov, aby sa štát ako vlastník nemusel obávať nespravodlivého rozsudku, prostredníctvom ktorého potom špekulanti bezpracne siahnu na verejný majetok.

Ak v spoločnosti narastá pocit, že poľnohospodárska pôda ako prírodné bohatstvo oplývajúce produkčným potenciálom spôsobilým zabezpečiť potravinovú sebestačnosť krajiny sa stáva predmetom špekulácií zahraničných podnikateľov, v dôsledku ktorých dochádza k degradácii pôdy, prípadne jej protiprávnemu využívaniu na nepoľnohospodárske účely, zavedie zákonodarca normatívnym spôsobom plošné obmedzenia práva scudzit' poľnohospodárske pozemky tým, že určí vlastníkov takeho pozemku, komu ho predať alebo darovať môže a komu nie. Namiesto toho by bolo vhodnejšie sprísniť podmienky vynímania pozemkov z poľnohospodárskej pôdy (alebo v niektorých typovo vymedzených prípadoch možnosť vyňatia úplne vylúčiť), a tak na individuálnej rozhodovacej báze výkonnej zložky verejnej moci zabezpečiť ochranu produkčného potenciálu poľnohospodárskej pôdy.

Pri rozsiahlom a súčasne detailnom rozbere právneho poriadku, hlavne vo sférach ochraňujúcich verejný záujem v jeho najrôznejších podobách, by určite bolo možné nájsť aj ďalšie príklady popísaného, postupne sa stabilizujúceho negatívneho trendu. Podstatné však je, že pre politickú atraktívnosť je vždy lepšie manifestovať rozhodnosť politikov sediacych v parlamente pri boji s nezdravými javmi v spoločnosti, než zaviesť systémové, v prostredí existujúceho právneho poriadku integrálne zasadené prostriedky, ktorými sa výkonnej a súdnej moci umožní dôkladne posúdiť individuálny prípad a priam na lekárnických váhach vyvážiť v kolízii stojace súkromný záujem fyzickej osoby alebo právnickej osoby a typizovaný verejný záujem hodný právnej ochrany. S tým súvisiaci protiargument o vysokej miere korupcie a ňou vyvolanej neobjektívnosti v rozhodovaní súdnej moci a výkonnej moci neobstojí, pretože len štát je ten, kto má zabezpečiť funkčnosť vlastných mechanizmov a ich spravodlivé rozhodovanie. Zodpovednosť za zvládnutie tejto úlohy nemôže štát vlastnými mocenskými prostriedkami prenášať na adresátov výkonu svojej moci tak, že ich slobodu a rovnosť bude plošne obmedzovať.

Zámerom predkladaného článku je prispieť k skúmaniu právneho inštitútu daňovej licencie zavedenej do právneho poriadku len nedávno, a to práve pamätajúc na už popísané negatívne trendy v motivácii zákonodarcu pri tvorbe normatívnej regulácie spoločenského života. Je teda daňová licencia opäť len politicky motivovaným marketingovým ťahom, ktorý má dokázať, ako je parlamentná väčšina pripravená rozhodne sa popasovať s javom, ktorý sa pravidelne ako červená niť vinie prostredím spoločenskej mienky bez zreteľa na postoje odborníkov? Alebo má daňová licencia slúžiť na veľmi rýchle a z hľadiska nákladov pomerne lacné naplnenie príjmovej stránky štátneho rozpočtu? Alebo, a to by bolo najpotešujúcejšie zistenie, predstavuje daňová licencia v aktuálnom štádiu vývoja daňovej disciplíny, motivácie daňových subjektov k zakladaniu právnických osôb, a celkového stavu verejných financií skutočne jediný účinný nástroj, ktorým možno prechádzať znižovaniu daňových príjmov verejných rozpočtov zo špekulatívnych dôvodov a odrádzať daňové subjekty od lákadla umelého navyšovania nikdy neskontrolovateľných nákladov znižujúcich ich základ dane na nulu?

1. DAŇOVÁ LICENCIA DE LEGE LATA

Daňová licencia bola do slovenského právneho poriadku zavedená 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. Novelizáciou bol do zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) vložený § 46b s nadpisom „Daňová licencia právnickej osoby“.

V prvom rade je zrejmé potrebné sa zaoberať charakterom tejto platby. Samotný zákon o dani z príjmov v § 46b ods. 1 uvádza, že daňovou licenciou je minimálna daň. Tá je v literatúre charakterizovaná ako výška dane, ktorá sa musí ako najnižšia prípustná daň o daňovníka vybrať bez ohľadu na výšku daňového základu¹. Ide teda o nástroj daňový, ktorého primárnym účelovým zameraním je zabezpečenie príjmov verejných rozpočtov a zabránenie daňovníkovmu úsiliu vyhnúť sa daňovej povinnosti².

Použitie označenie – daňová licencia – podľa nášho názoru nevystihuje obsahovú podstatu tejto verejnoprávnej platby. Pojem licencia sa spája s povolením na určitú činnosť. Licencia v práve má teda konštitutívne účinky vo vzťahu k individuálnemu prípadu. Právny inštitút zakotvený v § 46b zákona o dani z príjmov však popísaný charakter nevykazuje. Zaplatenie daňovej licencie nekonštituuje žiadnu novú právnu pozíciu v zmysle získania akéhokoľvek oprávnenia daňovníka. Rovnako tak nezaplatenie daňovej licencie neznamená stratu akéhokoľvek oprávnenie, či dokonca výmaz daňovníka z obchodného registra spojený s jeho právnym zánikom. Ani v iných krajinách, v ktorých sa uplatňuje obdobný právny nástroj sa tento neoznačuje ako licencia, ale skôr ako minimálna daň (Rakúsko, Luxembursko), prípadne alternatívna minimálna daň (USA). Preto jazykové označenie skúmaného inštitútu nemožno považovať za vhodné.

Povinnosť platiť daňovú licenciou vzniká právnickej osobe - daňovníkovi vtedy, keď jeho skutočná daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako suma daňovej licencie podľa zákona o dani z príjmov, ako aj daňovník, ktorý vykázal daňovú stratu.

Zákon o dani z príjmov odvíja sumu daňovej licencie od obratu, ktorý daňovník dosiahne v zdaňovacom období, a súčasne od toho, či je daňovník platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo nie je. Ak sa teda jedná o daňovníka, ktorý v zdaňovacom období, za ktoré podáva daňové priznanie nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty a jeho obrat neprevýšil 500 000 €, je povinný zaplatiť daňovú licenciou vo výške 480 €. Ak daňovník bol v dotknutom zdaňovacom období platiteľom dane z pridanej hodnoty a jeho obrat nepresiahol 500 000 €, je povinný zaplatiť daňovú licenciou vo výške 960 €. A nakoniec, ak daňovník bol platiteľom dane z pridanej hodnoty a jeho obrat presiahol 500 000 €, je za splnenia podmienky podľa § 46b ods. 1 zákona o dani z príjmov povinný zaplatiť daňovú licenciou vo výške 2 880 €.

Povinnosť platiť pri splnení podmienok podľa § 46b ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovú licenciou má aj svoje výnimky. Daňovú licenciou nebude platiť daňovník,

- a) ktorému vznikla prvýkrát povinnosť podať daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikol, okrem daňovníka, ktorý je právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie,

¹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS 2010. s. 152.

² KARFÍKOVÁ, M. In: BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo. 4. aktualizované vydání*. Praha: C. H. Beck, 2006. s. 197.

- b) daňovník, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie,
- c) verejná obchodná spoločnosť, Národná banka Slovenska, Fond národného majetku Slovenskej republiky,
- d) daňovník, ktorý prevádzkuje aj chránenú dielňu alebo chránené pracovisko,
- e) daňovník za zdaňovacie obdobie tvorené obdobím likvidácie, prípadne obdobím konkurzu.

Daňovník, ktorého priemerný evidenčný počet zamestnancov vo fyzických osobách so zdravotným postihnutím za zdaňovacie obdobie je najmenej 20% z celkového priemerného evidenčného počtu zamestnancov vo fyzických osobách podľa osobitného predpisu, sa daňová licencia znižuje na polovicu.

Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou vypočítanou v daňovom priznaní je možné započítať na daňovú povinnosť pred uplatnením preddavkov na daň najviac v troch bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, nasledujúcich po zdaňovacom období, za ktoré bola daňová licencia zaplatená, a to len na tú časť daňovej povinnosti, ktorá prevyšuje sumu daňovej licencie.

Zákon o dani z príjmov súčasne detailizuje spôsob uplatňovania daňovej licencie v prípade zúčtovania preddavkov na daň, ako aj niektoré procesné aspekty súvisiace so splatnosťou daňovej licencie.

2. PRÁVNÁ REGULÁCIA A SÚDNA INTEPRETÁCIA MINIMÁLNEHO ZDANENIA V RAKÚSKU

Rakúska právna úprava je pre posudzovanie daňovej licencie v slovenskom právnom poriadku podnetná, a to nielen pre blízkosť právnych systémov, ale aj preto, že daňová obsahuje nástroj svojou povahou, a zrejme aj cieľmi identický s daňovou licenciou v slovenskom zákone o dani z príjmov.

V Rakúskom právnom poriadku je minimálna daň uložená rakúskym kapitálovým obchodným spoločnostiam s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ako aj im charakterovo porovnateľným zahraničným obchodným spoločnostiam s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Minimálna daň sa platí za každý štvrtý rok neobmedzenej daňovej povinnosti dotknutého daňovníka. Jej základom je štvrtina povinného základného imania uloženého pre konkrétny druh obchodnej spoločnosti zákonom upravujúcim danú právnu formu (napríklad pri spoločnosti s ručením obmedzeným je povinné základné imanie v sume 35 000 €), pričom sadzba minimálnej dane je 5 % zo základu. Pri zahraničných obchodných spoločnostiach sa vychádza práve zo základu zodpovedajúceho štvrtine základného imania spoločností s ručením obmedzeným.

V rozsahu, v akom minimálna daň presahuje skutočnú sumu daňovej povinnosti, sa bude započítavať ako preddavok podľa § 45 zákona o dani z príjmov fyzických osôb. Súčasne podľa § 24 ods. 4 bodu 4. zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz) je započítanie obmedzené sumou, ktorou v zdaňovacom období alebo v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach skutočná suma daňovej povinnosti k dani z príjmov právnických osôb prekročí minimálnu daň zaplatenú v konkrétnom zdaňovacom období. Vždy sa teda na vyššiu daňovú povinnosť započíta najprv minimálna daň zaplatená za dané zdaňovacie obdobie, a až následne možno započítavať minimálnu daň zaplatenú za predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

Pre vyhodnotenie podstaty minimálnej dane v rakúskom právnom prostredí a pre využiteľnosť poznatkov o nej pre slovenský systém daňovej licencie sú podnetnými aj spojené konania vedené pred Ústavným súdnym dvorom (Verfassungsgerichtshof) pod sp. zn. G 388/96, G 389/96, G 390/96 a G 391/96.

Predmetné konanie reagovalo na približne 11 000 individuálnych sťažností proti rozhodnutiam finančnej správy, ktorými bola kapitálovým obchodným spoločnostiam predpisovaná minimálna daň na podľa § 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov v znení novelizácie uverejnenej v spolkovej zbierke zákonov pod č. 201/1996 v sume 50 000 rakúskych šilingov (ďalej len „ATS“).

Sporným sa v podstate stal obsah predmetnej novelizácie, po ktorej § 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb ukladal kapitálovým obchodným spoločnostiam povinnosť platiť za každý kalendárny štvrtrok ich neobmedzenej daňovej povinnosti minimálnu daň 12 500 ATS. Do účinnosti predmetnej novelizácie platili kapitálové obchodné spoločnosti minimálnu daň v sume 15 000 ATS ročne, teda 3 750 ATS za kalendárny štvrtrok³.

Ústavný súdny dvor vo svojom meritórnom rozsudku z 24. januára 1997 konštatoval rozpor nastaveného systému minimálnej dane s princípom rovnosti, pretože na nerovnaké prípady zavádza rovnaké zdanenie, teda kapitálové obchodné spoločnosti s príjmami pod zhruba 147 000 ATS⁴ ročne zaťažuje rovnako vysokou výnosovou daňou v sume 50 000 ATS. Pritom sa tak podľa názoru Ústavného súdneho dvora dialo bez vecného zdôvodnenia. Preskúvaná právna úprava dosiahla efekt, keď príjmovú slabšie kapitálové obchodné spoločnosti boli zaťažené väčším daňovým bremenom, kým kapitálové obchodné spoločnosti s vyššími výnosmi boli fakticky zdanené menej. Takéto zaobchádzanie s daňovníkmi výnosovej dane, ktorej uplatňovanie sa má zakladať na princípe daňovej výkonnosti, vyžaduje osobitné vecné zdôvodnenie, ktorého sa však Ústavný súdny dvor nedopátral. Obhajobu spolkovej vlády, podľa ktorej novelizácia zákona o dani z príjmov právnickej osoby tvoriaca súčasť komplexu novelizácií ďalších zákonov mala za cieľ presadzovať spravodlivé rozdelenie sociálnych bremien, Ústavný súdny dvor neprijal, pretože nijako neospravedlňuje dôsledok spočívajúci v tom, že v množine všetkých kapitálových obchodných spoločností bude tým, ktoré majú nízky príjem, uložené relatívne vyššie daňové bremeno.

Vo vzťahu k argumentácii spolkovej vlády ako účastníka konania Ústavný súdny dvor zdôraznil existenciu priestoru úvahy pre zákonodarcu pri voľbe opatrení zameraných hoci aj na redukcii počtu kapitálových obchodných spoločností, ktorých právna forma bola pravdepodobne zvolená len z daňových dôvodov (daňová optimalizácia). Nadväzne na to s odkazom na predchádzajúcu judikatúru uviedol, že za spadajúcu do prípustného priestoru úvahy zákonodarcu možno považovať minimálnu daň vychádzajúcu z predpokladu, že kapitálová obchodná spoločnosť dosiahne minimálny výnos zodpovedajúci zúročeniu kapitálu vloženého dlhodobo do cenných

³ V tom období teda minimálna daň bola určená pevnou sumou, nie percentuálne, ako je tomu v súčasnosti.

⁴ Pri výpočte tejto sumy vychádzal Ústavný súdny dvor zo základnej sadzby dane z príjmov právnických osôb účinnnej v tom čase na území Rakúska; podľa § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb táto sadzba činila 34 %, preto 50 000 ATS ako ročná minimálna daň sa vyrovnala skutočnej daňovej povinnosti tých daňovníkov, ktorí dosiahli základ dane približne 147 000 ATS. Podľa navrhovateľov nastavenie systému minimálnej dane spôsobovalo, že kapitálové obchodné spoločnosti, ktorých príjem neprekročil sumu približne 147 000 ATS, budú niest' daňové bremeno percentuálne vyššie ako je zákonná daňová sadzba. Percentuálne daňové zaťaženie príjmu je takto tým vyššie, čím nižší je dosiahnutý zdaniteľný príjem. Ak teda ročný zdaniteľný zisk činí od 50 000 ATS do 147 000 ATS potom minimálna daň vykazuje progresívnu rastúcu sadzbu až do 100 %. Dokonca v prípade, ak daňovník dosiahol skutočné zdaniteľné príjmy pod 50 000 ATS, potom musel minimálnu daň hrať z majetkovej podstaty.

papierov. Takto Ústavný súdny dvor akceptoval výšku minimálnej dane pred spornou novelou z roku 1996 nadmerne zaťažujúcu napríklad spoločnosti s ručením obmedzeným so splateným základným imaním, ktoré dosahovali podstatne nižší príjem v relácii k dosahovaným kapitálovým výnosom. Nevýkonnosť takýchto právnických osôb odôvodňovala nadmerné daňové bremeno. Podľa Ústavného súdneho dvora je však nezdôvodniteľné nastavenie daňového bremena, ktoré zasiahne nadmerne kapitálové obchodné spoločnosti, ktoré nepresiahnu minimálny príjem 147 000 ATS ročne, teda dosahujú podstatne vyšší príjem vo vzťahu ku kapitálovým výnosom, a tak sú značne výkonnejšie. Ústavný súdny dvor akceptoval snahu tvorcov preskúmvanej právnej úpravy bojovať proti zakladaniu kapitálových obchodných spoločností používaných následne na znižovanie daňovej povinnosti k dani z pridanej hodnoty, na rôzne podvody v konkurze, a podobne. Dosahovanie takýchto cieľov však nemožno ospravedlniť paušálnym zavedením nadmerne zaťažujúcej minimálnej dane pre všetky príjmovovo slabé kapitálové obchodné spoločnosti.

V predmetnom prípade teda rakúsky Ústavný súdny dvor konštatoval neprimerane vysokú úroveň minimálnej dane na podklade vytvorenia nerovnosti vo vnútri relatívne homogénnej skupiny daňových subjektov – kapitálových obchodných spoločností.

Druhým príkladom rakúskej judikatúry k tzv. minimálnej dani z príjmov právnických osôb je rozhodnutie, ktoré s povahou predmetného inštitútu súvisí menej, predsa však odhaľuje niektoré jeho aspekty majúce pre budúcnosť význam aj z hľadiska hodnotenia relevantnej slovenskej právnej regulácie.

Rakúsky Správny súdny dvor (Verwaltungsgerichtshof) viedol pod sp. zn. 2001/13/0030 konanie vyvolané kvalifikovaným návrhom správkynke konkurznej podstaty úpadcu, ktorým bola kapitálová obchodná spoločnosť. Táto podľa tvrdenia sťažovateľky nedosahovala od otvorenia konkurzu žiaden zdaniteľný príjem. Odporca v predmetnom konaní (finančná správa) sa bránila odkazom na prejudikatúru rakúskeho správneho súdnictva, podľa ktorej otvorenie konkurzu nemá pre predpis minimálnej dane žiadnu právnu relevanciu, keďže ním nezaniká právna subjektivita úpadcu a ani celkový majetok sa ním neprevádza na iný subjekt (napríklad rozsudky Súdneho správneho dvora z 22. februára 1995 vo veci sp. zn. 95/15/0016, a z 27. marca 1995 vo veci sp. zn. 94/15/0223).

V rámci predmetného konania, keďže sťažovateľka argumentovala aj nesúladosť rozhodnutia finančnej správy so sekundárnym právom Európskej Únie, predložil Správny súdny dvor predbežnú otázku vtedajšiemu Európskemu súdnemu dvoru, ktorá sa týkala súladu minimálnej dane s čl. 10 smernice Rady č. 69/335 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania. Predmetná smernica zaviazala členské štáty zaťažiť daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov, pričom vo svojom čl. 4 taxatívne stanovila transakcie podliehajúce takejto kapitálovej dani a následne v čl. 10 zakázala členským štátom zaťažiť inou daňou v čl. 4 vymedzené transakcie, ako aj registráciu alebo iné formalities požadované pred začatím podnikania, pre ktoré podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk môže podliehať z dôvodu právnej formy.

Európsky súdny dvor (dnes Súdný dvor Európskej Únie) v rozsudku z 18. januára 2001 v konaní sp. zn. C-113/99 rozhodol, že čl. 10 uvedenej smernice nezakazuje vyberať minimálnu daň v podobe zakotvenej v rakúskom právnom poriadku od kapitálových spoločností v konkurze alebo v likvidácii, pokiaľ tieto nedosahujú v žiadny príjem, alebo len minimálny príjem nepresahujúci určitú hranicu. Svoj záver Európsky súdny dvor zdôvodnil názorom, podľa ktorého minimálna daň nie je

podmienkou pre zaregistrovanie kapitálovej obchodnej spoločnosti. Rovnako nezaplatenie minimálnej dane nevedie k výmazu kapitálovej obchodnej spoločnosti z registra (§ 22). Minimálna daň sa ani neviaže na vybavovanie žiadnej inej formality, ktorá formálne musí predchádzať výkonu hlavného predmetu činnosti kapitálovej obchodnej spoločnosti (§ 23). Nakoniec Európsky súdny dvor zdôraznil, že smernica č. 69/335, ako už z jej názvu vyplýva sa aj v zmysle komunitárnej prejudikatúry neviaže na priame dane, teda také, akými sú aj dane z príjmov právnických osôb v členských štátoch (§ 24). Ak teda Správny súdny dvor tvrdil, že na minimálnu daň podľa rakúskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb možno v určitých prípadoch nazerať aj ako na daň nepriamu, potom Európsky súdny dvor uviedol, že kvalifikovanie dane, dávky alebo poplatku vychádza podľa komunitárnej judikatúry z jej objektívnych črt a nezávisle od kvalifikácie v práve členského štátu (§ 25). Tak sa Európsky súdny dvor stotožnil s názorom generálneho advokáta, že minimálna daň vyplýva bezprostredne z neobmedzenej daňovej povinnosti kapitálovej obchodnej spoločnosti. Podľa jej legálnej konštrukcie sa jedná o preddavok na sumu skutočnej daňovej povinnosti k dani z príjmov právnických osôb v určitom zdaňovacom období. Svojou podstatou tak minimálnu daň nemožno kvalifikovať ako verejnú dávku nezávislú od príjmu (§ 26).

Správny súdny dvor tak v rozsudku vo veci samej z 27. februára 2001 na základe konštatovania eurokonformnosti napadnutého rozhodnutia finančnej správy uzavrel, že ustanovením § 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb je regulovaná povinnosť nezávislá od skutočného stavu relevantného z hľadiska dane z príjmov právnických osôb (dosiahnutie príjmu podliehajúceho dani z príjmov právnických osôb), a to povinnosť zaplatiť preskúmanú minimálnu daň v určenej sume. Pre kapitálové obchodné spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorým v dôsledku nedostatku skutočnej daňovej povinnosti k predmetnej dani nemôže byť na prospech dispozícia započítacieho pravidla v zdaňovacom období alebo v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, vytvára § 24 ods. 4 zákona o dani z príjmov vo výsledku skutkový základ zdanenia *sui generis*. Ten viaže právny následok len na samotný fakt neobmedzenej daňovej povinnosti kapitálovej spoločnosti.

3. HODNOTENIE DAŇOVEJ LICENCIE

Minimálne zdanenie je daňovo-právnu kategóriu, ktorá sa z hľadiska svojej obsahovej náplne nevyčerpáva zavedením pevnej sumy, ktorú má daňovník odvieť do príslušného verejného rozpočtu. Aj samotné obmedzenie možnosti odpočítavania daňovej strany znamená svojou podstatou minimálne zdanenie, keďže sa takto limituje uplatňovanie daňovo uznateľných výdavkov.

S minimálnym zdanením veľmi úzko súvisí jeden z ťažiskových princípov zdanenia príjmov, a to je princíp hospodárskej výkonnosti. Tento princíp označovaný v nemecky hovoriacich krajinách ako „*Leistungsfähigkeitsprinzip*“ má zásadný význam pre uplatňovanie daňovej spravodlivosti a vyplýva z všeobecného ústavne zakotveného princípu rovnosti. Rozvoj označeného princípu ako fundamentálnej miery pre rovnosť v rozdelení daňového bremena sa vyvíjal už v diele sv. Tomáša Akvinského⁵. Adam Smith v roku 1776 konštatoval, že občania majú platiť dane vo vzťahu k ich schopnosti

⁵ Pozri HAHN, H. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In *Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften*. Vol 81, 2004, no. 2, s. 167.

(„in proportion to their respective abilities“), a síce osobitne vo vzťahu k ich príjmom⁶. Na účel zistenia hospodárskej výkonnosti daňového subjektu sa vyžaduje vyrovnanie medzi ním dosiahnutými zdaniteľnými príjmami a výdavkami vynaloženými na dosiahnutie týchto príjmov⁷. Takto popísaný objektívny netto-princíp platí aj vo sfére zdaňovania príjmov právnických osôb⁸. Pritom zrážka výdavkov vynaložených na dosiahnutie príjmov je prípustná aj vtedy, ak tieto výdavky nespádajú do zdaňovacieho obdobia, v ktorom dôjde k dosiahnutiu príjmov⁹. Potom dochádza k prenosu uplatnenia daňovej strany do nasledujúcich zdaňovacích období. Súčasne platí, že neobmedzený prenos daňovej strany do ďalších zdaňovacích období nie je ústavným poriadkom garantovaný. Rovnako tak obmedzenie uplatnenia daňovej straty len na určité druhy príjmov, a tým vylúčenie iných druhov príjmov z jej uplatnenia nemožno ústavne namietat¹⁰. Podľa judikatúry Spolkového finančného dvora (Bundesfinanzhof – najvyššia inštanca súdneho prieskumu daňových rozhodnutí v Spolkovej republike Nemecko) preloženie vyrovnanie daňovej straty na neskoršie zdaňovacie obdobia nemožno namietat s odôvodnením, že základné právo na rovnosť sa svojim účinkom rozvinie do viacerých časových období¹¹.

Možno teda konštatovať, že minimálna daň v podobe pevnej sumy uloženej na zaplatenie kvalifikovanému daňovému subjektu sa vymyká z rámcov princípu hospodárskej výkonnosti. Rovnako ako pri obmedzení rozsahu uplatnenia daňovej straty, aj v prípade daňovej licencie ako minimálnej dane daňová povinnosť nezohľadňuje objektívny netto-princíp, lebo sumy uvedené v § 46b ods. 2 zákona o dani z príjmov nijako nevyjadrujú rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a výdavkami vynaloženými na ich dosiahnutie.

Mohlo by sa zdať, že princíp hospodárskej výkonnosti je čiastočne zohľadnený v troch úrovniach daňovej licencie legálne zakotvených v závislosti od sumy obratu dosiahnutého za predmetné zdaňovacie obdobie a od skutočnosti, či daňovník je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Tu však je potrebné protiargumentovať, pretože obrat nie je ukazovateľom daňovo významnej hospodárskej výkonnosti daňovníka. Totiž aj daňovník s vysokým obratom môže vykazovať negatívnu hospodársku výkonnosť, keď jeho vysoké daňovo uznateľné výdavky sa budú sume príjmov z obratu približovať, prípadne dokonca ho presiahnu. Zdá sa, že ku kritériu obratu a postavenia daňovníka vo sfére dane z pridanej hodnoty pristúpil zákonodarca kvôli celkom jednoduchej kontrolovateľnosti a overiteľnosti splnenia, či nesplnenia týchto kritérií. Je pochybné, či možno obetovať princíp hospodárskej výkonnosti takémuto výslovné prakticky zameranému aspektu.

V nadväznosti na to prichádza do úvahy inšpirácia rakúskym systémom, ktorý minimálnu daň zakotvuje v podobe podielu na sume základného imania kapitálovej obchodnej spoločnosti. Takto nastavený systém zjavne nevzbudzuje v rakúskom ústavnom systéme závažnejšie pochybnosti, hoci z hľadiska princípu hospodárskej výkonnosti tiež nepredstavuje žiaden ideál.

⁶ SMITH, A. *Wohlstand der Nationen: eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen*. München: Deutscher Taschenbuch-Verlag, 1990. s. 703.

⁷ Napríklad rozhodnutie Spolkového ústavného súdu z 12. októbra 2010 vo veci sp. zn. 1 BvL 12/07

⁸ HEY, J. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip. In *Deutsches Steuerrecht*. 2009, Beihefter zu Nr. 34, s. 109, 110.

⁹ Napríklad rozhodnutie Spolkového ústavného súdu z 22. júla 1991 vo veci sp. zn. 1 BvR 313/88.

¹⁰ Rozhodnutie Spolkového ústavného súdu z 8. marca 1978 vo veci sp. zn. 1 BvR 117/78.

¹¹ Napríklad rozhodnutie Spolkového finančného dvora z 1. júla 2009 vo veci sp. zn. I R 76/08.

Metódou postupného vylučovania do úvahy prichádzajúcich modelov určovania sumy minimálnej dane sa stále viac blížieme (je to intuitívne uchopiteľné) k rozdielu medzi príjmami a výdavkami ako kritériu, ktoré by pre určovanie výšky daňovej licencie u konkrétneho daňovníka bolo určujúce. Na zreteľ tak možno brať aj úvahu, podľa ktorej by sa suma daňovej licencie určovala percentuálne v závislosti od kladného rozdielu medzi príjmami a výdavkami daňovníka, prípadne aj v závislosti od záporného rozdielu týchto dvoch položiek. Znamenalo by to však, že daňovník, ktorý by dosiahol vyššie príjmy, prípadne by dokázal príjmy dosahovať pri vynaložení nižších výdavkov, by platil minimálnu daň v sume vyššej v porovnaní s menej zdatným podnikateľom, ktorý vykazuje nižšie príjmy alebo vyššie výdavky na dosiahnutie zdaniateľných príjmov. Opätovne sa tak vraciame ku skutočnej motivácii pri zavedení minimálnej dane. Chápať ju ako trest pre neúspešných (a tým aj podozrivých??), alebo ako nástroj nepriamej stimulácie k zlepšeniu a vyššej efektívite v podnikaní?

Legálna konštrukcia daňovej licencie cieľi na tých daňovníkov, ktorí vykonávajú podnikateľskú činnosť (ex lege sú z povinnosti vyňaté subjekty tzv. tretieho sektora) pričom započítateľnosť nimi zaplatenej daňovej licencie zaniká, ak ju nebolo možné v dôsledku náležitého kladného hospodárskeho výsledku umoriť do troch rokov od jej zaplatenia. Zákonodarca takto postihuje právnické osoby podnikateľského charakteru, ktorých podnikanie dlhodobejšie vo výsledku nie je ziskové. Implicitne im zákonodarca vyčíta, že príliš dlho neplnia to, čo od nich podnikateľské právo vyžaduje. Tu je ale potrebné zdôrazniť, že reálne dosiahnutie zisku nie je charakteristickým zákonným znakom podnikania, je ním len zisková motivácia, teda aktivita na účel dosiahnutia zisku. Možno azda na základe skutočnosti, že podnikateľ nedosahuje tri roky po sebe zisk, uzavrieť, že jeho motivácia je iná než založená na snahe dosiahnuť legálnou nezávislou a sústavnou činnosťou vykonávanou vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť zisk? Navyše, majú normy daňového práva plniť úlohu prípadnej selekcie podnikateľských subjektov dlhodobo neplniacich účel, na ktorý vznikli?

Normy obsiahnuté v daňových zákonoch už dlhší čas plnia nielen výlučne fiskálne funkcie, ale ich účelom je často aj ovplyvňovanie hospodárskych procesov. Ide o tzv. riadiace normy tvoriace širšiu skupinu noriem plniacich sociálny účel¹². Preto samotný fakt, že norma lokalizovaná v daňovom zákone plní aj iný ako fiskálny účel, nemožno zákonodarcovi vytknúť. Pri skúmaní proporcionality zásahu, ktorý predstavuje § 46b zákona o dani z príjmov však nemožno opomenúť hľadanie prípadných adresnejších nástrojov dosahovania cieľov sledovaných právnou úpravou. Snaha odstrániť z trhového prostredia podnikateľské subjekty, ktoré dlhodobo nevykazujú kladný hospodársky výsledok nemá podľa nášho názoru hlbší racionálny základ. Existencia takýchto „neúspešných“ podnikateľov sama o sebe trhovému prostrediu neškodí. Ak sa v nadväznosti na to argumentuje podozrením z obchádzania a vyhýbania sa plneniu daňovej povinnosti ako cieľom zakladania takýchto podnikateľských subjektov treba poukázať na adresné nástroje, ktorými na boj proti popísaným neduhom disponuje daňová správa. Je faktom, že ani výkonný aparát štátneho mechanizmu nemá kapacity na skontrolovanie splnenia tak frekventovanej povinnosti, akou je tá daňová, niet však pochyb, že miestne príslušné daňové úrady najlepšie poznajú daňové subjekty podozrivé zo spôsobovania daňových únikov, preto cesta individuálne

¹² Použitý prívlastok sociálny tu treba chápať široko; ide teda aj o normy motivované hospodársko-politicky, kultúrno-politicky, zdravotnícko-politicky a pod. Pozri LANG, J. In TIPKE, K., LANG, J. und Koll. *Steuerrecht. 20. völlig überarbeitete Auflage*. Köln: Verlag dr. Otto Schmidt, 2010. s. 75.

orientovanej kontrolnej právomoci a rozhodovacej právomoci sa javí ako najlepší spôsob na predchádzanie daňovým únikom. Za prípadnú nefunkčnosť týchto mechanizmov je zodpovedný štát.

ZÁVER

Daňová licencia vyvoláva od jej zavedenia do slovenského právneho poriadku pochybnosti a diskusie. Už len spôsob, akým sa „vkradla“ do zákonodarného procesu vzbudil negatívne ohlasy. Pri hlbšej analýze sa objavuje príliš veľa ťažko zodpovedateľných otázok o koncepte preskúmaného právneho inštitútu. Máme tým na mysli otázky spochybňujúce právnu odôvodniteľnosť daňovej licencie. Za zmienku stojí, že nemecká veda daňového práva z ústavno-právneho pohľadu spochybňuje už aj obmedzenia v možnosti odpočítavania daňovej straty, čo je podstatne miernejší variant daňového zaťaženia subjektov, ktorým sa v dosahovaní zisku nedarí. Paradoxne rakúsky model (pochádzajúci v podstate z identického prostredia) minimálnu daň pozná a jej výšku určuje ako podiel na základnom imaní kapitálovej obchodnej spoločnosti.

Ak by sme preferovali fiskálny cieľ minimálneho zdanenia, potom by zrejme bolo potrebné prijať záver, že verejné rozpočty odôvodnene očakávajú od každého subjektu založeného na účel dosahovania zisku určitý daňový príspevok (jeho minimálnu výšku). V takom prípade by však minimálna daň mala mať podobu rozdielu medzi skutočnou výškou daňovej povinnosti vypočítanou na základe reálnych príjmových a výdavkových pomerov daňovníka a očakávanou minimálnou sumou. V plnej výške by sa potom očakávaná minimálna suma vzťahovala len na daňovníkov vykazujúcich stratu.

Každý do úvahy prichádzajúci model nastavenia minimálnej dane naráža na úskalia princípu hospodárskej výkonnosti odvoditeľného zo všeobecného princípu rovnosti a daňovej spravodlivosti. V Slovenskej republike hodnotenú právnu úpravu daňovej licencie preskúmava Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) v konaní podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) Ústavy Slovenskej republiky vedenom pod sp. zn. PL. ÚS 14/2014, ktoré je v čase koncipovania tohto príspevku ešte neukončené. Jeho rozhodnutie má potenciál stať sa zásadným v nastavení kritérií ústavno-súdneho prieskumu daňových zákonov. Hoci už v tomto smere ústavný súd mal príležitosť formulovať určité závery, tie sa doteraz vo svojej podstate obmedzili na konštatovanie relatívne širokého priestoru pre zákonodarcu pri úprave daňových vzťahov¹³.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. 638 s. ISBN 978-80-8057-851-0.
2. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo. 4. aktualizované vydání*. Praha: C. H. Beck.. 2006, 771 s. ISBN 80-7179-431-7.

¹³ V európskej konštitucionalistike sa štandardne uplatňuje názor o vyššej miere autonómie zákonodarcu v „politických otázkach“, kam patrí aj nastavenie systému daní, odvodov a peňažných sankcií. K tomuto ideovému prístupu sa prirodzene hlási aj ústavný súd konštatujúc, že do sféry právnej regulácie daní a odvodov ústavné súdy zasahujú v rámci ústavného prieskumu len celkom výnimočne, a to predovšetkým vtedy, ak je napadnutá právna úprava prejavom svojvôle zákonodarcu, príp. predstavuje intenzívny zásah do sféry hodnôt chránených ústavou, osobitne všeobecných ústavných princípov a tiež ľudských práv a základných slobôd (PL. ÚS 5/2012).

3. HAHN, H. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In *Steuer und Wirtschaft: Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften*. Vol 81. 2004, 2, s. 167 – 177, ISSN 0341-2954.
4. HEY, J. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip. In *Deutsches Steuerrecht*. 2009. Beihefter zu Nr. 34, s. 109-117, ISSN 0949-7676.
5. SMITH, A. *Wohlstand der Nationen: eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen*, 5. Auflage. München: Deutscher Taschenbuch-Verlag. 1990. 855 s. ISBN 3-423-02208-6.
6. TIPKE, K., LANG, J. und Koll. *Steuerrecht. 20. völlig überarbeitete Auflage*. Köln: Verlag dr. Otto Schmidt. 2010. 1262 s. ISBN 978-3-504-20144-9.

KONTAKT NA AUTORA

martin.vernarsky@upjs.sk

doc. JUDr. Martin Vernarský, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Fakulta verejnej správy

Popradská 66

041 32 Košice

Slovenská republika

ROZPOČTOVO-PRÁVNE DOPADY IMPLEMENTÁCIE OPATRENÍ NA ZAMEDZENIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVÝCH PODVODOV V SR¹

Ivana Vojníková

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Vývoj daňových príjmov štátneho rozpočtu je okrem optimálneho nastavenia daňovej legislatívy a efektívnosťou daňovej správy výrazným spôsobom podmienený daňovou disciplínou povinných subjektov. Podľa medializovaných odhadov Slovenská republika mohla strácať v dôsledku daňových podvodov a daňových únikov až vyše dvoch miliárd eur ročne. V snahe konsolidovať príjmovú stránku štátneho rozpočtu bolo postupne vo viacerých etapách prijatý značný počet opatrení za účelom zvýšiť daňové výnosy na dani z pridanej hodnoty a na dani z príjmov, ktorých dopady je v súčasnom období možné zhodnotiť z krátkodobého hľadiska. Práve na rozpočtové efekty zvedenia vybraných opatrení na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov poukazujeme v tomto príspevku.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

daňové úniky, daňové podvody, daňové výnosy, štátny rozpočet

Abstract in English language

Development of tax revenues of the state budget is, except of the optimal setting of tax legislation and tax administration efficiency, significantly conditioned by tax compliance of obliged subjects. Due to published information, Slovak Republic could lose over two billion euro per year through the tax frauds and tax evasions. In order to consolidate the revenue side of the state budget has been progressively adopted a significant number of measures which aim is to increase tax revenues in the context of value added tax and income tax. Their impact is nowadays possible to evaluate from the short term scope of view. The aim of this paper is to point out the budget effects of selected tools implemented into Slovak legal order to prevent tax evasions and tax frauds.

Keywords in English language

tax evasions, tax frauds, tax revenues, state budget

ÚVOD

Dane charakterizuje viacero základných funkcií, no za tú primárnu a historicky najstaršiu treba považovať funkciu fiskálnu, ktorá spočíva v úlohe daní patriacich do daňovej sústavy konkrétneho štátu² zabezpečiť dostatočné peňažné zdroje pre verejné rozpočty. V dejinnom vývoji inštitút daní nestagnoval a postupne sa začali zväčšovať

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

² K vývoju daňovej sústavy v SR pozri napr. BUJŇÁKOVÁ, M. Daňová sústava Slovenskej republiky. In: *Racjonalizacja wydatków*. Lublin: Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, 2005. 21-24 s.

aj iné funkcie daní, hlavne alokačná, stimulačná, kontrolná, alebo aj sociálna³. Aj keď sa teda nazeranie na dane a ich podstatu v priebehu dejín menilo⁴, permanentne platným konštatovaním zostáva, že bez zakomponovania daní medzi fiskálne nástroje⁵ je napĺňanie úloh štátu nepredstaviteľné. Nie je však tajomstvom, že dosahované daňové výnosy jednotlivých štátov nezodpovedajú skutočným možným objemom daňových výnosov, ktoré by boli inkasované, ak by všetky daňové subjekty priznali svoje ekonomické aktivity a transakcie korektne, v súlade s platnou legislatívou a zámermi zákonodarcu. Protipólom fiskálnej funkcie daní je totiž atribút nedobrovoľnosti, ktorý výrazným spôsobom determinuje správanie sa daňových subjektov vo vzťahu k ich povinnostiam, najmä tým, ktoré sa vyznačujú ich peňažným charakterom. Výpadky na príjmovej stránke rozpočtov sú nežiaducim javom, ktorý je spôsobený mnohými faktormi, pričom pre jeho bližšie pochopenie a z dôvodu komplexnejšej analýzy sa v súčasnosti veľký význam prikladá v prvom rade mapovaniu tzv. daňovej medzery (tax gap), pomocou ktorej sa, zjednodušene povedané, kvantifikuje rozsah daňových únikov⁶. Daňová medzera predstavuje rozdiel medzi skutočne zaplatenou daňou a daňou, ktorá mala byť zaplatená pri dokonalej daňovej disciplíne daňových subjektov.

Poznať v čo najpresnejšom meradle výšku daňových únikov je mimoriadne dôležité hneď z niekoľkých dôvodov. V prvom rade výška daňovej medzery priamo reflektuje efektívnosť daňového systému nastaveného v danom štáte. Zo psychologického hľadiska môže následne informácia o rozsahu daňovej medzery ovplyvňovať ostatné povinné subjekty buď pozitívnym alebo negatívnym spôsobom. Ak je totiž rozsah daňovej medzery nízky a daňové výnosy sú stabilné, vedomosť, že správca dane pracuje efektívne, odhaľuje a trestá daňové úniky a podvody, vzbudzuje dôveru na strane verejnosti a taktiež motivuje daňové subjekty dodržiavať daňovú disciplínu. Naopak, ak je rozsah daňovej medzery veľký, nepriamo to môže ovplyvňovať daňové subjekty k protizákonnému konaniu, strácajú zábrany zvýšiť si takýmto konaním konkurenčnú výhodu, a to bez strachu z možného odhalenia pri neefektívnej daňovej kontrole.

Identifikácia konkrétnych spôsobov daňových únikov a ich kvantifikácia má vplyv na následné pomenovanie slabín daňového systému a spravidla vedie k zmenám legislatívy, ako sme toho svedkom v uplynulom období nielen v Slovenskej republike, ale aj v celoeurópskom a celosvetovom meradle. Vo všeobecnosti platí, že ak je cieľom fiskálnej politiky dlhodobo generovať pozitívne výsledky na strane daňových príjmov, nesmie sa jednať o zjavne najjednoduchšiu cestu – a teda o prosté zvýšenie daňovej sadzby. Z krátkodobého hľadiska môže takého opatrenie priniesť čiastkové výsledky, v konečnom dôsledku však postihuje „pocitívne daňové subjekty“ a nerieši sa podstata problému.⁷ Vyššia miera zdanenia totiž oslabuje ekonomickú výkonnosť, zvyšuje

³ K sociálnej funkcii daňového práva pozri napr. BARINKOVÁ, M., ŽOFČINOVÁ, V. Vplyv sociálnej funkcie zdaňovania na sociálne istoty občana. In: *Občan a verejná správa*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 78-89. alebo VERNARSKÝ, M. Zdanenie fyzických osôb ako determinant ich sociálneho postavenia. In: *Verejná správa a spoločnosť*. ISSN 1335-7182, roč. XIV, 2013, č. 1, s. 28-38.

⁴ ČERVENÁ, K. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Aktuálne zmeny v oblasti daní na Slovensku. In: *Vybrané institúty finančného práva v roce 2014*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2015. 67-75 s.

⁵ Dane z pohľadu ekonomickej teórie patria medzi tzv. zabudované stabilizátory.

⁶ Z dôvodu objektívnosti je daňová medzera vo svojom numerickom vyjadrení očistená o výsledky kontrolnej činnosti správcu dane.

⁷ Na uvedené poukázal americký ekonóm Artur Laffer, keď jeho tv. Lafferova krivka demonštruje, že rastúca miera zdanenia vedie k tendencii vyháňať sa plateniu daní. Pri nízkych daniach sa daňovým

daňové úniky a vyvoláva únik kapitálu do zahraničia a, ako už bolo naznačené, vyhýbanie sa plateniu daní tak bude nespravodlivým spôsobom zaťažovať disciplinované daňové subjekty a následne bude odčerpávať finančné prostriedky z verejných politík, kde by mali byť racionálne využité. Z dlhodobého hľadiska je v tejto oblasti nevyhnutné koncentrovať sa na systematický boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom a realizovať komparáciu daňovej medzery v nadväznosti na rozpočtovo-právne dopady implementácie opatrení na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov za účelom ich vyhodnotenia. „Aby toho nebolo málo“, všetky nastavenia daňovej sústavy, vrátane preventívnych a represívnych, musia byť koncipované tak, aby konkrétny štát bol daňovo konkurencieschopný a udržal si, resp. zvyšoval svoju atraktivitu pre potenciálnych zahraničných investorov.

Zvyšovanie rozpočtových príjmov daňového charakteru má dopad ako na príjmovú stránku verejných rozpočtov (keď sa darí položku daňových príjmov zvyšovať a stabilizovať), tak aj na podobu výdavkovej stránky verejných rozpočtov. Väčší objem rozpočtových príjmov na totiž dopad na alokovanie finančných prostriedkov do rôznorodejších politík, zvyšovanie angažovanosti štátu na sociálnej politike, alebo vyvstáva možnosť znižovať verejný dlh a upevňovať postavenie štátu v medzinárodnom (ale hlavne európskom) kontexte⁸.

Sme si vedomí, že cieľom toho príspevku nemôžu byť jednoznačné závery, či sú opatrenia na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov efektívne, nakoľko v slovenskom právnom poriadku pôsobia veľmi krátkodobo, pokúsime sa preto hodnotiť aktuálne výsledky a prognózovať možný vývoj u vybraných novoprijatých inštitútov.

1. NIEKOĽKO POZNÁMOK K VÝCHODISKÁM DAŇOVÝCH ÚNIKOV A ICH ROZSAHU V SR

Aj keď sa v súčasnosti proklamuje a zvýrazňuje vlastnosť neekvivalentnosti daní a ich nenávratný charakter, na druhej strane nemožno tvrdiť, že očakávania daňových subjektov na „vyrovnanie“ zo strany štátu sú nelogické a nelegitímne. Argumenty možno nájsť už v období 16-teho storočia, kedy taliansky ekonóm Guetti Lodovico, na odôvodnenie oprávnenosti vyberania daní, zrejme po prvý krát v histórii zdaňovania, aplikoval a zdôvodnil tézu, že vyberanie daní sa dá chápať ako určitá protihodnota za služby, ktoré štát občanom poskytuje - napr. ochrana osôb a ich majetku⁹. Za primárny dôvod daňových únikov a daňových podvodov, samozrejme, považujeme rozmer vlastného obohatenia, ktorý je hnacím motorom rizika, ktoré sú daňové subjekty ochotné postúpiť, nehládajúc ani na represívne opatrenia, trestnoprávne dôsledky nevynímajúc. Je však možné sa domnievať, že na daňovú disciplínu daňových subjektov má výrazný vplyv aj psychologický atribút v ďalšom zmysle, a to, že motiváciou pre daňové subjekty plniť si daňové povinnosti je „návratnosť“ v kontexte

subjektom „neoplatí“ riskovať daňový únik, avšak s rastúcou mierou zdanenia sa riskovať „oplatí“ viac. Čím väčší je výnos z daňového úniku, tým väčšie riziko je subjekt ochotný podstúpiť. Ako miera zdanenia rastie, sú prírastky daňového výnosu štátu stále nižšie.

⁸ BUJŇÁKOVÁ, M. Current questions of budgeting within the conditions of the Slovak republic In: *Annual and Long Term Public Finances in Central and Eastern European Countries=Godovoje i mnogoletnje planirovanje v publicšnych finansach stran Central'noj i Vostočnoj Evropy*. Białystok: Temida 2, 2013. 85-93 s.

⁹ 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 s.

kvalitnej infraštruktúry, efektívneho súdництва a vymožitelnosti práva, či kvalitného školstva a zdravotníctva. Z uvedeného vyplýva, že za jedno z hlavných kritérií optimálnej daňovej politiky môžeme považovať stav, kedy sú povinné daňové subjekty (daňovníci, platitelia dane, daňoví dlžníci a pod.) presvedčení a motivovaní platiť dane, pracovať, produkovať, vyvíjať podnikateľskú činnosť, s minimálnym výskytom špekulatívneho obchádzania daňovej povinnosti.

Čo sa týka Slovenskej republiky, situáciu v oblasti vyhýbania sa daňovým povinnostiam v posledných rokoch¹⁰ bolo možné označiť za alarmujúcu. Podľa Inštitútu finančnej politiky, celková strata DPH bola v rokoch 2000 až 2005 stabilná, podľa odhadov na úrovni približne 18% teoretickej DPH, avšak od roku 2006 daňová strata rástla až na kritickú úroveň 35,9% v roku 2010. V absolútnom vyjadrení strata daňových príjmov mohla dosiahnuť v roku 2010 úroveň 2,3 mld. Eur, čo predstavuje 3,5% HDP. Na prvý pohľad skeptickejšie boli tieto odhady vyjadrené z pohľadu Európskej únie¹¹, a to 2,786¹² miliardy eur, tie však vychádzali z inej metodiky odhadu. Z celkovej straty DPH štatisticky menej ako 30% dokáže daňová správa v rámci svojej činnosti identifikovať, takže z toho vyplýva, že až 70% predstavuje daňovú medzeru, teda daňovú povinnosť, ktorú sa nedarilo zachytiť. V medzinárodnom porovnaní sa tiež potvrdil pokles efektívnosti výberu DPH na Slovensku pričom takmer polovica daňovej straty je kvôli nižšej efektívnosti výberu voči priemeru EÚ.

2. OPATRENIA PROTI DAŇOVÝM ÚNIKOM V SR

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.¹³ Vláda SR sa už vo svojom programovom vyhlásení na funkčné obdobie 2012 až 2016 zaviazala predovšetkým v záujme konsolidácie verejných financií bojovať proti daňovým únikom a daňovým podvodom, čo v jednotlivých etapách aj priebežne plnila¹⁴.

V prvej etape akčného plánu bola zavedená možnosť rušenia registrácie za platiteľa DPH nekomunikujúcim a nekontaktným osobám v registri platiteľov, diskutovaný inštitút spoločného a nerozdielneho ručenia za daň, alebo aj ďalší z balíka zabezpečovacích prostriedkov pri správe dani¹⁵ - zábezpeka na daň rizikovými osobami pri registrácii DPH¹⁶. Byrokraticky vnímané bolo povinné mesačné zdaňovacie obdobie

¹⁰ Štatistické údaje prevzaté z materiálov Inštitútu finančnej politiky. NOVYSEDLÁK, V. PALKOVIČOVÁ, V. Inštitút finančnej politiky. *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty. Marec 2015.* Dostupné online: [http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bbfbb1c12579cf003462a7/\\$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf](http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bbfbb1c12579cf003462a7/$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf).

¹¹ EURÓPSKA KOMISIA. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU- 27 Member States.* Dostupné online: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.

¹² V metodike EÚ boli medzi príčiny neplatenia DPH okrem nelegálnych postupov aj bankroty a platobná neschopnosť, štatistické chyby, omeškané platby či obchádzanie daňovej povinnosti v intenciách zákona.

¹³ EURÓPSKA KOMISIA. *Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Príspevok Európskej komisie na zasadnutie Európskej rady 22. mája 2013.* 2013, s. 1.

¹⁴ Jedná sa o súbor približne 50 opatrení zameraných najmä na znižovanie únikov na úseku DPH.

¹⁵ K téme pozri napr. JURKO, M., ČERVENÁ, K. Zabezpečovacie prostriedky v právnych procesoch s dôrazom na daňové konanie a správne konanie. In: *Aktuálne otázky práva v postmodernej spoločnosti.* Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2006. 163-172 s.

¹⁶ DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Instytucja zabezpieczenia w slowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego. In: *System prawnofinansowy = Law*

pre nových platiteľov DPH na dvanásť mesiacov a znížila sa hranica obratu na povinné mesačné zdaňovacie obdobie. V intenciách trestného práva boli definované nové trestné činy daňového podvodu¹⁷ a marenia výkonu správy daní¹⁸. V júli 2012 bol spustený pilotný projekt „Daňová kobra“, v rámci ktorého tripartitné tímy finančnej správy v spolupráci s políciou a prokuratúrou riešia prípady závažných daňových podvodov.

V druhej etape bol zavedený režim sprísneného daňového dohľadu nad rizikovými subjektmi, ustanovila sa povinnosť správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. na bankový účet, spustil sa program na boj proti korupcii v rámci finančnej správy SR a so zámerom zabrániť fiktívnemu vystavovaniu príjmových a výdavkových pokladničných dokladov sa zaviedla povinnosť bezhotovostnej platby s limitom nad 5 tisíc eur. Doplnkovým nástrojom na zvyšovanie povedomia u širokého obyvateľstva v rámci propagácie témy poctivého platenia daní bolo zavedenie lotérie pokladničných blokov, tzv. bločková lotéria.

Od januára 2014 pribudla platiteľom DPH povinnosť elektronicky zasielať mesačný výkaz o tuzemských dodávkach tovarov a služieb. Významným pozitívom je skutočnosť, že vybrané údaje z kontrolného výkazu bude možné konfrontovať s údajmi, ktoré platiteľ dane uviedol v daňovom priznaní. Analytický softvér umožní vyhodnotiť údaje uvádzané vo výkazoch a spárovanie DPH na vstupe a výstupe na základe identifikačných čísel DPH, najmä opodstatnenosť DPH na vstupe. Vytvorí sa tým možnosť krížovej kontroly týchto údajov s údajmi jednotlivých obchodných partnerov a identifikácie podvodov na DPH aj v komplikovaných reťazcoch firiem.

S účinnosťou od januára 2014 sa taktiež rozšíril tuzemský prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia (tzv. reverse charge) na rizikové komodity, za účelom obmedzenia karuselových obchodov. Ďalšími prijatými opatreniami sú povinnosti správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov pri zakladaní spoločnosti s ručením obmedzeným na účet v banke a úprava výmazov spoločností „ex offa“. Opatrením, ktoré sa prvýkrát uplatnilo tento rok za zdaňovacie obdobie roku 2014, je kritike podrobené zavedenie daňovej licencie, ktorá je zameraná na zabránenie dlhodobého vyhýbania sa plateniu dane z príjmu právnických osôb.

Etapa, ktorá začala v januári 2015 so sebou prináša zmeny v odpisovaní majetku, ustanovili sa pravidlá nízkej kapitalizácie, rozšírila sa povinnosť používať elektronické registračné pokladne a novinkou je zavedenie zrážkovej dane na plnenia od farmaceutických firiem a audit daňových výdavkov.

and finance : „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku“ = „The financial law towards challenges of the XXI century“. Warszawa: CeDeWu, 2013. 55-62 s.

¹⁷ § 277a ods. 1 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona: Kto neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech, potrestá sa odňatím slobody na jeden až päť rokov.

¹⁸ § 278 a ods. 1 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestného zákona: Kto mári výkon správy daní tým, že
a) v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje, alebo zatají povinné údaje o skutočnostiach rozhodujúcich pre správne určenie dane,
b) pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane,
c) nespĺní zákonom uloženú mu oznamovaciu povinnosť, alebo
d) nespĺní povinnosť uloženú mu zákonom pri daňovej kontrole, hoci bol za obdobný čin v predchádzajúcich dvanástich mesiacoch postihnutý, potrestá sa odňatím slobody až na dva roky.

3. ROZPOČTOVO-PRÁVNE DOPADY OPATRENÍ NA ZAMEDZENIE DAŇOVÝCH ÚNIKOV A DAŇOVÝCH PODVODOV V SR

Slovensku sa od vypuknutia krízy darí postupne znižovať deficit verejných financií na bezpečnejšie úrovne¹⁹, čo je potrebné na to, aby sa dlh dostal mimo sankčných limitov zákona o rozpočtovej zodpovednosti. Okrem zlepšenia ekonomického rastu majú svoj podiel na pozitívnych výsledkoch opatrenia na zlepšenie výberu daní, ktoré sa prejavujú vo výsledkoch, keď po niekoľkých rokoch poklesu sa podarilo zvrátiť negatívny trend efektívnosti výberu DPH meranej prostredníctvom efektívnej daňovej sadzby. Tá zaznamenala od štvrtého štvrťroku 2012 rast už v štyroch po sebe nasledujúcich štvrťrokoch a v súčasnosti je približne na úrovni roku 2010. Podľa aktuálneho odhadu samotné zlepšenie úspešnosti výberu medzi rokmi 2012 a 2013 zvýšilo výber DPH o 289 mil. eur (0,4% HDP). Začiatkom roka 2015 nadobudli účinnosť ďalšie opatrenia zamerané na zlepšenie výberu daní v odhadovanom objeme 478 mil. eur (0,62 % HDP)²⁰.

Nie každé z desiatok opatrení v boji proti daňovým únikom má priame rozpočtové dopady, nakoľko mnohé z nich, ktoré sme už uvádzali, majú evidenčný (rozumej byrokratický) charakter, ale podľa nášho názoru je nevyhnutné nazerať na ne ako na celok, ktorý determinuje správanie daňovníkov, najmä podnikateľských subjektov.

3.1 Bločková lotéria

Za v skutku ambiciózny projekt možno označiť bločkovú lotériu, ktorej hlavný prínos bol identifikovaný ako využitie neplatných dokladov o zaplatení ako podnetov od občanov využiteľných pri kontrole elektronických registračných pokladní. Cieľom teda bolo motivovať zákazníkov, aby pri nákupe tovarov a služieb požadovali pokladničný doklad. Od spustenia v septembri 2013 do trinásteho žrebovania v marci 2014 bolo v rámci bločkovej lotérie zaregistrovaných takmer 59 mil. bločkov od 450 tis. hráčov. Potenciálny pozitívny vplyv lotérie na ročný výnos DPH na základe údajov z roku 2013 bol vyčíslený na 7 až 8 mil. eur, čo v pomere k veľkosti daňových únikov nie je presvedčivé číslo. Podľa medializovaných informácií²¹ od mája 2014 sa počet registrovaných bločkov stabilizoval na úrovni okolo 4 miliónov mesačne, neskôr klesol až k číslu 2,5 milióna. Preto bolo nevyhnutné koncept zmeniť a pristúpilo sa na model početnejších výhier v nižšom objeme. V posledných mesiacoch je počet registrovaných pokladničných blokov približne na úrovni 3,5 milióna mesačne.

V roku 2013 realizovala finančná správa 14 520 kontrol elektronických registračných pokladníc, pričom zistila 7 509 porušení (čo predstavuje takmer 52 percent prípadov). V roku 2014, kedy lotéria fungovala už celý rok, realizovala finančná správa spolu 22 075 kontrol pokladníc, pričom zistila 6 488 porušení (čo predstavuje necelých 30 percent). Medziročne teda došlo k viac ako 22-percentnému poklesu porušení pravidiel používania pokladníc. S prihliadnutím na údaje sa v konečnom dôsledku teda môžeme domnievať, že najvýraznejšie úspechy mala

¹⁹ K téme stavu verejných financií v kontexte členstva SR v eurozóne pozri: BABČÁK, V. Stan gospodarki i finansów publicznych na Słowacji jako państwa członkowskiego strefy euro In: *Przyszłość Unii europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*. Białystok: Temida 2, 2013.

²⁰ Údaje prevzaté z dokumentu Národný program reforiem Slovenskej republiky 2014. Dostupné online: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/nrp2014_slovakia_sk.pdf

²¹ *Bločková lotéria oživa. Výhier bude viac*. Dostupné online: <http://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/356547-blockova-loteria-oziva-vyhier-bude-viac/>

bločková lotéria na jej začiatku, keď podnikateľské subjekty donútila zvýšiť disciplínu v oblasti používania registračných pokladníc. Ani bločková lotéria a akákoľvek atraktívna výhra nedokážu odstrániť slovenský fenomén nákupov „bez bločku“, nakoľko stále existuje veľká časť zákazníkov, ktorí uprednostnia „okamžitú výhru“ v podobe neoprávnenej výhody, pred neistou výhrou v lotérii. Týmto subjektom navyše nič nebráni registrovať také bloky z registračných pokladníc, ktoré sú vydávané korektne, napríklad vo veľkých obchodných reťazcoch. Myslíme si preto, že táto forma boja proti daňovým únikom nemá výraznejší výchovný potenciál.

Nakoľko prevádzkovanie bločkovej loterie a mediálny priestor pre propagáciu je finančne náročný, máme dôvod domnievať sa, že tento „fiskálny nástroj“ bude mať v právnej úprave opodstatnenie dovtedy, kým dokáže generovať prostriedky na svoj vlastný chod.

3.2 Daňová licencia

Daňové licencie spustili na Slovensku lavínu otázok spojených s povinnosťou platenia aj pre obchodné spoločnosti, ktoré nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť, tzv. spiacich obchodných spoločností. Nakoľko teda v legislatíve nie je diferencované medzi tým, či daná spoločnosť ekonomickú činnosť nevykonáva, alebo vykonáva – avšak bez ohľadu na výšku daňovej straty, stala sa táto legislatívna novinka akcelerátorom likvidácií, predajov a hľadaniu spôsobov ako sa daňovým licenciám vyhnúť.

Keď na problematiku pozrieme z rýdzo fiskálneho hľadiska, odhliadnuc od možných ústavno-právnych kolízií napr. so zásadou slobody podnikania a imperfektnosti súčasnej právnej úpravy, v praxi je každý daňovník dane z príjmov právnických osôb s obrátom do 500 000 eur ročne uhradiť v prepočte 40 eur mesačne (480 eur ročne). Takto nastavená výška minimálnej dane by nemala vo všeobecnosti likvidačná, čo sa ale nedá vylúčiť v konkrétnych prípadoch. Aj takto kvantifikovaná povinná platba môže demotivovať konkrétne subjekty preklenúť obdobia objektívnej daňovej straty a pre nízkopríjmových daňovníkov znamená výrazné obmedzenie možnosti daňovej optimalizácie. Zavedenie minimálnej dane je ale vyvrcholením stavu, keď si určitá skupina daňovníkov umelo navrhovala objem svojich daňových výdavkov a mnohí za celú dobu svojej existencie neodviedli žiadnu, alebo len minimálnu sumu dane z príjmov právnických osôb. Paradoxom je, že pre „nepoctivú“ skupinu subjektov, ktorí si generujú daňové straty v závažných objemoch (napr. prostredníctvom fiktívnych faktúr, obchodovaním so spríbuznenými firmami a pod.) suma minimálnej dane zďaleka nemusí reflektovať daň, ktorú by mali uhradiť na podklade reálnych výdavkov a ktorá by bola mnohonásobne vyššia. Opätovne teda vyvstáva otázka daňovej spravodlivosti, nakoľko už spomenuté daňové subjekty vykazujúce objektívnu daňovú stratu, resp. minimálne zisky, pričom táto skupina môže byť pomerne početná, znášajú daňové bremeno, ktoré by v súlade s právnou úpravou daňovej straty znášať nemali; naopak, v rámci solidarity by daňové príjmy generovali subjekty s pozitívnymi hospodárskymi výsledkami a výpadky na príjmovej stránke štátneho rozpočtu by nebolo nutné riešiť formou zásahov do majetkovej sféry nízkopríjmových daňovníkov dane z príjmov z právnických osôb.

Javom, ktorý sme mohli pozorovať, bolo presídľovanie spoločností do okolitých štátov, najmä do Českej republiky, kde takýto inštitút nepoznajú. Slovenská republika v porovnaní s inými štátmi EÚ, kde inštitút minimálnej dane nie je zavedený, v určitej

miere mohla stratiť na atraktivite a v perspektíve dlhšieho časového horizontu je aj diskutabilné, či sa dá prínos daňovej licencie aspoň v hrubých rysoch kvantifikovať.

Daňová licencia by nemala podľa nášho názoru suplovať neefektívnosť daňovej legislatívy v nadväznosti na kvalitu a kvantitu daňových kontrol a ďalších kontrolných mechanizmov.

3.3 Ručenie za daň

Za jednu z najvýraznejších zmien v daňovej legislatíve možno považovať precíznejšiu úpravu inštitútu ručenia za daň z pridanej hodnoty. V súlade s relatívne novou je platiteľ, ktorému bude alebo má byť dodaný tovar alebo služba s miestom dodania v SR ručiť za daň uvedenú na faktúre dodávateľa – platiteľa, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť a platiteľ – odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane nebude zaplatená. Takúto vedomosť má platiteľ získať na podklade informácií v zozname vedenom Finančným riaditeľstvom SR. V predmetnom zozname figuruje každý platiteľ, ktorý si opakovane v kalendárnom roku nesplnil povinnosť podať daňové priznanie, opakovane v kalendárnom roku nezaplatil vlastnú daňovú povinnosť, opakovane sa stal nezastihnuteľným na adrese sídla, v mieste podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo opakovane porušoval povinnosti pri daňovej kontrole, pričom odberateľ – platiteľ po dni zverejnenia dodávateľa – platiteľa v tomto zozname pokračoval s ním v uskutočňovaní zdaniteľných obchodov. Uvedená skutočnosť, že daný subjekt sa nachádza v tomto zozname, nemusí automaticky znamenať, že je nevyhnutné prerušiť akékoľvek obchodné styky. Zo znenia § 55 ods. 11 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) vyplýva, že správca dane je povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Za deň platby sa považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu toho, kto platbu vykonal. Ak sa odberateľ obáva, že dodávateľ nezaplatí daň uvedenú na faktúre za dodanie tovaru alebo služby, môže uhradiť platbu dane, ktorá je súčasťou ceny za plnenie, priamo na „osobný účet“ dodávateľa. Podľa súčasného znenia § 55 ods. 11 daňového poriadku sa na platbu hľadí ako na platbu vykonanú dodávateľom. To znamená, že ak odberateľ vykoná v lehote splatnosti dane z pridanej hodnoty úhradu dane správcovi dane, podmienka nezaplatenia dane podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH nie je splnená a ručenie za daň odberateľom nevznikne.

Ručenie za daň bolo podľa medializovaných informácií využité od jeho zavedenia do júla 2014 celkovo 11 krát a štátu prinieslo takmer 1 milión eur.²² Aj keď tento inštitút teda nemá podiel na výraznom zvýšení rozpočtových príjmov, nedá sa mu vytknúť jeho preventívne pôsobenie.

3.4 Povinnosť správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. na bankový účet

Pokiaľ sme v úvode naznačili, že niektoré z legislatívnych zmien sú proklamované ako opatrenie v boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom, aj keď vo svojej

²² *Ručenie za DPH prinieslo štátu takmer milión eur.* Dostupné online: <http://www.podnikam.webnoviny.sk/dane-odvody/dph/rucenie-prinieslo-statu-takmer-milion/35850>
Aktuálnejšie údaje sa nám ku dňu vyhotovenia príspevku získať nepodarilo.

podstate majú viac byrokratické dopady, než rozpočtové dôsledky, jedným z nich je bez pochyb zavedenie povinnosti správcu vkladu vložiť peňažné vklady spoločníkov s.r.o. na bankový účet. Uvedenou právnou úpravou došlo opätovne k zbyrokratizovaniu procesu zakladania spoločností s ručením obmedzeným, pričom zakladateľom pribudla ďalšia administratívna povinnosť - otvoriť si bankový účet, vložiť naň peňažné prostriedky a požiadať o výpis z tohto účtu. Nejde však len o administratívnu bariéru, ale aj o ďalší zbytočný finančný výdavok, nakoľko spoločnosť ako taká nemusí mať otvorený bankový účet a teda tento účet, zriadený len kvôli splateniu vkladov, môže byť hneď po vzniku spoločnosti zrušený.

ZÁVER

Nijako nemožno spochybnit' skutočnosť, že v moderných ekonomikách daňové príjmy predstavujú najdôležitejšiu zložku rozpočtových príjmov štátneho rozpočtu ale tiež, že nevôľa platenia daní (ako aj ich historických predchodcov)²³ je taká stará ako dane samotné. Ako sme uviedli, keďže permanentne existujú rezervy na strane výberu daní, nielen „módnu vlnou“, ale kľúčovou problematikou na politickom poli sa stalo hľadanie riešenia na optimalizáciu daňového systému. Štáty môžu zvýšiť svoje daňové príjmy prostredníctvom systematických opatrení na znižovanie tieňového hospodárstva, bojom proti daňovým únikom a zabezpečením väčšej efektívnosti orgánov daňovej správy.

Optimálna daňová politika je výsledkom vzájomného pôsobenia aplikácie jasnej, zrozumiteľnej a efektívnej daňovej legislatívy v spätosti s efektívnou správou daní²⁴. V praxi daňovej správy sme svedkami, ako aj sebelepšie nastavenie daňovej legislatívy môže byť negované zbytočnou byrokraciou, nečinnosťou alebo neefektívnym postupom zamestnancov správcu dane pri správe daní, napríklad pri daňovej kontrole. Naopak, veľmi účinná správa daní nezabezpečí výber dane, pokiaľ daňová legislatíva je zmätočná alebo ponechala veľký priestor na svojvoľný výklad. Nevhodné nastavenie jednej alebo druhej zložky daňového systému spôsobuje nežiaduce motivácie na strane daňovníkov, ktorí sa snažia znížiť svoje daňové zaťaženie. Na jednej strane vzniká daňová strata štátu, v prípade, že daň, ktorá bola daňovým úradom vyrubená, nebola daňovým subjektom zaplatená, napríklad z dôvodu jeho platobnej neschopnosti alebo neúmyselnými chybami v daňovom priznaní. Na druhej strane, oveľa závažnejším problémom je stav, kedy daňové subjekty konajú v rozpore so zákonom a daňovú povinnosť sa správcovi dani ani nepodarilo identifikovať z dôvodu šedých, resp. tieňových a čiernych ekonomických javov.

Zmeny v daňovej legislatíve, ktoré sme v príspevku naznačili, generujú vo všeobecnosti pozitívne výsledky, ktoré je možné od roku 2010 pozorovať ako postupné zvyšovanie daňových príjmov hlavne na úseku DPH. Aj keď sme rozpočtový prínos vybraných opatrení „rozmenili na drobné“, nazerať na ne treba komplexne a vo vzájomných súvislostiach. Úspechy vo výbere daní z pridanej hodnoty a dane z príjmov na vnútroštátnej úrovni je treba považovať za úspech, avšak proces vývoja inštitútov boja proti daňovým únikom a daňovým podvodom zďaleka nie je uzavretý. Podľa

²³ K historickému vývoju daní pozri napr. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. 22 s.

²⁴ Medzi kritériá efektívnosti správy daní patrí aj aspekt nákladov na správu daní v pomere k daňovým výnosom. K téme pozri napr. ROMÁNOVÁ, A. Economic aspects of tax administration. In: *Dny práva - 2010 - Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2010. 376-390 s.

nášho názoru je potrebné neustále vykonávať komparáciu daňovej legislatívy s ostatnými štátmi, aby príliš prísne nastavený daňový systém nepôsobil ako brzda rozvoja podnikania a neodrádzal zahraničných investorov.

Z hľadiska stavu verejných financií je potrebné zdôrazniť, že dosiahnutie približne vyrovnaného hospodárenia v roku 2017 a stabilizácia verejného dlhu bezpečne pod 55 % z HDP na strednodobom horizonte sú ciele, ktoré sú podľa súčasného makroekonomického scenára nielen v ekonomických možnostiach Slovenska, ale v prípade ich dosiahnutia môžu štát posunúť do skupiny tých členov eurozóny, ktorí k budúcim generáciám postupujú zodpovedne a svoje fiškálne parametre neupravujú len preto, lebo to od nich vyžadujú európske pravidlá.

Pokiaľ sme hovorili o číselnom vyjadrení dopadov opatrení na zamedzenie daňových únikov a daňových podvodov, tieto majú aj výrazné rozpočtovo-právne dôsledky. Postupné zvyšovanie príjmovej stránky štátneho rozpočtu v oblasti daňových príjmov v podmienkach Slovenskej republiky predstavuje priestor pre štedrejšie nastavenie daňových výdavkov do vybraných oblastí a ovplyvňujú tak rozloženie výdavkovej stránky štátneho rozpočtu. V tomto kontexte sa však opäť potvrdzuje, že rozpočtová politika je absolútne neodlučiteľná od preferencií vládneho politického spektra. Pozitívne hospodárske výsledky Slovenskej republiky, v spojitosti so zvýšenými daňovými príjmami sa totiž premietajú do financovania sociálne orientovaných opatrení presadzovaných ľavicovej vlády, medzi ktoré patrí aj kontroverzné dotovanie železničnej dopravy s cieľom poskytovať určitej skupine cestujúcich (dôchodcovia, študenti) cestovanie zadarmo, zvyšovanie minimálnej mzdy alebo materských dávok. Okrem opatrení sociálnych balíčkov, ktoré nemožno považovať za efektívne v kontexte konsolidácie verejných financií, možno nájsť aj pozitívne kroky, napr. plánované zavedenie možnosti fakturácie medzi dodávateľmi v stavebníctve bez DPH.

Všetky opatrenia v rámci sociálnych balíčkov sú proklamované ako snaha vlády o to, aby z hospodárskeho rastu profitovali najzraniteľnejšie skupiny sociálne znevýhodnených občanov. Nakoľko sme v období, kedy sa skloňujú budúročné parlamentné voľby, aj za zachovania maximálnej snahy o zachovanie politickej objektivity je nevyhnutné konštatovať, že zvýšenému smerovaniu rozpočtových výdavkov do sociálnej politiky štátu v tomto časovom horizonte možno pripísať populistický kontext. Z nášho pohľadu, vo vzťahu ku konsolidácii verejných financií, by bolo vhodné viac sa zamerať na znižovanie verejného dlhu a odbremeniť tak čiastočne budúce generácie. Za nevyhnutné považujeme smerovať rozpočtové výdavky do zlepšenia kvality verejných statkov, najmä zdravotníctva, školstva, či súdництва.

V boji proti daňovým únikom a daňovým podvodom Slovenská republika uskutočnila za obdobie posledných troch rokov veľký posun, naďalej však existujú značné rezervy. Rozpočtové výnosy daňových príjmov má preto opodstatnenie naďalej investovať do systematického rozvoja finančnej správy, budovania kvalitných informačných systémov a rozvoja medzinárodnej spolupráce v tejto oblasti. Daňové úniky a daňové podvody totiž nielenže nepoznajú hranice, naopak, vo väčšine prípadov práve z existencie hraníc mnohí daňovníci profitujú.

POUŽITÉ PRAMENE

1. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. 638 s. ISBN 978-808057-971-5.

2. BABČÁK, V. Stan gospodarki i finansów publicznych na Slowacji jako państwa członkowskiego strefy euro. In: *Przyszłość Unii europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*. Białystok: Temida 2, 2013. 53-76 s. ISBN 9788362813483.
3. BARINKOVÁ, M., ŽOFČINOVÁ, V. Vplyv sociálnej funkcie zdaňovania na sociálne istoty občana. In: *Občan a verejná správa*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 78-89. ISBN 9788089089932.
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 978-8081-52-246-8.
5. BUJŇÁKOVÁ, M. Current questions of budgeting within the conditions of the Slovak republic In: *Annual and Long Term Public Finances in Central and Eastern European Countries=Godovoje i mnogoletnje planirovanie v publičných finansach stran Central'noj i Vostočnoj Evropy*. Białystok: Temida 2, 2013. 85-93 s. ISBN 978832813339.
6. BUJŇÁKOVÁ, M. Daňová sústava Slovenskej republiky. In: *Racionalizacja wydatków publicznych*. Lublin: Uniwersytet Marii Curie-Sklodowskiej, 2005. 21-24 s. ISBN 83-227-2477-2.
7. ČERVENÁ, K. PRIEVOZNÍKOVÁ, K. Aktuálne zmeny v oblasti daní na Slovensku. In: *Vybrané instituty fičního práva v roce 2014*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2015. 67-75 s. ISBN 9788087382622.
8. DOBROVIČOVÁ, G., ŠTRKOLEC, M. Instytucja zabezpieczenia w slowackim systemie podatku od wartości dodanej a pewność prawa jako zasada państwa prawnego. In: *System prawnofinansowy = Law and finance : „Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku” = „The financial law towards challenges of the XXI century”*. Warszawa: CeDeWu, 2013. 55-62 s. ISBN 9788375565683.
9. EURÓPSKA KOMISIA. *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU- 27 Member States*. Dostupné online: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_g_ap2012.pdf).
10. EURÓPSKA KOMISIA. *Boj proti daňovým únikom a daňovým podvodom. Príspevok Európskej komisie na zasadnutie Európskej rady 22. mája 2013*. 2013, s. 1. Dostupné online na: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sk.pdf.
11. JURKO, M., ČERVENÁ, K. Zabezpečovacie prostriedky v právnych procesoch s dôrazom na daňové konanie a správne konanie. In: *Aktuálne otázky práva v postmodernej spoločnosti*. Košice: Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2006. 163-172 s. ISBN 80-7097-640-3.
12. *Národný program reforiem Slovenskej republiky 2014*.
13. NOVYSEDLÁK, V., PALKOVIČOVÁ, V. Inštitút finančnej politiky. *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty*. Marec 2015. Dostupné online: [http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bfbfb1c12579cf003462a7/\\$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf](http://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/c02c2e40d2bfbfb1c12579cf003462a7/$FILE/EA_DPH_uniky_FINAL%5B1%5D.pdf).
14. ROMÁNOVÁ, A. Economic aspects of tax administration. In: *Dny práva - 2010 - Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2010. 376-390 s. ISBN 9788021053052

15.VERNARSKÝ, M. Zdanenie fyzických osôb ako determinant ich sociálneho postavenia. In: *Verejná správa a spoločnosť*. ISSN 1335-7182, roč. XIV, 2013, č. 1, s. 28-38.

KONTAKT NA AUTORA

ivana.vojnikova@upjs.sk

JUDr. Ivana Vojníková, PhD.

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26

040 75 Košice

Slovenská republika

VÝVOJ A SOUČASNÝ STAV AKTIVIT MEZINÁRODNÍCH ORGANIZACÍ V OBLASTI BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Roman Vybíral

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstrakt v pôvodnom jazyku

státy izolované, klíčovou roli naopak sehrávají mezinárodní organizace. Vzhledem k široké daňové suverenitě států má tato spolupráce mnoho projevů a podob. Předložený článek si klade za cíl na jedné straně vymezit oblasti, v rámci nichž k boji proti daňovým únikům dochází. Dále si klade za cíl analyzovat vývoj a současný stav působení jednotlivých významných mezinárodních organizací, které se bojem proti daňovým únikům zabývají, a představit jejich vybrané výstupy.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daňový únik, mezinárodní organizace, OECD, Evropská unie

Abstract in English language

As regards fight against tax evasion individual states do not act isolated, on the contrary the key role is being played by international organizations. Because of wide fiscal sovereignty of states such cooperation takes many forms and outputs. On the one hand this article aims identify areas within which a fight against tax evasion occurs. Furthermore it aims to analyze the development and current status of important international organizations that fight against tax evasion and to present their selected outputs.

Keywords in English language

tax evasion, international organization, OECD, European Union

ÚVOD

Úvodem¹ je nezbytné nastínit ne zcela jednoznačný vztah mezi pojmy jako daňový únik, daňová optimalizace, zneužití práva, obcházení zákona, agresivní daňové plánování a další.² Ačkoliv se na první pohled jedná o terminologicky značně rozříštěnou skupinu pojmů, z teoretického hlediska jde ve své ryzí podstatě především o to podřadit konkrétní postupy pod skupinu legálního chování a zbylé pod skupinu chování nelegálního. Je však zřejmé, že přesné vymezení pomyslné dělící linie je nejen obtížné, ale trůfám si tvrdit, že za současných okolností nerealizovatelné. Právě z toho důvodu existuje celá řada postupů, o kterých by se dalo tvrdit, že se nacházejí na pomyslném rozhraní mezi legálními a nelegálními. Hranice mezi legálními a

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.

² Na mezinárodní úrovni se lze nejčastěji setkat s pojmy „tax evasion“ (daňový únik v pravém slova smyslu), „tax avoidance“ (spíše ve smyslu vyhýbání se daňové povinnosti), „tax abuse“ (ve smyslu zneužití daňového práva) apod. Nutno podotknout, že byť také na mezinárodním poli dochází poměrně často ke zkoumání projevů jednotlivých výše zmíněných pojmů, k jejich diferenciaci a k analýze jejich podstaty, rozhodně v této oblasti nepanuje všeobecná shoda.

nelegálními postupy bývá občas implicitně dovozována na základě výsledů rozhodovací praxe soudů v jednotlivých státech. Vzhledem k tomu, že jednotlivé státy již dávno nevystupují na poli mezinárodního daňového práva³ izolovaně a navzájem spolupracují jednak na úrovni spočívající v právně závazném vyměňování informací a jednak na úrovni více či méně nezávazné kooperace v oblasti sdílení poznatků a postupů směřujících k účinnějšímu boji proti daňovým únikům, hrají logicky klíčovou roli v oblasti boje proti daňovým únikům jednotlivé mezinárodní organizace, a to i přes to, že bývají mnohdy strůjcem opatření a závěrů toliko nezávazné a doporučující povahy.⁴ Je poté často na jednotlivých státech, aby tyto nezávazné závěry jednotně promítly do své vnitrostátní legislativy a rozhodovací praxe a boj proti daňovým únikům tak jednotně zefektivnily. Právě problematikou této mezinárodní spolupráce se tento příspěvek zabývá, přičemž vedle stručného nástinu historického vývoje dochází rovněž k analýze aktuální pozice jednotlivých významných mezinárodních organizací či politických uskupení,⁵ v jejichž programu boj proti daňovým únikům nechybí.

1. VYMEZENÍ OBLASTI BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Na tomto místě dojde ke stručnému vymezení oblastí, v rámci kterých dochází (resp. docházelo) k boji proti daňovým únikům. Jak již bylo konstatováno v úvodu, samotné zařazení pojmu daňový únik v rámci daňového práva není zcela bezrozporné a stejně tak samotná definice tohoto pojmu. Není ostatně ambicí tohoto příspěvku pojem daňový únik definovat, tím se zabývaly desítky teoretiků v průběhu dějin.⁶ Oblast daňových úniků je poměrně široká, na což pochopitelně reagují ve stejném rozsahu nástroje směřující k jejich zamezení. Na poli mezinárodního daňového práva se tato oblast člení do několika podoblastí.

1.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V mezinárodním kontextu může docházet k situacím, kdy fakticky vygenerovaný příjem, který by za normálních okolností podléhal zdanění, při vhodném využití určitých postupů nebude zdaněn v ani jednom státě (např. tím, že dojde k záměrné modifikaci místa rezidentství subjektu apod.), a to především v případech, kdy není mezi zainteresovanými státy uzavřena příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.⁷ V konečném důsledku tak při využití určitých mezer či trhlin může dojít nikoliv k dvojímu zdanění, nýbrž k dvojímu nezdanění. S tímto problémem se lze setkat v posledních letech stále častěji a operace, jejichž cílem je záměrně zakrýt a modifikovat rozhodné skutečnosti za účelem minimalizace daňové zátěže daňového subjektu jsou stále propracovanější a pro správce daně stále obtížněji řešitelné. Jak jednostranná vnitrostátní opatření, tak opatření mezinárodněprávního charakteru hrají

³ K tomuto pojmu blíže viz VYBÍRAL, R. K vybraným aspektům mezinárodního daňového práva. In KYSELOVSKÁ, T (ed.). *COFOLA 2014 – Sborník příspěvků z mezinárodní konference pořádané PF MU 10. – 12. 4. 2014 v Telči*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 1034 s. ISBN 978-80-210-7211-4. s. 100 an.

⁴ Nikoliv však výlučně, kdy jako příklad mohou posloužit dílčí opatření přijatá v rámci Evropské unie, o čemž bude pojednáno níže.

⁵ Pro mezinárodní organizace i politická uskupení v textu dále užívám jednotnou zkratku „mezinárodní organizace“.

⁶ Z posledních let viz např. PROSSER, K. J., MURRAY, R. *Tax Avoidance*. London: Sweet & Maxwell, 2012. 280 s. ISBN 978-1-84703-774-9. s. 2 an.

⁷ K otázce dvojího nezdanění v rámci tzv. smluvních států viz LANG, M. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 35.

na poli mezinárodního daňového práva dvojí roli. Na jedné straně tato opatření vycházejí ze své původní podstaty, která spočívala v eliminaci vícenásobného daňového zatížení, na druhé straně se především v posledních dekádách musejí relevantní aktéři vypořádat s využíváním jejich nedostatků za účelem minimalizování daňové zátěže jednotlivých subjektů. Je přitom zřejmé, že vystupování v těchto dvou rolích současně může být poněkud nesnadné. Z mezinárodních organizací hrají na této úrovni klíčovou roli jednak Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a Organizace spojených národů (dále jen „OSN“).

1.2 Výměna informací mezi správci daně

Další oblastí spolupráce v boji proti daňovým únikům je výměna informací mezi správci daní z různých zemí, jejímž cílem je na základě dílčích informací, které by samy o sobě nepostačovaly pro odhalení a následné „stíhání“ daňových úniků, utvořit komplexní obraz celé situace. Problematika výměny informací bývá obsažena v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Mezi státy, které tyto smlouvy uzavřeny nemají, pak hrají významnou roli typicky dvoustranné dohody o výměně informací v daňových záležitostech. V oblasti výměny informací mezi správci daně opět hrají klíčovou roli OECD, Evropská unie, OSN a dále Rada Evropy.

1.3 Další oblasti mezinárodní spolupráce

Vedle uvedených oblastí existuje celá řada dalších úrovní, na kterých mezi sebou jednotlivé státy spolupracují. Jedná se mnohdy o vydávání nezávazných zpráv a doporučení, které si kladou za cíl zvýšit informovanost o účinných postupech pro zabránění daňovým únikům, které jednotlivé státy následně dobrovolně přebírají do své legislativy, případně do správní praxe. Dále může tato spolupráce spočívat převážně v politické rovině, kdy jsou vydávány seznamy zemí (ne)spolupracujících při výměně informací či potírání daňových úniků, zemí, které lze označit za tzv. daňové ráje, atd. Jak již bylo uvedeno, tyto seznamy mají dopad primárně v rovině politické a nikoliv právní. V boji proti daňovým rájům lze dále hovořit o určité kvazispolupráci v podobě přejímání instrumentů z cizích jurisdikcí do jurisdikce vlastní. Takovým příkladem může být zavádění vyšších sazeb daně pro příjmy směřující právě do daňových rájů. „S účinností od 1.1.2013 je v § 36 odst. 1 pod písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (...) zavedena 35% sazba daně vybírané srážkou (...), která se uplatní, stručně řečeno, při výplatách příjmů daňovým nerezidentům, kteří nejsou rezidenty jiného členského státu EU nebo Evropského hospodářského prostoru, nebo nejsou rezidenty státu, s nímž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojímu zdanění nebo smlouvu či dohodou upravující výměnu informací v daňových záležitostech (...)“.⁸ Těchto a podobných aktivit na poli mezinárodního práva bychom našli mnoho. Zpravidla se však jedná o spíše neformální doporučující instrumenty nadané politickou silou, což pramení především z konceptu daňové suverenity jednotlivých států.

⁸ Viz *Financnisprava.cz* [online]. 2014. [cit. 2015-05-26]. Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf).

3. ROLE JEDNOTLIVÝCH MEZINÁRODNÍCH ORGANIZACÍ A USKUPENÍ

Na tomto místě se budu zabývat jednotlivými mezinárodními organizacemi, které hrají na poli boje proti daňovým únikům klíčovou roli, a jejich výstupy. Vzhledem k tomu, že mnohé dílčí instrumenty sahají poměrně hluboko do minulosti, nepovažuji za vhodné členit jednotlivé podkapitoly do dvou časových etap (historie a současnost), nýbrž o nich pojednávám souhrnně při zachování komplexnosti textu.

3.1 OECD

Na půdě této organizace docházelo v průběhu dlouhých desetiletí k vytváření celé řady výkladových a doporučujících manuálů, které byly následně více či méně akceptovány ze strany vyspělých světových ekonomik. Vzhledem k povaze této organizace se však často jedná pouze o různé studie a doporučení bez přímé mezinárodněprávní závaznosti, které však bývají následně reflektovány v rámci vnitrostátních opatření jednotlivých států. Právě v tomto ohledu spočívá největší rozdíl mezi instrumenty OECD a např. instrumenty Evropské unie, které mohou být právně závazné. Na druhou stranu je nezbytné dodat, že OECD je nadána takovou měrou politického významu, že členské státy veskrze její závěry akceptují a následně promítají do svých vnitrostátních právních předpisů. V tomto ohledu je tedy role OECD poněkud specifická. Pokud jde o konkrétní významné studie, lze uvést studii z roku 1998 s názvem „Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue“⁹ nebo novější studii z roku 2012 s názvem „The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“¹⁰.

Dále OECD v rámci svých pravidelných zpráv uvádí (resp. uváděla) pomyslnou černou, šedou a bílou listinu států, v závislosti na jejich ochotě spolupracovat na mezinárodní úrovni ve věcech výměny informací v daňových záležitostech.¹¹ Na černé listině figurují (resp. dříve figurovaly) jurisdikce odmítající jakoukoliv mezinárodní spolupráci v oblasti výměny informací v daňových záležitostech, na šedé listině jsou uvedeny jurisdikce, které k této spolupráci podnikají první kroky, a na bílé listině jsou uvedeny plně spolupracující jurisdikce. Zkoumání této problematiky přitom probíhá ve dvou úrovních. První úroveň se týká existence právního rámce pro výměnu informací a transparentnost. Druhá úroveň se zabývá praktickým fungováním první úrovně v praxi.

Aktuální otázkou řešenou na půdě OECD je problematika snižování základu daně a přemístování zisku,¹² v rámci které došlo ze strany OECD v návaznosti na schůzku ministrů financí a guvernérů centrálních bank zemí tzv. skupiny G20 k vydání společného akčního plánu,¹³ který je v mnohém inspirován předchozím dokumentem

⁹ Viz *Oecd.org* [online]. 1998. [cit. 2015-05-21]. Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. Dostupné z [www: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>](http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf).

¹⁰ Viz *Oecd.org* [online]. 2012. [cit. 2015-05-21]. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Dostupné z [www: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>](http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf).

¹¹ K seznamu států nenaplněujících uvedené požadavky OECD viz *Oecd.org* [online]. 2015. [cit. 2015-05-23]. Tax Transparency 2014. Dostupné z [www: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFAnnualreport2014.pdf>](http://www.oecd.org/tax/transparency/GFAnnualreport2014.pdf).

¹² Base Erosion and Profit Shifting.

¹³ Viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2013. [cit. 2015-05-24]. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Dostupné z <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>.

vydaným čistě v rámci OECD.¹⁴ Také na další schůzce zemí G20 bylo dosaženo dílčího závěru, že je potřeba důsledně trvat na dodržování obsahu uvedeného akčního plánu,¹⁵ který se primárně vztahuje na oblast dvojího nezdanění, resp. na umělé snižování základu daně a přemísťování zisku do výhodnějších jurisdikcí. Tento akční plán obsahuje 15 dílčích bodů, se kterými je zapotřebí se v poměrně krátkodobém časovém horizontu vypořádat.¹⁶

Dne 1. února 2014 vstoupila v platnost mnohostranná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Úmluva byla vytvořena pod patronátem OECD a Rady Evropy a je otevřena k podpisu od roku 1988. Dne 1. června 2011 vstoupil v účinnost Protokol, kterým se mění Úmluva a který ji uvedl do souladu s novým standardem OECD pro výměnu informací v daňové oblasti. Úmluva ve znění Protokolu představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý ve spolupráci Rady Evropy a OECD, který umožňuje v oblasti daní uvedených v příloze A Úmluvy všechny formy mezinárodní správní spolupráce.¹⁷

3.2 Evropská unie

V rámci dokumentů přijatých na půdě Evropské unie (resp. předchůdců) lze tyto kategorizovat do dvou úrovní. První úroveň je tvořena právně závaznými dokumenty, typicky na úrovni sekundárního unijního práva. Druhou úroveň pak tvoří primárně nezávazné dokumenty (ať už jsou označeny jakkoliv) plnící funkci určitého doporučujícího vodítka, avšak mající podstatný vliv při interpretaci závazných norem. Obě úrovně jsou nepochybně významné. V rámci právně závazných aktů je na prvním místě nezbytné uvést, že na výměnu informací mezi správci daně v rámci členských států se vztahuje směrnice Rady č. 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. Významným dokumentem v rámci druhé úrovně je tzv. Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům z prosince 2012.¹⁸ Vedle hodnocení současného stavu obsahuje výčet několika opatření, kterých by mělo

¹⁴ Viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2013. [cit. 2015-05-21]. Addressing Base erosion and Profit Shifting. Dostupné z www: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en>.

¹⁵ Viz Zpráva ze zasedání ministrů financí a guvernérů centrálních bank konaného ve dnech 22. – 23. února 2014 v Sydney, kde se mimo jiné uvádí, že by ke zdaňování příjmů mělo docházet tam, kde činnost s nimi spojená vykonávána a kde tedy dochází k vytváření hodnot. K tomu *G20.org* [online]. 2014. [cit. 2015-05-26]. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Dostupné z www: <https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf>.

¹⁶ K jednotlivým bodům zájmu viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2014. [cit. 2015-05-26]. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Dostupné z www: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>>.

¹⁷ Viz *Mfcr.cz* [online]. 2015. [cit. 2015-05-15]. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>>.

¹⁸ Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2012. [cit. 2015-05-25]. Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. Dostupné z www: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf>.

být dosaženo v krátkodobém až dlouhodobém časovém horizontu.¹⁹ Evropská komise v březnu 2015 vydala balíček sloužící ke zvýšení daňové transparentnosti na poli zdaňování příjmů právnických osob.²⁰ Je zde zmíněna např. povinnost správců daně vyměňovat si jednotlivá daňová rozhodnutí a další aspekty směřující k omezení daňových úniků. Součástí balíčku je výzva k revizi Kodexu chování v oblasti zdaňování podniků z roku 1997,²¹ v němž se státy zavázaly nezavádět nová potencionálně škodlivá daňová opatření a zároveň omezovat případná existující opatření takového druhu.

3.3 Další mezinárodní organizace

Pro úplnost považuji za nezbytné na tomto místě alespoň stručně zmínit, že určité činnosti ve vztahu k boji proti daňovým únikům probíhají také na úrovni jiných politických uskupení, jako příklad je možné uvést země tzv. skupiny G8²² nebo již zmíněné skupiny G20, opět se však při jejich působení zpravidla jedná o pouhá doporučení bez právní závaznosti. Dílčí aktivity probíhají také na půdě Rady Evropy, jak je uvedeno výše. V neposlední řadě je nezbytné zmínit aktivity v rámci OSN.²³ Celosvětově jsou do boje proti daňovým únikům zapojeny další desítky mnohdy lokálních organizací, jejichž role, stejně jako dokumenty, které vydávají, se navzájem dosti odlišují. Některé státy se neúčastní téměř žádné mezinárodní spolupráce, jedná se přitom často o zmiňované daňové ráje. Těmto státům zejména z důvodu stále široké daňové suverenity přitom zpravidla nehrozí jiné sankce nežli politické.

ZÁVĚR

Lze shrnout, že ačkoliv některé mezinárodní organizace (typicky OECD) sehrály a sehrávají v oblasti boje proti daňovým únikům velmi významnou roli, dalo by se konstatovat, že jejich vliv spočíval, resp. spočívá téměř výlučně v politické rovině, což pochopitelně vychází z povahy těchto organizací, které nejsou vybaveny možností přijímat závazné právní předpisy. I přes nezávaznost jimi vydávaných dokumentů se však jejich vliv promítá do vnitrostátních právních řádů (nejen) jejich členských států. Mezi další organizace, jejichž význam spočívá zejména v politické rovině, lze uvést uskupení G8, G20, OSN či Radu Evropy. Nejvýznamnějším hráčem, který je vybaven k přijímání právně závazných aktů, je v současné době Evropská unie. Spolupráce mezi členskými státy v boji proti daňovým únikům je přitom realizována jak na úrovni primárně procesní (výměna informací mezi správci daně), tak na úrovni hmotněprávní, kdy byla přijata řada různě nazvaných dokumentů (studie, zpráva atd.), které sice svou

¹⁹ V závěru se uvádí, že „*Tento akční plán definuje soubor konkrétních opatření, na nichž lze nyní a v následujících letech pracovat. (...) Aby bylo zaručeno, že opatření popsaná v tomto akčním plánu budou řádně realizována, zavede Komise odpovídající systémy sledování a hodnocení, což bude zahrnovat zejména pravidelné výměny názorů v příslušných výborech a pracovních skupinách vycházející z podrobných dotazníků.*“

²⁰ Viz Europa.eu [online]. 2015. [cit. 2015-05-25]. *Combatting Corporate Tax Avoidance: Commission Presents Tax Transparency Package*. dostupné z www: <http://europa.eu/rapid/press-release_ip-15-4610_en.htm?locale=en>.

²¹ Viz Europa.eu [online]. 2013. [cit. 2015-05-27]. *The Code of Conduct for Business Taxation*. Dostupné z www: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf>.

²² K tomu viz např. FRATIANNI, M., KIRTON, J., SAVONA, P. *Financing development: the G8 and UN contribution*. Aldershot: Ashgate Publishing, 2007. 344 s. ISBN 978-0-7546-4676-1.

²³ Viz např. Un.org [online]. 2015. [cit. 2015-05-28]. *The ECOSOC discussion on “International Cooperation in Tax Matters”*. Dostupné z www: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/2013_6TaxNewsletter.pdf>.

primární závaznost postrádají, avšak hrají klíčovou roli při výkladu a aplikaci závazných norem obsažených v unijním právu. V posledních letech jsou patrné na poli prakticky všech mezinárodních organizací rostoucí tendence k boji proti daňovým únikům, jakkoliv překotný vývoj lze však v nejbližších letech očekávat jen s těží.

POUŽITÉ PRAMENY

1. FRATIANNI, M., KIRTON, J., SAVONA, P. *Financing development: the G8 and UN contribution*. Aldershot: Ashgate Publishing, 2007. 344 s. ISBN 978-0-7546-4676-1.
2. LANG, M. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 978-90-8722-198-0.
3. PROSSER, K. J., MURRAY, R. *Tax Avoidance*. London: Sweet & Maxwell, 2012. 280 s. ISBN 978-1-84703-774-9.
4. VYBÍRAL, R. K vybraným aspektům mezinárodního daňového práva. In KYSELOVSKÁ, T. (ed.) *COFOLA 2014 – Sborník příspěvků z mezinárodní konference pořádané PF MU 10. – 12. 4. 2014 v Telči*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 1034 s. ISBN 978-80-210-7211-4.
5. Ec.europa.eu [online]. 2012. [cit. 2015-05-25]. *Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům*. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf>.
6. Europa.eu [online]. 2013. [cit. 2015-05-27]. *The Code of Conduct for Business Taxation*. Dostupné z www: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf>.
7. Europa.eu [online]. 2015. [cit. 2015-05-25]. *Combating corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package*. Dostupné z www: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_en.htm?locale=en>.
8. Financnisprava.cz [online]. 2014. [cit. 2015-05-26]. *Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně*. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf>.
9. G20.org [online]. 2014. [cit. 2015-05-26]. *Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors*. Dostupné z www: <https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf>.
10. Mfcr.cz [online]. 2015. [cit. 2015-05-15]. *Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech*. Dostupné z www: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>>.
11. Oecd.org [online]. 1998. [cit. 2015-05-21]. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Dostupné z www: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.
12. Oecd.org [online]. 2012. [cit. 2015-05-21]. *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Dostupné z www: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>.

13. Oecd.org [online]. 2015. [cit. 2015-05-23]. *Tax Transparency 2014*. Dostupné z www: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>>.
14. Oecd-ilibrary.org [online]. 2013. [cit. 2015-05-24]. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Dostupné z www: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>>.
15. Oecd-ilibrary.org [online]. 2013. [cit. 2015-05-21]. *Addressing Base erosion and Profit Shifting*. Dostupné z www: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en>.
16. Un.org [online]. 2015. [cit. 2015-05-28]. *The ECOSOC discussion on "International Cooperation in Tax Matters"*. Dostupné z www: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/2013_6TaxNewsletter.pdf>.

KONTAKT NA AUTORA

vybiralr@prf.cuni.cz

JUDr. Roman Vybíral, PhD.

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

Nám. Curieových 7

116 40, Praha 1

Česká republika

THE OBLIGATIONS OF FINANCIAL INSTITUTIONS UNDER THE TAX LAW AS AN INSTRUMENT FOR THE PREVENTION OF TAX EVASION

Anna Zalcewicz

Warsaw University of Technology, Faculty of Administration and Social Sciences

Abstract in English language

This article concerns the subject of the duties imposed on financial institutions by the provisions of tax law, which are intended to satisfy the claims of the tax obligee even when the tax obligor is avoiding or attempting to avoid tax liabilities. The article aims at presenting the scope of those duties as well as attempting to identify and analyse issues that arise in respect of tax authorities' access to confidential information in the possession of financial institutions from the perspective of both domestic and international law, based on the example of Poland.

Keywords in English language

tax law, confidential information, financial institution

INTRODUCTION

Tax evasion is not only a highly undesirable and fiscally detrimental phenomenon, but is also so widespread that the majority of states engage in extensive efforts at both the domestic and international level designed to prevent this illegal and frequently punishable activity.

As there are various types of evasion, there are also diverse means applied of preventing tax evasion. Research shows that the most common examples concern understating income, including under-reporting of taxable income¹. As a result, the energies of states are largely focused on presenting and uncovering hidden income. A range of instrument are designed to assist in these efforts, including some which of necessity involve interferences civic rights and freedoms. One of these is the imposition of obligations on financial institutions to provide access to some information in conjunction with the need to make a proper determination of tax obligation.

A broad range of complex issues arises from placing duties on financial institutions to reveal information in their possession. They concern firstly the issue of competition between such legally protected interests as confidentiality of information entrusted to financial institutions (particularly banking secrets) and tax obligation; secondly, they relate to solutions facilitating the effective prevention of the use of both domestic and foreign financial institutions for hiding income. These issues are compounded by general aspects of law-making such as sufficient precision of legislation and legal certainty, which are of import in properly determining when a given obligation must be carried out by a financial institution.

¹ PREBBLE, J. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part II, Criminal Law Consequences of Categories of Evasion and Avoidance, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 1996, vol. 2, p. 59-60; SOWIŃSKI, R. *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM, 2009. p. 178 et seq.

As a result, the domestic legislator is faced with challenges related to the creation of juridically and axiologically appropriate norms which must simultaneously facilitate the effective enforcement of restrictions and obligations imposed by tax law. This is all the more difficult at the present time when considering that a large amount of legislative activity conducted at domestic level results from obligations imposed by international organizations and external legislators. The global, supranational character of the phenomenon of tax evasion legitimizes engagement in activity across fora, structures, organizations and international law entities all impacting the sphere of domestic law enactment.

This article presents legal solutions regarding the obligations incumbent upon financial institutions related to preventing tax evasion, based on the example of Poland; it also indicates the problems which arise out of the imposition of such obligations. Defining the objective of the undertaken reflections in this manner renders it necessary to first clarify the concept of a “financial institution” owing to the indisputable fact that this is a vague concept assigned a large range of meanings (including legal definitions) which do not always overlap with one another. During the deliberations carried out later on this article, this concept is treated broadly, with the assumption being that it encompasses a range of institutions providing financial services. Its definitions is clarified only when necessary for indicating specific obligations imposed on defined categories of financial institutions. This facilitates exposition of the diversity of solutions and burdens in respect of particular institutions providing financial services, as well as the difficulties that accompany the introduction of solutions at the domestic and international levels stemming from differences in the classification of particular institutions as financial ones.

The research presents the law as of 1 April 2015.

1. DUTIES OF FINANCIAL INSTITUTIONS UNDER POLISH LAW IN RESPECT OF ENSURING ACCESS FOR DOMESTIC AUTHORITIES COMPETENT FOR TAX MATTERS TO CLIENT DATA NECESSARY FOR DETERMINING TAX OBLIGATIONS

1.1 Duties imposed on financial institutions as tax remitter

In accordance with current international standards regarding provision of access for domestic authorities competent for tax matters² to sensitive data and the issue of financial privacy, financial institutions are under an obligation in legally defined circumstances to: determining and collecting tax, reporting on particular events associated with the provision of financial services (e.g. forwarding information about opened bank accounts), and provision of information upon the demand of authorized entities.

This leads on the one hand to the necessity of introducing legal solutions that allow for identification of all the clients of financial intuitions (e.g. through prohibition of anonymous accounts), while on the other it requires regulation of the rules for interference in citizens’ informational autonomy on the part of authorities competent for

² Considering the complexity of Polish terminology and the particular meaning of the phrase “tax authorities”, in discussion of issues associated with the duties of financial institutions I have applied a concept of authorities competent for tax matters encompassing tax authorities as well as those granted the powers of tax authorities.

tax matters engaged in activity intended to ensure compliance with the constitutional duty of every citizen to bear the burden of taxation. In respect of the latter, the idea is to enact legislation giving the proper authorities the potential to determine that tax obligations have been properly complied with by all those who are under the personal and territorial authority of the state, while at the same time ensuring that those people's privacy is protected. This protection should be achieved *inter alia* by proper regulation of the manner in which banking, trading, insurance etc. secrecy can be revoked, protection of documents (limitation of access) and by extending tax secrecy to obtained data (see Art. 296 TO³).

Thus, the scale of tax evasion can be limited by the application of solutions facilitating the settlement of claims held by the tax obligee through the intervention of third parties, which involves duties within the framework of tasks delegated in the area of tax administration concerning calculation and collection of tax liabilities⁴. In the Polish legal system these entities are tax remitters, obliged by tax law to calculate, collect and pay tax within the required time frame to the tax authority. One such category of tax remitters is comprised of financial institutions. Their duties in respect of calculation and collection of tax are set forth in the Personal Income Tax Act⁵, as well as the Corporate Income Tax Act⁶.

In multiple instances the provisions of the Personal Income Tax Act impose a duty on financial institutions to calculate and collect tax. For example a bank performs the function of a tax remitter for lump-sum income tax on interest earned by funds deposited by natural persons into accounts not associated with commercial activity. This function is also performed in the case of payment of retirement pensions and benefits awarded in foreign countries. Other examples of financial institutions acting as a tax remitter are investment funds and insurance societies. The former are obliged to calculate, collect and remit income tax earned on the purchase of an investor's unit trust investment, whereas the latter, to give one example, are responsible for calculating, collecting and collected tax on income from invested contributions associated with life and endowment insurance.

The most recent amendments to Polish tax law lead to a further expansion of the duties placed on financial institutions as tax remitters. On 1 January 2015, legislation entered into force establishing a new duty for banks, cooperative credit unions and other financial institutions (e.g. insurance societies). They are obligated to calculate, collect and transfer a lump-sum tax on income earned from promotional offers extended by them.

The Corporate Income Tax Act imposes on banks a duty to calculate, collect and remit income tax on interest earned within the Republic of Poland by taxpayers whose seat is located outside Poland (for example, on income earned in Poland by non-residents in the form of interest on bonds).

³ *Tax Ordinance of 29 August 1997* (orig. Ustawa – Ordynacja podatkowa, hereinafter TO), consolidated text: Dz.U. 2012, item 749 with amendments.

⁴ See GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J., *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw: LexisNexis, 2011. p. 357.

⁵ Officially translated also as: Act of 26 July 1991 on natural persons' income tax (orig. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), consolidated text: Dz.U. 2012 item 361 with amendments.

⁶ Corporate Income Tax Act of 15 February 1992 (orig. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych), consolidated text: Dz.U. 2014 item 851 with amendments.

The tax remitter's obligations also include measures to facilitate the existence of tax liabilities, including the duty to retain documentation and to forward information to tax authorities concerning tax collected and remitted.

The establishment of financial institutions as tax remitters implies particular consequences in respect of their liability for improper performance of duties related to satisfying claims of their client's tax obligee. It should be pointed out that as the tax remitted, they will bear full and unlimited liability for uncollected taxes and for taxes collected but not handed over to the tax authorities. They are also subject to criminal tax responsibility.

The fundamental issue which arises in conjunction with imposing on financial institutions the duty to calculate and collect taxes is properly assessing whether taxable revenue (income) has been generated, and by the same token determining at what moment a given financial institution incurs such an obligation. An incorrect determination leads to a situation in which the financial institution bears liability for non-performance of duties imposed on it under the provisions of tax legislation (when taxable revenue [income] was generated but the financial institution did not identify itself as a tax remitter), or for infringing the privacy of the institution's client (when taxable revenue [income] was not generated, but the financial institution identified itself as a tax remitter). Here it should be pointed out that the relevant provisions of tax law have been and remain ambiguous, leading to uncertainty as to the law. In practice, it has been necessary on countless occasions to seek decisions from tax authorities in the form of individual interpretations, as well as to obtain court decisions. At the same time, the jurisprudence has often been found inconsistent. The legislator attempts to head off this problem by amending the relevant regulations, such as the recent changes to the Personal Income Tax Act, which helped to clarify the rules for counting towards revenue interest earned on a bank account established in conjunction with commercial activity⁷.

1.2 Duties of financial institutions concerning reporting and providing information on request in tax matters

In analysing the regulations concerning the duties of financial institutions under Polish law, it should be observed that they require the provision of various information and data to tax authorities. These authorities receive access to information which constitutes professional secrets associated with services provided by financial institutions in: tax proceedings (Art. 182 TO), verification proceedings (Art. 275 TO), audit proceedings (Art. 292 TO) and as tax information (Art. 82 TO). In their general wording, these provisions are sufficient to ensure the right to privacy while ensuring materialization of the principles of justice in taxation and universality of tax burdens through preventing abuse of bank secrecy and other confidentiality laws for purposes of tax evasion. However, analysis of particular regulations exposes a range of controversies sparked by the Tax Ordinance in this area.

These issues do not arise regarding the duty of banks and cooperative credit unions to prepare and forward information about bank accounts opened and closed in conjunction with commercial activity to the minister responsible for public finances (Art. 82 § 2 TO). However, there are multiple issues arising out of other provisions. In

⁷ Compare the explanatory notes to the Act of 29 August 2014 amending the Corporate Income Tax Act, Personal Income Tax Act and other acts.

desiring to discuss these controversies, it should first be specified that the duties arising out of Articles 182, 275 and 292 of the Tax Ordinance are:

- the duty of banks, insurance undertakings, investment funds, voluntary pension funds, brokerage houses, cooperative savings and credit unions and investment fund management companies to prepare and forward confidential financial information⁸ upon written request of the head of the tax office or the head of the customs office, regarding a party to tax proceedings (Art. 182 TC), as well as to a tax audit (Art. 292 TO);
- the duties on entities maintaining omnibus accounts as understood by the provisions of the Financial Instruments Trading Act⁹ to prepare information upon written request of the head of the tax office about the revenue (income) transferred to taxpayer beneficiaries holding securities registered to those accounts, as well as about the amount of taxes collected concerning a party to tax proceedings (Art. 182 TO) and in audit proceedings (Art. 292 TO);
- the duty of banks, insurance undertakings, investment funds and voluntary pension funds, brokerage houses, investment fund management companies and cooperative savings and credit unions to prepare and transfer upon the request of the head of the tax office or the head of the customs office information on events entitling a taxpayer to tax relief if the taxpayer has indicated them in a submitted tax return (Art. 275 TO).

The disclosure of information by a financial institution may take place after the relevant statutory conditions have been met. For example, the legislator requires that the revenue authority first summon the party to provide information (Art. 183 TO), and provides for the possibility of financial institutions to refuse to provide information if the demand submitted by the head of tax or customs office does not meet formal requirements (Art. 185 TO).

Deeper analysis of the entirety of regulations shaping the current structure of the duties imposed on financial institutions provides support to the claim that, firstly, the scope of entities with access to information from financial institutions is significantly broader than what results from Art. 182 TO. Indeed, in the course of tax proceedings they are accessible not only to the tax authorities listed therein, but also by customs officers, employees dealing with the case and their direct supervisors (Art. 295 TO). This group is then expanded under Art. 297 to include the General Inspector of Financial Information (orig. Generalny Inspektor Informacji Finansowej), the Human Rights Defender (orig. Rzecznik Praw Obywatelskich), courts and the prosecutors¹⁰.

The relevant jurisprudence also draws attention to the issue of insufficient precision in establishing the conditions in which the tax authority can exercise its authority to demand information from a financial institution subject to professional secrecy, as well

⁸ Information about bank accounts and the state of those accounts, securities accounts and the state of those accounts, credit and loan agreement, shares acquired through banks from the State Treasury and redeemed participation units appropriate to the scope of services provided by a given category of financial institutions.

⁹ Financial Instruments Trading Act of 29 July 2005 (orig. ustawa o obrocie instrumentami finansowymi), consolidated text: Dz.U. 2014 item 94 with amendments.

¹⁰ See: ŻYGADŁO, A. *Wylączenia tajemnicy bankowej a prawo do prywatności*, Warsaw: Wolters Kluwer business 2011, pp. 215-230 and the literature cited therein, also BYRSKI, J. *Tajemnica prawnie chroniona w działalności bankowej*, Warsaw: Wydawnictwo C. H. Beck 2010, pp. 317-323.

as the lack of preconditions justifying the use of such authority¹¹. Another issue is that of granting exclusive power to the revenue authority to seek information from a financial institution in the absence of instruments providing protection to the taxpayer¹². This leads to the issue of violating trust in the capacity of financial institutions to maintain an appropriate level of discretion, which will to some degree be ameliorated by the introduction of a directive into tax regulations requiring authorities acting in tax cases to pay particular attention to the principle of special trust between financial institutions and their clients.

This ultimately leads to a situation in which there is disagreement as to whether individuals' financial information and general material situation are afforded sufficient legal protection under present legislation.

It should also be noted that not only revenue authorities have access to information in the possession of financial institutions, but also authorities responsible for audit proceedings. Under Art. 7d(1) of the Fiscal Control Act¹³ "if a tax inspection authority is in possession of reliable information that the account is being used to conduct undeclared business activity for taxation purposes, for generating revenue not reflected in disclosed sources or derived from unreported sources, for generating undeclared revenue or revenue not declared in submitted tax returns", financial institutions are obliged upon the of the tax inspection authority to provide information identifying the entity in possession of such a bank account.

FCA also incorporates solutions similar to that in the TO. Banks, cooperative savings and credit unions, non-bank entities conducting brokerage activity, investment fund management companies and insurance undertakings companies, individuals and entities assisting in the performance of insurance activities, and pension societies are obliged to draft and forward information concerning a suspect upon the demand of the **General Inspector** of Fiscal Control (orig. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej) or the head of a tax inspection office, issued in conjunction with preparatory proceedings in matter of crimes, offences and revenue offences or fiscal petty offence.

Depending on the type of financial institution, such information can concern *inter alia* data on accounts possessed by an entity or power of attorney to conduct operations on accounts, the number of such accounts and powers of attorney, turnover and the state of those accounts as well as of currency and securities accounts (Art. 33 FCA). A demand to prepare and forward such information can also be submitted by the General Inspector of Fiscal Control or the head of the tax inspection office in conjunction with tax inspection proceedings (Art. 33a(1) FCA).

Financial institutions are also under an obligation to submit reports to tax authorities on some of the revenue and income generated by their clients in conjunction with services provided to them. These institutions' duties include providing information about the value of some sums paid out, including payments following after death of a member of an open pension fund to the entitled person (beneficiary or closest family member as defined under legislation governing the organization and operation of pension funds); return of amounts standing to an individual retirement saving account (IRSA) as well as disbursement of money accumulated in IRSA, including those made

¹¹ Dissenting opinion of Justice Andrzej Mączyński to verdict of the Constitutional Tribunal of 11 April 2000, case no. K. 15/98, Dz.U. 2000 No. 28 item 351.

¹² Ibidem.

¹³ The Fiscal Control Act of 28 September 1991 (orig. ustawa o kontroli skarbowej, hereinafter FCA), consolidated text: Dz.U. 2015, item 553.

to the beneficiary upon the death of the account holder. Other examples of informational duties include the duty of brokerage houses to provide information to revenue authorities on the revenue generated by their clients in conjunction with the sale of securities in Poland.

It should also be noted that, when considering the fact that some financial institutions are tax remitters, tax authorities obtain access to information in the possession of those institutions as a result of the performance of duties associated with the performance of that function (which has already been discussed earlier).

2. DUTIES OF FINANCIAL INSTITUTIONS CONCERNING ENSURING ACCESS FOR NON-DOMESTIC COMPETENT AUTHORITIES TO INFORMATION ABOUT THE CLIENTS OF THOSE INSTITUTIONS FOR TAX PURPOSES IN THE LIGHT OF POLISH LAW

1.1 External standards in solutions intended to prevent the use of foreign financial institutions for hiding income

As taxpayers can operate without significant restrictions both in their country of residence and outside its borders, they are afforded the opportunity to engage in activity aimed at avoiding or reducing the burden of tax liabilities associated with non-residential activity. Meanwhile, the powers of tax authorities are restricted by national borders¹⁴. This leads to the necessity of introducing regulations to allow domestic tax authorities to obtain information necessary for determining tax obligations, including from financial institutions located in other countries.

Model solutions in respect of the duties incumbent on financial institutions have been introduced by the OECD and EU. Several of the solutions developed by the OECD are worthy of discussion. Firstly, the OECD holds that “all member countries should permit access to bank information, directly or indirectly, for all tax purposes so that tax authorities can fully discharge their revenue raising responsibilities and engage in effective exchange of information with their treaty partners”¹⁵, and in order to ensure the capacity for proper exchange of information the organization has incorporated the appropriate provisions into the OECD Model Tax Convention (Art. 26). Under the OECD Model Tax Convention, a state may not refuse to provide information for the sole reason that such information is in the possession of a bank or another financial institution. In July 2014, the Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters was adopted, which incorporates previous OECD solutions concerning automatic information exchange, as well as those adopted by the EU and in the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). This document contains the text of the Model Competent Authority Agreement (Model CAA) and the Common Reporting and Due Diligence Standard (CRS). Under the model adopted by the OECD, financial institutions are obliged to submit information about various types of accounts, including information on account holders that tax residents in other participating jurisdictions. The automatic exchange of information is to be done on an annual basis. The Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters also sets out “common due

¹⁴ See: SODHANI, A., SRIVASTAVA, A. *Exchange of Information Agreement*, http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Articles/Exchange%20of%20Information.pdf p. I-359.

¹⁵ Improving Access to Bank Information for Taxes Purposes of 2000.

diligence procedures to be followed by financial institutions”¹⁶. This necessitates the introduction of domestic legal regulations in multiple jurisdictions facilitating the automatic exchange of financial account information in tax matters.

Legal foundations for information exchange in tax matters and the imposition of appropriate duties in that regard are also provided by the EU. Particularly worthy of mention in this respect is Directive 2011/16/EU of the Council of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Under this directive, EU Member States may not refuse to provide information to authorities of other Member States for the sole reason that the information is in the possession of a bank or other financial institution (Art. 18.2 Directive 2011/16/EU).

Another significant piece of legislation impacting the formation of domestic regulations on exchange of financial account information in tax matters is the FATCA act adopted in the USA. It requires foreign financial institutions to conclude contracts with the IRS for the provision of information about bank accounts of American residents. Its provisions also influenced the development of the Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters.

The cited documents and legislation determine the rules under access can be gained to information in the possession of financial institutions concerning their clients. Another important issue is establishing the meaning of terms applied in those texts. In particular, it should be emphasized that many of these documents and legislations attempt to resolve problems arising as a result of definitional differences by specifying the meaning of the concept “financial institution” through indication of categories of financial institutions or of the conditions which should be met for a given entity to be considered a financial institution. For example, under the Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters “the term ‘financial institutions’ means custodial institution, a depositary institution, an investment entity, or a specified insurance company”. It also clarifies that “whether an entity is a subject to the financial law and regulations of participating jurisdiction, or is subject to supervision and examination by agencies having regulatory oversight of financial institutions, is relevant to, but not necessarily determinative of, whether the entity qualifies as financial institution”.¹⁷

1.2 Duties of domestic financial institutions to provide access to information to the competent authorities of foreign countries on the basis of tax regulations in force in Poland

The provision of information by domestic financial institutions to the competent authorities of foreign countries is done indirectly (through a request by a Polish tax authority directed to the financial institution, or by the tax authority *ex officio* providing information obtained from the financial institution), as the exchange of information takes place only between domestic and competent foreign authorities not than between the domestic financial institution and tax authority from outside Poland.

The formal grounds for such an exchange are bilateral double taxation avoidance agreements, as well as other international agreements such as the multilateral

¹⁶ Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm>, p. 15.

¹⁷ Commentary on CRS section VIII, subparagraph A (3) Standard for Automatic Exchange of Information in Tax Matters, pp. 159-160.

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, while the duties of financial institutions result from the provisions of Polish law.

Obligations regulated by tax legislation include the duty of banks, cooperative savings and credit unions and other financial institutions to provide confidential information upon written request of the minister responsible for public finances or an authorized representative thereof in the event of an application from authorities of a foreign country (Art. 82 § 3 TO)¹⁸.

Work is presently underway on amendments to the TO which would impose duties on financial institutions regarding the collection processing and forwarding of information about bank accounts of American taxpayers in Poland. Reporting of American accounts by Polish financial institutions should begin on 30 June 2015.

CONCLUSIONS

The deliberations engaged in above lead us to several reflections. First and foremost, the necessity of seeking effective instruments allowing for determination of tax liabilities in situations where taxpayers fail to meet their obligations through not paying taxes, or engage in tax evasion, has lead states to introduce solutions restricting the freedom to make choices in respect of disclosure of information about one's person. It would seem that the relative ease with which information can be obtained facilitating the discovery of various improprieties in the behaviour of a taxpayer thanks to access to information in the possession of financial institutions has led to increasing numbers of obligations imposed on those institutions, as well as to economic and criminal sanctions in the event of failure to carry them out. Financial institutions supply information enabling determination of tax liabilities, performing the duties of remitter of a tax owed by their clients, carrying out reporting duties in respect of particular events associated with the provision of financial services and giving rise to tax liabilities, and providing information at the behest of authorized entities. At the same time, there is an observable tendency towards the enactment of more legislation permitting not only disclosure of an individual's financial status, by the same token limiting people's right to determine the shape of their own private lives and dispose of information about themselves, but also towards bestowing increasing privileges on revenue authorities in that sphere. It may be held that in the conflict between such legally protected interests as confidentiality of information entrusted to financial institutions and tax liabilities, the former is beginning to give way to the latter, leading to a certain hierarchization. This is the result of decisions grounded in the legal plane, but also to a large degree outside of it (where the necessity of ensuring cash flow to the public treasury are not without significance).

Another important observation which proceeds from the conducted analyses is that concerning the transfer of liability to financial institutions for the enactment of flawed and imprecise tax regulations. Financial institutions bear de facto liability for the improper performance of their duties even when interpretation of tax regulations leads to doubts as to the extent to which such duties have been imposed on those institutions (such as the example cited of the moment of generation of taxable income).

¹⁸ Information is also obtained from Polish revenue authorities which have obtained it in conjunction with the duties of financial institutions as tax remitters. Under Polish law, banks perform the role of tax remitter of a lump-sum income tax on interest from funds deposited by natural persons in bank accounts not associated with commercial activity. See Art. 305n TO.

Another significant conclusion of the research conducted is one related to the scope of the domestic legislator's freedom in applying solutions which impose the duties mentioned in the article. It is possible to observe a reduction in the factual freedom of the domestic legislator to decide about the introduction of legal norms determining particular obligations imposed on financial institutions. A significant portion of existing solutions in domestic legal orders come from the obligations of states as members of international organizations and the establishment of standards at the international level.

REFERENCES

1. BYRSKI, J. *Tajemnica prawnie chroniona w działalności bankowej*, Warsaw: Wydawnictwo C. H. Beck, 2010. 417 p. ISBN 978-83-255-1892-9.
2. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warsaw: LexisNexis, 2011. 708 p. ISBN 978-83-7620-703-2.
3. PREBBLE, J. *Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part II, Criminal Law Consequences of Categories of Evasion and Avoidance*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. ISSN 1322-4417, Vol. 2, 1996, p. 59-60.
4. SODHANI, A., SRIVASTAVA, A. *Exchange of Information Agreement*, available at: http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Articles/Exchange%20of%20Information.pdf p. I-359.
5. SOWIŃSKI, R. *Uchylenie się od opodatkowania*, Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM, 2009. 435 p. ISBN 978-83-232-2014-5.
6. ŻYGADŁO, A. *Wylączenia tajemnicy bankowej a prawo do prywatności*, Warsaw: Wolters Kluwer business, 2011. 426 p. ISBN:978-83-264-1408-4.

CONTACT INFORMATION

azalzewicz@vp.pl

assoc. prof. Anna Zalcewicz, PhD.
Faculty of Administration and Social Sciences,
Warsaw University of Technology
Pl. Politechniki 1
00-661 Warszawa
Poland

TAXING POWERS OF POLISH COMMUNES IN THE PROPERTY TAX FIELD

Patrycja Zawadzka

Department of Financial Law, Faculty of Law, Administration and Economics
University of Wrocław

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Przedmiotem artykułu jest ukazanie kompetencji rady gminy w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego. Ukazano efekty obniżania maksymalnych stawek podatkowych, skutki finansowe udzielonych ulg i zwolnień, umorzeń zaległości podatkowych, rozłożenia na raty, jak również odroczenia terminu płatności. Przedstawiono także stanowiska organu nadzoru w zakresie prawidłowości poboru przedmiotowych podatków.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

opodatkowanie, podatek od nieruchomości, Polska, jednostki samorządu terytorialnego

Abstract in English language

The aim of this paper is to show the competences of Polish communal councils in the real estate tax, agricultural tax and forestry tax. It shows the effects of lowering the maximum tax rates as well as financial impact of granted tax allowances and exemptions, remission of tax arrears, dividing into instalments, deferment of payment. The article also presents the results of the supervisory authority as to the correctness of local tax collection.

Keywords in English language

taxation, property tax, tax policy, Poland, local government

INTRODUCTION

There are three kinds of taxes that can be considered as property taxes in Poland: the real estate tax, the agricultural tax and the forestry tax. They constitute a significant income of Polish communes budgets. The aim of this article is to present Polish taxation system of property tax as well as to show the policy of reducing tax burden. The purpose of this article is to show what kind of irregularities and abuses in the collection of these taxes have been occurring in recent years.

1. TAXATION ON PROPERTY IN POLAND

There are three different kinds of taxes that can be called as „property taxes” in Poland: the real estate tax, the agricultural tax and the forestry tax¹. The real estate tax is regulated in the Act of January 12, 1991 on Local Taxes and Fees². The real estate tax has the widest scope. It refers to lands; buildings or their parts³; structures⁴ or their

¹ See also: POPLAWSKI, M. *Introduction to Polish Tax Law*. Białystok: Wydawnictwo Temida 2, 2011. p. 184.

² Consolidated text: Journal of Laws 2014, item 150 as amended.

³ A building shall mean “a building structure which is permanently connected to the ground, separated in spatial terms by means of building partitions and has foundations and a roof”.

parts linked to running a business activity. Real estate tax does not apply to agricultural land, wooded land and scrubland within agricultural land or woods, with the exception of land occupied for business purposes. The agricultural lands are taxed according to the Act of November 15, 1984 on Agricultural Tax⁵. The wooded lands are object to the forest tax according to the Act of October 30, 2002 on Forestry Tax⁶.

Those three kinds of taxes are one of the revenues of commune's budget⁷. The catalogue of commune revenues is extensive, and includes income from taxes and fees. The first group besides consist of: tax on means of transport, inheritance and donation tax, tax on civil law transactions, fixed amount tax (tax card). Only communes have their own taxes (also from property tax). They derive their revenues from fees such as the stamp duty, trade fairs or dog fee as well. Another revenues are derived from the community's assets (e.g. the sale of a real estate), income earned by commune-owned entities, and income from financial operations (such as interest on loans). Other categories of commune's income are subsidies and grants from the state budget as well as shares in the personal income tax (PIT) and corporate income tax (CIT)⁸.

2. COMPETENCES OF THE COMMUNAL COUNCIL

The self-governing nature of units of local government shall be protected by the courts. According to the Article 16 (2) of the Constitution of Poland the substantial part of public duties which local government is empowered to discharge by statute shall be done in its own name and under its own responsibility⁹. To the extent established by statute, units of local government shall have the right to set the level of local taxes and charges (Art. 168 Constitution of Poland). The imposition of taxes, as well as other public imposts, the specification of those subject to the tax and the rates of taxation, as well as the principles for granting tax reliefs and remissions, along with categories of taxpayers exempt from taxation, shall be by means of statute (Art. 217 Constitution of Poland).

Only the council of commune (considering all tiers of local government) has a limited power of taxation. The amount of local taxes and fees is determined by each commune, and must comply with the framework set by national legislation. There is no provision that allows local authorities to impose taxes or other public duties, the specification of those subject to the tax, the principles for granting tax reliefs and remissions, along with categories of taxpayers exempted from taxes. This can be only

⁴ Structure is defined as „any building object which is neither a building nor a small architectural object”. Small architectural objects shall mean objects of small dimensions, in particular the following: a) objects for religious worship, such as: shrines, roadside crosses and religious statues; b) monuments, waterworks and other objects of garden architecture; c) utility objects for the purpose of everyday recreation and maintenance of order, such as: children's sand-pits, swings, wall-bars and household rubbish disposal cubicles.

⁵ Consolidated text: Journal of Laws 2013, item 1381 as amended.

⁶ Consolidated text: Journal of Laws 2013, item 465 as amended.

⁷ There are three types of communes (pl. *gmina*; also called municipalities) in Poland. An urban commune consists of one city or town; a rural commune has no town an urban-rural; commune consists of a town and neighbouring rural areas.

⁸ All of the units of local governments (16 vivoidships, 380 countries (poviats), 2478 communes) participate in shares in personal income tax and corporate income tax in Poland.

⁹ Units of Polish local government possess legal status (Art. 165 (1) Constitution of Poland).

regulated by the act of Parliament. It must be based on a legal basis. Taxing powers of communes are not the result of any general principles of autonomy¹⁰.

The Act on Local Taxes and Fees gives communal council competence to determine the amount of rates in the real estate tax (Art. 5 (1) ALTF). The rate of tax for a certain locality is determined by the communal council, up to a maximum imposed by the provisions of the ALTF. Real property tax rate depends on property type (sometimes can also depend on the location). The maximum rates are indicated in the ALTF and annually adjusted against inflation. So the rates estimated by a communal council cannot exceed maximum rates, valued annually for the inflation level. When setting a tax rate a communal council is obligated to consider the following aspects of the property: its location, the activity carried out there, the type of development, its designated use and the method of exploiting the land. Similar competences are in the agricultural tax and forestry tax. The communal council may reduce the amount constituting a base for tax calculation on its area. Such base for tax calculation can be respectively: the average purchase price of rye (Art. 6 (3) AAT); average selling price of wood (Art. 4 (5) AFT). An element present in the construction of the agricultural tax and forest tax which is unusual for wealth taxes is the institution of the convertible hectare and associated average purchase price of rye (agricultural tax) or price of wood (forestry tax). This is linked with determining estimated revenue. According to Art. 4 (1)(1) AFT, the tax basis for land belonging to farmsteads is calculated based on the number of convertible hectares comprising a farmstead. The convertible hectare is a stipulated production unit which reflects the income-generating capacity of a farmstead¹¹. In respect of other land which does not fulfil the requirements of the area standard, Art. 4 (1)(2) defines the tax basis as the number of physical hectares given in the land and building register. The number of convertible hectares is determined by adjusting the real area of a farmstead based on such criteria as classes of arable lands (grassland, arable land), quality class of arable land and the presence of a parcel of land in one of four taxation districts¹². In case of the agricultural tax the rate is based on the average market price of rye, size of the farm and quality of the soil, but local council may reduce the tax rate¹³.

Quantification and collection of real estate tax are defined in the ALTF, and the tax agriculture – in the AAT and forestry tax – the AFT. The communal council cannot modified these provisions. The exception to this rule is the right to arrange for the collection of property tax, agricultural tax and forestry tax by a tax collector¹⁴,

¹⁰ About the financial independence and lack of autonomy in Polish communes: MIEMIEC, W. *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznych*. Wrocław: Kolonia Limited, 2005. ISBN 83-88166-85-9; GLUMIŃSKA-PAWLIC, J. *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*. Katowice: Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, 2003. ISBN 978-83-226-1258-3; ZAWADZKA, P. *Instrumenty finansowe w gospodarce gminy*. Warsaw: Wolters Kluwer, 2015. pp.198-218. ISBN 978-83-264-8077-5.

¹¹ GOMUŁOWICZ, A. MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw: Lexis Nexis Polska, 2013. p. 690. ISBN 978-83-278-0082-4.

¹² Regulation of the Minister of Finances of 10 December 2001 on assigning municipalities and cities to one of four taxation regions (Journal of Laws No. 143, item 1614).

¹³ The rate from one (weighted) hectare is equal to the average market price of 250 kg of rye during first three quarters of the preceding year.

¹⁴ According to the Art. 9 the Tax Ordinance Act of August 291997 (Journal of Laws 2015 item 613 as amended; hereinafter TO) a tax collector is a natural person, a legal entity or an organisational entity

determine the tax collectors and the remuneration for the tax collection (Art. 12 (6) ALTF; Art. 6b AAT; Art. 6 (8) AFT).

There are two methods of tax obligations arising under the Tax Ordinance. A tax obligation arises on the day when:

- 1) an event occurs with which the tax act associates the creation of such an obligation;
- 2) the decision of a tax authority is delivered whereby the amount of that obligation is determined (Art. 21 §1 TO). The tax authority may request explanations concerning the reasons for not submitting the tax return, or issue a summons to submit it, if the declaration is not submitted despite such duty (Art. 274a § 1 TO). If there are any doubts as to correctness of the submitted tax return, the tax authority is entitled to issue a summons for necessary explanations or for the declaration to be supplemented by the specified deadline, indicating reasons for which the reliability of data included in the declaration raise concern (Art. 274a § 2 TO).

The real property tax should be paid in the amount steaming from the decision received by a private individual. The real property tax should be paid in four equal instalments: the first instalment by March 15th, second – by May 15th, third – by September 15th and fourth – by November 15th (Art. 6 (7) ALTF). The same method is used in forestry tax (Art. 6 (3) AFT) and in agricultural tax (Art. 6a (6) AAT). Other taxpayers (legal entities and organizational units without legal status) are obliged to calculate the amount of the actual property tax, make a statement (tax return) to the competent tax authority until January 31st (January 15th – in case of the agricultural tax and forestry tax) and monthly pay the tax by the 15th day of each month (first instalment of the real property tax should be paid until January 31st). These rules refer also to the forestry tax (Art. 6(5) AFT). The agricultural tax should be paid in four instalments by this category of taxpayers (Art. 6 (8) AAT).

3. DATABASES AND TAX RECORDS UPDATES

The legal status of real estate is reflected in registers called land and mortgage registers. They are administered by courts which keep a separate land and mortgage register for each real estate. For the assessment and collection of property tax authorities keep a register of real estate tax in the computer system (Art. 7a (1) of the ALTF). The Regulation of April 22, 2004 of the Minister of Finance on the Real Estate Tax Records¹⁵ regulate the principles of real estate tax records in the computer system, including interoperability with records of land and buildings. Whether given land is used for agriculture for tax purposes is determined exclusively by the entry into the records of land and buildings¹⁶.

Real estate tax records contain data about taxpayers and objects of taxation, in particular resulting from information and statement by taxpayers under the provisions

without legal status obliged to collect tax from a taxpayer and to pay it, by the appropriate deadlines, to the tax authority.

¹⁵ Journal of Laws 2004 No 107, item 1138.

¹⁶ Verdict of the Supreme Administrative Court of 22 January 2013, II FSK 1150/11. See also a commentary: RADZIKOWSKI, K. Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych – problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2007 r. In *Finanse Komunalne*. ISSN 1232-0307, 2014, no. 3, pp. 67- 75.

of the ALTF, the AAT and the AFT, data included in the mortgage registers, in the record of land and buildings and other registers and records; notarial acts; records of zoning and land use, and issued a decision on the building permit; spatial development plan; the registers kept by the tax authorities; central registry of entities – a national register of taxpayers. This is a public records and it should be taken into account as data concerning the area of land. Information from the land register constitutes the basis for calculating property tax assessed on land.

Polish Supreme Audit Office (*Najwyższa Izba Kontroli*, the NIK) found that over 82% of communes under the study in 2012-2014 (first half) that any comprehensive comparison was made considering the data from real estate tax records (in communes) with the data contained in the record of land and buildings maintained by county authorities (poviats)¹⁷.

A selective revision of data, without using the possibility of automatic and comprehensive comparing them with the record of land and buildings, increases the risk of error or omission of certain amendments in the tax records. Consequently, it may negatively affect the effectiveness of the tax collection. The NIK has also noted that communes are not equipped with powerful and effective tools for comparing these two records¹⁸.

4. ENFORCEMENT PROCEDURE

The mayor (or the president of the city) is obliged to systematically monitor the timely payment of a tax obligation. If the tax has not been paid the mayor sends the taxpayer a reminder (warning), with the threat of proceedings of an execution after seven days from the date of delivery of this warning. Reminder (warning) should be sent with a return receipt. At the next stage it should be attached to the enforceable title, as proof of delivery. Failure to pay (despite of a reminder being sent) makes it necessary to initiate enforcement proceedings. Proceedings aiming at compulsory collection of obligations under the rules of administrative law, including obtaining unpaid taxes, is regulated by the Act of June 17, 1966 on Administrative Enforcement Proceedings¹⁹.

According to the Art. 125 § 1 of the Tax Ordinance Act of August 29, 1997²⁰ the tax authorities shall act thoroughly and fast, using the simplest available measures to resolve the case. Timely and current issuance and delivery of reminders for debtors, is essential for the further course of enforcement proceedings. A case that requires evidentiary proceedings to be conducted shall be settled without undue delay, but not later than within one month, and if the matter is particularly complicated then not later than within two months from the day of initiating the proceedings, unless the provisions of this act provide otherwise (Art. 139 § 1 TO).

Procedure aiming at compulsory collecting tax obligations is regulated by the Act of June 17, 1966 on Administrative Enforcement Proceedings²¹. In case the real property tax, agricultural tax or forestry tax has not been paid, the mayor sends to taxpayer a

¹⁷ *Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku*, Warsaw: Najwyższa Izba Kontroli, 2015, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8449,vp,10532.pdf>, p. 18.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Journal of Laws 2014 item 1619 as amended.

²⁰ Journal of Laws 2012, item 749 as amended; hereinafter TO.

²¹ Journal of Laws 2014 item 1619 as amended.

reminder (warning), with the threat of proceedings of an execution after seven days from the date of delivery of this warning. Reminder (warning) should be sent with a return receipt. At the next stage it should be attached to the enforceable title, as proof of delivery. Failure to pay (despite of a reminder being sent) makes it necessary to initiate enforcement proceedings. Administrative enforcement title is issued according with the model specified in law. The issue of reminders and deadlines for the issuance enforcement titles and discipline issues accounting is regulated by the mayor in the internal rules such as an “instructions on local taxes and fees”. In case of solidarity (eg. ownership resulting in a property tax) when the co-owners are obligated to pay, the mayor can direct the writ of execution to each of them.

It should be noted that the mayor isn't an enforcement authority. The local tax authority should send the executive title to the local tax office. It is an oblige. As a party to the proceedings the local tax authority can also monitor the progress the proceedings, including the indicated assets, which the enforcement authority can effectively carry out the execution, and the effective cooperation of the creditor and the enforcement authority results in the effectiveness of enforcement proceedings. The enforcement authority is not an oblige. This situation causes problems because usually the procedure is chronic and inefficient²². The competent authority of the commune with the status of the city, listed in separate regulations²³ and municipalities forming part of the district of Warsaw is the enforcement authority authorized to apply all the means of execution (with the exception of the execution of the property), in the administrative enforcement of monetary payments (19 § 2 AAEP).

5. SUPERVISION AND CONTROL

The Supreme Audit Office (*Najwyższa Izba Kontroli*, the NIK) is the independent state audit body whose mission is to safeguard public spending. The functioning and the organization of the NIK are provided for in the Art. 202 – 207 of the Constitution of the Republic of Poland²⁴ and the Act on the NIK of 23 December 1994. According to the Article 203 (2) “The Supreme Audit Office may audit the activity of local self-government bodies, communal legal entities and other municipal organizational units with regard to legality, sound management and integrity”.

The organs exercising review over the activity of units of local government regarding financial matters are regional audit chambers (*regionalne izby obrachunkowe* – Art. 171 (2) of the Constitution of Poland). The regional jurisdiction accounting chambers should verify the resolutions of the communal council, among others, on local taxes and fees (Art. 11 (1) of the Act of October 7, 1992 on the Regional Chambers of Audit²⁵). The mayor shall submit to the regional chamber of audit within 7 days from the date of adoption of the resolution ordering the communal council and the mayor within the scope of supervision regional chamber of auditors. The resolution which is in conflict with the law is invalid (Art. 91 of the Act of March 81990 on Local

²² See: *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr19104 w sprawie problemów miast grodzkich z narastającymi zaległościami z tytułu nieuiszczonych podatków i opłat lokalnych* <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/1968B1C4>.

²³ There are 46 municipalities competent according to Art. 87 and 109 (3) of the Act of October 13, 1998 on the Provisions of Reforming the Public Administration (Journal of Laws No. 133, item 872).

²⁴ Journal of Laws 1997, No 78, item 483 as amended; hereinafter: the Constitution of Poland.

²⁵ Journal of Laws 2012 item 1113 as amended.

Government)²⁶. About the invalidity of the resolution in whole or in part decides the supervisory authority no later than within 30 days from the date of delivery of the resolution.

The NIK has indicated that application of the principle of issuing enforcement orders twice a year means a systemic delay²⁷. Shortening of the period remaining for the effective investigation of tax arrears causes additional accumulation of tax authorities' actions at one time. That increases the risk of errors in the enforcement procedure²⁸.

The tardiness in issuing reminders and writs of execution had a significant impact on reducing the effectiveness of enforcement in last few years in Poland. A significant lapse of time between the date of payment of receivables, and issuing a warning or a writ of execution, enable debtors banning of assets that may be subject to execution. The NIK points out that the tardiness in taking enforcement measures not only reinforces the debtors' belief about a low tax recovery efficiency but even with a real possibility to avoid paying taxes. As the cause of the excessive length in sending reminders and writs of execution commune's authorities has indicated a shortage of staff, a heavy workload and the difficult financial situation of taxpayers. In the NIK's opinion, these are not reasons enough to justify such conducting enforcement proceedings. In addition, a heavy workload has not always been commensurate with the protraction of tax procedures²⁹. The analysis indicators show that the current monitoring of arrears after the expiry date of each instalment payment of taxes and posting of payments made and timely issuing of reminders and writs of execution results in a low level of tax arrears in relation to income earned³⁰.

6. IRREGULARITIES IN TAX COLLECTION

The irregularities in the commune's resolutions identified by the regional chambers of audit are due to the fact that the communal councils have problems in the correct interpretation of the rules regarding the way of formulating the contents of resolutions. This refers especially to tax exemptions.

The communes audited in 2014 have properly adopted tax rates on real property. Those tax rates shall not exceed the maximum rates announced by the Minister of Finance in announcements on the highest levels of tax rates. They included all items of taxation, resulting from the ALTF³¹.

According to the Art. 67a § 1 TO a tax authority, at the taxpayer's request in cases justified by the taxpayer's important interest or the public interest may: defer the tax payment deadline or spread the tax payment into instalments; defer or spread into instalments tax arrears with default interest or interest determined in the decision referred to in Article 53a TO; remit all or part of the tax arrears, default interest or extension fee. The remission of tax arrears shall also result in the remission of all or

²⁶ Journal of Laws 2013 item 594 as amended.

²⁷ *Prawidlowość...*, p. 26.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ This passage according to: *Prawidlowość...*, p. 26.

³⁰ *Prawidlowość...*, p. 29.

³¹ Announcement of Minister of Finance of August 7, 2014 on the highest tax rate in local taxes and fees in 2015 (M.P. item 718).

part of the default interest on the part in which tax arrears were remitted (Art. 67a § 2 TO)³².

The tax authority, at the request of a taxpayer running an economic activity, may grant relief in the payment of the tax obligations: (1) that do not constitute public aid; (2) that constitute *de minimis* aid – in the scope and on terms as specified in directly effective acts of Community law on the aid in terms of the *de minimis* rule; (3) that constitutes public aid: granted for the purpose of compensating damages caused by natural disasters or other extraordinary events; granted for the purpose of preventing or removing serious disruptions in the cross-sectoral economy; granted for the purpose of supporting domestic entities operating within the scope of business ventures undertaken in the European interest; granted for the purpose of promoting and supporting culture, national heritage, science and education; being compensation for services provided in the general economic interest, entrusted on the basis of separate provisions; for training; for employment; for the development of small and medium enterprises; for restructuring; for the protection of environment; for research and development works; of a regional character; granted for other purposes determined by the Council of Ministers (Art. 67 § 1 TO). The provisions of Article 67a § 1 items 1 and 2 and Article 67b are applied accordingly to receivables due from tax remitters' and tax collectors.

The tax authority may, *ex officio*, grant relief from the payment of a tax obligation³³. This is possible if: it is justifiably presumed that an amount exceeding execution expenses shall not be collected in the course of execution proceedings; the amount of tax arrears does not exceed five times the cost of a payment reminder in execution proceedings; the amount of tax arrears was not satisfied in completed liquidation or bankruptcy procedure; the taxpayer has died, leaving no property or leaving movables that cannot be the subject of execution in accordance with separate provisions, or leaving everyday household equipment with a total value not exceeding 5,000 PLN, and at the same time there are no heirs other than the State Treasury or a unit of local government, and it is not possible to decide on the tax liability of a third party³⁴ (Art. 67d § 1 TO). The cancellation of tax arrears including default interest takes place according to the rules of administrative discretion. This is a privilege of the tax authority and not an obligation³⁵. It is an exceptional institution because the principle is paying taxes and not releasing this obligation³⁶.

³² See also: DZWONKOWSKI, H. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warsaw, 2014, pp. 442- 455 ISBN 978-83-255-6170-3.

³³ Introducing the possibility of redemption of tax arrears and prolongation fees of office was due to great difficulties and lack of economic justification in the realization of receivables of small amounts, and at the same few real chances for their enforcement. These arrears were listed in the documentation of the tax authorities for many years – ETEL, L. Komentarz do art. 67 (d). In BROLIK J., DOWGIER R., ETEL L., KOSIKOWSKI C., PIETRASZ P., POPLAWSKI M., PRESNAROWICZ S., STACHURSKI W. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2013. p. 519, ISBN 978-83-264-4180-6.

³⁴ In last two situations the decision on the remission of tax arrears shall be left *ad acta*.

³⁵ See Verdict of the Provincial Administrative Court in Rzeszów of 26 February 2015 r. I SA/Rz 1019/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/77184EA662>.

³⁶ MASTALSKI, R. In ADAMIAK, B. BORKOWSKI, J. MASTALSKI, R. ZUBRZYCKI, J. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, p. 362 ISBN 978-83-61792-87-1 and Verdict of the Supreme Administrative Court in Gdańsk of 15 May 1991, SA/Gd 295/91, POP 1994, No 1, p. 7; also: Verdict of the Supreme Administrative Court in Katowice of 24 April 2001, I SA/Ka 498/00 (LEX nr 47484); Verdict of the Supreme Administrative Court in Lublin of 12 June 2000, I SA/Lu 375/99 (LEX nr

Table 1. Property taxes as a category of own income of commune's budgets in Poland.

Specification		Plan	Revenue made	The effects of lowering the top tax rates	Reliefs and exemptions	Remission of tax arrears	Dividing into instalments, deferral of payment
Total revenue	2014	86 763 345 053,50	84 548 981 662, 51	3 068 728 674,57	667 284 725,80	138 025 374,45	96 699 148,04
	2013	82 657 442 941,39	80 043 418 245,20	3 128 335 433,33	649 263 405,81	136 128 249,18	99 523 894,70
	2012	80 713 272 687,36	78 407 477 050,21	2 922 914 292,62	601 428 387,89	153 290 112,75	100 455 184,42
Own income:	2014	42 539 905 522,64	41 710 722 944,74	3 068 728 674,57	667 284 725,80	138 025 374,45	96 699 148,04
	2013	40 066 248 559,15	38 545 968 573,73	3 128 335 433,33	649 263 405,81	136 128 249,18	99 523 894,70
	2012	37 751 611 367,59	36 522 940 092,66	2 922 914 292,62	601 428 387,89	153 290 112,75	100 455 184,42
- agricultural tax	2014	1 667 482 900,57	1 626 050 952,31	464 078 519,82	2 687 324,80	11 492 614,78	3 602 182,45
	2013	1 656 132 243,47	1 634 903 792,90	649 679 767,56	2 776 688,41	11 515 519,59	3 935 509,10
	2012	1 547 637 625,54	1 516 914 960,25	689 779 695,47	3 597 388,81	13 903 057,72	4 923 889,21
- real estate tax	2014	11 870 190 909,41	11 831 466 011,81	2 122 126 233,82	660 169 343,20	94 824 505,27	70 183 008,32
	2013	11 297 926 069,22	11 310 743 554,22	2 031 691 666,52	642 002 076,27	95 688 467,78	71 856 737,62
	2012	10 546 191 025,27	10 608 005 779,00	1 825 809 369,92	593 449 391,40	105 544 057,49	74 228 584,43
- forestry tax	2014	214 268 732,63	207 206 677,27	1 348 094,90	386 926,47	348 026,60	24 711,92
	2013	225 430 656,91	225 460 558,21	1 632 304,04	410 804,33	379 067,51	27 163,87
	2012	219 617 192,29	224 406 067,09	2 882 601,29	510 957,73	332 829,83	27 950,67

Source: *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2014*, Ministry of Finance, Warsaw 2015; *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2013*, Ministry of Finance, Warsaw 2014; *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2012*, Ministry of Finance, Warsaw 2013.

Data in table 1 refers to all communes in Poland. It shows that the possibility to lower tax burden causes the biggest financial consequences for the commune's budget in case of the real estate tax. Reliefs and exemptions are also popular. Especially in the real estate tax. Lowering tax burden as well as reliefs and exemptions have a relatively small extent in case of the forestry tax.

With regard to the reduction of the top tax rates data indicated in the Table no. 1 shows that the amount of financial loss under this title (as a ratio of the amount of lost revenue in relation to income from the particular tax received) is about 17 % (17,93 % in 2014, 17,96 % in 2013, 17,2 % in 2012). In case of the agricultural tax it ranges from 28 % in 2014, 39,73 % in 2013 to 45,47 % in 2012. Regarding the forestry tax it is lower than 1 % (0,65 % in 2014, 0,72 % in 2013, 1,28 % in 2012). Lower negative impact on revenue has the application of the reliefs and exemptions, as revenue decline is only about 5,5 % (5,58 % in 2014, 5,68 % in 2013 5,59 % in 2012). In case of the agricultural tax and forestry tax this is lower than 0,25 % (accordingly: 0,16 % in 2014,

47514); Verdict of the Provincial Administrative Court in Gdańsk of 26 November 2014, I SA/Gd 830/14 (LEX nr 1603172).

0,17 % in 2013, 0,24 % in 2012; forestry tax: 0,19 % in 2014, 0,18 % in 2013, 0,23 % in 2012).

Table 2. The effects of the tax policy of communal council in Wrocław City (in 2014).

Specification	Realization	The effects of lowering the top tax rates	The effects of tax allowances and exemptions granted by the communal council (without statutory ones/ laid down by law)	Remission of tax arrears	Dividing into instalments, deferral of payment, exemption from the obligation to collect, limiting collection
Communes' shares in the CIT	70 986 945,85	-	-	-	-
Communes' shares in the PIT	695 510 709,00	-	-	-	-
Real estate tax	385 617 387,45	2 874 139,50	11 398 088,60	56 442,32	8 940 878,00
Agricultural tax	1 560 951,85	0,00	0,00	448,88	3 318,00
Forestry tax	38 839,88	0,00	0,00	0,27	0,00
Tax on means of transport	13 780 529,15	5 254 023,30	0,00	7 710,41	17 783,50
Tax card	1 621 282,30	-	0,00	42 921,00	18 004,00
Tax on civil law transactions	64 629 900,85	-	0,00	2 880,00	19 037,00
Stamp duty	14 630 916,16	-	0,00	8 668,00	0,00
Total tax revenues	1 248 377 462,49	8 128 162,80	11 398 088,60	119 070,88	8 999 020,50

Source: *Report on the implementation of tax revenues of Wrocław* published on the website wroclaw.rio.gov.pl.

The amount of income that was not received by the communities due to the reduction of maximum rates of tax on real estate by commune's councils and the decisions on the reliefs, exemptions, deferrals and redemptions, including tax comprise between 23.8% (2008) and 27.7% (2010) of the amount of income received from this source. The same loss of revenue due to reducing the upper rates achieved in relation to the proceeds of the property tax ranged from 16.2% (2008) to 18.7% (2011)³⁷. Cities with country status in their decisions to lower the maximum rates of the real estate tax and to award reliefs, exemptions, deferrals and redemptions for this tax, reduced their income by the amount of 0.4 billion PLN (in 2008 and 2012) to 0.6 billion PLN (in 2011). Loss of income in relation to the proceeds received from property tax ranged from 10.5% (2007) to 6.7% (2012). Reducing potential income from the real estate tax was spread between the effects of reduce the maximum tax rate and the financial implications of granting reliefs, exemptions, deferrals and redemptions. Compared with the municipalities of cities with country status relatively more reduced their

³⁷ KOROLEWSKA, M. Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny. In *Studia Biura Analiz Sejmowych*. 2014, no. 1, p. 92.

revenue from the property tax due to the decision to grant reliefs, exemptions, deferrals (deferral of the payment of the tax) and redemptions for this tax³⁸.

CONCLUSIONS

Polish communal councils have competences to establish in their regulation the level of tax rates (lower the top tax rates steaming from the Act on Local Taxes and Fees) in the real estate tax. In lesser extent this rule refers to the agricultural tax and forestry tax. They can also grant reliefs and exemptions. The practice of realization of such competences as well as in the area of tax arrears remission, dividing into instalments, deferment of payment is an object of supervision and control of regional audit chambers as well as the Supreme Audit Office. Problems arise in interpreting the provisions, especially the Act on Local Taxes and Fees. There are a lot of different kinds of real properties. And the jurisprudence in this field is very rich. Existing case-law of the Constitutional Tribunal, the Supreme Administrative Court and the Provincial Administrative Courts reflect problems in classifying real estates. In conclusion, currently the field of taxation on property is free of tax frauds. Taxing powers of Polish communes in most cases are realized correctly.

REFERENCES

1. DZWONKOWSKI, H. (ed.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warsaw, 2014. ISBN 978-83-255-6170-3.
2. ETEL, L. *Komentarz do art. 67 (d)*. In BROLIK J., et. al. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-83-264-4180-6.
3. GLUMIŃSKA-PAWLIC, J. *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice: Wyd. Uniwersytetu Śląskiego, 2003. ISBN 978-83-226-1258-3.
4. GOMUŁOWICZ, A. MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warsaw: Lexis Nexis Polska, 2013. ISBN 978-83-278-0082-4.
5. *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2014*, Ministry of Finance, Warsaw, 2015.
6. *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2013*, Ministry of Finance, Warsaw, 2014.
7. *Information on the implementation of the budgets of local governments for four quarters in 2012*, Ministry of Finance, Warsaw, 2013.
8. KOROLEWSKA, M. Polityka podatkowa gmin i miast na prawach powiatu w zakresie podatku od nieruchomości a wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny. In *Studia Biura Analiz Sejmowych*. 2014, no. 1.
9. MASTALSKI, R. In ADAMIAK, B. BORKOWSKI, J. MASTALSKI, R. ZUBRZYCKI, J. (eds.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław, 201.
10. MIEMIEC, W. *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław: Kolonia Limited, 2005. ISBN 83-88166-85-9.
11. *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr19104 w sprawie problemów miast grodzkich z narastającymi zaległościami z tytułu nieuiszczonych podatków i opłat lokalnych* <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/1968B1C4>.

³⁸ Ibid.

12. POPLAWSKI, M. *Introduction to Polish Tax Law*, Białystok: Wydawnictwo Temida 2, 2011.
13. *Prawidłowość i skuteczność realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podatków lokalnych oraz dochodów z majątku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warsaw 2015, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8449,vp,10532.pdf>.
14. RADZIKOWSKI, K. Ewidencja gruntów i budynków a wymiar podatków lokalnych – problem rozgraniczenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2007 r. In *Finanse Komunalne*. ISSN 1232-0307, 2014, no. 3.
15. *Report on the implementation of tax revenues of Wrocław*, wroclaw.rio.gov.pl.
16. ZAWADZKA, P. *Instrumenty finansowe w gospodarce gminy*, Warsaw: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-83-264-8077-5.

CONTACT INFORMATION

p.zawadzka@prawo.uni.wroc.pl

dr Patrycja Zawadzka

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Uniwersytet Wrocławski

Ul. Uniwersytecka 22/26

50-145 Wrocław

Poland

THE INSTITUTION OF ABATEMENTS IN TAX PAYMENT BY ENTREPRENEURS ON THE BASIS OF THE POLISH TAX LAW AND THE STATE ASSISTANCE

Marek Zdebel

Financial Law Department, Faculty of Law and Administration of University of Silesia

Abstrakt v pôvodnom jazyku

W prawie polskim obok ulg systemowych funkcjonują ulgi uznaniowe przyznawane na wniosek podatnika przez organy podatkowe. Ulgi uznaniowe zgodnie z Ordynacją podatkową dla ich udzielenia wymagają spełnienia jednej z dwóch przesłanek ustawowych- są uzasadnione interesem publicznym lub ważnym interesem podatnika. W przypadku przedsiębiorców o udzieleniu lub odmowie udzielenia ulgi decyduje także fakt, czy stanowi ona pomoc publiczną. Opracowanie ma za zadanie przedstawić prawne przesłanki stosowania ulg uznaniowych przez organy podatkowe w sytuacji gdy mogą one stanowić pomoc publiczną w rozumieniu prawa krajowego.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

ulga, podatek, podatnik, przedsiębiorca, pomoc publiczna

Abstract in English language

In Polish law, together with system tax abatements discretionary tax abatements exist; the latter are attributable on request of a taxpayer by tax authorities. According to Tax Ordinance Act granting of discretionary tax abatement demands fulfillment of one of statutory conditions: justification of either public interest or an important interest of a taxpayer himself. With regard to the entrepreneurs, the important and decisive circumstance shall be also the one whether the tax abatement constitutes public aid. The present paper is intended to present legal conditions of discretionary tax abatements' application by tax authorities in situation they could be regarded as state aid in the meaning of national law.

Keywords in English language

tax abatement, tax, taxpayer, entrepreneur, state aid

INTRODUCTION

The Act of 29 August 1997, Tax Ordinance¹ / hereinafter called T.O./ provides both state /heads of tax and customs offices/ and self –government / village heads, mayors and presidents of towns, district heads , marshals of voivodeship/ tax organs with a scope for tax authority – Article 13, T.O.² With regard to questions corresponding with

¹ Un. text Journal of Laws of 2012, item 749 as amended.

² According to J. Kunysz, the powers of the executive organ of the municipality within the limits of governance performed by it include: tax and local fees imposing and collecting, guaranteeing tax obligations performance, applying abatements in tax obligations payment, interpretation of tax law regulations as well as undertaking activities the result of which is the extinction of a tax obligation - KUNYSZ, J. Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia). In *Teoria-Dydaktyka-Praktyka*. 2012, no. 2, p. 67.

the subject of the present work, this authority involves making decisions which concern granting abatements in tax payment obligations.

Polish legislation also includes legal regulations licensing these organs, however, not as tax organs, to apply abatements, when it comes to payments involving other obligations. This regards both legal state obligations, ex. non-tax budget dues – Article 61 in connection with Article 60 of the Act of 27 August 1997 on Public Finance³ and those which do not have such nature. In the latter it is said about obligations which result from establishing civil law relationships – Article 55 and 59 of the Act on Public Finance.

In principle, abatements in tax obligations payments granted to entrepreneurs can make for state assistance. Considering this, the analysis of the admissibility for the application of this type of abatements requires the union and the local law sources to be taken into account. In the latter case it requires taking into account the regulations of the Act of 30 April 2004 on proceedings in cases regarding state assistance⁴ as well as the legal acts brought out on its basis. This issue will be discussed in a broader way in the further section of the present work.

1. THE NATURE OF DISCRETIONARY ABATEMENTS

Polish lawmaker took into consideration rational prerequisites⁵ anticipating the institution of abatement in tax payment such as: tax waiver /exemption from tax charging, adjournment of the payment, division of payment into instalments, as well as, remission of arrears. In particular he took into account the prerequisite, that the regulations of law do not enable to encompass all the situations in which the obliged tax payer can find himself.

In certain situations, the obliged person, regardless from his legal status and the title of obligation, has a right to expect from his employer or the tax organ, that they alleviate the difficulties connected with the performance of his obligation⁶

In case of granting an abatement which is not joined with the resignation of the whole or a part of the tax income, the effects of granting such abatements, bring even certain financial benefits, from the point of view of the nominal value of tax obligations being realized. This is indicated in the literature on the subject. The benefits are the consequence of the fact, that the budget of the state/municipality/ is powered not only by the incomes of the due taxes but also, though in later term, a prolongation fee – Article 57, par 1 and par 7 of T.O., which is a compensation for the prolongation of the

³ Un. Text, 2013, item 885.

⁴ Un. Text, Journal of Laws of 2007. No 59, item 404, as amended.

⁵ Article 48 T.O. also provides for a form of an abatement, which, as the author believes is not of a greater importance from the point of view of the conducted analysis that is the postponement of some terms specified in Tax Ordinance. Though in the literature on the subject, there is a belief, that its occurrence should be evaluated by viewing it in the light of provisions regards granting state assistance – RADZIKOWSKI, K. Regulacja prawa pomocowego a udzielanie przedsiębiorcom ulg w zapłacie podatków i charakter decyzji administracyjnej w tej sprawie. In *Monitor Podatkowy*. 2011, no. 1, p.25.

⁶ The existence of such conditions in the scope of performing tax obligations is referred to by POMORSKI, P. System ulg w spłacie należności podatkowych w świetle przepisów Ordynacji Podatkowej. In KUCIA-GUŚCORA, B., MUNNICH, M., BIELECKI, L., KRUKOWSKI, A. (eds.) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2008, p. 9; PRESNAROWICZ, S. *Ulg i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002. p.13.

time limit of tax payment⁷. On the other hand, however, noticing an objective need for abatements application, it should be indicated, that some of them, ex. tax waiver or the remission of the whole or a part of tax arrears involves liquidation or reduction of the tax burden of a taxpayer, causing, simultaneously, budget incomes constrains.⁸

Any analysis that is more particular, is not necessary for the needs of the present work. Nevertheless, here it is worth mentioning that the abatements type being discussed, differs generally as to structure and aim from the tax abatements that are treated as the structural element of tax performance – namely systemic abatements⁹. The latter ones thus, without exception, according to the lawmaker's desire – Article 3 point 6 T.O. - and the grounded standpoint of the doctrine, always constitute the reduction of the tax burden in relation to commonly binding one in a specific tax¹⁰. As Mastalski. R believes, this justifies using different terminology when signifying abatements in tax payment, i.e. using the term: “discretionary abatements” for their signification¹¹.

Using the suggested terminology allows to connect the nature of the discussed abatements /in case of the occurrence of any of the statutory prerequisites / with the binding rule, that the decision of tax organ about granting them or refusing to grant them is made in conditions of administrative recognizance. The latter, thus, means that, in case of the ascertainment by a tax organ of the occurrence of statutory prerequisites to grant an abatement, the organ does not have any obligation to grant it or to specify its scope, according to the obliged person's claim¹².

As it was pointed out above, the decision –making process, being realized by tax organ and involving cognizance of the claim about granting a discretionary abatement has to take into consideration the legal regulations regards conditions of granting state assistance, because, although they shape the financial situation of the taxpayer in a different way /also other tax obliged persons/ they always are an exception from general rules regarding the obligations performance¹³ and the abatements that go further from the financial point of view, i.e. tax waiver - Article 22 par 1 T.O. or the total remission of both tax dues and default interests - Article 67a par 1 pt 3 T.O. not only do not lead

⁷ BURZYŃSKI, J. Optymalizacja ściągania podatków w gminach In *Prawo Pomocy Publicznej*. 2010, no. 2, p. 22; also: BURZYŃSKI, J. *Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o. 2009, p. 30 et seqq.

⁸ Abatement in tax payments are applied respectively for tax payers, collectors of payments and third parties as well as their heirs – Article 67c par. 1 and 2 T.O. with restriction about which it is said in Article 67d par 3 T.O. regarding payers and payment collectors, when it comes to remission of tax arrears.

⁹ KOPERKIEWICZ-MORDEL K. Stanowienie przez gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych. In *Finanse Komunalne*. 2005, no. 1-2, p. 67. A slightly different view on the subject is presented by: NYKIEL, W. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: „ABC”, 2002. p. 30 et seqq.

¹⁰ BRZEZIŃSKI, B., *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń: TNOiK - Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa "Dom Organizatora" 2009. p. 37; MORAWSKI, W. *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., 2003. p.17.

¹¹ MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe, część ogólna*. Warszawa: C.H. Beck, 2012. p. 47 et seqq.

¹² POPLAWSKI, M. (ed.) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*. Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, 2007. p. 90 et seqq.

¹³ PRESNAROWICZ, S. *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002. p.13.

to the performance of the required obligation , but also cause its extinction. – Article 59 par 1 pt 5 and 8 T.O.¹⁴

2. FEATURES AND CONSEQUENCES OF APPLYING PARTICULAR DISCRETIONARY ABATEMENTS

On the basis of the arrangements made in the previous section it follows that discretionary abatements can mean different financial effects for the tax payer including greater financial burden in case of the deferment of tax payment date, which practically is the prolongation of that date or in the situation of allowing the tax payment to be paid by instalments , provided that the other of the mentioned abatements means that the amount of due is to be divided into at least two parts and that separate payment dates should be specified for each of them – Article 67a par 1 pt T.O.¹⁵. The deferment of tax payment date as well as allowing this payment to be paid by instalments has , however, a limited scope of application , as it is only possible in relation to those tax obligations , the date of payment of which has not passed. After the date of payment it is only possible to allow the tax due payment to be paid in instalments together with default interests or the due itself or, alternatively, allow the tax due remission¹⁶. The crucial aim of each of the indicated above abatements is to avoid a probable executive procedures towards the obliged person and to enable him to perform the tax payment obligation within due time and amounts suitable for him¹⁷.

The abatement of a distinct nature is the one spoken about in Article 22 par 1 T.O. /Tax Ordinance/. According to the constituted regulation it takes the form of a total or partial tax waiver on the basis of the ordinance of the minister responsible for public finance affairs. Here, it is worth reminding , that this procedure has been used automatically since 1 January 2001 , which is the day since tax organs, in individual cases have not been obliged to decide about a partial or a total tax waiver or tax obligation¹⁸ - with one exception. The mentioned exception follows from the regulation of the Article 13c of the Act on agrarian tax which impose the obligation to apply such an abatement upon the self government tax organ in a situation when there is a statutory prerequisite and the tax payer has made a claim¹⁹.

The latter of the discretionary abatements specified by the regulations of the Tax Ordinance – the remission of tax due, like the abatements presented above can occur in legal transactions next to the abatements that are a structural element of a given tax. It

¹⁴ ZDEBEL, M. Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations. In *Silesian Journal of Legal Studies*. 2013, Vol. 3, p. 101 et seqq.

¹⁵ LIPIEC-WARZECHA, I. *Komentarz do art. 55 ustawy o finansach publicznych*. <http://lex.bg.us.edu.pl/lex/content.rpc?regld=13214628505756&nr>.

¹⁶ Ulgi w zapłacie podatków. In *Gazeta Prawna*, 1999, no. 1/79, p.7.

¹⁷ J. Burzyński draws attention to the necessity of taking into account such conditions by the tax organ, even when the taxpayers are entrepreneurs – BURZYŃSKI, J. Optymalizacja ściągania podatków w gminach In *Prawo Pomocy Publicznej*. no. 2, p. 19; see also: the sentence of NSA of 29 April 1997, I SA/Po 92/96 non- ed.

¹⁸ This regulation was introduced with the Act of 8 December 2000 on the Amendment to the Act on Executive Procedures in Administration, the Act on Taxes and Local Fees, the Act on Subsidiaries to particular bank credits, the Act - The Law on Public Transactions in Securities, the Act – Tax Ordinance, the Act on Public Finance, the Act on Corporation Income Tax, the Act on Commercialization and Privatization of State Enterprises in connection with the adjustment to the European Union Law. Journal of Laws No 122, item 1315.

¹⁹ The sentence of NSA of 30 April 1991 sign. SA/Wr 154/91. *Przegląd Orzecznictwa Kolegiów Odwoławczych*, 1991, no. 1, p.43 et seqq.

can be seen with particular resonance on the background of substantial tax law provisions – individual tax acts²⁰. In view of the financial consequences of its usage, however, consequences that go beyond the consequences of the application of the abatements mentioned above²¹, this abatement should be treated as an emergency solution. The principle of the tax law is, thus, ensuring that the tax payment obligation is performed and not to exempt the payer from the obligation²². Moreover, the application of the remission of an obligation at the request of the obliged person /very rarely ex officio – Article 67d T.O. / in strictly financial terms implies resignation from public funds in the sense of the Article 5 of the Act of 29 August 2009 on Public Finance. On the other hand, however, it is necessary to remember, that it is the legal act of the highest significance, i.e. Article 217 of the Constitution of the Republic of Poland²³ allows to use abatements and remissions in tax payments²⁴.

3. STATUTORY PREREQUISITES FOR ABATEMENTS GRANTING

The analysis up to now of the issues being the subject of the present work allows to draw a conclusion, that, on the grounds of the regulations of the Constitution of the Republic of Poland, the regulations of Tax Ordinance as well as Tax Laws, in a situation of the existence of prerequisites specified by the regulations, the tax organs, taking into consideration requirements of the administrative approval are entitled to grant abatements in tax payments in the form of an individual tax decision – Article 207 T.O. The author, being aware of the discipline, that results from the character of the present work is, anyway, going to limit the considerations regards the objective prerequisites to a necessary minimum.

Above all, it is necessary to indicate, that the prerequisites, the occurrence of which the lawmaker makes conditional to grant an abatement, should be divided into two categories, i.e. prerequisites of a formal nature and prerequisites of a substantive nature. The prerequisites in the first category are to be combined with both such behavior of the debtor that is demanded by the lawmaker as well as the demanded by the lawmaker behavior of the organs which are to make decision about granting abatements or refusing to grant them. In case of the tax payer this signifies a possibility of applying for granting an abatement when there is at least one of the substantive prerequisites included in the regulations of the Article 67a par1 of Tax Ordinance.

The statutory material prerequisites, the fulfillment of which makes it possible to grant an abatement take generally a homogenous form of occurrence of a “public interest” or “an important interest of the taxpayer” and constitute general clauses. The lawmaker clearly makes their usage dependent on the statement, whether granting them

²⁰ POPLAWSKI, M. Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną. In *Monitor Podatkowy*. 2005, no. 7, p.31.

²¹ With an exception for the abatement which is tax waiver, used in some cases.

²² The sentence of SN of 15 May 1991, SA/Gd 295/91. *Przełąd Orzecznictwa Podatkowego*, 1994, No1, item 7.

²³ The Act of 2 April 1997, Constitution of the Republic of Poland, Journal of Laws, No 78, item 483 as amended.

²⁴ GRYGOROWICZ, W. Umorzenie zaległości podatkowych. In *Glosa*. no. 7 p. 1; DZWONKOWSKI, H. (ed.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck, 2014. p. 444 et seqq.

would be the equivalent of granting state assistance – Article 22 par 1a, Article 67b of Tax Ordinance²⁵.

The exception is the abatement which is the postponement of the payment date.

Regardless of the type and number of the substantive prerequisites, decisions of tax organs on granting abatements are each time based upon mentioned earlier in this work rule of the “administrative approval”. In other words the organ which makes decisions as for granting an abatement is obliged to grant it. However, the evaluation made by that organ both as for the fact if there was a statutory prerequisite and also as for the recognition what is its impact on decision whether to grant or to refuse an abatement, is based on the elements of a validity nature²⁶. Such a standpoint finds support in the doctrine and judicature²⁷, similarly to the conclusion, that these prerequisites have been formulated in an unclear way²⁸. The examples are theses of the sentences: of the Supreme Administrative Court /NSA/ of 12 February, 2003, III SA 1838/01²⁹ and of 6 July, 2005, I SA/BK 134/05³⁰. According to the constituted theses, the obligation to take into consideration public interest is equivalent to the directive for procedures which obliges to have in mind respecting values, common to all the people. According to the Supreme Administrative Court of /NSA/ those values include: justice, security, citizens trust towards authorities, efficiency of acting of the state apparatus and correction of wrong decisions³¹.

On the question of occurrence of the prerequisite “important interest of the taxpayer”,³² the analysis of theses of judicial decisions of the Polish courts, made in such cases, leads to a conclusion, that the most often argument and circumstance which is to speak for the existence of an objective prerequisite is a difficult economic situation of the taxpayer. The examples can be theses of the sentences: of the Supreme

²⁵ ZDEBEL, M. Przesłanki umarzania należności publicznoprawnych przedsiębiorców w świetle przepisów o warunkach udzielania pomocy publicznej: Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. In POMORSKA, A. (ed.), SMOLEŃ, P., STELMASIAK, J., GORGOL, A. *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, 2011. p. 451 et seqq.

²⁶ ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J., MASTALSKI, R., ZUBRZYCKI, J. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex, 2003. p.274.

²⁷ Sentence of SN of 8 November 1996, III RN 24/96. In *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, 1999, no.21, item 6; sentence of NSA of 15 February 1984, SA/Wr 8/84. In *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, 1992, no. 2, item 31; sentence of NSA of 24 April 2001, I SA/Ka 498/00. In *Prawo Przedsiębiorcy*, 2001, no. 45, p. 14 also: sentence of the NSA of 1 June 1981, SA 820/81. In *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego*, 1981, no.1, item 57 with the approval gloss of ŁĘTOWSKI, J., ŁĘTOWSKI, J. Głosa do wyroku NSA z 01 czerwca 1981, SA 820/81. In *Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych*, 1981, no. 1-2, item 22 and BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych, In *Monitor Podatkowy*, 2007, no. 12, p.47; sentence of the WSA of 23 October 2006. III SA/Wa 2007/06 after BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. Ulgi.... op. cit. p 47.

²⁸ MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. op. cit. p. 47.

²⁹ In *Monitor Podatkowy*, 2003, no.7, item 43.

³⁰ After BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. Ulgi. op. cit. p. 49.

³¹ BRZEZIŃSKI, B., KALINOWSKI, M., OLESIŃSKA A. *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe* Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa "Dom Organizatora", 1999. p. 240 et seq.; RUŠKOWSKI, E. (ed.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2006. Vol. II. p.148.

³² ORŁOWSKI, J. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej. In *Radca Prawny*. 2004, no. 4, p. 93; RYBICKI, Z. (ed.) *Mala Encyklopedia Prawa*. Warszawa: Państw. Wydaw. Naukowe, 1980. p. 162; PRESNAROWICZ, S. Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach- przesłanki rozstrzygnięć In *Przegląd Podatkowy*. 1998, no. 7, p. 30.

Administrative Court /NSA/ of 14 October 1999, IIISA 7542/98³³ and the thesis of the sentence of the Provincial /Voivodeship/ Administrative Court /WSA/ in Wrocław , of 22 November 1995, SA/Wr622/9³⁴.

Alongside with the mentioned categories of incidents, judicature puts them in relation to broadly understood disasters or individual misfortunes which the obliged person experiences. This is confirmed by theses of the sentences of the Supreme Administrative Court of 28 January 2000, III SA 181/99³⁵, of 3 March 1998, III SA 1127/87³⁶ and of 22 April 1999, SA/Sz850/98³⁷.

4. ABATEMENTS IN TAX PAYMENT AND NORMATIVE CONSTRAINS REGARDS GRANTING STATE ASSISTANCE

Basic legal solutions regards granting state assistance to entrepreneurs have been determined by the regulations of the European law. They also make an attempt to define this notion – regulation of the Article 107 of the Act 1 on the Treaty on the Functioning of the European Union ³⁸ / hereinafter called TFEO/ repeating the previous regulation of the Article 87 of the Act 1 of the Treaty of Rome establishing a European Economic Community of 25 March 1957³⁹. It is necessary to note the lack of normalizations in the above mentioned acts regards the mode of granting assistance and the mode of monitoring of its application. Normalization of these issues seems to be left by the Union lawmaker to the legal systems of individual Member States⁴⁰. The remark involves also acts of lower ranking , including Commission Regulation /EU/ No 651/2014 of 17 June 2014 recognizing certain forms of assistance as consistent with internal market regards application of the Article 107 and 108 of the Treaty ⁴¹ and the Regulation of the Commission /EU/ No 1407/2013 of 18 December 2013 in case of the use of the Article 107 and 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union for assistance de minimis⁴².

Domestic legal regulations regarding conditions of granting state assistance together with the mentioned above Act of 30 April 2004 include several executive acts that undergo frequent amendments. The most important ones are the regulations of 30 June 2014 on determining a regional assistance map for the years 2014 - 2020⁴³ of 26 October 2004 on the information forwarded in order to give opinion about the planned

³³ BARAN, K. Trudna sytuacja ekonomiczna podatnika jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę. In *Doradztwo podatkowe*. 2002, no. 3, p.31. The element of limitation of taxpayer's payment credibility and the necessity of existence of a relation between reducing of that credibility and the occurrence of incidents causing and justifying the inability of payment, is presented in the sentence of NSA of 26 November 1999, I SA/Łd non published; see also: sentence of NSA of 18 February 2000, III Sa 372/99 after: DWORNIAK, K. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck 2003. p. 111.

³⁴ BARAN, K. Trudna. op.cit. p.31.

³⁵ After DWORNIAK, K. *Ordynacja*. op. cit., p. 112.

³⁶ In *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*.1992, no. 2, item 40.

³⁷ In *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*. 2000, no 6, item 168.

³⁸ Official Journal EU no. C-115, vol. 51 of 9 May 2008, p. 47.

³⁹ Journal of Laws of 2004 No 90, item 864/2 as amended.

⁴⁰ FORNALCZYK, A. (ed.) *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej i w Polsce*. Warszawa: Urząd Kontroli Instytucji Europejskich, 1998. p.118.

⁴¹ Official Journal EU of 26 June 2014, L 187/1.

⁴² Official Journal EU of 24 December 2013, L 352/1.

⁴³ Journal of Laws of 2014, item 878.

state assistance⁴⁴ and of 29 March 2010 on the range of information presented by the subject applying for assistance de minimis⁴⁵.

Coexistence and validity of both of the legal regimes results in a situation where determining prerequisites and procedure of implementation of a particular instrument of assistance follows special regulations, i.e., mainly domestic law regulations. Afterwards it undergoes verification from the point of view, whether its application does not clash the general rules of providing state assistance, which are specified by the Union law⁴⁶. The mentioned verification means examining, if a given instrument constitutes the state assistance and if there are prerequisites for any interdiction of granting it. If the answer is positive it involves the need to decide if there is any legal base for granting it as an exception from the general interdiction of granting it⁴⁷. This manner of verification of the rights of the subject applying for state assistance in form of tax payment abatements can be accepted as a rule. However, it is necessary to take into account the fact, that the Act of 30 April 2004 regulates only procedural questions, notification and monitoring of the use of state assistance. Thus, it is legitimate to accept, that to grant a particular type of state assistance it is crucial to admit the occurrence of prerequisites specified by special regulations. By special regulations it is necessary to understand the regulations of the Tax Ordinance⁴⁸.

According to the constituted regulations of the TFEU any assistance granted by Member States or with the use of state resources in any form, which interferes with or threatens interference with competition through supporting individual enterprises or production of particular goods, is inconsistent with the common European market in as far as it influences the trade between Member States. Thus, determining if, in this specific case, there may be a state assistance, requires deciding if there is a co-existence of public means transfer, economic benefits for the person applying for grants / in any form/ selectiveness of assistance or any interference or threats of interference with trade between Member States of the European Union. A contrario, the lack of at least one of the elements mentioned above excludes qualifying for economic benefits in form of abatement in tax payment that means it excludes qualifying for granting state assistance. This consideration has particularly essential significance in case of the support, which taxpayers /entrepreneurs/ who act on the local market get. Then, in this respect, it is difficult to observe any competition interference that negatively impacts upon trade within the European Union⁴⁹.

The analysis of regulations of the Tax Ordinance, mainly the Article 67b par1 allows to draw a conclusion, that the assistance granted to entrepreneurs can include all taxes⁵⁰, though, in practice, it most frequently refers to income taxes from natural persons and judicial persons. On the other hand, taking into account the internal taxonomy of the Tax Ordinance and the sounding of the constituted regulation as well

⁴⁴ Journal of Laws No 246, item 2467.

⁴⁵ Journal of Laws No 53, item 311.

⁴⁶ RADZIKOWSKI, K. *Regulacja prawa*. op. cit. p.24.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ ETEL, L. Kiedy przedsiębiorca może uzyskać ulgę w spłacie podatków. In *Prawo i Podatki*. 2006, no. 2, p. 14.

⁵⁰ It should be accepted as natural, that the state assistance does not refer to gaming tax, connected with running business which is not preferred by the state – SIDOR, P. Pomoc publiczna w świetle znolizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta. In *Doradztwo Podatkowe*. 2007, no. 3, p. 23.

as the contents of all provisions referring to granting state assistance it is necessary to admit that , the Polish lawmaker basically provides three modes of granting financial aid with the use of the institution of tax payments abatements. These are : the abatements that are not treated as a form of state assistance , the abatements that are granted within the assistance de minimis and the abatements that are generally included in those which are unauthorized forms of state assistance⁵¹. The adoption of such a solution, which, beside the abatements de minimis, i.e. the abatements that are of lesser economic importance, in congruence with the rule “ de minimis non curat lex “ anticipates a possibility of granting state assistance that goes much further from the economic point of view, also makes the local employee obliged to classify the abatements of this type objectively. This tendency has found its reflection in the contents of the regulation of the Article 67b par 1 pt 3 as well as par 2-4., which provide possibility of granting abatements that constitute state assistance granted as individual aid or aid within aid programmes . These regulations list 13 categories of incidents , the occurrence of which can justify granting such aid. These are incidents / situations/ in which the beneficent has found himself and which differ significantly from one another. This would be for example an assistance granted in order to repair damages after natural disasters and other extreme events – Article 67b par1 pt 3a , the aid that would be a compensation for the realization of services provided for general economic benefit which are committed on the grounds of separate regulations – Article 67b par 1 pt 3a but also the assistance granted for the development of small and medium enterprises – Article 67b par 1 pt 3h.

The referred to legal regulation results in the fact , that the tax organ making a positive decision about granting an abatement, within the administrative recognizance, is strictly connected with the target of its granting, and, simultaneously, it has to ascertain the occurrence of at least one of the statutory material prerequisites for granting the abatement - “ an important interest of the taxpayer “ or “ a public interest”⁵² .

CONCLUSIONS

The analysis carried out in this work allows to draw a few conclusions of different nature: application of discretionary abatements for the needs of collecting taxes which constitute budget incomes of the self government units, as well as taxes constituting State Budget incomes, is justified because, imposing the obligation of tax payment upon all the obliged entrepreneurs, independently of their financial and family situation etc., would be a violation of basic rules of social justice; applying non clear substantive prerequisites by tax law , to evaluate whether there are any bases to apply the abatement in a given situation, though it should be strictly referred to particular incidents and to an individual subject , has a deep sense because, the lawmaker is not able to anticipate all the circumstances that co-exist with the obligation and its payment

⁵¹ PARTYKA, J. Udzielanie pomocy na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. In *Prawo Pomocy Publicznej*, 2007, no. 1, p. 7; RADZIKOWSKI, K. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. In *Prawo Pomocy Publicznej*. 2008, no. 1, p. 8.

⁵² ETEL, L. *Kiedy przedsiębiorca*. op. cit. p. 16; WRÓBLEWSKA, E. Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis - glosa do wyroku WSA w Krakowie. In *Prawo Pomocy Publicznej*, 2009, no. 4, p. 23.

performance; regulations of the Union Laws and the Polish Laws limiting the possibility of granting abatements in tax payments, which have the attributes of state assistance, are strictly justified from the point of view of the domestic and Union market needs. However, the so far binding regulations are not precise, mainly because there is a lack of full coherence between the provisions of the Union Laws and the Polish Laws. In connection with that, it is necessary to strive towards working out such amendments which guarantee that coherence.

REFERENCES

1. ADAMIAK, B., BORKOWSKI, J., MASTALSKI, R., ZUBRZYCKI, J. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex, 2003. 1372 p. ISBN 978-83-61792-87-1.
2. BARAN, K. Trudna sytuacja ekonomiczna podatnika jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę. In *Doradztwo podatkowe*. ISSN 1427-2008, 2002, no. 3, pp. 30-32.
3. BARTOSIEWICZ, A., KUBACKI, R. Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych. In *Monitor Podatkowy*. ISSN 1231-1855, 2007, no. 12 pp. 45-49.
4. BRZEZIŃSKI, B. *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń: TNOiK - Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa "Dom Organizatora", 2009. 581 p. ISBN 978-83-7285-466-7.
5. BRZEZIŃSKI, B., KALINOWSKI, M., OLESIŃSKA A. *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa "Dom Organizatora", 1999. 488 p. ISBN 978-83-1285-0716-3.
6. BURZYŃSKI, J. Optymalizacja ściągania podatków w gminach. In *Prawo Pomocy Publicznej*. ISSN 1897-0230, 2010, no. 2, pp. 17-22.
7. BURZYŃSKI, J. *Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., 2009. 296 p. ISBN 978-83-7426-609-3.
8. DWORNIAK, K. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck, 2003. 462 p. ISBN 83-7387-029-6.
9. ETEL, L. Kiedy przedsiębiorca może uzyskać ulgę w spłacie podatków. In *Prawo i Podatki*. ISSN 1895-1775, 2006, no. 2, pp. 14-18.
10. RUŚKOWSKI, E. (ed.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2006. 899 p. ISBN 83-7416-587-1 Vol. II.
11. GRYGOROWICZ, W. Umorzenie zaległości podatkowych. In *Glosa*. ISSN 1233-4634, 1998, no. 7, pp. 1-4.
12. KOPERKIEWICZ - MORDEL K. Stanowienie przez gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych. In *Finanse Komunalne*. ISSN 1232-0307, 2005, no. 1-2, pp. 58-74.
13. KUNYSZ, J. Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia). In *Teoria-Dydaktyka-Praktyka*. ISSN 1896-0049, 2012, no. 2, pp. 58-75.
14. LIPIEC-WARZECHA, I. *Komentarz do art. 55 ustawy o finansach publicznych*. <http://lex.bg.us.edu.pl/lex/content.rpc?regld=13214628505756&nr>.

15. LĘTOWSKI, J. Głosa do wyroku NSA z 01 czerwca 1981, SA 820/81. In *Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych*. ISSN 0867-1850, 1981, no. 1-2, pp. 75-77.
16. RYBICKI, Z. (ed.) *Mała Encyklopedia Prawa*. Warszawa: Państw. Wydaw. Naukowe, 1980. 940 p. ISBN 83-01-00203-4.
17. MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe, część ogólna*. Warszawa: C.H. Beck, 2012. 657 p. ISBN 978-83-255-38002.
18. MORAWSKI, W. *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., 2003. 252 p. ISBN 978-83-264-0733-8.
19. NYKIEL, W. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: „ABC”, 2002. 96 p. ISBN 83-7284-528-X.
20. DZWONKOWSKI, H. (ed.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck, 2014. 1794 p. ISBN 978-83-255-6170-3.
21. ORŁOWSKI, J. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej. In *Radca Prawny*. ISSN 2392-1943, 2004, no. 4, pp. 87-110.
22. PARTYKA, J. Udzielanie pomocy na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. In *Prawo Pomocy Publicznej*. ISSN 1897-0230, 2007, no. 1, pp. 6-11.
23. FORMALCZYK, A. (ed.) *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej i w Polsce*. Warszawa: Urząd Kontroli Instytucji Europejskich, 1998. 232 p. ISBN 83-9099-31-39.
24. POMORSKI, P. System ulg w spłacie należności podatkowych w świetle przepisów Ordynacji Podatkowej. In *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*. KUCIA-GUŚCORA, B., MUNNICH, M., BIELECKI, L., KRUKOWSKI, A. (ed.) Lublin: Wydawnictwo KUL, 2008. 286 p. ISBN 978-83-7363-710.
25. POPLAWSKI, M. Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną. In *Monitor Podatkowy*. ISSN 1231-1855, 2005, no. 7, pp. 31-38.
26. PRESNAROWICZ, S. Zwolnienia i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach- przesłanki rozstrzygnięć In *Przegląd Podatkowy*. ISSN 0867-7514, 1998, no. 7, pp. 28-31.
27. PRESNAROWICZ, S. *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002. 280 p. ISBN 83-7284-675-8.
28. RADZIKOWSKA, M. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. In *Prawo Pomocy Publicznej*. ISSN 1897-0230, 2008, no. 1, pp. 7-13.
29. RADZIKOWSKI, K. Regulacja prawa pomocowego a udzielanie przedsiębiorcom ulg w zapłacie podatków i charakter decyzji administracyjnej w tej sprawie. In *Monitor Podatkowy*. ISSN 1231-1855, 2011, no. 1, pp. 22-29.
30. SIDOR, P. Pomoc publiczna w świetle znowelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta. In *Doradztwo Podatkowe*. ISSN 1427-2008, 2007, no. 3, pp. 17-25.
31. POPLAWSKI, M. (ed.) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*. Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, 2007. 218 p. ISBN 978-83-89588-84-5.
32. Ulgi w zapłacie podatków. In *Gazeta Prawna*, ISSN 1232-6712, 1999, no. 1/79, pp. 20.

33. WRÓBLEWSKA, E. Odmowa udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie de minimis - glosa do wyroku WSA w Krakowie. In *Prawo Pomocy Publicznej* ISSN 1897-0230, 2009, no. 4, pp. 20-24.
34. ZDEBEL, M. Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations. In *Silesian Journal of Legal Studies*. ISSN 0208-6336 2080-1912, 2013, Vol. 3, pp. 101 – 107.
35. ZDEBEL, M. Przesłanki umarzania należności publicznoprawnych przedsiębiorców w świetle przepisów o warunkach udzielania pomocy publicznej: Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. In POMORSKA, A., SMOLEŃ, P., STELMASIAK, J., GORGOL, A. (eds.) *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, 2011. pp. 451-466 ISBN 978-83-7784-059-7.

CONTACT INFORMATION

marekzdebel@wp.pl

dr hab. Marek Zdebel

University in Katowice

Faculty of Law and Administration

11B Bankowa Street

40-007 Katowice

Poland

PRINCIPLE OF JUSTICE OF TAXATION AS AN INSTRUMENT OF PREVENTING THE EVASION OF TAXES ILLUSTRATED BY THE LEGAL CONSTRUCTION OF THE POLISH PERSONAL INCOME TAX

Robert Zieliński
Kozminski University

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Zasada sprawiedliwości podatkowej, pomimo, że jest powszechnie uznawana przez doktrynę prawa finansowego za jedną z podstawowych i zarazem najważniejszych zasad w prawie podatkowym, nie doczekała się jak dotąd normatywnej definicji. Powodem tego jest to, że samo pojęcie sprawiedliwości stanowi kategorię bardzo złożoną, jak również trudność zobiektywizowania tego zjawiska, bowiem zawiera ono duży ładunek emocjonalny, któremu towarzyszą oceny wartościujące, zależne od tego kto i w jakim kontekście je formułuje czy wypowiada¹. Tymczasem nie ulega wątpliwości, że ukształtowanie konstrukcji prawnej konkretnego podatku, a także całego systemu podatkowego, zgodnie z regułą sprawiedliwości podatkowej prowadzi do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. Wynika to z faktu, że podatki uznane społecznie za sprawiedliwe łagodzą istotnie, a niekiedy nawet eliminują opór podatkowy. Celem niniejszego artykułu jest podjęcie próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy funkcjonująca obecnie w polskim porządku prawnym konstrukcja normatywna podatku od dochodów osobistych respektuje postulowaną przez doktrynę prawa finansowego ideę sprawiedliwości opodatkowania, gwarantując tym samym sprawiedliwy społecznie rozkład obciążeń fiskalnych.

Kľúčové slová v pôvodnom jazyku

zasady podatkowe, zasada sprawiedliwości podatkowej, podatek od dochodów osobistych, uchylanie się od opodatkowania

Abstract in English language

The principle of justice of taxation, despite being commonly considered by the doctrine of financial law as one of the most fundamental and crucial principles of the tax law, has not been defined on a normative basis, yet. The reason is that the notion of justice is highly complex and it is difficult to objectivize this phenomenon as it includes an enormous emotional load associated with value judgments that depend on who and in which context formulates or expresses them. Undoubtedly, the legal structure of a specific tax and of the entire tax system, according to the principle of justice of taxation, prevents any tax evasion. This is due to the fact that taxes considered by the society as fair considerably mitigate or even eliminate tax resistance. The aim of this article is to make an attempt to answer the question whether the normative construction of personal income tax that currently exists in Polish law respects the principle of

¹ PIOTROWSKA-MARCZAK, K. Interpretacja zasady sprawiedliwości w systemie podatkowym. In: KOSIKOWSKI, C. (ed.) *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*. Białystok, 2013. s. 160.

justice of taxation postulated by the doctrine of financial law and at the same time ensures the justified social distribution of fiscal burdens.

Keywords in English language

tax principles, principle of justice of taxation, personal income tax, tax evasion

INTRODUCTION

The principle of justice of taxation, despite being commonly considered by the doctrine of financial law as one of the most fundamental and crucial principles of the tax law, has not been defined on a normative basis, yet. This is, among others, a consequence of the fact that the justice is tremendously rich of content and at the same time very ambiguous². As early as the ancient times, Aristotle specified three aspects of justice: universal justice (political, legal) and particular justice divided into two categories: distributive justice and commutative justice³. Pursuant to his justice concept the universal justice is synonymous with the law and means complying with the law⁴. Whereas, the particular justice recognised as distributive justice means the state's obligations towards the entity, i.e. it specifies relations between the common good and individual citizens, whereas the commutative justice applies to common obligations among citizens (it defines relations among individual citizens)⁵.

Similarly, there is not yet consensus of the representatives of financial law doctrine on the meaning of the principle of justice of taxation. It has been and still is relativized to a specific epoch as there occurred temporary justice of taxation conventions characteristic for a particular historical period⁶. Changes in the concept of the state, its role and significance, prevailing social and economic opinions caused that justice of taxation conventions also changed⁷. Irrespective of the historical epoch, however, the justice of taxation postulate has been always associated with seeking an objective criterion not only to justify the idea of tax obligation, but also to formulate tax solutions consistent with principles, according to which the tax burden should be distributed⁸.

1. DOCTRINE OPINION ON THE PRINCIPLE OF JUSTICE OF TAXATION

The legal and financial publications almost unanimously consider the 18th-century economist Adam Smith as the author of tax principles⁹. A. Smith formulated in his

² LESZCZYŃSKA, A. Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, No 2, 2006, p. 37.

³ See more: ARISTOTLE, *The Nicomachean Ethics*, Warszawa, 2011, pp. 167-185.

⁴ KRASUSKI, M. O ewolucji pojęcia sprawiedliwość w Europie uwag kilka. In: KAUTE, W., SŁUPIK, T., TORUŃ, A. (eds.) *Sprawiedliwość w kulturze europejskiej*. Katowice, 2011, p. 21.

⁵ *Ibidem*, p. 23.

⁶ GOMUŁOWICZ, A. *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa, 2001, p. 9.

⁷ *Ibidem*.

⁸ GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka*, Warszawa, 2013, p. 37.

⁹ Z. Fedorowicz draws his attention to the fact that A. Smith took his principles from the book entitled: HOME, H. KAMES, L. *Geschichte der Angelsächsischen Finanzwissenschaft*. Vol. I, p. 472; see: FEDOROWICZ, Z. *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965, p. 164. On the other hand, N. Gajl emphasizes that one of the first authors of tax principles was J.H.G. von Justi; see: GAJL, N. *Teorie podatkowe na świecie*. Warszawa, 1992, p. 26.

book entitled: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* four fundamental tax principles - equity, certainty, convenience and efficiency of taxation¹⁰.

According to the certainty of taxation, clear and precise laws should specify a deadline for tax payment, its amount and payment method. On the other hand, the convenience of taxation stipulates that taxes should be collected from a taxpayer within the best period, whereas the efficiency principle minimizes costs of tax collection.

The principle of justice that - according to this article - is crucial is associated with the equity of taxation whose assumptions refer to the equivalence theory¹¹. This theory outlines that a tax was "a fair price" for such benefits received by taxpayers from the state, such as internal and external security, protection of ownership, judiciary conducted by the state. This concept is based on the assumption that there is a mutual and proportional relationship between the amount of the tax paid and the level of state's expenditures, for which it is justified to protect the citizen and his/her property¹². By postulating the equity of taxation, Smith stated that citizens of each state should contribute to the government as close their possibilities as possible, that is proportionally to income generated by them under the care of the state¹³. By propagating the equity of taxation, Smith also strongly emphasized that it was necessary to annul any hitherto feudal privileges, pointing out the need to apply the generality of taxation. A. Smith claimed that everyone should pay taxes, regardless of such person's social or political status and all the taxpayers should enjoy the same rights¹⁴. In the light of the foregoing considerations, the equity (including justice) of taxation postulated by Smith is based on the generality and proportionality of taxation.

The justice of taxation was slightly differently viewed by J.S. Mill, an author of the "equal sacrifice" theory originating from the idea of utilitarianism¹⁵. According to J.C. Mill the taxpayer does not sacrifice in return for individual benefits but for those tasks conducted by the state that promote the general interest¹⁶. Pursuant to his theory the amount of the taxpayer's sacrifice straightforwardly results from the principle of equal treatment of citizens. Since each individual enjoy the same rights in the state, so each individual should surrender - in economic terms - the same financial sacrifices to maintain the state, otherwise be subject to the identical "loss of welfare"¹⁷. Mill believed that the equity of taxation was proven by the amount of individual benefit lost by the taxpayer due to taxation¹⁸.

In consideration of the above, the principle of justice of taxation is fulfilled, if the taxpayers of the same income level bear "financial sacrifices" that equally reduce their incomes, that is they pay the same taxes. The conclusion is thus that those taxpayers

¹⁰ SMITH, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Vol. II, Warszawa 2007, pp. 584-587.

¹¹ Smith formulated his postulates, considering the liberal economic thought represented by D. Ricardo and J.B.Say.

¹² GOMUŁOWICZ, A. MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa, 2010. p. 43.

¹³ Smith, A. *Inquiry...*, *op. cit.*, p. 584.

¹⁴ Cf. GWIAZDOWSKI, R. Adama Smitha koncepcja funkcji państwa, handlu międzynarodowego, finansów publicznych i podatków. *Studia Iuridica*. Vol. 41, 2003, p. 69.

¹⁵ Cf. MILL, J. S. *On Liberty*. Warszawa, 1959. p. 132.

¹⁶ GOMUŁOWICZ, A. Postulat sprawiedliwości a system podatkowy. *Monitor Podatkowy*. No 4, 1995, p. 103.

¹⁷ GOMUŁOWICZ, A. *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa, 2001. p. 93.

¹⁸ GOMUŁOWICZ, A. Postulat..., *op. cit.* p. 102.

who generate different incomes should bear different “financial sacrifices”, that is different taxes.

Mill’s views inspired other representatives of science, among others, F. Y. Edgeworth¹⁹. By using the concept of marginal use of the taxpayer’s income, Edgeworth held that the even distribution of tax burdens did not aim at imposing the same financial sacrifice on taxpayers but taxes should primarily be levied with the wealthy as due to income tax measured with the marginal use they would lose much less benefits than the poor²⁰. The foregoing resulted from the fact that the marginal use of each person’s income is identical.

Edgeworth’s theory also comprised the so-called alternative principles such as: equal absolute sacrifice where each taxpayer surrenders the same absolute degree of utility that he/she obtains from his/her income; equal proportional sacrifice where each sacrifices the same proportion of utility he/she receives from his/her income; and equal marginal sacrifice where the marginal utility of income sacrificed by all the tax payers should be the same²¹.

In an era of dynamic economic growth (late-20th century) in Europe there appeared a new direction of tax thought mainly represented by A. Wagner, L. von Stein and A. Schäffle. They formulated taxation theses that broadly differed from those liberal ones in economics²². A. Wagner, a prominent representative of this research concept, classified the following groups of tax principles: fiscal, economic, social and technical. Fiscal principles comprising efficiency and flexibility aimed at ensuring relatively high tax revenues to the budget. The economic principles, i.e. integrity and protection of property and capital as tax sources was to enhance business entities’ development and to increase their wealth. Technical principles (certainty, convenience and efficiency of taxation) were close to Smith’s postulates with the exception that the convenience principle applied to the taxpayer and tax authorities as - according to Wagner - only then tax revenues to the budget may be guaranteed²³. Conversely, Wagner included the principle of justice of taxation in social principles and postulated that the citizens should participate in financing expenses of the state’s operation differently and adjusted to their individual and subjective ability to pay. This concept of justice of taxation was explained by the fact that the representatives of the German historical school strongly emphasized on non-fiscal functions of tax, including but not limited to the redistributive function of taxation. Wagner held that one of the tasks of the tax policy was to adjust inequalities in the distribution of the national income. This is only possible by applying the progressive taxation and by considering the principle of generality of taxation. The generality of taxation should impose the tax obligation on all tax sources and tax entities, including the possibility to apply tax allowances and differently treat funded

¹⁹ Cf. EDGEWORTH, F.Y. The Pure Theory of Taxation. In: MUSGRAVE, R.A., PEACOCK, A.T. (eds.) *Classics in the theory of public finance*. London-New York 1958, p. 119 et seq.

²⁰ OWSIAK, S. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa 2006, p. 190.

²¹ EDGEWORTH, F.Y. The Pure Theory of Taxation. *The Economic Journal* 1897, Vol. VII, pp. 550-571.

²² KOSEK-WOJNAR, M. *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*. Warszawa, 2012. p. 74; WERALSKI, M. Pojęcie podatku. In: WERALSKI, M. (ed.) *System instytucji prawno-finansowych PRL*. Vol. III: *Instytucje budżetowe*. Wrocław, 1985. p. 41 et seq.

²³ GOMUŁOWICZ, A. MAŁECKI, J. *Podatki...*, op. cit., p.69.

and non-funded revenues on a tax basis²⁴. Whereas the smooth tax progression, through adjusting the amount of the paid tax to the taxpayer's individual subjective ability to pay, including but not limited to the taxpayer's income, property, enables the fairer distribution of tax burdens among the citizens than the proportional taxation.

In the late 20th century F. Neumark expressed views on the justice of taxation that were similar to Wegner's concept. He classified tax principles into four groups: fiscal-budget, economic, tax technique, and ethical-social, including but not limited to the principle of justice of taxation. He asserted that all the taxpayers should be subject to the same tax rights and obligations. However, given that the tax amount should be a derivative of the income, revenue, profit or property level²⁵, in order to comprehensively realize the equity of taxation, it is necessary to treat the taxpayers unequally, individually and diversely. Therefore, Neumark advocated the idea of considering the payment ability criterion and of applying the moderate tax progression. Such distribution of the tax burden enables the determination of different tax levels that should be accepted by the society as fair ones²⁶.

The principle of justice of taxation in the contemporary science of financial law is a result of concepts strengthened in history. As emphasized in the professional literature, currently the fair tax burden cannot be justified by its development proportionally to benefits acquired by the entity obliged to pay taxes on public entity authorized to obtain tax revenues²⁷. The main difficulty in applying this theory on a practical basis is that there is no objective indicator that measures benefits provided to the tax payer by the state or by a local self-government unit²⁸. Therefore, the doctrine's prevailing view is that the fair distribution of tax burden is when such burden is diversified and individualised²⁹. In other words, the fair taxation occurs when it considers the individual ability to pay taxes by the entity obliged to pay taxes on the basis of the taxpayer's economic ability to pay³⁰.

In consideration of the above, the reference books refer to two aspects of justice of taxation: horizontal and vertical³¹. The vertical justice of taxation diversifies taxes paid by individuals whose financial position is different. In other words, this principle is observed when individuals whose financial position is better are levied with greater taxes than those whose abilities to assume tax liabilities are worse³². However, the

²⁴ WOŁOWIEC, T. Zasada sprawiedliwości podatkowej. In: NALEPKA, A., UJWARA-GIL, A. (eds.) *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*. Nowy Sącz, 2010. p. 320.

²⁵ GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. Podatki..., op. cit., p. 73.

²⁶ GOMUŁOWICZ, A. Zasady podatkowe..., op. cit., p. 97.

²⁷ NITA, A. Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania. *Toruński Rocznik Podatkowy*. 2013, pp. 19-20.

²⁸ Ibidem.

²⁹ Cf. GWIAZDOWSKI, R. Adama Smitha ..., op. cit., p. 97.

³⁰ NITA, A. Teoretyczne..., op. cit., p. 21.

³¹ Cf., *inter alia* GLUCHOWSKI, J. Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości adaptacyjne. In: Mujżel, J., Owsiak, S., Mączyńska, E. (eds.) *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*. Warszawa, 1999. p. 39; TEGLER, E. Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej. In: CHOJNA-DUCH, E., GORONOWSKI, W. (eds.) *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego*. Warszawa 1998, p. 57; FAMULSKA, T. Sprawiedliwość podatkowa. *Przegląd Podatkowy*, No 5, 1996, p. 3; GOMUŁOWICZ, A. Zasada sprawiedliwości..., op. cit., p. 28.

³² FAMULSKA, T. Sprawiedliwość..., op. cit., p. 3.

practical application of this principle is difficult and causes the following problems: firstly, who, as a matter of principle, should pay taxes at lower rates; secondly, how to formulate relevant laws according to this principle; thirdly, it is necessary to stipulate whether a given individual is able to pay higher taxes (due to higher tax rates), how much more such individual should pay in comparison with the others³³. Therefore, the doctrine of financial law considers the horizontal justice of taxation comprising the generality and equity of taxation as crucial³⁴. In order to fulfil the principle of generality of taxation, each individual subject to statutory tax premises is required to be subject to tax burdens (subjective aspect of the generality of taxation) and each source of the taxpayer's income should assume tax obligations without any special objective exemptions, as well as tax should be imposed on the natural person's total income, not on income from individual sources of revenues (objective aspect of the generality of taxation). Conversely, the equity of taxation means the identical treatment of individuals being in the same (similar) situation on a fiscal basis. What this means is that interpersonal comparisons are necessary to observe the equity of taxation³⁵.

In the legal and fiscal literature, the horizontal principle of justice of taxation is combined with the principle of the taxpayer's ability to pay taxes³⁶. It postulates that the taxpayer should pay taxes according to his/her individual ability to pay³⁷. This ability is a derivative of economic values and quantities that refer to the taxpayer's position³⁸, including his/her income, as well as other essential circumstances that diversify his/her personal situation such as marital and family status (number of dependents, tax payer's age and health condition and workability), as well as extraordinary financial burdens incurred by the taxpayer in a given fiscal year³⁹. It should also be mentioned that in order to determine the taxpayer's ability to pay taxes, primarily it is necessary to consider economic factors, whereas the taxpayer's personal position should be of secondary importance⁴⁰.

It only appears to be simple to formulate the horizontal principle of justice of taxation as this principle is not fulfilled by non-personal taxes (e.g. corporate income tax), whereas this principle is considered by highly complex personal taxes⁴¹, particularly those that reduce the taxpayer's general income that reflects his/her ability to pay taxes to a greater extent than partial incomes⁴². However, it should be noted that, on the one hand, considering the taxpayer's ability to pay taxes while assessing the tax enables the tax source to be maintained (protected). This protects the taxpayer against any excessive and inadequate burden of incomes (compared to his/her abilities to pay taxes) that sometimes is of a confiscatory nature⁴³ and protects the state's financial

³³ STIGLITZ, J.E. *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa, 2004. pp. 565-567.

³⁴ GOMUŁOWICZ, A. *Zasada sprawiedliwości...*, op. cit., p. 34.

³⁵ GAJEWSKI, D. *Zasada sprawiedliwości a opodatkowanie holdingów*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* No 3, 2011, p. 62.

³⁶ LESZCZYŃSKA, A. *Ulgi i zwolnienia podatkowe...*, op. cit., p. 46 and its reference books.

³⁷ GOMUŁOWICZ, A. *Zasada sprawiedliwości...*, op. cit., p. 37.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ POMORSKA, A. *Zakres i instrumenty personalizacji podatków (wybrane problemy)*. In: WIETESKA, S., WYPYCH, M. (eds.) *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*. Łódź, 2009. p. 129.

⁴⁰ Cf. MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2000. p. 7.

⁴¹ FAMULSKA, T. *Sprawiedliwość...*, op. cit., p. 3.

⁴² POMORSKA, A. *Zakres...*, op. cit., p. 129.

⁴³ POMORSKA, A. *Zakres...*, op. cit., p. 130.

interest. On the other hand, it ensures the most desirable and uniform (fair according to the society) distribution of tax burdens among taxpayers.

2. PRINCIPLES OF PERSONAL INCOME TAX

The personal income tax is regulated in the Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax⁴⁴. This tax is paid by natural persons generating incomes from sources of taxable revenues. Natural persons are subject to this tax according to the so-called full or limited tax liability.

The full tax liability is that individuals residing in the Republic of Poland pay income tax on all of their income, irrespective of the location of the source of revenues. The legislature provided a few exceptions to this principle. They refer to agreements made by Poland with other states to avoid double taxation and to the common international practice, according to which the full tax liability does not pertain to incomes generated by those people who hold diplomatic and consular immunities⁴⁵.

On the other hand, natural persons who do not reside in the Republic of Poland for tax purposes are only subject to tax on incomes generated in Poland, which complies with the so-called limited tax liability rule. It should be noted that a person residing in the Republic of Poland is considered as a natural person who has a centre of personal or economic interests in the Republic of Poland (the so-called centre of vital interests) or is staying in the Republic of Poland longer than 183 days a calendar year.

The subject matter of personal income tax is defined quite broadly as this tax is levied on incomes generated from various sources of revenues specified in the act. The exception is those incomes that - under the provisions of the Tax Ordinance Act - are not taxable⁴⁶ and those incomes that are exempted from this tax under this act⁴⁷. The structure of revenues exempted from tax under the provisions of the PITA, despite decade-long restrictions, should be considered broad as presently it consists of 130 items. Those exemptions are objective and usually constitute the aftermath of privileges acquired by various groups of taxpayers prior to the entry into force of the PITA and the consequence of various parliamentary pressures⁴⁸. Firstly, there are incomes that result from the fact that the acquired revenues do not refer to incomes (e.g. compensations). Secondly, pro-social revenues (e.g. social welfare, child supports for minors in a full amount and for others - up to PLN 700 monthly). Thirdly, incomes exempted on a stimulation basis (e.g. subsidies from the state budget, scholarships). Finally, any other incomes, e.g. amounts won in games and contests: casinos, bingo, lotto, lotteries, betting transactions - up to PLN 2,280⁴⁹.

The following categories of revenues are exempted from personal income tax: revenues from agricultural activity (except for revenues from special divisions of agricultural production), forest management, revenues governed by the Act on

⁴⁴ Journal of Laws of 2012, item 361, as amended, hereinafter referred to as the PITA.

⁴⁵ WÓJTOWICZ, W. Podatki państwowe. In: WÓJTOWICZ, W. *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*. Warszawa, 2009. p. 261.

⁴⁶ Cf. Art. 22 of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997 (consolidated text, Journal of Laws of 2015, item 613, as amended)

⁴⁷ Cf. Art. 21, 52, 52a and 52c of the PITA.

⁴⁸ WÓJTOWICZ, W. (ed.) *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*. Warszawa, 2014. p. 243.

⁴⁹ IBIDEM, p. 244; POMORSKI, P. Podatek dochodowy od osób fizycznych. In: WÓJTOWICZ, W., SMOLEŃ, P. (eds.) *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2014. p. 380.

Inheritance and Gift Tax⁵⁰, activities that cannot be the subject matter of a legally effective contract, revenues from distribution of the community property due to the cessation or limitation of the joint marital property and the distributive award following the cessation of the joint marital property or the death of one of them, incomes of ship owners taxable on the basis of rules as set forth in the Act on Tonnage Tax⁵¹, as well as benefits necessary to satisfy the family needs covered by the joint marital property.

The sources of revenues whose incomes are levied with this tax may be divided into four fundamental groups⁵². The first group comprises revenues from the taxpayer's own work and they are as follows: remuneration paid on the basis of employment relationships, contract of mandate, contract for specific work and the like, revenues generated by self-employed professionals, revenues from non-agricultural business activity and from special divisions of agricultural production. The second group includes subsidy revenues such as: disability pensions, retirement pensions, certain scholarships, benefits and the like. The third group consists of revenues from capitals and property rights and their sale (e.g. shares in joint-stock companies, shares, bonds, interest on bank savings, sale and replacement of real estate property). The last group are revenues from other sources such as revenues from disclosed or undisclosed sources.

The tax base of personal income tax is the income obtained from one source of revenues or total incomes from several sources of revenues subject to accumulation. Unless otherwise specified in specific provisions, income from the source of revenues is defined as the surplus of revenues from this source over deductible costs of income generated during the fiscal year. However, revenues are cash or equivalent values or value of benefits in kind and other free-of-charge benefits received or made available to the taxpayer during the calendar year⁵³.

Another factor that determines the tax base is tax deductible expenses. Their amount is diversified and depends on the kind of revenue source. In case of revenues from employment relationships and related relationships tax deductible expenses are monetised, depending on the number of employment contracts and working places (in or out of the place of residence). In case of revenues from non-agricultural business activity tax deductible expenses are deducted in real amounts proven by documents and provided that they were incurred to obtain revenues or they are used to secure the source of revenues and they are not covered by the so-called non-deductible expenses. The lump-sum method used to determine tax deductible expenses applies, among others, to natural persons whose revenues derive from individual artistic, literature and scientific activities, and from services rendered under contracts of mandate or contracts for specific work. As for the last examples (contract of mandate and contract for specific work) tax deductible expenses equal to 20% of the revenue decreased by social security contributions, the basis of which is the obtained revenue. The lump-sum tax

⁵⁰ The Act of 28 July 1983 on Inheritance and Gift Tax (consolidated text, Journal of Laws of 2015, No 86, as amended).

⁵¹ The Act of 24 August 2006 on Tonnage Tax (consolidated text, Journal of Laws of 2014, No 511, as amended).

⁵² WÓJTOWICZ, W. (ed.) *Zarys finansów publicznych ...*, op. cit., p. 243.

⁵³ There are a few exceptions to this general principle set forth in the **PITA** that refer to the notion of revenues from such sources of revenues as non-agricultural business activity, cash capitals or special divisions of agricultural production.

deductible expenses also refer to revenues from copyrights (50% of the revenue) but they may not exceed a total amount of PLN 42,764 per annum.

The aforesaid tax base (revenues - tax deductible expenses) is subsequently reduced by deductions as set forth in the PITA. They are as follows: social security contributions paid in a given fiscal year, donations earmarked for cash or in kind purposes up to the total amount of 6% of the taxpayer's annual income⁵⁴, donations for charitable and care activities of churches, expenditures on rehabilitation of the disabled taxpayer or his/her family member⁵⁵, expenditures on the Internet up to the maximum amount of PLN 760 per annum (if the taxpayer has not used this tax allowance, so far), expenditures on purchasing new technologies⁵⁶ and contributions to the Individual Pension Security Account made by the taxpayer during the fiscal year. Moreover, on the basis of the acquired rights, any expenditures actually incurred to repay interest on credit (loan) granted to taxpayers to finance the investment, the aim of which is to satisfy their residential purposes are deducted from the tax base.

The aforesaid tax base is subsequently subject to the progressive tax scale. If the taxpayer's annual incomes are reduced by deductions of maximum PLN 82,528, the tax will be calculated at the 18% tax rate and then decreased by PLN 556.02⁵⁷. If the tax base is greater than PLN 82,528, the tax will be calculated according to the following formula: PLN 14,839.02 + 32% surplus over PLN 85,528.

Such tax is then decreased by tax deductions provided for by law. They are as follows: social security contributions of maximum 7.75% of their assessment, expenditures on children upbringing⁵⁸ and abolition allowance (returning from abroad)⁵⁹. Such tax decreased by these deductions constitutes a due tax that is paid into the bank account of a competent tax office on the date of lodging the tax return, i.e. no later than the 30th day of April of the subsequent fiscal year, amounting to the difference between the tax due on income as set forth in the tax return and the total advance personal income tax payments made during the fiscal year. If the total advance personal income tax payments made during the fiscal year exceed the tax due, there occurs the overpayment to be reimbursed unless the taxpayer applies for recognising

⁵⁴ They are donations for religious purposes, public benefit organizations or blood donation (blood donation equivalent is deducted).

⁵⁵ Such expenditures include, among others, expenditures on purchasing and keeping guide dogs for the blind, using a car adapted for the disabled, expenditures on adapting and equipping apartments and residential buildings for the disabled.

⁵⁶ This deduction is reserved exclusively to natural persons generating incomes from non-agricultural business activity. The amount of 50% of the taxpayer's expenditures is deducted but this tax allowance is not for those taxpayers whose revenues from non-agricultural business activity are levied with a proportional 19% tax.

⁵⁷ The amount that decreases the tax and set forth in the first bracket of the tax scale equals to non-taxable income amounting to PLN 3,091 per annum.

⁵⁸ The amount of this tax allowance depends on the actual number of months in the fiscal year, in which the taxpayer has the parental authority, is a legal guardian or fosters adopted children, and on the number of children who are brought up. For **each calendar** month, there are deducted expenses of PLN 92.67 (PLN 1,112.04 per annum) for the first and second child; PLN 166.67 (PLN 2,000.04 per annum) for the third child, and PLN 225 (PLN 2,700 per annum) for the fourth and subsequent child. However, if only one child is brought up during the fiscal year, this tax allowance depends on incomes of the child's parents (guardians).

⁵⁹ The essence of this tax allowance is to equal the amount of residual taxes of persons harmed by the disadvantageous method of double taxation avoidance; POMORSKI, P. Podatek dochodowy..., op. cit., p. 384.

such overpayment as future tax liabilities. Moreover, it is necessary to mention that natural persons who pay personal income tax may earmark up to 1% of the calculated income tax for a given year for public benefit organizations, deducted by social security contributions.

CONCLUSIONS

To summarize the aforesaid assumptions, it is noteworthy that the personal income tax in the Polish tax system does not observe to the full extent the principle of justice of taxation postulated by the doctrine, hence it does not ensure the socially fair distribution of tax liabilities, and thus it does not prevent from the tax evasion. This is due to the fact that the structure of this tax does not comply with the generality of taxation in both subjective and objective terms. Whereas, according to the reference books the generality of taxation is breached when the state treats a certain group of taxpayers differently than the others, despite the fact there are no significant differences between them that could justify such unfair treatment⁶⁰. In the light of the foregoing, it should be said that in the context of the objective aspect the generality of taxation on personal income tax does not cover a large number of individual farmers who as a substitute of this tax pay agricultural tax that is outdated and not adjusted to the reality of the modern agriculture. Moreover, the PITA provides for an array of objective-like exemptions unanimously considered by the tax law doctrine as the exception to the generality of taxation in its objective terms. It should also be mentioned that not all the incomes obtained by the taxpayer during the fiscal year from various sources of revenues may be subject to aggregate taxation according to the so-called cumulative income principle which is considered as the violation of the subjective aspect of the generality of taxation. There are, among others, incomes from disposal of real estate properties, incomes from cash capitals and stock exchange, incomes from amounts won in lotteries subject to taxation, applying the proportional tax scale and separate tax rates.

The principle of objective generality of income tax also ensures the possibility to compensate losses from one source of revenues by means of incomes from other sources. However, this postulate cannot be considered to be fulfilled as the taxpayers who generate incomes from non-agricultural business activity may only decrease them by losses deriving from the same source of incomes, and hence incurred for the conducted business activity.

The realisation of the principle of justice of taxation is also connected with the fact that the tax burdens depend on each taxpayer's ability to pay taxes, that is his/her real and changing financial and family position and his/her income⁶¹. This is, among others, reflected in the application of the tax credit, diversified number of tax brackets and tax rates, the possibility to apply tax allowances, as well as consideration of the number of persons maintained by the taxpayer while calculating the tax due (the so-called family quotient).

By analysing the structure of the Polish personal income tax with respect to the aforesaid factors, it must be said that its legal structure does not favour the realisation of the principle concerning the ability to pay, and hence it does not respect the principle of

⁶⁰ KUROWSKI, L. Jak rozumieć sprawiedliwość – głos w dyskusji. In: RUŚKOWSKI, E., KONIECZNY, W. (eds.) *Podatki w orzecznictwie sądowym. Zjazd Katedr Prawa Finansowego*. Warszawa, 1996. p. 64.

⁶¹ TEGLER, E. *Wybrane aspekty...*, op. cit., p. 54.

justice of taxation postulated by the doctrine of financial law. This is the consequence of the following circumstances.

Firstly, the tax credit (PLN 3,091 per annum) existing in the structure of income tax is identical for all the individuals paying this tax and is not associated with individual circumstances that reduce the income disposed by the taxpayer, including e.g. the number of family members maintained by the taxpayer or his/her health condition. It is also noteworthy that this amount defined as the “minimum subsistence income” or the “social minimum” does not actually serve its role. This reflects the amount of income essential for the taxpayer to satisfy the taxpayer’s and his/her family’s elementary needs (minimum income essential for biological and social survival). In the meantime, it is hard to agree that the monthly amount of PLN 257.58 is sufficient to ensure the subsistence minimum, even the most modest one. In addition, it is noteworthy that according to the data of the Institute of Labour and Social Studies the subsistence minimum in Poland determining the level that meets consumption needs, under which there is a biological threat to human life and psycho-physical condition, amounted to PLN 440.60 monthly per capita in three-person household in 2014. The monthly tax credit per one member of such household was and still is over five times lower.

Secondly, the progressive tax scale adopted in the income tax system only ensures the theoretical realisation of the vertical principle of justice of taxation as, in fact, it does not distinguish amounts of tax liabilities, depending on the taxpayers’ income positions. This is the consequence of the excessively narrow tax scale only based on two tax levels and the considerable range of tax rates. As a result, the theoretical income tax is, in fact, transformed into the proportional taxation. This fact is confirmed by the data of the Ministry of Finance, according to which in 2013 as many as 97.53% of the total taxpayers who paid this tax were levied with the lower tax rate (18%), and only 2.47% of the taxpayers paid taxes at the higher rate. What this means is that the tax progression adopted in the Polish personal income tax system is only virtual.

Thirdly, the legal construction of the personal income tax for the purpose of calculating any tax due does not include the number of persons maintained by the taxpayer (the so-called family quotient) that, as considered in the tax law doctrine, enables the equity of taxation to be considered on a subjective basis⁶². Only due to social reasons there was allowed to jointly tax spouses (family quotient) or single parents that calculate income tax due for a certain fiscal year at the double amount of a half of their total income.

Therefore, this solution does not completely include the difference in expenditures incurred by marriages with children and childless marriages⁶³. If their incomes are the same, then irrespective of whether they have children and the number of children, they are obliged to pay the identical tax. If one taxpayer maintains family members and the other does not do so, their tax situation is not identical, and hence they can - and should - be treated differently⁶⁴. This solution should be considered on the basis of the principle of justice of taxation. This situation is much worse in case of taxation on

⁶² WÓJTOWICZ, W. SMOLEŃ, P. *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny*, Warszawa 1999.

⁶³ Cf. Grounds for draft act on amendment to the Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax, parliamentary paper No 1852, Parliament of the 5th term.

⁶⁴ WÓJTOWICZ, W. Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych. In: DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T., JANKIEWICZ, A. (eds.) *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa, 1999.

incomes generated by single parents. Irrespective of whether they have children or not and how many children they have, they calculate a tax due for a given year according to the rules specified for spouses, and hence they can share the generated income with one child only. There is therefore no doubt that the applied solution contravenes the principle of justice of taxation.

REFERENCES

1. ARISTOTLE, *The Nicomachean Ethics*, Warszawa, 2011, ISBN 8830115172000.
2. EDGEWORTH, F.Y. The Pure Theory of Taxation In: MUSGRAVE, R.A., PEACOCK, A.T. (eds.) *Classics in the theory of public finance*. London-New York 1958, ISBN 9780333613559.
3. EDGEWORTH, F.Y. The Pure Theory of Taxation. *The Economic Journal*. 1897, Vol. VII, ISSN 1468-0297.
4. FAMULSKA, T. Sprawiedliwość podatkowa. *Przegląd Podatkowy*. No 5, 1996, ISSN 0867-7514.
5. FEDOROWICZ, Z. *Instytucje finansowe*. Warszawa, 1965.
6. GAJEWSKI, D. Zasada sprawiedliwości a opodatkowanie holdingów. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. No 3, 2011, ISSN 1509-877X.
7. GAJL, N. *Teorie podatkowe na świecie*. Warszawa, 1992, ISBN 83-01-10673-5.
8. GŁUCHOWSKI, J. Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości adaptacyjne. In: MUJŻEL, J., OWSIAK, S., MĄCZYŃSKA, E. (eds.) *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy* Warszawa, 1999, ISSN 1233-5711.
9. GOMUŁOWICZ, A. *Podatki a etyka*. Warszawa, 2013, ISBN 978-83-264-4388-6.
10. GOMUŁOWICZ, A. Postulat sprawiedliwości a system podatkowy. *Monitor Podatkowy*. No 4, 1995, ISSN 1231-1855.
11. GOMUŁOWICZ, A. MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa, 2010, ISBN 978-83-7620-229-7.
12. GOMUŁOWICZ, A. *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa, 2001, ISBN 83-7284-126-8.
13. GOMUŁOWICZ, A. *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa, 2001, ISBN 83-7284-392-9.
14. GWIAZDOWSKI, R. Adama Smitha koncepcja funkcji państwa, handlu międzynarodowego, finansów publicznych i podatków. *Studia Iuridica*. vol. 41, 2003, ISSN: 0137-4346.
15. KRASUSKI, M. *O ewolucji pojęcia sprawiedliwość w Europie uwag kilka*, (in:) *Sprawiedliwość w kulturze europejskiej*, ed. W. Kaute, T. Słupik, A. Toruń, Katowice 2011, ISBN 978-83-61975-36-6.
16. KOSEK-WOJNAR, M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012, ISBN 978-83-208-2036-2.
17. KUROWSKI, L. Jak rozumieć sprawiedliwość – głos w dyskusji. In: RUŚKOWSKI, E., KONIECZNY, W. (eds.) *Podatki w orzecznictwie sądowym. Zjazd Katedr Prawa Finansowego*. Warszawa, 1996, ISBN 83-901185-8-0.
18. LESZCZYŃSKA, A. Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. No 2, 2006, ISSN 1509-877X.

19. MASTALSKI, R. *Prawo podatkowe*, Warszawa, 2000, ISBN 83-7110-812-5
20. MILL, J. S. *On Liberty*, Warszawa, 1959, ISBN 83-01-14333-9,
21. NITA, A. Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania. *Toruński Rocznik Podatkowy*. 2013, ISSN 2080-9573.
22. OWSIAK, S. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa, 2006, ISBN 9788301144111.
23. PIOTROWSKA-MARCZAK, K. Interpretacja zasady sprawiedliwości w systemie podatkowym In: KOSIKOWSKI, C. (ed.) *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*. Białystok, 2013, ISBN: 978-83-62813-39-1.
24. POMORSKA, A. Zakres i instrumenty personalizacji podatków (wybrane problemy) In: WIETESKA, S., WYPYCHM, M. (eds.) *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*. Łódź, 2009, ISBN 978-83-7525-286-6.
25. POMORSKI, P. Podatek dochodowy od osób fizycznych. In: WÓJTOWICZ, W., SMOLEŃ, P. (eds.) *Prawo podatkowe*. Warszawa, 2014, ISBN 978-83-255-5690-7.
26. TEGLER, E. Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej In: CHOJNA-DUCH, E., GORONOWSKI, W. (eds.) *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego* Warszawa 1998, ISBN 8390920778.
27. SMITH, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, vol. II, Warszawa, 2007, ISBN 978-83-01-15031-0.
28. STIGLITZ, J.E. *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, ISBN 83-01-14338-X.
29. WERAŁSKI, M. Pojęcie podatku. In: WERAŁSKI, M. (ed.) *System instytucji prawno-finansowych PRL. Vol. III: Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, ISBN 83-04-01922-1.
30. WOŁOWIEC, T. Zasada sprawiedliwości podatkowej. In: NALEPKA, A., UJWARA-GIL, A. (eds.) *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*. Nowy Sącz, 2010, ISBN 978-83-88421-65-5.
31. WÓJTOWICZ, W. Podatki państwowe. In: WÓJTOWICZ, W. (ed.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*. Warszawa, 2009, ISBN 978-83-255-0762-6.
32. WÓJTOWICZ, W. Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych. In: DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, T., JANKIEWICZ, A. (eds.) *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa, 1999, ISBN 83-87515-11-6.
33. WÓJTOWICZ, W. SMOLEŃ, P. *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny*, Warszawa, 1999, ISBN 83-87916-42-0.
34. WÓJTOWICZ, W. (ed.) *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*. Warszawa 2014, ISBN 978-83-264-3416-7.

CONTACT INFORMATION

rzielinski@kozminski.edu.pl

Dr. Robert Zieliński, PhD.

Kozminski University, College of Law, Department of Financial and Tax Law

57/59 Jagiellońska St.,

03-301 Warsaw,

Poland

DAŇOVÉ ÚNIKY PŘI PŘEVODECH BYTŮ V DRUŽSTEVNÍM VLASTNICTVÍ

Lukáš Zrůst

Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta

Abstrakt v pôvodnom jazyku

Článek se věnuje problematice zdanění nabytí nemovitých věcí s ohledem na novou právní úpravu od začátku roku 2014. Úvodem jsou čtenáři představeny pojmy „nemovitá věc“ a „daň“. Teoretická část je pak především analýzou zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které nahradilo dřívější právní úpravu daně z převodu nemovitostí. Analytická část práce prvně řeší otázku případné protiústavnosti daně z nabytí nemovité věci, přičemž jsou podrobněji představeny názory Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu České republiky na danou problematiku.

Klíčové slová v pôvodnom jazyku

daň, nemovitá věc, daň z nabytí nemovitých věcí, daňový únik, daňový podvod

Abstract in English language

This article deals with taxation issues of immovable property acquisition with respect to the current legal adjustment from the beginning of year 2014. In the introduction there are presented following terms to the reader: immovable object and tax. In the theoretical part there is primarily analysed the Senate's legal action Nr.340/2013, legal code about the tax from acquisition of immovable property that replaced the former legal adjustment of the real estate transfer tax. The analytical part deals first with the question of potential unconstitutionality of the immovable property acquisition tax, at the same time there are presented in detail the opinions of this issue of the Supreme Administrative Court and Constitutional Court in the Czech republic. The cardinal part of the analytical part make three examples regarding the calculation of the immovable property acquisition tax.

Keywords in English language

tax, immovable property, immovable property acquisition tax, tax evasion, tax frauds

ÚVOD

Autor zvolil pro svůj článek téma velmi aktuální, týkající se zdanění nabytí nemovitých věcí v České republice. Aktualnost tématu autor spatřuje především ve skutečnosti, že od 1. ledna 2014 je účinná zcela nová právní úprava nahrazující institut daně z převodu nemovitostí institutem daně z nabytí nemovitých věcí.

Cílem článku je podrobně zanalyzovat zda-li při převodech bytů v družstevním vlastnictví nedochází ke zvýhodňování tohoto druhu vlastnictví bytů či zda-li dokonce nedochází v tomto směru k daňovým únikům a to u daně z nabytí nemovitých věcí a u daně z příjmu.

Autor se bude zabírat otázkou možné protiústavnosti institutu daně z nabytí nemovitých věcí, když čtenáři představuje stanovisko Nejvyššího správního soudu a posléze také stanovisko Ústavního soudu České republiky; čtenáři se tedy dostane i

správné odpovědi na otázku, zda je tato daň v České republice protiústavní, jelikož na ni Ústavní soud ve svém rozhodnutí již odpověděl.

1. ZÁKLADNÍ POJMY

Nemovitá věc

Pojem nemovitá věc je nově definován v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový občanský zákoník“). Podle ustanovení § 498 citovaného právního předpisu jsou nemovitými věcmi *pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Přitom stanoví-li právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.* Nemovitými věcmi tak i po 1. lednu 2014, kdy předmětný právní předpis vstoupil v účinnost, zůstávají podzemní stavby samostatného účelového určení, tedy např. metro nebo vinný sklep.

Zákon dále uvádí, že věcmi mohou být i práva a tedy věcná práva k nemovitým věcem jsou považována za samostatné nemovité věci – bude tomu tak tedy např. u zástavního práva k pozemku nebo u práva stavby, o němž to výslovně nový občanský zákoník stanovuje.¹

Oproti předchozí právní úpravě došlo k výrazné změně v chápání nemovitostí a jejich součástí. Nový občanský zákoník zaznamenal návrat k principu pocházejícího již z dob římského práva, totiž *superficies solo cedit*, což lze volně přeložit jako „povrch ustupuje pozemku“. Ustanovení § 506 nového občanského zákoníku tak říká, že *součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech.* Se začátkem roku 2014 se tak staly stavby součástí pozemků, pozemky jsou tak považovány za věci hlavní a stavby přestaly být považovány za samostatné věci. K tomu však bylo zapotřebí, aby stavba, která nebyla součástí pozemku, na němž je zřízena, měla stejného vlastníka jako pozemek, na níž tato stavba stojí. Pokud tomu tak nebylo, stavba se k 1. lednu 2014 nestala součástí pozemku a nadále je považována za samostatnou věc nemovitou. Nový občanský zákoník dále stanovuje předkupní právo ke stavbě pro vlastníka pozemku, na němž stavba stojí, a naopak předkupní právo k pozemku, na němž stavba stojí, pro vlastníka této stavby.²

Daňová soustava České republiky – daně převodové

- Daně převodové – daněmi převodovými byly do konce roku 2013 myšleny tři daně – daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí nazývané tzv. trojdaní. Všechny tyto tři daně byly upraveny jedním právním předpisem – zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Spolu s nabytím účinnosti právních předpisů rekonfigurujících české soukromé právo došlo také k 1. lednu 2014 ke zrušení uvedeného právního předpisu, a to prostřednictvím zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále také jen „zákonné

¹ § 1242 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

² § 3054, § 3055 a § 3056 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“). Jak bylo uvedeno již v obecném popisu převodových daní, daň dědická a daň darovací nově spadají pod daň z příjmů fyzických osob, resp. předměty těchto daní jsou dílčími základy daně z příjmů fyzických osob. Na příjmy z dědictví se však v současné době vztahuje obecné osvobození od daně, což je novinkou zejména pro vzdálenější příbuzné a „nepříbuzné“ zůstavitele.³

- Co se týká daně darovací, podle zákona o daních z příjmů platí, že byli-li dárce a obdarovaný v příbuzenském vztahu v linii přímé a v linii vedlejší pro sourozence, strýce, tetu, synovce, neteř, manžela, zetě či snachu, dítě manžela, rodiče, manžela nebo manžela rodiče, nebo pokud jde o dar od osoby, se kterou žil obdarovaný poplatník nejméně po dobu jednoho roku před poskytnutím daru ve společně hospodařící domácnosti a z toho důvodu pečoval o domácnost nebo byl na dárce odkázán výživou, jsou i tyto příjmy od daně osvobozeny.⁴
- Daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, kterou v aktuální právní úpravě reguluje zákon o dani z nabytí nemovitých věcí.

2. DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

1.1 Základní charakteristiky daně

Daň z nabytí nemovitých věcí je vybírána v souvislosti se změnou vlastníka nemovitosti, což je její rozdíl oproti dani z nemovitých věcí, která se váže na vlastnictví majetku. Daň z nabytí nemovitých věcí, jak již bylo uvedeno také výše v této práci, je daň přímá a vzhledem k výše řečenému se jedná o daň převodovou. Daň z nabytí nemovitých věcí lze charakterizovat také prostřednictvím druhu sazby daně – v tomto případě se tedy jedná o sazbu procentuálně určenou lineární. K základním charakteristikám je dále třeba uvést, že tato daň se platí na základě podaného daňového přiznání, tedy není daní srážkovou. Daň z nabytí nemovitosti není vybírána pravidelně, nýbrž se jedná o daň případovou, tedy je vybírána pouze v případě, kdy nastane skutečnost, kterou zákon pro výběr daně předpokládá.⁵

1.2 Historie

Právní úprava v letech 1957 až 1992

Pokud má být pojednáno o historii právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí, rozhodl se autor v této souvislosti věnovat pozornost na právní úpravu počínaje padesátými léty minulého století, tedy od dob poválečného Československa. Základním právním předpisem byl zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „první zákon o notářských poplatcích“), který byl účinný po dobu od 1. července 1957 do 31. března 1964. Uvedený právní předpis byl následně nahrazen zákonem č. 24/1964, o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „druhý zákon o notářských poplatcích“), s účinností od 1. dubna 1964 do 31. prosince 1984. Od 1. ledna 1985 do 31. prosince 1992 byl účinný další obdobný právní předpis, tentokrát se jednalo o zákon České národní rady č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „třetí zákon o notářských

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ PELC, V. *Daň z převodu nemovitostí: komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-125-3. s. 12.

poplaticích“). Všechny uvedené právní předpisy byly prováděny vyhláškami Ministerstva financí. V souvislosti s danou problematikou se v dalším bude tento oddíl věnovat pouze notářským poplatkům z převodů nemovitostí.

Na základě prvního zákona o notářských poplatcích se poplatek z převodu nemovité věci platil z nemovitého majetku, který byl v osobním nebo soukromém vlastnictví a úplatně se převáděl do vlastnictví jiných osob nebo přecházel prodejem nebo udělením příklepu v exekučním řízení, vyvlastněním nebo vydržením. Základem poplatku byla obvyklá, resp. prodejní cena nemovitých věcí s příslušenstvím. Sazba poplatku se pak pohybovala v procentuálním vyjádření mezi 6 % a 13 % základu poplatku, pro nabyvatele, který byl k převodci v blízkém příbuzenském vztahu, to pak byla sazba poplatku ve výši 1 % až 5 % základu poplatku. Pro převáděné nemovité věci v soukromém vlastnictví platilo, že sazba byla ještě o 2 % vyšší. Poplatníkem byl převodce.⁶

Druhý zákon o notářských poplatcích stanovoval, že za úplatný převod nebo úplatný přechod nemovité věci je vybírán notářský poplatek. Základem poplatku zde byla cena nemovité věci. Sazby poplatku se pohybovaly v rozmezí 6 % až 13 % a jejich přesnou sazbu stanovoval prováděcí právní předpis. U převodu mezi osobami blízkými také nedošlo ke změnám sazeb poplatku a stále i na základě tohoto právního předpisu činily 1 % až 5 % základu poplatku. Ke změně došlo v oblasti převodu nemovitého majetku ze soukromého vlastnictví nebo do soukromého vlastnictví – v těchto případech se sazba nenavýšovala o 2 %, jako tomu bylo dle předchozí právní úpravy, ale již o 3 %. Poplatníkem byl převodce. Převod majetku z nebo do socialistického vlastnictví se nevybíral.⁷

Podle třetího zákona o notářských poplatcích byl předmětem notářského poplatku z převodu nebo přechodu nemovitostí úplatný převod nebo úplatný přechod vlastnictví k nemovité věci a dále úplatný přechod práva osobního užívání pozemku. Základem poplatku zde byla zjištěná cena. Třetí zákon o notářských poplatcích přišel s novinkou, co se sazeb poplatku týká – nově byly osoby, mezi nimiž k převodu či přechodu nemovitých věcí docházelo, rozděleny do tří skupin, z nichž každá stanovovala jinou výši sazby daně. Do I. skupiny patřili manžel, děti, vnuci a rodiče a výše notářského poplatku pro ně činila 1 % základu poplatku, nejméně však 100,- Kčs. Do II. skupiny patřili sourozenci, prarodiče a osoby, které s převodcem žily nejméně jeden rok před převodem nemovité věci ve společné domácnosti, pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na převodce a pro tuto skupinu zákon stanovil sazbu poplatku ve výši 5 % základu poplatku, nejméně však 200,- Kčs. Do III. skupiny byly zařazeny všechny ostatní osoby, notářský poplatek činil také 5 %, nejméně však 300,- Kčs. Sazby poplatků u věcí nabývaných ze soukromého vlastnictví nebo do soukromého vlastnictví se zvyšovaly na dvojnásobek. Poplatníkem byl převodce. Převod majetku z nebo do socialistického vlastnictví byl od poplatku osvobozen.⁸

Právní úprava v letech 1993 až 2013

S příchodem roku 1993 nabyl účinnosti již výše zmiňovaný právní předpis – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o dani z převodu nemovitostí“), který byl

⁶ § 11 a § 13 zákona č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích.

⁷ § 6, § 7, § 8 a § 9 zákona č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích.

⁸ § 8, § 9, § 10, § 22 a § 23 zákona České národní rady č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích.

účinný až do konce roku 2013. V průběhu účinnosti tohoto zákona došlo téměř k padesáti novelizacím, proto lze říci, že se v posledních letech jeho účinnosti stával právním předpisem nepřehledným a jeho nahrazení novým právním předpisem bylo zcela na místě. Od začátku roku 2014 byl právní předpis nahrazen hned dvěma dalšími – zákonným opatřením č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a zákonným opatřením č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Aktuální právní úpravě se bude tato práce věnovat níže v textu.

3. K OTÁZCE PROTIÚSTAVNOSTI DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÉ VĚCI

V minulých letech se české vysoké soudy zabývaly otázkou, zda by nemohla být daň z převodu nemovitostí, „předchůdkyně“ daně z nabytí nemovitých věcí, protiústavní. Jelikož jsou obě daně vystaveny na obdobném principu, domnívá se autor, že uvedená stanoviska Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu České republiky je vhodné v předkládané práci zmínit.

Stanoviska Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud vyjádřil názor, že daň z převodu nemovitostí pokládá za protiústavní, jelikož bez odůvodnění český zákonodárce zdaňuje převod pouze určitých věcí, kdežto jiné věci zdaňovány nejsou – podle stanoviska Nejvyššího správního soudu je tak právní předpis v tomto smyslu diskriminující. Dalším argumentem protiprávnosti daně z převodu nemovitostí a tedy také daně z nabytí nemovitých věcí ze strany Nejvyššího správního soudu je skutečnost, že uvedená daň postrádá své funkce. Uvedeným soudem tak byl podán návrh k Ústavnímu soudu na vyslovení protiústavnosti některých ustanovení tehdy účinného zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí⁹. Nejvyšší správní soud vyjádřil obavu, že uvedená ustanovení citovaného zákona jsou v rozporu s těmito ustanoveními ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“):

- čl. 3 odst. 1: „*Základní práva a svobody se zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení.*“
- čl. 4 odst. 4: „*Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.*“
- čl. 11 odst. 1: „*Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje.*“
- čl. 11 odst. 4: „*Vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu.*“
- čl. 11 odst. 5: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“

Nejvyšší správní soud předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti napadených ustanovení, neboť se domníval, že samotná daň z převodu nemovitostí je protiústavní. Ve svém petitu se domáhá pouze vyslovení protiústavnosti relevantních

⁹ Konkrétně se mělo jednat o protiústavnosti ustanovení § 8, § 9, § 10 a § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v účinnosti před novelizací zákonem č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony.

zákonných ustanovení, nikoli jejich zrušení, neboť novelou byla všechna tato ustanovení již změněna; Nejvyšší správní soud je aktivně legitimován k podání návrhu na vyslovení protiústavnosti těch zákoných ustanovení a v takovém znění, které je povinen aplikovat – dle názoru Nejvyššího správního soudu v řízeních, která dobíhají u správních soudů, má interpretativní výrok Ústavního soudu (vyslovení protiústavnosti ustanovení již derogované, příp. novelizované právní normy) stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.¹⁰ Pokud jde na druhé straně o kompetenci Ústavního soudu vyslovit protiústavnost již derogované, příp. novelizované právní normy, Nejvyšší správní soud v této otázce odkázal na ustálenou judikaturu Ústavního soudu z posledního období, ve které byl vysloven názor, že Ústavní soud je podle čl. 95 odst. 2 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“)¹¹ příslušný meritorně přezkoumat ústavnost napadeného ustanovení, i když bylo již zrušeno (změněno), a to za podmínky, že adresátem tvrzeného důvodu protiústavnosti je veřejná moc, a nikoli subjekt soukromého práva.¹²

Na základě dosavadní judikatury Ústavního soudu a jejího rozboru formulovat Nejvyšší správní soud kritéria protiústavnosti daně – podle něj tak lze za protiústavní považovat takovou daň, která by bezdůvodně porušovala princip rovnosti (diskriminační účinek) a/nebo měla konfiskační dopady (škrťící, rdousící účinek). Kromě toho dle Nejvyššího správního soudu existuje ještě třetí kritérium, totiž legitimita uložené daňové povinnosti. Ústavní je tedy jen taková daň, která obstojí též v testu legitimacy a racionality. Legitimita daně se nevyčerpává způsobem jejího přijetí a důvodem spočívajícím v naplnění státního rozpočtu.

Nejvyšší správní soud také uvádí tři primární funkce daní: alokační, redistribuční a stabilizační (jejich charakteristika viz výše v této práci). Na základě myšlenek z děl filozofa Jana Sokola a Adama Smithe Nejvyšší správní soud shrnuje zásady daňové spravedlnosti do několika bodů – rovnosti, určitosti, pohodlnosti pro poplatníky a co nejmenší zátěže pro obyvatelstvo v poměru k příjmu, který vynášejí panovníkovi (státu). Nejvyšší správní soud dále uvádí, že za ústavní je možno považovat pouze takovou daň, která je legitimní a racionální, tj. že stanovení této daně neodporuje základním pravidlům fungování státní moci v podmínkách demokratického právního státu, a to zásadě proporcionality a zásadě zákazu zneužití práva. Jako celek je dle názoru Nejvyššího správního soudu význam daně z převodu nemovitostí z celkového hlediska rozpočtových příjmů zcela okrajový.

Jádrem celé argumentace Nejvyššího správního soudu v dané věci je však test ústavnosti daně z převodu nemovitostí, kterou uvedený soud považuje za protiústavní jako celek. Nejvyšší správní soud tak provedl:

- Test zjištění rdousící povahy této daně – daň škrťící efekt nevyvolává, neboť její výše není nepřiměřeně vysoká. Tato daň by byla protiústavní jen tehdy, pokud by dispozicí s majetkem jako nedílnou součástí vlastnického práva znemožňovala anebo přinejmenším omezovala.
- Minimální test racionality – důvody pro nelegimitu a iracionalitu jsou spatřovány v několika směrech: jedná se o daň diskriminační, neboť je touto daní

¹⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2005.

¹¹ Znění čl. 95 odst. 2 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů: „Dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu.“

¹² Nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06.

majetkového typu zatížen pouze jeden z případů převodu majetku, důvod, proč zákonodárce zvolil ke zdanění převod právě tohoto jednoho druhu majetku, v případě daně z převodu nemovitostí soud zcela postrádá. Nejvyšší správní soud se domnívá, že v podmínkách právního státu zákonodárce nemůže postupovat libovolně, ale musí mít pro svou činnost silný a racionální důvod.

Má-li mít každá daň svou funkci, v případě daně z převodu nemovitostí jsou vyloučeny obě dvě (tj. primární i regulativní) funkce¹³; regulativní funkce je vyloučena tím, že jakkoliv vysoká daň z převodu nemovitostí v tržním prostředí způsobuje, že cena těchto nemovitostí vzroste o výši této daně. Potřeba bydlení je přitom nesouměřitelná s potřebou vlastnit běžné věci osobní spotřeby. Státem vyvolané zvýšení ceny nemovitostí vede k omezení jejich trhu a k jejich obtížnější cenové dostupnosti. Daň z převodu nemovitostí nenastoluje společenskou rovnováhu ani větší míru spravedlnosti, nýbrž zcela bezdůvodně a nepřiměřeně omezuje svobodu obyvatel. Příjmy z této daně jsou tak zcela devalvovány popsáním efektem, který tato daň způsobuje. Daň z převodu nemovitostí též nemůže mít redistribuční funkci, jejíž podstata spočívá v nastolení sociálního smíru, neboť touto daní nejsou zatěžovány jen luxusní nemovitosti. Tato daň srovnatelnou měrou zatěžuje všechny sociální skupiny.

Stanoviska Ústavního soudu

Co se týká posouzení Ústavního soudu k projednání návrhu a aktivní legitimace navrhovatele, podle názoru Ústavního soudu obsahuje čl. 95 odst. 2 Ústavy implicitně povinnost Ústavního soudu splnit svou funkci a k návrhu obecného soudu rozhodnout o ústavnosti či protiústavnosti zákonného ustanovení, které má být obecným soudem aplikováno, a to bez ohledu na to, zda byl zákon později pozměněn.

Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu – vlastnické právo není chápáno jako principiálně neomezené. Je však nezbytné, aby pro jeho omezení existovaly ústavně akceptovatelné důvody; omezením vlastnického práva je možná v případě kolize s jiným základním právem nebo v případě nezbytného prosazení ústavně aprobovaného veřejného zájmu.

Podle čl. 11 odst. 5 Listiny je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Přestože je míra dovoleného rozhodování státu o předmětu, míře a rozsahu zdanění v zásadě velmi široká, není nicméně neomezená, neboť při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. Co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně; toto ustanovení také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků. Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno z něčeho platit. V případě daní tudíž půjde o posouzení omezení základního práva na vlastnictví garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny z důvodu veřejného zájmu na naplnění státního

¹³ Primární funkce - fiskální, kde v popředí stojí zájem na daňové výnosnosti; regulativní funkce - v popředí stojí účely sociálně nebo hospodářsky politické.

rozpočtu aprobovaného čl. 11 odst. 5 Listiny, a to za účely spojenými s naplňováním funkcí státu.

Ústavní soud ve své argumentaci čerpal mj. z judikatury německého Spolkového ústavního soudu – ten se vyjádřil k interpretaci a aplikaci zásady rovnosti v této právní oblasti; tato zásada vyžaduje, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky právně i fakticky. Zásada rovnosti vyžaduje, aby každý tuzemec byl zapojen podle své způsobilosti rovnoměrně do financování státních úkolů.

Podle nálezu Ústavního soudu sama Listina v případě daní omezení vlastnického práva předpokládá, neboť obsahuje ústavní zmocnění zdaňovat dané zákonodárci, které mu dává široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. To nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, neboť pro to, aby daň byla shledána jako ústavně konformní, nesmí být v rozporu s ústavním principem rovnosti. Je přitom zřejmé, že akcesorickou rovnost lze vztáhnout k jakémukoli základnímu právu zaručenému ústavním pořádkem.

Při zdaňování má stát podle Ústavního soudu poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu. Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt a dále neporuší princip rovnosti.

Daň z převodu nemovitostí je tradiční historickou daní tvořící doplňující prvek daňové soustavy; patří spolu s daní darovací a daní dědickou k tzv. daním převodním (transferovým).¹⁴ Při neexistenci jedné z těchto transferových daní hrozí, že bude díky tomu docházet k pokusům obcházet zákon.

Jak již bylo řečeno, zákonodárce má velkou diskreci v tom, jakou daň zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik, nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnil tak, že by došlo ke zmaření samé podstaty majetku. Jinými slovy, lze konstatovat, že vyměřovaná daň nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se přičil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny.

Podle Nejvyššího správního soudu v případě zdanění převodu pouze jednoho typu majetku došlo k uplatnění libovůle, neboť musí existovat velmi silný a racionální důvod, proč zákonodárce ke zdanění zvolil převod právě tohoto jednoho druhu majetku. K tomuto názoru Ústavní soud uvedl, že zdanění převodu nemovitého majetku nebude považováno za svévolné, pokud je možno konstatovat podstatné rozdíly v převodu tohoto typu majetku (tj. nemovitého majetku) a ostatních typů majetku (movitý majetek), které převody majetku v obou skupinách činí nesrovnatelnými. Nelze totiž upravovat režim nestejných věcí a nestejných procesů stejně; z hlediska práva je právní existence nemovitých věcí vázána na zápis do katastru nemovitostí, přičemž jeho absence znemožňuje konzumování vlastnického práva. Věci movité ke své existenci takový zápis nepotřebují, a pokud se některé movité věci přesto zapisují do určitých databází, nemá takový zápis konstitutivní význam pro jejich právní existenci. Dělení věcí na nemovité a movité má zásadní význam nejen pro soukromé právo, nýbrž

¹⁴ Od 1. ledna 2014 došlo v tomto směru ke změně právní úpravy v České republice – viz výše v předkládané práci.

zákonodárce s ním spojuje i významné spojitosti ve veřejném právu. Nemovitosti např. nemohou existovat odděleně od infrastruktury, jejíž kvalita rozhoduje podstatným způsobem také o ceně nemovitosti. Stát na ni i na ochranu majetku před vnějším nebezpečím vynakládá nemalé prostředky; protože se tak vlastníkům nemovitostí dostává z činnosti státu určitého prospěchu, není možno hovořit o nelegitimnosti jejich zdanění.

Ústavní soud ve svém nálezu dále poznamenal, že mu nepřísluší hodnotit daň z pohledu základních funkcí daní – to náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce.

S ohledem na vše výše uvedené Ústavní soud rozhodl, že nebyly shledány důvody pro vyhovění návrhu Nejvyššího správního soudu na vyslovení protiústavnosti citovaných ustanovení napadeného zákona, a proto byl návrh zčásti zamítnut, zčásti odmítnut jako návrh podaný osobou zjevně neoprávněnou.¹⁵

4. POTENCIONÁLNÍ DAŇOVÉ ÚNIKY

Převod družstevních bytů

Jednu z kategorií osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí tvoří *věcná osvobození u jednotek*. Zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí osvobozuje od této daně nabytí vlastnického práva k jednotce, která zahrnuje **družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor**, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nezahrnuje jiný nebytový prostor, je-li nabyvatelem fyzická osoba, která je nájemcem tohoto družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru.¹⁶

Družstevním bytem nebo družstevním nebytovým prostorem se podle aktuální české právní úpravy rozumí byt nebo nebytový prostor, který je v budově ve vlastnictví nebo ve spoluvlastnictví bytového družstva, nebo který je ve vlastnictví nebo ve spoluvlastnictví bytového družstva, a bytové družstvo jej poskytlo do nájmu členovi bytového družstva, který se sám nebo jeho právní předchůdce na jeho pořízení podílel členským vkladem. Družstevním se dále rozumí i byt, na jehož pořízení v nemovitosti ve vlastnictví jiné osoby se člen bytového družstva, který je nájemcem tohoto bytu, nebo jeho právní předchůdce, podílel svým členským vkladem v družstevní bytové výstavbě podle dřívějších právních předpisů, a k němuž má bytové družstvo právo odpovídající věcnému břemenu zajišťující jeho členovi právo byt užívat za podmínek stanovených pro užívání družstevního bytu.¹⁷ Zákonodárce vhodnost osvobozování nabytí těchto jednotek od daně zdůvodňuje tím, že nelze vyloučit budoucí převod jednotek z bytového družstva do vlastnictví fyzické osoby, která se (nebo její předchůdce) podílela finančně nebo i jinak na pořízení těchto jednotek – zákonodárci se proto jeví logickým postupem tyto převody od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozovat.¹⁸

¹⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].

¹⁶ § 8 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

¹⁷ § 729 odst. 1 a 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

¹⁸ Ministerstvo financí České republiky. *Text zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. s vtělenou důvodovou zprávou* [online]. Vydáno 30. 10. 2013 [citováno 1. 8. 2014]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/novy-zakon-08-11-2013-15109>>

V praxi tedy dochází k případům, kdy v rámci jednoho bytového domu existují vedle sebe byty v různém vlastnickém režimu. A to:

- **byt v osobním vlastnictví a**
- **byt ve vlastnictví družstevním.**

Kdy při převodu bytu v osobním vlastnictví je tento převod **zdaněn daní z nabytí nemovitých věcí a příjem z tohoto prodeje zdaněn daní z příjmu** (nebudeme-li aplikovat osvobození např. z důvodu naplnění časového testu vlastnictví atd.). Dále je převod bytu v osobním vlastnictví díky nutnosti zápisu do katastru nemovitostí podroben **poplatku za vklad do katastru nemovitostí** v aktuální výši a díky tomuto zápisu je pro finanční úřad i snáze dohledatelné, zda-li jsou plněné daňové povinnosti, jelikož katastrální úřad automaticky oznamuje převod bytu v osobním vlastnictví finančnímu úřadu.

Oproti tomu při převodu družstevního byt (respektive při převodu členských práv a povinností v bytovém družstvu), který klidně může sousedit s bytem v osobním vlastnictví (je stejné velikosti atd.), se nepojí zápis do katastru nemovitostí (tedy ani poplatek), a co více netýká se jej ani daň z nabytí nemovitých věcí. Současně zdanění příjmu z převodu tohoto bytu v režimu daně z příjmu je velice komplikované, jelikož o změně „vlastnictví“ se finanční úřad prakticky nemá jak dozvědět (jelikož v katastru nemovitostí je bytová jednotka pořád veden ve vlastnictví družstva a „pouze“ se změnil člen družstva jemuž právo nájmu k tomuto bytu svědčí), pokud se nepřizná sám příjemce ceny za převod členských práv. De facto se, ale při „převodu družstevního bytu“ a převodu bytu v osobním vlastnictví jedná podle autora o té samé (ani „kupní ceny“ těchto bytů se významně neliší. Neobstojí ani častý argument, že družstevní byt nelze financovat bankovním úvěrem, stačí totiž příslib družstva, že byt bude převeden do 1 roku do osobního vlastnictví žadatele úvěru a tato podmínka ráze odpadne). Družstva dále skýtají velkou míru anonymity svým členům, což může dále zakládat živnou půdu pro další daňové úniky a legalizování výnosů z trestné činnosti.

Z těchto výše uvedených důvodů, vidí autor článku v převodech družstevních bytů prostor pro krácení daní a podle autora k němu i v praxi dochází. Autor nerozumí významu dvojí druhu vlastnictví a rozdíl mezi jejich převody a dále v nich nevidí tak zásadní rozdíl, aby měli naprosto jiný režim, jaký dnes mají.

Nicméně podle názoru Ústavního soudu České republiky rozlišování mezi převody těchto dvou kategorií bytů lze akceptovat, neboť nepochybně existuje rozdíl mezi vlastnickým právem k bytu a právy a povinnostmi člena družstva. Jiná úprava odlišných situací není v zásadě vyloučena. Podle soudní rozhodovací praxe je možno družstevní byt vymezit jako byt nacházející se v domě ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytového družstva, který slouží k uspokojování bytových potřeb členů tohoto bytového družstva. Družstevní byty pak družstvo pronajímá svým členům, kteří mohou převádět jen své družstevní podíly. Předmětem převodu v případě smlouvy o převodu členství v bytovém družstvu jsou členská práva a povinnosti. Hlavním důvodem nabytí členských práv a povinností na straně nabyvatele bude samozřejmě zájem o získání práva nájmu družstevního bytu, které je spojeno s daným členstvím. Z výše uvedeného vyplývá, že u družstevních bytů jde o jiný právní vztah než v případě bytů ve vlastnictví. Jakkoli funkce bytů v osobním vlastnictví a družstevních bytů je prakticky srovnatelná, při bližším pohledu je nutno konstatovat, že se pozice vlastníka nemovitosti a vlastníka

členských práv výrazným způsobem odlišují, což je nejlépe patrné na příkladu možností dispozic s věcí a s členskými právy.¹⁹

Zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí obdobně od daně osvobozuje nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru a která je ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami; přitom fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá, musí být nájemcem této jednotky, členem dané právnické osoby a zároveň se podílet se (nebo její právní předchůdce) podílet peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.²⁰

ZÁVĚR

Předkládaná text se zabývá tématem zdanění nabytí nemovitých věcí v České republice. Závěrem je praktické shrnout rozdíly nové úpravy zdanění transféru nemovitého majetku oproti úpravě staré.

Základním, již na první pohled patrným rozdílem oproti dani z převodu nemovitostí (tedy úpravě „staré“) je zakotvení daně z nabytí nemovitých věcí v samostatném právním předpisu. Jedná se o změnu veřejností pravděpodobně vítanou, jelikož nová právní úprava poskytuje o mnoho lepší přehlednost, než tomu bylo u právní úpravy předchozí, která regulovala v jednom právním předpisu rovnou tři různé daně. Je však na místě poznamenat, že ani nový právní předpis, byť je přehledný, nemusí být pro laickou veřejnost právním předpisem naprosto srozumitelným. Zákonodárce se naopak snaží „zprehlednit“ problematiku osvobození od daně, když toto je rozděleno do jednotlivých ustanovení s vlastními názvy podle toho, čeho se konkrétně daně osvobození týká; tradičně nepřehledná právní úprava osvobození od daně v českém právním řádu tak nabývá na větší přehlednosti.

Co se týká osoby poplatníka daně, ta je v nové právní úpravě stejná jako v té předchozí – ze zákonného opatření vyplývá, že poplatníkem je převodce. Rozdílem oproti regulaci daně z převodu nemovitostí zde je, že pokud se smluvní strany dohodnou, že poplatníkem v daném případě bude nabyvatel, tato dohoda je účinná i vůči správci daně. Autor osobně se domnívá, že tato změna je dalším krokem vpřed ze strany zákonodárce a vůči smluvním stranám může být jen prospěchem; může být také jakýmsi „mezikrokem“ mezi právními úpravami zakotvujícími poplatníkem převodce a nabyvatele (v budoucnu).

Pokud jde o předmět daně, nedošlo v tomto smyslu v nové právní úpravě k výraznějším věcným změnám – vzhledem k novému pojetí termínu „nemovitá věc“ však byl zákonodárce nucen se vůči tomuto pojetí vymezit.

Základ daně je v novém zákonném opatření upraven daleko složitěji než v předchozí právní úpravě daně z převodu nemovitostí. Jak bylo řečeno již výše v této práci, ke změnám zde došlo dle důvodové zprávy k danému právnímu předpisu především z důvodu nižší administrativní náročnosti. Není na místě zde komplikovaně osvětlovat úpravu základu daně v minulé právní úpravě, nicméně pro bližší představu čtenáře o daně problematice lze uvést, že základem daně dle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byla základem daně cena sjednaná, cena zjištěná, cena dosažená nebo jiná cena resp. hodnota speciálně určená. Novým termínem je tedy srovnávací daňová hodnota.

¹⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

²⁰ § 8 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Z pohledu sazby daně nedošlo k žádné změně, v nové právní úpravě však zákonodárce navíc představuje metodiku výpočtu daně, což je oproti minulé právní úpravě novinka.

Jak již bylo poznamenáno výše v této práci, právní úprava daně z převodu nemovitostí skýtala velmi zmatečně uvedený výčet korekčních prvků daně – tedy v tomto případě osvobození daně. Zásadní změnou oproti právní úpravě daně z převodu nemovitostí tak je především ucelenější přehled o možnostech osvobození daně v novém zákonném opatření.

Rozpočtové určení daně nebylo v zákoně o dani darovací, dani dědické a dani z převodu nemovitostí výslovně uvedeno, nicméně daň z převodu nemovitostí byla, stejně jako je tomu u daně z nabytí nemovitých věcí, v celé výši příjmem státního rozpočtu. Ohledně rozpočtového určení tak nedošlo k věcné změně, došlo však ke změně v tom smyslu, že v zákonném opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je tento institut výslovně zakotven.

V obou právních úpravách také bylo a je uvedeno, kdo je místně příslušným správcem daně. Nová právní úprava navíc uvádí řešení situace, kdy by dle daného pravidla existovalo několik místně příslušných správců daně – v tomto ohledu se opět dle autora práce může jednat o ustanovení vhodné, vedoucí k případnému snížení administrativní zátěže.

Co se týká placení daně, v případě daně z převodu nemovitostí, pokud tato činila méně než 100,- Kč, daň se nestanovila, ani se neplatila. V tomto smyslu došlo k navýšení částky ve prospěch poplatníka na 200,- Kč.

Z pohledu autora se jeví nevýznamnější faktickou změnou možnost dohody smluvních stran, že poplatníkem bude nabyvatel, nikoli převodce, tak, že tato dohoda zavazuje také správce daně, tedy ne jen smluvní strany, jak tomu bylo do konce roku 2013. Lze uzavřít, že hypotéza práce byla potvrzena, nicméně zejména tomu tak je ve způsobu, jakým je daný institut upraven, tedy co se týká samostatného právního předpisu věnované předmětné dani a jeho struktury. V jiném smyslu slova se pojetí institutu daně z nabytí nemovitých věcí od institutu daně z převodu nemovitostí výrazně neodlišuje.

Pokud má na tomto místě autor stručně uvést své návrhy de lege ferenda, prvním z nich by byl zcela určitě název předmětné daně. „Daň z nabytí nemovitých věcí“ je název odrážející předmět daně, jímž je skutečně dle aktuální právní úpravy obecně úplatné nabytí nemovité věci. Nicméně název daně může vyvolat dojem, že poplatníkem daně je nabyvatel, přičemž ve skutečnosti je jím převodce, nedohodnou-li se smluvní strany jinak. V současné době se tedy zdá, že pokud by se daň jmenovala „daň z převodu nemovitostí“ jako v minulosti, došlo by k jakémusi souladu, tedy v názvu daně by se promítal jak její předmět (byť je zákonným opatřením definován jinými slovy), tak její poplatník. Je vhodné podotknout, že název daně byl pravděpodobně zákonodárcem určen za situace, kdy byl v návrhu zákonného opatření jako poplatník skutečně uveden nabyvatel (podrobněji viz výše v této práci). Pohled na názvy ostatních daní zakotvených českým právním řádem však napoví, že zákonodárce do jejich názvu skutečně tradičně zakotvuje předmět daně, nikoli osobu poplatníka. Název daně v žádném případě není příliš velkou „vadou“ celého zákonného opatření, je spíše tou, která čtenáře napadne jako první.

S právě uvedeným návrhem de lege ferenda souvisí i další, a to změna osoby poplatníka. Zákonodárce tuto změnu v procesu schvalování zákonného opatření nepřijal, nicméně dle názoru autora by šlo o změnu přínosnou, a pokud se ještě lze

vrátit k předchozímu odstavci, v této souvislosti by byl vyřešen i problém se zavádějícím názvem daně. Jak uvádí zákonodárce v důvodové zprávě k zákonnému opatření, pokud by byl nabyvatel ze zákona poplatníkem daně, odpadla by role ručitele tak, jak tomu je i za současné právní úpravy v případě, kdy se smluvní strany dohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. Došlo by tedy k zjednodušení celého procesu. Dle názoru autora by navíc byla i méně problematická otázka vymáhání daně, jelikož nabyvatel má pravděpodobně většinou větší zájem na tom, aby byla daň řádně uhrazena. A nejdůležitější návrhem de lege ferenda by autor určitě označil ukončení znevýhodňování majitelů bytů v osobním vlastnictví, oproti bytům ve vlastnictví družstevním.

POUŽITÉ PRAMENY

1. Generální finanční ředitelství. *Daň z nabytí nemovitých věcí při nabytí práva stavby: Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí* [online]. Vydáno 20. 8. 2014 [citováno 24. 8. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_pravu_stavby.pdf.
2. Generální finanční ředitelství. *Informace Generálního finančního ředitelství k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou* [online]. Vydáno 18. 6. 2014 [citováno 1. 8. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/DNNV_Smena_informace_180614.pdf.
3. Generální finanční ředitelství. *Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí* [online]. Vydáno 25. 7. 2014 [citováno 1. 8. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmene_osoby_poplatnika_250714.pdf.
4. Generální finanční ředitelství. *Uplatnění osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u nových staveb: Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“)* [online]. Vydáno 20. 8. 2014 [citováno 24. 8. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_osvobozeni_od_dane_u_novych_staveb.pdf.
5. Generální finanční ředitelství. *Vysvětlení postupu stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí* [online]. Vydáno 14. 2. 2014 [citováno 1. 8. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace- stanoviska-sdeleni/vysvetleni-postupu-stanoveni-zakladu-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-4782>.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-205-2.
7. Ministerstvo financí České republiky. *Text zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb. s vtělenou důvodovou zprávou* [online]. Vydáno 30. 10. 2013 [citováno 1. 8. 2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/novy-zakon-08-11-2013-15109>.
8. MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa: 2. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. ISBN 80-210-3579-X.

9. PELC, V. *Daň z převodu nemovitostí: komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-125-3.
10. RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ I., ŠRAMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.
11. SIMON, D. *Komunitární právní řád*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-114-5.
12. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-746-1.
13. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.
14. Smlouva o fungování Evropské unie. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014]. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
15. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
16. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
17. Vyhláška Ministerstva financí č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
18. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
19. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
20. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
21. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
22. Zákon č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích [online]. [citováno 26. 7. 2014]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=24&r=1964>>
23. Zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. [online]. [citováno 26. 7. 2014]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=26&r=1957>>
24. Zákon č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
25. Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
26. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
27. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném od 1. února 2013. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].

28. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. prosince 2012. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
29. Zákon č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
30. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
31. Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
32. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
33. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
34. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
35. Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
36. Zákon České národní rady č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích [online]. [citováno 26. 7. 2014]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=146&r=1984>.
37. Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
38. Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
39. Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
40. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2005. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
41. Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech Komise proti Belgii, sp. zn. C-90/63, a Komise proti Lucembursku, sp. zn. C-91/63, ze dne 13. listopadu 1964. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].
42. Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Blanguernon, sp. zn. C-38/89. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 1. 8. 2014].

KONTAKT NA AUTORA

is@lukaszrust.cz

JUDr. Lukáš Zrůst, BA (Hons), LL.M., MBA

Kabátníková 219/7, 602 00 Brno

Česká republika

Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky:
nekonferenčný zborník vedeckých prác
II. 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: 429
Rozsah: 34,9 AH
Vydanie: prvé
Tlač: EQUILIBRIA, s.r.o.

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

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: 429
Number of authors' sheets: 34,9
Edition: first
Print: EQUILIBRIA, s. r. o.

ISBN 978-80-8152-304-5