



Damian Czudek (ed.)

COFOLA 2024

část 1

Daňové právo v proměnách času

Sborník z konference

**MASARYKOVA
UNIVERZITA**

ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS IURIDICA
EDITIO SCIENTIA

COFOLA 2024

**Sborník příspěvků mladých právníků, doktorandů
a právních vědců**

Část 1 – Daňové právo v proměnách času

Damian Czudek (ed.)



**Masarykova univerzita
Brno 2024**

Tato publikace vznikla na Masarykově univerzitě v rámci projektu „COFOLA 2024“ MUNI/B/1385/2023 podpořeného z prostředků účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum, kterou poskytlo MŠMT v roce 2024.

Příspěvky jsou publikovány v rámci licenčních podmínek Creative Commons Attribution 4.0 International (CC-BY-4.0).

© 2024 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-280-0633-4 (online ; pdf)

Recenzenti

- dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.
- doc. JUDr. Michal Janovec, Ph.D.
- dr Mgr. Michal Koziel, Ph.D.
- Mgr. Jan Neckář, Ph.D.

Odborní garanti

- dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK
- dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.

Organizační výbor konference

- doc. JUDr. Michal Janovec, Ph.D.
- Mgr. Bc. David Texl, LL.M.
- Mgr. Jakub Slavík
- Mgr. Radka Špačková
- Mgr. Bc. et Bc. Michaela Trtková, Ph.D.
- Mgr. Adam Janeček

OBSAH

Specificity of VAT in Construction Services	9
<i>Julia Dobrowolska</i>	
Vliv zavinění daňového subjektu na posuzování podvodů na DPH	23
<i>Pavel Hájek</i>	
The Institution and Structure of the Church Tax as a Form of Church Financing	34
<i>Oskar Chmielewski</i>	
Zdanění právně neošetřeného podnikání	53
<i>Ludmila Javorská</i>	
Evaluation of Financial Sanctions in the Context of Law and Society	69
<i>Petro Kornieiev</i>	
The Issue of Beer Taxation	81
<i>Julia Lipińska</i>	
Zdanenie digitálnych služieb – aktuálny stav, kritické aspekty implementácie a budúce perspektívy	98
<i>Natália Priateľová</i>	
Úrok z daňového odpočtu v kontextu práva EU	109
<i>Tereza Svobodová</i>	
Daňové úlevy v proměnách času ve světle konsolidačního balíčku	126
<i>Tereza Tkadlecová</i>	
Application of Reasoning by Analogy in Czech and Polish Tax Law – Introduction	145
<i>Marek Ślupczewski, Martyna Wilmanowicz-Ślupczewska</i>	

SPECIFICITY OF VAT IN CONSTRUCTION SERVICES

Julia Dobrowolska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Poland

Abstract in original language

Branża budowlana jest jednym z kluczowych elementów gospodarki. W sposób szczególny wpływa na sytuację ekonomiczną przedsiębiorstw z innych branż, dzięki czemu rozwój sektora budowlanego w istotny sposób pomaga ocenić wzrost gospodarczy całego państwa. Firmy budowlane, jako przeszkodę w prowadzeniu działalności, wskazują m.in. wciąż zmieniające się regulacje prawno-podatkowe. Prezentacja porusza bieżącą problematykę podatku VAT w usługach budowlanych. Na wykładzie zostaną poruszone takie tematy jak: świadczenia złożone w usługach budowlanych, preferencyjna stawka budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym oraz dokumentacja na potrzeby podatku VAT. Ponad to, wykład szczególną uwagę poświęca problematyce momentu powstania obowiązku podatkowego, z uwzględnieniem protokołu zdawczo-odbiorczego. Prezentacja oparta na analizie przepisów podatkowych, aktualnego orzecznictwa Sądów Administracyjnych w Polsce oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a także wydanych indywidualnych interpretacjach podatkowych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w Polsce.

Keywords in original language

Podatek; stawka podatku; usługi budowlane; usługi budowlano-montażowe; podatek od wartości dodanej.

Abstract

The construction industry is one of the key elements of the economy. It has a special impact on the economic situation of enterprises from other industries, thanks to which the development of the construction sector significantly helps assess the economic growth of the entire country. Construction

companies point to, among others, as an obstacle to running their business: constantly changing legal and tax regulations. The presentation addresses the current issues of VAT in construction services. The lecture will cover topics such as: complex benefits in construction services, preferential rate for construction covered by the social housing program and documentation for VAT purposes. Moreover, the lecture pays special attention to the issue of the moment when tax liability arises, taking into account the delivery and acceptance protocol. The presentation is based on the analysis of tax regulations, current case law of the Administrative Courts in Poland and the Court of Justice of the European Union, as well as individual tax interpretations issued by the Director of the National Tax Information in Poland.

Keywords

Tax; Tax Rate; Construction Services; Construction and Assembly Services; Value Added Tax.

1 Introduction

Construction and construction and assembly services constitute a problematic area of tax law. The aim of the article is to analyze the implementation of the provision of the directive imposing preferences for selected construction services into Polish law. This is because Polish regulations contain many unclear terms and concepts that constitute a source of disputes between taxpayers and tax authorities. Moreover, these regulations exclude the application of preferences to assembly services, which are an important element of the construction industry. The article is an analysis of the Binding Rate Information (WIS – Wiążące Informacje Stawkowe) issued in Poland, the jurisprudence of Polish administrative courts and the jurisprudence of the CJEU. The following article tries, in particular, to answer the question of which assembly services may benefit from preferences under Polish tax law.

2 Specificity of VAT in Construction Services

The construction industry is one of the key elements of the economy. Construction companies are responsible for the proper infrastructure of the country and provide jobs. Moreover, the construction industry has a special impact on the economic situation of enterprises from other sectors of the economy (metal, chemical, transport, trade, financial industries), therefore the development of the construction sector significantly helps to assess the economic growth of the country. Economic analyzes of European and global countries show that the greater the demand for construction services, the faster the economy develops.

For this reason, the construction industry is constantly monitored and is an area of particular concern for politicians and state authorities. However, despite the efforts of the state, owners of construction companies still encounter many difficulties in running their business. Construction activity is an activity subject to many legal procedures – in particular quality and safety standards, as it is an industry that strongly interferes with the environment and, if improperly managed, may pose a threat to citizens. Entrepreneurs also point to constantly changing legal and tax regulations as obstacles. Frequent legislative changes have a negative impact on investment planning and company development, both in the short (1 year) and long (5 years) time horizon. It is worth noting that a particular difficulty for entrepreneurs is not only the too fast pace of legislative changes, but also the unified method of applying the provisions already in force.¹

Construction and construction and assembly services (PL: usługi budowlane oraz budowlano-montażowe) are generally subject to the basic value added tax rate of 23%. However, the Goods and Services Tax Act introduces the possibility of applying a lower value added tax rate. Tax preference is available to selected construction services provided under the social housing program. This provision was introduced into the Act on 1 January 2008 as a result of the entry in item 10 of Annex III to Directive 2006/112/EC. This annex contains a list of goods and services that may be taxed at a reduced

¹ KAŻMIERCZAK, D. Znaczenie sektora budownictwa dla krajowej gospodarki w latach 2016–2020. *Nowoczesne Budownictwo Inżynieryjne*. Polski Związek Pracodawców Budownictwa, 2021, vol. 94, no. 1, January–February, pp. 28–31.

rate.² From 6 April 2022, item 10 of Annex III to Directive 2006/112/EC reads as follows: “*supply and construction of residential buildings within the framework of social policy, as defined by the Member States; renovation and reconstruction, including demolition and reconstruction, and repairs of residential buildings and private residential buildings; rental of real estate for residential purposes.*” Additionally, the previous regulation may have seemed more favorable for taxpayers, because services performed on infrastructure accompanying residential buildings also benefited from the reduced rate. The new wording of the regulation prevents the application of a lower rate to services related to the installation of fences, external connections, and roads and access roads “social benefit” contained in an EU provision is not defined in the Directive, and therefore each Member State can determine its conditions independently. The discussed preference is regulated in art. 41 section 12 of the Polish Act.

Art. 41

paragraph 2. For goods and services listed in Annex No. 3 to the Act, other than those classified according to the Polish Classification of Goods and Services in the grouping of food related services (PKWiU 56), the tax rate is 7%, subject to Art. 114 section 1 and art. 138i section 4.

paragraph 12. The tax rate referred to in section 2, applies to:

delivery, construction, renovation, modernization, thermal modernization, reconstruction or maintenance works relating to buildings or their parts included in the construction industry covered by the social housing program.

As stipulated in Art. 41, section 12, a reduced rate of 8% applies to the above-mentioned construction covered by a social housing program, the conditions of which are specified in Art. 41 section 12a and 12b. Paragraph 12a defines the definition of construction covered by the social housing program, indicating what construction objects may be considered housing construction objects. The first criterion for applying a preferential rate refers to the type of facility in which the services are provided. The regulation is based on the Polish Classification of Construction Objects (PKOB). The use of tax preferences, apart from the PKOB classification, is also related to the definition of housing construction facilities contained

² SASIN, W. *Polska Klasyfikacja obiektów budowlanych ze stawkami VAT z informacją o podatku od towarów i usług w budownictwie*. Skierniewice, 2008., pp. 5.

in Art. 2 point 12 of the Act (statutory dictionary). This definition indicates another requirement enabling the use of the preferential rate, which is permanent residence. This condition is vague and there is no legal definition of the concept of “permanent residence” in the Tax Act itself, nor in any other legal acts. Due to the lack of permanent residence in recent years, the Tax Offices excluded the possibility of applying a lower rate of tax on goods and services for construction works performed in student dormitories, even though they were explicitly classified as collective residence buildings. The tax offices questioned the fulfillment of the housing purpose, pointing out that such facilities meet a consumer purpose, due to the fact that the student’s stay in the dormitory is only temporary and is not related to permanent residence in order to meet the housing needs of people who live in the room/apartment they are staying in.³ The final decision was made on 13 April 2023, where the court sided with the taxpayer and classified the student home as meeting the condition of permanent residence. Currently, tax authorities allow a lower rate to be applied to services provided in student dormitories.⁴ The building of the monastery also meets the criteria for permanent residence, although it is not mentioned directly in the PKOB.⁵ However, the above-mentioned PKOB classes still exclude rest houses and summer houses, as well as penitentiary buildings, barracks and detention facilities⁶. In the matter of summer houses, on 9 May 2024, Zbigniew Stawicki (Undersecretary of State, Deputy Head of the National Tax Administration) issued a response to interpellation No. 2550 (case reference number: DNK6.054.3.2024), indicating no change in the position of the tax authorities in regarding the current tax rate for services provided in summer houses.

³ Judgment of the Provincial Administrative Court in Opole of 14. 2. 2024 (file reference number: I SA/Op 334/23).

⁴ Judgment of the Supreme Administrative Court of 13. 4. 2023 (frn: I FSK 1727/22).

⁵ Binding rate information of 17. 5. 2023 (0111-KDSB1-1.440.32.2023.3.JJ).

⁶ E.g. judgments of the SAC of 13. 4. 2023 (frn: I FSK 1727/22), PAC in Wrocław of 11. 5. 2022 (frn: I SA/Wr 1144/21), PAC in Olsztyn z of 27. 6. 2007 (frn: I SA/Ol 230/07), Resolution of the Supreme Administrative Court of 5 judges of 30. 8. 1999, (frn: FPK 1/99), BORSZOWSKI, P. *Glosa do uchwały NSA z dnia 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 3/02*.

In addition to meeting the definition of a residential building, Art. 41, section 12b imposes another condition, which is the limit on the building area. According to the above-mentioned regulation, residential premises cannot exceed 150 m², and single-family residential buildings – 300 m². Importantly, exceeding the given limits does not completely exclude the application of a lower tax rate, but only prevents it from being applied to the entire service provided. The next paragraph of the article introduces a solution if the facility exceeds the statutory limits. This solution is to apply a lower rate in proportion to the share of the limit in the total usable area. Although the calculations are not complicated, this provision is another example of the use of the concept of usable area, which is vague and undefined in the Act. Neither the Value Added Tax Act nor the implementing acts to the Act define what “usable area” is. The legislator does not refer to other acts specifying the method of calculating usable area, even though there are many definitions of this concept in the Polish legal system. Apart from the method of calculating the usable area itself, it is also important to determine which rooms are included in the residential part of the building and are therefore subject to the sum of the usable area. It can be assumed that the “residential” part of a residential building includes living rooms (kitchens, lounges, bedrooms), auxiliary rooms, basements and general use rooms (e.g. trolley rooms, drying rooms, winter gardens, i.e. fully built-in balconies with walls and a roof). However, the doctrine raises doubts regarding the inclusion of, among others, in the usable area: terraces. However, in the case of garages, it should be considered that a garage located in the common body of a single-family residential building has a common usable area with it, and is therefore included in the total usable area. The situation will be different in the case of an independent residential premises in which the usable area does not include the common property, i.e. those parts of the building that are not exclusively used by the owners of the premises (e.g. staircases, lifts, common rooms, e.g. wheelchairs, drying rooms.).⁷

Determining what falls under the scope of a social housing program is difficult for taxpayers. Many applications for the issuance of WIS concern

⁷ E.g. judgments of the PAC in Warszawa of 16. 1. 2015 (frn: III SA/Wa 1618/14), individual interpretation of tax law of 15. 4. 2016 (IBPP2/4512-19/16/KO), of 19. 1. 2018 (0112-KDIL2-2.4012.499.2017.2.AKR).

the fulfillment of the requirements contained in the regulation by the construction service itself. Most inquiries of this type concern the possibility of applying preferences to assembly services, because the regulation ignores this element of the construction industry. Until the end of 2010, this problem did not arise in practice due to the extension of the 7% tax rate to all construction (construction and assembly) works related to residential buildings.⁸ Currently, however, only the following services can benefit from the reduced rate: delivery, construction, renovation, modernization, thermal modernization, reconstruction or maintenance works. Moreover, only those activities that relate to the building, not its equipment, can benefit from the preferential tax rate. Taxpayers are therefore wondering whether the assembly service they provide, if it does not constitute construction or renovation, can be considered modernization or thermal modernization and whether it is related to the building or only to part of its equipment. The concept of construction and assembly services, similarly to construction services, is not defined in the Value Added Tax Act. Using the Great Dictionary of the Polish Language PWN, assembly means: placing the device in its proper place. A device, in turn, is: an object with a complex structure that performs or facilitates a specific task. It can therefore be assumed that assembly means assembling machines, apparatus and devices from ready-made parts; assembling and installing technical equipment, connecting separate parts into a whole. Therefore, the concept of assembly refers to such a method of operation, as a result of which independently existing parts create a product that is a completely new whole. Modernization, on the other hand, is the modernization and improvement of something. In the past, there was a dispute regarding the installation of kitchen or bathroom furniture. The tax authorities questioned the possibility of applying the preferential rate to the above-mentioned services because, according to the authorities, they concerned equipment and not a building, or they constituted the sale of goods within the meaning of the Act and not a construction service. However, in 2017, the following provisions appeared in Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 of 15 March 2011, laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value

⁸ BARTOSIEWICZ, A. *VAT. Komentarz*. XVII ed. 2023, art. 41, poz. 31.

added tax: Art. 13b, 31a–31c. According to these regulations, real estate services only cover those services that have a sufficiently direct connection with the property in question. Services are considered to have a sufficiently direct connection with the property in the following cases:

- a) when they originate from real estate, and the real estate is a component of the service and is a central and necessary element from the point of view of the services provided;
- b) when they are provided in relation to or intended for real estate and are intended to change the legal or physical condition of the real estate.

The regulation also lists examples of real estate services, such as the installation or assembly of machinery or equipment, which are considered real estate once installed or assembled.

Therefore, the “durability” of the services provided determines whether to benefit from the tax preference for assembly services. This additional condition already existed in Polish tax law, as it appeared directly in the resolution of 24 June 2013, issued by the Supreme Administrative Court composed of seven judges: *“in the legal status in force since 1 January 2011 a comprehensive service consisting in the design, adjustment and assembly of components in a way that, together with the structural elements of the building or its part, constitutes a permanent furniture structure, performed in buildings included in the construction industry covered by the social housing program, constitutes a modernization service taxed at a reduced rate of tax based on Article 41, section 12 in connection with section 2 of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services.”*⁹

By contrast, the judgment of the Supreme Administrative Court of 10 June 2016, provides an interpretative guideline regarding the concept of “durability”: *“in particular, it is important that the dismantling of the structure will result in damage to the elements of the structure, as well as damage to the permanent structural elements of the building (premises), resulting from the removal of fasteners of furniture elements”*. According to the Supreme Administrative Court, we are dealing with a permanent development (construction, installation) also when the dismantling of such a development causes damage to the elements

⁹ Resolution of the Supreme Administrative Court of 7 judges of 24.6.2013 (frn: I FPS 2/13) ON-SAiWSA 2014/1/4.

of this development, as well as damage to permanent elements of the building (premises), resulting from the removal fastening furniture elements. However, the structure of the building itself, understood as the foundation, lintels, ceilings, roof, etc., does not have to be damaged by the fact of dismantling the furniture. The concept of “durability of the structure” and “durability of the connection” does not have to be related to “inseparability”, because it depends on the joining technique (determining the use of specific connectors), which is appropriate from a technical point of view, taking into account the type of joined elements and the function they perform.¹⁰

It can therefore be concluded that if the elements sold by the taxpayer and later assembled in a residential building are individually prepared (so-called custom-made), permanently installed in the building (premises), creating a new quality, and it is not possible to re-use these elements (i.e. transferring them to another building), the above-mentioned service can be treated as a service (construction or modernization of a building or premises).¹¹

The current case law no longer shows any doubts regarding the installation of permanent construction elements in the kitchen or bathroom, and the authorities confirm the possibility of applying a lower rate to these services.¹² However, other assembly services remain a problematic tax area. The concept of “durability” is a vague concept and raises many controversies. It also constitutes an additional challenge for employees of tax authorities who, not having professional knowledge of construction techniques, are forced to assess the durability of a given service through the techniques and methods of its implementation.

An analysis of the latest issued letters indicates that the tax authorities allow the use of a lower rate for the installation of heat pumps, monitoring systems, air conditioning devices, central vacuum cleaner installations or fire-place inserts – as a modernization service. In addition, the modernization also included the installation of wall coverings and decorations, as well

¹⁰ Judgment of the SAC of 10. 6. 2016 (frn: I FSK 1940/14).

¹¹ BARTOSIEWICZ, op. cit., art. 41, poz. 31.

¹² E.g. binding rate informations of 10. 4. 2024 (0111-KDSB1-1.440.528.2023.3.WF), 21. 3. 2024 (0111-KDSB1-2.440.371.2023.6.DS), 20. 3. 2024 (0111-KDSB1-1.440.495.2023.3.JJ), 18. 3. 2024 (0111-KDSB1-2.440.259.2023.9.DS), 15. 3. 2024 (0111-KDSB1-2.440.372.2023.5.IKR).

as the installation of glass panels. In turn, floor covering installation services may be considered as construction, and maintenance of the technical condition of the garage door as renovation.¹³

However, the tax authorities point to services that cannot benefit from the reduced rate, e.g. glass replacement service, installation of lighting fixtures, or installation of a terrace roof – because they only supply the building with equipment elements that do not constitute its structural elements (however, they still constitute a construction service – not benefiting from preferences, and not the sale of goods.)¹⁴

The biggest differences in interpretation concern the installation of blinds and awnings. Some of the WIS decisions enabled the application of a preferential rate to the above-mentioned services – considering them as modernization of a building. At the same time, many issued letters deny the possibility of using preferences, thus negating the inclusion of the service as a modernization service, additionally pointing out that such installation does not permanently affect the building. Issuing WIS decisions on the installation of blinds, roller blinds and awnings by the tax authorities may seem discretionary, because they apply a different tax rate to almost identical factual situations. The services discussed have already been the subject of consideration by administrative courts, which allowed the application of a preferential rate. However, divergent WIS decisions are still issued.¹⁵ In March this year, two services regarding the installation of awnings were resolved by the Provincial Administrative Court in Opole. On 13 March 2024,

¹³ Binding rate informations of 15. 3. 2024 (0112-KDSL2-2.440.28.2024.3.IH), 5. 3. 2024 (0112-KDSL2-1.440.30.2024.3.MW), 5. 3. 2024 (0112-KDSL2-1.440.21.2024.3.NR), 23. 2. 2024 (0111-KDSB1-1.440.412.2023.5.G), 20. 10. 2021 (0111-KDSB2-1.440.246.2021.3.SK), 10. 11. 2021 (0111-KDSB2-1.440.325.2021.1.SK), 17. 8. 2020 (0112-KDSL1-2.450.312.2020.3.BR), 13. 6. 2022 (0111-KDSB2.1.440.90.2022.2.AZG), 13. 1. 2022 (0111-KDSB2-1.440.351.2021.2.MS), 18. 3. 2021 (0112-KDSL2-1.450.1283.2020.2.JKS), 23. 11. 2021 (0112-KDSL1-2.440.232.2021.3.AP).

¹⁴ Binding rate informations of 12. 1. 2024 (0111-KDSB1-1.440.361.2023.3.WF), 19. 1. 2022 (0111-KDSB2-2.440.312.2021.3.AP), 9. 12. 2021 (0111-KDSB2-1.440.291.2021.3.MS), 15.06 2021 (0111-KDSB2-1.440.103.2021.2.MS).

¹⁵ Binding rate informations with 23%: of 14. 2. 2024 (0111-KDSB1-1.440.130.2023.7.WF), 25. 1. 2024 (0111-KDSB1-2.440.35.2023.10.DS), 6. 10. 2023 (0111-KDSB1-2.440.234.2023.3.IKR). Binding rate informations with 8%: 12. 10. 2023 (0113-KDIP11-1.4012.858.2018.11.AKA), 6. 10. 2023 (0115-KDIT1-1.4012.202.2019.10.RST), 3. 8. 2023 (0115-KDIT1-1.4012.230.2019.7.MŽ).

this court issued two rulings allowing the application of a lower rate. According to the panel of judges, these services “meet the characteristic of durability, i.e. suitability for use for a long time, allowing for qualification as modernization activities.” These judgments seem to discuss the problematic issue in detail and therefore give taxpayers hope for an end to the long-standing dispute.

In summary, in order for a construction service to benefit from the discussed preference, it is necessary to meet the following conditions:

1. The service concerns delivery, construction, renovation, modernization, thermal modernization, reconstruction or maintenance works. If the service involves assembly, this assembly permanently affects the structure of the building.
2. The service is provided in a residential building or a part of it (excluding commercial premises), a residential premises in a non-residential building classified in the PKOB in section 11, in the building of a health care institution providing accommodation services with medical and nursing care, especially for elderly and disabled people, or concerns micro-installations functionally related to the above buildings.
3. The facility to which the service applies meets the conditions for permanent residence.
4. The works are performed in this facility or concern installations closely related to the building's structure.

3 Conclusion

If the construction service involves assembly, it is necessary to assess the impact of the assembly on the building's structure and its durability. If such assembly causes permanent changes in the building and its dismantling could cause damage to the building – such a service may benefit from a preferential rate in Poland. In other cases, all construction services are taxed at 23%. Legal provisions regarding this area of tax law should be more clear for taxpayers.

Finally, it is worth noting that the correct rate of value added tax should be determined by legal provisions, not habit or current practice.

References

BARTOSIEWICZ, A. *VAT. Komentarz*. XVII ed. 2023.

BORSZOWSKI, P. *Glosa do uchwały NSA z dnia 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 3/02*.

KAŹMIERCZAK, D. Znaczenie sektora budownictwa dla krajowej gospodarki w latach 2016–2020. *Nowoczesne Budownictwo Inżynieryjne*. Polski Związek Pracodawców Budownictwa, 2021, vol. 94, no. 1, January–February, pp. 28–31.

SASIN, W. *Polska Klasyfikacja obiektów budowlanych ze stawkami VAT z informacją o podatku od towarów i usług w budownictwie*. Skierniewice, 2008.

Resolution of the Supreme Administrative Court of 7 judges of 24. 6. 2013 (File reference number: I FPS 2/13), ONSAiWSA 2014/1/4.

Resolution of the Supreme Administrative Court of 5 judges of 30. 8. 1999 (FPK 1/99).

Judgment of the Provincial Administrative Court in Olsztyn of 27. 6. 2007 (I SA/OI 230/07).

Judgment of the Provincial Administrative Court in Warszawa of 16. 1. 2015 (III SA/Wa 1618/14).

Judgment of the Supreme Administrative Court of 10. 6. 2016 (I FSK 1940/14).

Judgment of the Provincial Administrative Court in Wrocław of 11. 5. 2022 (I SA/Wr 1144/21).

Judgment of the Supreme Administrative Court of 13. 4. 2023 (I FSK 1727/22).

Judgment of the Provincial Administrative Court in Opole of 14. 2. 2024 (I SA/Op 334/23).

Binding rate information of 10. 4. 2024 (0111-KDSB1-1.440.528.2023.3.WF).

Binding rate information of 21. 3. 2024 (0111-KDSB1-2.440.371.2023.6.DS).

Binding rate information of 20. 3. 2024 (0111-KDSB1-1.440.495.2023.3.JJ).

Binding rate information of 18. 3. 2024 (0111-KDSB1-2.440.259.2023.9.DS).

Binding rate information of 15. 3. 2024 (0112-KDSL2-2.440.28.2024.3.IH).
Bindingrateinformationof 15. 3. 2024(0111-KDSB1-2.440.372.2023.5.IKR).
Binding rate information of 5. 3. 2024 (0112-KDSL2-1.440.30.2024.3.MW).
Binding rate information of 5. 3. 2024 (0112-KDSL2-1.440.21.2024.3.NR).
Binding rate information of 23. 2. 2024 (0111-KDSB1-1.440.412.2023.5.G).
Bindingrateinformationof 14. 2. 2024(0111-KDSB1-1.440.130.2023.7.WF).
Binding rate information of 25. 1. 2024 (0111-KDSB1-2.440.35.2023.10.DS).
Bindingrateinformationof 12. 1. 2024(0111-KDSB1-1.440.361.2023.3.WF).
Bindingrateinformationof 12. 10. 2023(0113-KDIPT1-1.4012.858.2018.11.
AKA).
Bindingrateinformationof 6. 10. 2023(0111-KDSB1-2.440.234.2023.3.IKR).
Binding rate information of 6. 10. 2023 (0115-KDIT1-1.4012.202.2019.10.RST).
Bindingrateinformationof 3. 8. 2023(0115-KDIT1-1.4012.230.2019.7.MŽ).
Binding rate information of 17. 5.2023 (0111-KDSB1-1.440.32.2023.3.JJ).
Bindingrateinformationof 13. 6. 2022(0111-KDSB2-1.440.90.2022.2.AZG).
Binding rate information of 19. 1. 2022 (0111-KDSB2-2.440.312.2021.3.AP).
Bindingrateinformationof 13. 1. 2022 (0111-KDSB2-1.440.351.2021.2.MS).
Bindingrateinformationof 9. 12. 2021 (0111-KDSB2-1.440.291.2021.3.MS).
Bindingrateinformationof 23. 11. 2021(0112-KDSL1-2.440.232.2021.3.AP).
Bindingrateinformationof 10. 11. 2021(0111-KDSB2-1.440.325.2021.1.SK).
Bindingrateinformationof 20. 10. 2021(0111-KDSB2-1.440.246.2021.3.SK).
Binding rate information of 15. 6. 2021 (0111-KDSB2-1.440.103.2021.2.MS).
Binding rate information of 18. 3. 2021 (0112-KDSL2-1.450.1283.2020.2.JKS).
Binding rate information of 17. 8. 2020 (0112-KDSL1-2.450.312.2020.3.BR).
Individual interpretation of tax law of 15. 4. 2016 (IBPP2/4512-19/16/KO).
Individual interpretation of tax law of 19. 1. 2018
(0112-KDIL2-2.4012.499.2017.2.AKR).

The Goods and Services Tax Act of 11. 3. 2004 (Dz.U.2024.361).

Accession treaty of 16. 4. 2003 (Dz.U. L 236 z 23.9.2003).

Directive 2006/112/WE.

Contact – e-mail

Julidob29@gmail.com

VLIV ZAVINĚNÍ DAŇOVÉHO SUBJEKTU NA POSUZOVÁNÍ PODVODŮ NA DPH

Pavel Hájek

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Podvodům na DPH se správní soudy věnovaly nesčetněkrát. Ve svých závěrech však příliš nezohledňovaly specifika jednotlivých forem zavinění. Soudy totiž posuzovaly závěry správce daně o tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či minimálně vědět mohl a měl. Za této situace proto nebylo nezbytně nutné formy zavinění striktně rozlišovat. V posledních několika letech se ovšem Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval také ryze vědomou účastí daňových subjektů na podvodu, díky čemuž došlo k vývoji dosavadní judikatury. Tento článek se proto věnuje jednotlivým specifikům při prokazování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH z pohledu vědomé a nedbalostní účasti na něm.

Keywords in original language

Podvod na DPH; Vědomá účast na podvodu na DPH; Forma zavinění u podvodu na DPH.

Abstract

The administrative courts have dealt with VAT fraud countless times. However, their conclusions have not considered the specifics of individual forms of fault. In fact, the courts have judged the conclusions of the tax administrator that the tax subject knew or at least could and should have known about the fraud. In this situation, it was therefore not strictly necessary to distinguish the forms of culpability. In the last few years, however, the Supreme Administrative Court has repeatedly dealt only with the intentional participation of taxpayers in fraud, which has led to an evolution of the existing case law. This article therefore focuses on the specifics of proving the taxpayer's participation in VAT fraud from the perspective of intentional and negligent participation.

Keywords

VAT Fraud; Intentional Participation in VAT Fraud; Form of Culpability in VAT Fraud.

1 Úvod

Za splnění podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má daňový subjekt nárok na odpočet DPH. Jak však plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie, na kterou navázala judikatura českých soudů, nárok na odpočet je namístež odepřít v případech, že plnění, na které je odpočet uplatňován, má charakter podvodu na DPH.¹ Pro úplnost je nutné dodat, že předtím, než se správce daně může začít zabývat případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH, musí mít postaveno na jisto, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění.² Až následně může začít posuzovat případnou účast subjektu na podvodu. Jak bude dále popsáno, správce daně posuzuje možné odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH obvykle ve třech krocích, vycházejících z tzv. „Axel-Kittel testu“.³ Konkrétně se zabývá tím, zda došlo v rámci řetězce daňových subjektů k narušení neutrality DPH, zda daňový subjekt o tomto narušení věděl či vědět mohl a měl, a zda přijal dostatečná opatření k tomu, aby se podvodu neúčastnil. Pro odepření nároku na odpočet není přitom rozhodné to, zda má daňový subjekt z podvodného plnění jakýkoliv prospěch.⁴

Zavinění lze vymezit jako psychický vztah jednajícího k jeho protiprávnímu jednání. Zavinění se obvykle dělí na úmysl a nedbalost. Tyto dvě kategorie zavinění lze dále rozdělit na úmysl přímý a nepřímý, resp. nedbalost vědomou a nevědomou.⁵ Judikatura Soudního dvora Evropské unie týkající

¹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11.

² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28.

³ K tomu blíže viz BRYCHTA, K., KUPČÍK, P., PROCHÁZKA, V. Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. *Časopis pro právní vědu a praxi* 2021, roč. XXIX, č. 3, s. 633–664, s. 637. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2021-3-8>

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, a usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021, ve věci C-108/20.

⁵ Zavinění. In: HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. Dostupné z: <https://app.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembqhfwp64zrguxhuylwnfxgk3tj&groupIndex=0&rowIndex=0&refSource=search>

se účasti na podvodu rozlišuje toliko účast vědomou (daňový subjekt o podvodu věděl) a nedbalostní (daňový subjekt o podvodu vědět mohl a měl). Soudní dvůr totiž vychází z předpokladu, že pro odepření nároku na odpočet není rozhodné to, že pro toto odepření nároku na odpočet neexistují vnitrostátní pravidla, pokud je na prokázáno, že osoba povinná k dani měla vědět či věděla, že se podílela na podvodu na DPH.⁶ Toto pojmosloví ve své rozhodovací praxi převzal i Nejvyšší správní soud, byť lze uznat, že i ten se od něj v ojedinělých případech částečně odchyluje. Následující text však bude rozlišovat pouze mezi vědomou a nedbalostní účastí daňového subjektu na podvodu a bude tak respektovat pojmosloví majoritní judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie.

Cílem tohoto článku je zjistit rozdíly prokazování podvodu v případě odepření nároku z důvodu vědomé a nedbalostní účasti daňového subjektu na něm. K naplnění cíle je stanovena výzkumná otázka: „Jak se liší prokazování vědomé a nedbalostní účasti daňového subjektu na podvodu na DPH?“. Dosavadní odborná literatura se rozdíluje v zavinění při prokazování podvodů na DPH prakticky nevěnuje, jelikož se mezi formami zavinění v judikatuře správních soudů začalo rozlišovat až v posledních několika letech. Pro formování závěrů je proto nutné vycházet především z recentní judikatury Nejvyššího správní soudu.

2 Narušení neutrality

Prvním krokem k odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je identifikace narušení neutrality (daňového podvodu). Samotný podvod na DPH nemá žádnou zákonnou definici a není přesně vymezen ani v judikatuře. Lze jej však charakterizovat jako situaci, ve které jeden z účastníků neodvede do veřejného rozpočtu daň z přidané hodnoty a další si jí odečte. Tato transakce přitom musí být provedena za účelem získání zvýhodnění, resp. být nestandardní z pohledu běžných obchodních ujednání.⁷ Musí tak existovat řetězec subjektů a v rámci

⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2014, ve věci C-131/13.

⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45.

předprodeje zboží či služeb mezi nimi musí dojít k narušení neutrality daně za nestandardních okolností. Takový řetězec může být tvořen pouze dvěma subjekty, ale může jej tvořit i několik desítek či stovek článků.⁸

Pro podvod na DPH je poměrně typické, že jej není možné nad veškerou pochybnost prokázat.⁹ Často se totiž není možné se dopátrat toho, z jakého konkrétního důvodu došlo k narušení neutrality, kdo byl jeho organizátorem a kdo konkrétní beneficianti. Judikatura tak po správci daně vyžaduje, aby jednotlivá zjištění týkající se existence podvodu důkladně popsal a podložil je relevantními podklady, které jsou součástí správního spisu.¹⁰ Z judikatury Nejvyššího správního soudu lze dovodit několik základních východisek, z nichž lze v rámci posuzování podvodů na DPH vycházet. Předně je třeba říci, že chybějící daň nelze vždy přesně vyčíslit. To je samozřejmě logické, jelikož k narušení neutrality často dochází u tzv. missing traderů, tedy chybějících článků řetězce, jež jsou následně pro správce daně nekontaktní.¹¹ Samotnému narušení neutrality může mít mnoho různých podob. Nejvyšší správní soud za narušení neutrality shledává zejména to, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání, popř. podá daňové přiznání, avšak nevykáže sporná plnění, nezaplatí daň, či je nekontaktní.¹² V recentní judikatuře Nejvyšší správní soud dokonce připustil, že k narušení daňové neutrality by ve speciálních případech mohlo dojít i tehdy, pokud daňový subjekt za konkrétní zdaňovací období podá daňové přiznání a daň odvede (v symbolické výši), avšak jeho předchozí nedoplatky dosáhnou mnohonásobně vyšší částky.¹³

Samotné narušení neutrality ovšem pro konstatování závěru o daňovém podvodu nepostačuje. To totiž může svědčit toliko o podnikatelském selhání daňového subjektu. Správce daně je tak povinen prokázat, že k narušení neutrality došlo z důvodu podvodného jednání. To typicky bude prokazovat nestandardními okolnosti dotčených obchodů. V rámci nich může vzít

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52.

⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30.

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43.

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45.

¹² Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39.

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37.

v potaz veškeré nestandardní okolnosti, mezi které patří zejména osobní, obchodní a právní vazby mezi dotčenými subjekty. V rámci prvního kroku, zkoumání narušení neutrality, přitom není podstatné, kdy tyto okolnosti vyšly najevo. Může se tak jednat i o okolnosti, které v průběhu transakce jednotlivé subjekty v řetězci nemohly vědět.¹⁴

3 Vědomostní test

Pro druhý a třetí krok posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH se přejalo označení „vědomostní test“. V něm správce daně zkoumá vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH a případně to, zda přijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu. K odepření nároku na odpočet nemusí být nutně prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl. Postačí pouze to, že o podvodu vědět mohl a měl, tedy že z informací jemu dostupných v době realizace obchodů mohl a měl pojmut podezření, že dotčené plnění mohlo být zapojeno do nestandardního obchodního řetězce. V tomto ohledu bude rozhodné zejména jednání samotného daňového subjektu, kterému má být nárok odepřen.¹⁵

Obecně tak platí, že správce daně by měl prokázat, že daňový subjekt mohl v době obchodování pojmut podezření o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem. Nestandardnost zjištěných okolností může daňový subjekt sporovat. Není však povinností správce daně vyvracet jednotlivé námitky daňového subjektu spočívající v tom, že zjištěné okolnosti nejsou nestandardní. Jeho povinností je prokázat, že průměrný daňový subjekt, který by postupoval s náležitou obezřetností, by měl ze zjištěných okolností pojmut dostatečné pochybnosti o skutečném smyslu těchto transakcí, tedy o možném zatížení transakcí daňovým podvodem.¹⁶ Obvykle tak nebude možné klást daňovému subjektu takové okolnosti, které nastaly až po uskutečnění plnění.¹⁷

Objektivní okolnosti vedoucí k prokázání alespoň nedbalostní účasti daňového subjektu na podvodu samy o sobě obvykle nebývají nezákonné. Správce daně však musí zjistit takové okolnosti, které ve svém souhrnu tvoří řetězec důkazů, jenž bude logický, a prokazuje, že o daňový subjekt

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89.

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41.

o podvodu minimálně vědět mohl a měl. Jednotlivé okolnosti tak nelze vytrhávat z jejich kontextu.¹⁸ Byť je vždy nutné jednotlivé okolnosti nutné vnímat ve vzájemných souvislostech, z judikatury Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že za nestandardní okolnosti lze obvykle považovat nestandardní cenu plnění, absenci písemných smluv, nestandardnosti v kontraktačním procesu, nedostatečnou kontrolu plnění, nestandardní platební podmínky, personální propojení, nedostatečně konkrétní smlouvy, či nestandardní strukturu daňového subjektu.¹⁹ Uvedený výčet nestandardních okolností je nutné vnímat toliko jako demonstrativní. Je totiž nemožné obsáhnout veškeré nestandardnosti, ze kterých lze dovodit vědomost daňového subjektu o své účasti na podvodu, či alespoň nedbalostní zapojení do něj.

Ve třetím kroku správce daně zkoumá přijatá preventivní opatření daňového subjektu. Těmi může subjekt prokázat, že byl skutečně v dobré víře, že se neúčastní obchodů zasažených podvodem na DPH.²⁰ V tomto kroku nedochází k přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, ačkoliv by se mohl pozdávát opak. Možnost prokázání přijetí dostatečných preventivních opatření je nutné vnímat spíše jako institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.²¹

Druhý a třetí krok jsou velmi propojené. V praxi se lze totiž jen stěží setkat se situací, kdy by správce daně dostatečně prokázal alespoň nedbalostní účast daňového subjektu na podvodu ve druhém kroku, avšak zároveň by daňový subjekt prokázal svoji dobrou víru, resp. to, že přijal dostatečná opatření. Ve třetím kroku totiž daňový subjekt může např. namítat to, že měl dostatečně ošetřenou smluvní dokumentaci, či řádně ověřeného obchodního partnera. Jedná se přitom o okolnosti, na kterých správce daně bude typicky prokazovat alespoň nedbalostní účast daňového subjektu na podvodu ve druhém kroku. Daňový subjekt tedy může prokázáním přijetí dostatečných preventivních opatření fakticky vyvrátit závěry správce daně o možném zapojení do podvodu.

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42.

¹⁹ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 100/2021-52.

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34.

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42.

4 Vliv zavinění daňového subjektu

Jak již bylo výše vysvětleno, k odepření odpočtu na DPH postačí i nedbalostní účast daňového subjektu na podvodu. Daňové orgány proto v praxi v drtivé většině doměrku z důvodů podvodu na DPH volí závěr, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Následný přezkum ve správním soudnictví tak z těchto závěrů vychází. Judikaturu správních soudů je proto nutné vykládat tak, že se primárně věnuje nedbalostní účasti daňového subjektu na podvodu, pokud výslovně nestanoví, že se zabývá účastí vědomou. Nedbalostní účast by totiž z logiky věci mělo být jednodušší prokázat, tudíž se jí soudy věnují primárně, byť tento postup nepovažují za nejvhodnější.

Rozdíly mezi oběma způsoby zavinění se v judikatuře Nejvyššího správního soudu začaly postupně zvýrazňovat až v posledních několika letech, byť rozsudků týkající se výhradně vědomé účasti daňového subjektu o podvodu na DPH je stále poskromnu. Nejvyšší správní soud předně konstatoval, že v případě vědomé účasti je nadbytečné posuzování přijatých preventivních opatření, jelikož daňový subjekt nemohl být v dobré víře.²² Tento závěr ve své podstatě navazoval na již vyřčené závěry Nejvyššího správního soudu, dle kterých připadá v úvahu posuzování preventivních opatření pouze v takových případech, ve kterých není jisté, zda daňový subjekt o účasti na podvodu na DPH věděl.²³ Tyto závěry jsou nepochybně logické. V případě, že daňový subjekt o podvodu věděl a aktivně se jej účastnil, nelze jistě mít za to, že mohl být v dobré víře, že se podvodu neúčastní.

Nejviditelnější specifika ale skýtá především druhý krok posuzování, ve kterém se hodnotí vědomost daňového subjektu o podvodu. Nejvyšší správní soud totiž připustil, že o vědomé účasti na podvodu mohou svědčit také okolnosti, které nastaly až po jeho skončení. Musí se však jednat o takové okolnosti, která budou svědčit o tom, že daňový subjekt o podvodu věděl již v době jeho páčání.²⁴ Lze si tedy představit, že tyto okolnosti budou typicky spočívat v tom, že se daňový subjekt pokusí po dokončení podvodu na DPH zahladit stopy, či např. změnit svoji obchodní činnost v okamžiku

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64.

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84.

zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na komoditu, se kterou byl podvod páchán. Pro prokázání vědomé účasti také platí to, že správce daně nemusí prokazovat, že daňový subjekt věděl v jakých detailech mechanismus podvodu spočíval a u kterého konkrétního článku řetězce došlo k narušení neutrality.²⁵

Závěr o vědomé účasti daňového subjektu na podvodu lze učinit nejen na základě toho, že se daňový subjekt dozná, ale také v případech, že jediným logickým vysvětlením jeho počínání je to, že o podvodu musel vědět. Zároveň ohledně vědomé účasti platí, že přestože podvod na DPH prokazuje správce daně, není povinen domýšlet všechny myslitelné varianty skutkového stavu, resp. možná vysvětlení nestandardního jednání daňového subjektu. Pokud daňový subjekt tvrdí, že jeho jednání bylo logické, tíží ho k těmto tvrzením také důkazní povinnost.²⁶ Z uvedeného tak jinými slovy vyplývá to, že pro formování závěru o vědomé účasti na podvodu na DPH není nezbytně nutné, aby správce daně disponoval toliko přímými důkazy. Postačí, pokud vědomou účast prokáže řetězcem nepřímých důkazů (objektivních okolností), ze kterého bude zřejmé, že daňový subjekt o podvodu věděl. Proti těmto závěrům se však daňový subjekt může bránit tím, že za běžných okolností nelogické jednání vysvětlí a svá tvrzení doloží. Judikatura Nejvyššího správního soudu tímto judikатурním vývojem očividně reaguje na situace, ve kterých daňový subjekt své jednání obhajuje jen stěží uvěřitelným vysvětlením, které však správce daně prakticky není schopen vyvrátit. Tento závěr je nepochybně inovativní v tom, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že podvod prokazuje toliko správce daně. Lze jej však považovat za racionální, a to i s ohledem na to, že správce daně nedisponuje takovými prostředky, jako orgány v trestním řízení. Za této situace je však nezbytně nutné, aby zjištěné objektivní okolnosti svědčící o podvodu byly skutečně zjevně nestandardní, což by mělo klást o to vyšší nároky na kvalitu důkazů shromážděných správcem daně.

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186.

5 Závěr

Odpověď na stanovenou výzkumnou otázku není jednoduchá. Z dosavadní judikatury nevyplyvá jakýkoliv rozdíl při posuzování narušení neutrality v případě nedbalostní či vědomé účasti daňového subjektu na podvodu. Dle mého názoru by se žádné rozdíly u obou forem zavinění ani činit neměly. Narušení neutrality musí být logicky postaveno najisto ještě předtím než lze činit jakékoliv úvahy o formě zavinění daňového subjektu. Co se týče vědomostního testu, tak lze jednoznačně konstatovat, že v případě vědomé účasti není třeba zkoumat dobrou víru, resp. přijatá opatření k zamezení účasti na podvodu.

O samotné vědomosti lze z dosavadní judikatury dovodit pouze to, že může být prokázána jak přímými, tak nepřímými důkazy. Vědomou účast daňového subjektu může správce daně prokázat pouze na základě velmi silných důkazů, ze kterých bude jednoznačně vyplývat, že daňový subjekt o podvodu věděl. Pokud již na první pohled jsou zjištěné okolnosti vysvětlitelné jinak, tedy že daňový subjekt mohl jednat logicky (byť nestandardně) či pouze neobezřetně, pak mám za to, že v takovém případě pouze z nich nelze vědomou účast daňového subjektu na podvodu dovodit. Důkazní břemeno totiž tíží správce daně. Pokud však shromážděné důkazy ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, pak stále může daňový subjekt své nestandardní jednání vysvětlit. Svá tvrzení však musí řádně prokázat.

Hlavní rozdíl v prokazování nedbalostní a vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH lze tedy shledat v požadavcích na kvalitu (do jisté míry i kvantitu) důkazů shromážděných správcem daně, jež ve svém souhrnu budou jednoznačně prokazovat, že daňový subjekt o podvodu věděl. Pouze za takové situace lze totiž vyloučit, že daňový subjekt nemohl být v dobré víře, popř. že nepřijal dostatečná preventivní opatření. Z uvedeného však nelze dovodit to, že daňový subjekt by měl rezignovat na prokazování dobré víry v případě, že jej správce daně podezírá z vědomé účasti na podvodu, byť se jí formálně správce daně zabývat nemusí. Lze totiž mít za to, že veškeré relevantní důkazy týkající se dobré víry daňového subjektu mají přímý vliv na posouzení toho, zda o podvodu vůbec věděl či dokonce toho, zda o podvodu pouze vědět mohl.

References

- BRYCHTA, K., KUPČÍK, P., PROCHÁZKA, V. Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. *Časopis pro právní vědu a praxi* 2021, roč. XXIX, č. 3, s. 633–664, s. 637. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2021-3-8>
- HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. Dostupné z: <https://app.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembqhfwp64zrguxhuylwnfxgk3tj&groupIndex=0&rowIndex=0&refSource=search>
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 100/2021-52.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37.
Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11.
Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2014, ve věci C-131/13.
Usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021, ve věci C-108/20.

Contact – e-mail

405656@mail.muni.cz

THE INSTITUTION AND STRUCTURE OF THE CHURCH TAX AS A FORM OF CHURCH FINANCING

Oskar Chmielewski

Nicolaus Copernicus University, Torun, Poland

Abstract

The article takes a closer look at the institution of the church tax. The theoretical issue of the church tax covers its idea and genesis and the elements of its construction (active and passive tax subject, tax rate). In addition, the article covers the functioning of the church tax in the legal system of the Federal Republic of Germany, where it is the main source of income for church institutions, and where its specificity undoubtedly has many distinguishing features to show and emphasise its essence. The church tax can take the form of a surcharge on personal income tax, a surcharge on property tax and a surcharge on land tax. The German church tax is also levied on a payroll tax basis. The final considerations concern the attempt to reception of the church tax in Polish law, taking into account the rulings of the Constitutional Tribunal and the principles of freedom of conscience, denominational, philosophical and religious neutrality of the state and the equal rights of religious associations.

Keywords

Tax Law; Church Tax; Financing of Churches; Constitutional Law; Civil Rights.

1 Introduction

The research objective of this thesis is to formulate the general assumptions of the concept and model of church tax as a legal institution and to comprehensively examine the institution of church tax in force in a selected European country.

The main research thesis, which this thesis aims to confirm, can be constructed as follows – the obligatory church tax fulfils all the conditions to recognise this institution as a tax *sensu stricto*, however, the introduction of this solution into the Polish legal system is not possible, due to civil rights and freedoms having their source in the Constitution of the Republic of Poland.

The work is also an attempt to confirm the auxiliary theses: the optional church tax, due to its specificity, cannot be classified as a tax; the German system of church tax, allows the idea of this tax to be shown most fully.

German solutions on church tax, most fully show its specificity and can be a point of reference for the Polish legislator in legislative work. The jurisprudence of the Federal Constitutional Court of Germany and the Federal Administrative Court provides valuable guidance on the institution of the church tax and its relationship to constitutional principles and the provisions of the tax laws.

The introduction of a church tax system in Poland requires an analysis of constitutional principles, in particular: the principle of equal rights of churches, the principle of the impartiality of the worldview of public authority, the principle of autonomy and independence of religious associations, the principle of cooperation for the benefit of man, freedom of conscience and religion and the principle of religious freedom. In order to assess the compatibility of the aforementioned principles with the institution of a church tax, it is necessary to review the case law of the Constitutional Court.

The economic effects of the introduction of a church tax in Poland should be considered in the ongoing legislative work. To determine them, it is necessary to carry out economic inference based on econometric models or other forecasting methods. The data necessary for the conducted research are available in the databases of the Central Statistical Office. In addition, reports on the implementation of the state budget, published by the Council of Ministers, and budget laws for individual years are a valuable source of knowledge.

2 Church Tax in the Federal Republic of Germany

The church tax has all the characteristics of a tax as indicated in the German Tax Ordinance¹. According to § 3 of the AO, a tax is ‘a pecuniary consideration of a gratuitous nature, imposed by a public body in order to raise funds from the income of all those in respect of whom a factual situation is realised to which the law binds an obligation to provide a benefit’². Analysis of this provision makes it possible to characterise the church tax as a tribute: compulsory, gratuitous, public law and provided in cash.

The legal basis for church tax in the Federal Republic of Germany can be divided into four groups: constitutional regulations, national laws, church regulations and agreements between church and state. The multiplicity of these regulations undoubtedly highlights the specificity of this tax³.

2.1 Elements of the Church Tax Structure

The active tax entity entitled to collect church tax in the German legal system is most often a religious association. The constitutional regulation of Article 140 of the Constitution⁴ requires that a religious association has the attribute of a corporation under public law. The granting of this attribute is a matter for the authorities of the federal states, which, in granting it, must be guided, among other things, by the premise of the permanence and number of members of the religious community⁵.

In the state laws regulating church tax, the designation of the active entity is of a general nature, often using the wording ‘authorised church’ or ‘authorised religious or philosophical association’. Church regulations approved by the state authority entity, specify in detail the entity to which the tax is paid. Generally, it can be stated that the church tax can be paid to a local

¹ Abgabenordnung vom 16. März 1977, AO.

² „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“

³ KOSEK, M. Podatek kościelny w niemieckim systemie prawnym. Płock, 2004, p. 92.

⁴ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23 Mai 1949, GG.

⁵ See, for example, art. 137.5 Weimar Constitution: „Anderen Religionsgesellschaften sind auf ihren Antrag gleiche Rechte zu gewähren, wenn sie durch ihre Verfassung und die Zahl ihrer Mitglieder die Gewähr der Dauer bieten.“

community (e.g. in the Catholic Church – a parish), in which case such a tax is called *Ortskirchensteuer*, or it can be paid to a larger community of a regional nature (e.g. in the Catholic Church – a diocese), in which case the church tax is referred to as *Landes* or *Diözesankirchensteuer*. The choice at which level the church tax is administered is at the discretion of each religious community⁶.

A passive taxpayer, according to national law, is a person who belongs to a particular church or other religious association and has his or her permanent residence or domicile in a particular federal state⁷. Therefore, in order to be considered a taxpayer and liable to tax, the two aforementioned prerequisites must be met. When referring to the concept of belonging to a religious association, the national legislator takes into account its formal and legal aspect. This affiliation should not be equated with a person's beliefs, worldview or the externalisation of religious feelings. Membership of a community is determined by a specific act, regulated by the rules enacted by the church or religious association.

In the German legal system, the linking of tax liability to membership of a particular church is highly controversial. The legislator does not provide for a situation in which a person who is a member of a particular community and benefits from all the goods resulting from that membership – does not pay tax on a permanent basis. Tax evasion is possible by making a declaration and deciding to withdraw from the Church. This state of affairs underlines the obligatory nature of the church tax in the German system.

A further prerequisite for tax liability is that a person must have his or her permanent residence or domicile on the territory of the federal state in which the law applies. The rule resulting from this condition is called *Territorialitätsprinzip*, it excludes the rule of nationality. Consequently, foreigners are also subject to the tax obligation if they fulfil the other prerequisites to which the *Land* Act and the church regulations bind the obligation to benefit.

⁶ KOSEK, op. cit., pp. 102–105.

⁷ See, for example, art. 3 Church Tax Act in Bavaria: „*Gläubiger der Kirchenumlagen und des besonderen Kirchgelds sind die gemeinschaftlichen Steuerverbände, Gläubiger des Kirchgelds sind die gemeindlichen Steuerverbände. Schuldner der Kirchensteuern sind die Angehörigen der in Art. 1 genannten Gemeinschaften. Der Eintritt in eine solche Gemeinschaft bestimmt sich nach dem jeweiligen Satzungsrecht der betreffenden Gemeinschaft.*“

The Federal Constitutional Court and the Federal Administrative Court, in their rulings, emphasise that legal persons cannot be liable for church tax⁸. They base their argumentation on the fact that the prerequisite of membership is not fulfilled – a legal entity, association *etc.* is not a member of any religious association and is therefore not obliged to pay the tax.

The cessation of tax liability occurs in several cases: death of the taxpayer, withdrawal from the Church, loss of domicile or permanent residence⁹.

It is within the competence of the national legislature to determine what form the church tax may take. The religious association, on the basis of the internal church regulations that are enacted, decides which form it chooses to take. In the Federal Republic of Germany, the basic tax on the basis of which church tax is most often paid is personal income tax (especially in the Catholic and Protestant Church)¹⁰.

Several regularities emerge from the correlation between income tax and church tax. As the basic (income) tax liability increases, the church tax liability increases. This state of affairs supports the assertion that the size of the church tax burden is derived from the wealth of the taxpayer and increases as his or her income increases¹¹.

The amount of church tax liability in Germany is determined by fixed rates. Church tax in the German legal system most often takes the form of a surcharge on personal income tax. The rate for this form of tax is either 8 or 9% depending on the federal state. As previously shown, the basis for the assessment of this form of tax is the amount of the liability resulting from the basic tax. The choice of the rate is a matter for the relevant ecclesiastical authorities, in the case of the Catholic Church the competent authority is the Diocesan Economic Council. Legal acts issued by ecclesiastical bodies, require the approval of the state authorities.

⁸ See Beschluß des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Dezember 1965, BVerfGE 19, 206.

⁹ See § 5 Church Tax Act in the *Länder* of the former GDR: „Sie endet 1. bei Tod mit Ablauf des Sterbemonats, 2. bei Wegzug mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Wohnsitz aufgegeben worden ist, 3. bei Kirchenaustritt mit Ablauf des Kalendermonats, der auf den Monat folgt, in dem die Erklärung wirksam geworden ist.“

¹⁰ KOSEK, *op. cit.*, pp. 140–142.

¹¹ KOSEK, *op. cit.*, pp. 143.

2.2 Forms of Payment of Church Tax

Church tax in the German legal system can be collected on the basis of:

1. personal income tax (*Kirchensteuer vom Einkommen*),
2. the property tax (*Kirchensteuer vom Vermögen*),
3. land tax (*Kirchensteuer vom Grundbesitz*).

The common feature of all the above-mentioned forms of church tax is that it is calculated on the basis of the classic, typical state tax.

The church tax paid in the form of a surcharge on personal income tax is the main source of income for church institutions and the main form of church tax – the revenue collected on the basis of this method of payment of church tax amounts to 95 per cent of the revenue collected from church tax¹².

A passive taxpayer is a natural person who is permanently resident or domiciled in the federal state, belongs to a religious association and is a taxpayer of income tax. In the Catholic Church in Germany, the active entity is the diocese (*Diozösankirchensteuer*).

The tax base is the amount a taxpayer is liable to pay in personal income tax. Each taxpayer is taxed individually in relation to his or her income. The exception is the taxation of the income of spouses. The Personal Income Tax Act provides for three forms of taxation of married persons' income: joint, separate and special – in the tax year in which the marriage was concluded¹³. The manner in which spouses are accounted for personal income tax and the 'type' of marriage affect the amount of church tax liability.

The Church Tax Acts contain regulations for marriages of different religions. By this is meant a marriage in which only one person belongs to a church or other religious association entitled to collect church tax¹⁴. Until 1965, the joint income of the spouses had to be taken into account when determining the basis for calculating the church tax if the spouses had opted

¹² KOSEK, op. cit., p. 150.

¹³ See § 26 Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 27. Februar 1987 (BGBl I, s. 657), EStG.

¹⁴ See § 3 Gesetz über die Erhebung von Steuern durch die Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften im Lande Hessen (Kirchensteuergesetz) In der Fassung vom 12. Februar 1986.

for joint taxation of their income in the personal income tax. The Federal Constitutional Court declared such a method of determining the basis for calculating church tax in the case of married couples of different religions to be unconstitutional¹⁵. In arguing its position, the Court pointed out that it is impermissible to determine the tax liability for church tax, which only one spouse is obliged to pay, by taking into account the income of the other spouse who does not belong to a church or other religious association. The decision of the Constitutional Court forced the legislator to change the way in which the basis for calculating the church tax is determined in the event that a married couple of different religions chooses to tax their income jointly.

As indicated earlier, the tax base for church tax is the amount of personal income tax. However, there is an exception to this rule, as the rule applies if the period of tax liability for church tax coincides with the period of tax liability for the basic tax – personal income tax. During the tax year, a taxpayer may withdraw from the Church and change his place of residence, in which case the question arises – how to determine the tax base of the church tax, for the period during which the taxpayer was obliged to pay it. Income tax is calculated on the basis of the entire tax year. Distinguishing the correct tax base for church tax is possible by using a monthly scale. For example, if the taxpayer withdrew from the Church in May, the church tax base is taken as 5/12 of the amount of personal income tax calculated on an annual basis. If the church tax liability arose in November (e.g. the taxpayer has taken up residence in Germany) – an amount of 2/12 of the amount of personal income tax calculated on an annual basis is to be taken. The principle of monthly scales is regulated in the laws of the *Länder*¹⁶.

The rate of church tax levied as a surcharge on personal income tax is either 8 or 9%, depending on the federal state. In Bavaria and Baden-Württemberg the church tax rate is 8 per cent, in the others it is 9 per cent, so the nine per cent rate is more common. National laws do not regulate the maximum level of the rate. In the Federal Republic of Germany, in the case of the Catholic Church, the *orangs* authorised to set the rate of church tax

¹⁵ See Beschluß des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 14. December 1965, BVerfGE 19, 268.

¹⁶ See § 7 Gesetz über die Erhebung von Steuern durch öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften in Baden-Württemberg in der Fassung vom 15. 6. 1978.

are the Tax Councils, which operate at diocesan level. The selection of the appropriate rate by the Council is made by adopting the relevant resolutions, the so-called *Kirchensteuerbeschlüssen*. The tax rate resolutions are then approved by the competent state entities¹⁷.

The legislator has provided for the possibility to charge church tax directly on income (*Kappung der Kirchensteuer*). The principle is that the tax base for church tax in the form of a surcharge on income tax is the amount of the liability that the taxpayer is obliged to pay for income tax. Deviating from this rule and charging church tax directly on income is intended to reduce the amount of church tax liability. Once a certain amount of income is exceeded, the taxpayer can charge church tax on all his or her income earned on an annual basis at a reduced rate – usually 3 or 4 per cent.

Salary tax in the German legal system is referred to as *Lohnsteuer*. If a taxpayer's main source of income for income tax purposes is income from labour remuneration, the church tax calculated on the basis of this tax is called *Kirchenlohnsteuer*. The structure of the church tax calculated on the basis of payroll tax has several specific features, these are related to the procedure for the assessment of the *Kirchenlohnsteuer* and to the obligations of employers¹⁸.

The employer is the payer of the payroll tax and the church tax calculated thereunder. The Income Tax Act (EStG) in articles 38–42g comprehensively regulates the procedure for the calculation of *Lohnsteuer* by the employer and its obligations arising therefrom. Pursuant to § 38 EStG, the employer is obliged to withhold payroll tax from the employee's salary. In addition, *Lohnsteuer* is levied from the employee's current basic salary, which has to be increased by any gratuities and awards received, e.g. for jubilee awards. The rate of church tax calculated on the basis of payroll tax, similar to the rate of church tax calculated on the basis of personal income tax, is, depending on the federal state, either 8 or 9%. When determining the basis of assessment for church tax, the deductions provided for in § 51a EStG (e.g. for raising a child) are taken into account.

¹⁷ KOSEK, op. cit., pp. 163–164.

¹⁸ See Art. 13–15 Gesetz über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, Religions- und weltanschauliche Gemeinschaften (in Bayern) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. November 1994.

The most common form of payment and assessment of church tax is in the form of a surcharge on personal income tax. The Church Tax Acts create the right for religious associations to charge church tax on the basis of wealth tax. The rules for the payment of church tax in the form of a surcharge on property tax are identical to the rules for the assessment of church tax in the form of a surcharge on income tax. The basis of assessment of the church tax is the amount that the taxpayer is liable to pay under the wealth tax. If spouses settle jointly, then the rules on joint settlement of spouses that apply to income tax apply.

A passive taxpayer is an individual, liable to pay wealth tax, who belongs to a church or religious association entitled to collect church tax. The church tax in the form of a surcharge on the wealth tax has not been applied in the Catholic Church in the Federal Republic of Germany, nor in the Protestant Churches. Only some Jewish communities, e.g. in Berlin and Frankfurt, have made use of the possibility established by the legislator and introduced a church tax in the form of a surcharge on the wealth tax.

The possibility of introducing church tax in the form of a surcharge on land tax is provided for in the church tax laws applicable in Bavaria, Baden-Württemberg, Berlin, Lower Saxony, Saarland and Rhineland-Palatinate, among others¹⁹. The denominational regulations distinguish between two types of church land tax – *Kirchengrundsteuer A* and *Kirchengrundsteuer B*. This is a consequence of the distinction between land tax, which is differentiated according to the purpose and use of the land. Land that constitutes an agricultural or forestry holding is subject to *Grundsteuer A*, while other land that does not constitute an agricultural holding is subject to *Grundsteuer B*. The church tax is usually paid on the basis of land tax, the subject of which is agricultural and forestry land (*Kirchengrundsteuer A*).

The passive taxpayer in this construction of the church tax is the person liable to pay the land tax who is a member of a religious association that has the right to collect the church tax. The tax base is the amount that the taxpayer is obliged to pay in respect of the land tax. The rate of church tax in this form depends on the federal state and can range from 10 to 30 percent.

¹⁹ Art. 16 Bavarian Church Tax Act: “Die in Art. 1 genannten Gemeinschaften werden ermächtigt, zum Zweck der Erhebung von Kirchengrundsteuer eigene Steuerordnungen zu erlassen.”

This range of tax rates is determined by the nature of the land tax itself, which is a local government tax paid to the municipality. In addition, the rate is determined by the quality and size of the land, as well as other factors such as the price of land in the relevant federal state. It can be concluded that such a wide variation in rates means that church tax paid as a surcharge on land tax is not common²⁰.

3 The Construction of the Church Tax – a Theoretical Approach

The active taxpayer has the right to receive a monetary benefit, while the passive taxpayer is obliged to pay this benefit²¹. It is reasonable to simplify by indicating that the active taxpayer is most often a church, while the passive taxpayer is most often the faithful of a particular denomination.

An unambiguous indication of the active tax subject is impossible and difficulties are often encountered in identifying the above-mentioned institutions. In order to find an answer to the question of who or what constitutes an active tax subject, it is necessary to consider what a church is and whether it has the right and consent to collect church tax.

Philosophically, the Church can be defined and considered at several levels. A distinction is made between the universal Church, the national Church and ecclesiastical legal entities. When defining the active tax subject, it is necessary to indicate which level of Church construction is appropriate and tells this element of the tax construction.

The passive tax subject is the taxpayer, payer and collector. However, the key building block of the tax is the taxpayer. In a church tax, taxpayers can be all believers of a particular denomination. This arrangement makes the tax more universal. Each believer of a particular denomination must meet the financial needs of the church to which he or she belongs and with which he or she identifies.

²⁰ KOSEK, op. cit., pp. 180–181.

²¹ LEWKOWICZ, K. Zasady konstrukcji racjonalnego systemu podatkowego. In: *Reforma systemu podatkowego w Polsce*. Białystok: J. Sikorski, 2003, p. 156.

What remains controversial about this method is that there is no tax liability for non-believers. If only believers declaring membership of a particular church or denomination are taxpayers, the tax liability of agnostics and faith-seekers will be lower. Tax favouritism for this social group seems inappropriate and morally questionable, as it may lead believers to abandon their faith.

The passive taxpayer in the church tax can also be any person who is liable to pay the basic tax, as the church tax is often an accessory tax. Such a solution would increase the level of universality of this tax.

In an optional church tax, it is the person paying the basic tax who, when filling in the tax return, states whether he or she wants his or her funds to be allocated to a particular church. The fairness of taxation remains preserved in this method. The taxpayer indicates which church's activities he or she wishes to support. What remains unresolved, however, is the question of the right to keep religious values and beliefs secret. By indicating a particular church, the taxpayer indirectly outlines his privately held values.

Each of the aforementioned methods of selecting a passive tax entity has certain advantages and disadvantages. Choosing the right one depends on how the state views the multifaceted activities of the Church. If the state authority considers that the most important activity is spiritual, aimed at the faithful – the best method is to consider the faithful of particular denominations as taxpayers. The state authority may also come to the conclusion that through the activities of the Church – every citizen benefits directly or indirectly (e.g. from charitable activities). In that case, all citizens subject to the basic tax should be considered taxpayers. The last possibility envisages that the taxpayer himself will make the right decision – he will determine whether a part of his basic tax will be transferred to a specific church or will be distributed by the tax authority in proportion to the efficiency and importance of the activities of all churches.

4 Introduction of a Church Tax in Poland

The answer to the question whether the introduction of a church tax in Poland is possible depends on the analysis of constitutional principles, such as the principle of neutrality of the state towards churches

or the principle of freedom of conscience. It is also worth analysing the rulings of the Constitutional Tribunal and considering the consequences that the inclusion of churches in the church tax system would have.

For the purpose of introducing a church tax in Poland, it is necessary to analyse the rulings of the Constitutional Tribunal on constitutional principles, particularly the denominational neutrality of the state and the principles conditioning freedom of conscience and religion. It is also worth analysing the question of the obligation to pay taxes.

The Constitutional Court has repeatedly issued rulings on the potential conflict between the right to property and the obligation to bear public burdens and benefits. The payment of taxes undoubtedly interferes with property rights. Through taxes, the public authority influences the disposal of taxpayers' money. In the opinion of the Constitutional Court, the obligation arising from Article 84 of the Constitution cannot be implemented through confiscation of property and the resolution of tax laws must comply with constitutional principles. It should be emphasised that the imposition of public tributes is one of the most important competences of the state, so the collision in question is permitted by the Constitution²². The state may take a part of the funds from the citizens in the form of a tax in order to finance religious associations.

It is worth starting the analysis of the judgments of the Constitutional Tribunal with the judgement of 5 May 1998. The Tribunal ruled that the deletion of individual provisions from the laws on the relation of the state to a given church and the enactment of new ones in a common law – is in compliance with the Constitution. The legislator will thus contribute to the similar treatment of all religious associations. Provisions on Churches should be as similar as possible to each other, and placing them in a single legal act, implies ease of implementation²³.

The Court also examined the issue of the inclusion of religion grades in the average. According to the applicant, the inclusion of religion grades in the average creates a feeling of pressure on pupils. In addition, pupils are often

²² See judgments of the Constitutional Court of 7 June 1999, K 18/98; 25 November 1997, K 26/97; 5 January 1999, K 27/98; 27 July 2004, SK 9/03.

²³ See judgment of the Constitutional Court of 5 May 1998, K 35/97.

obliged to participate in various activities or directly in church services. On the basis of their extracurricular activities, additional positive marks are awarded to them. In the applicant's view, the State, by including the grade for religion in the average, supports the Church, which is at odds with the principle of the State's worldview neutrality. The Court found this position to be incorrect. By including religion grades, the state supports the principle of religious freedom. The Court pointed out that the legislator did not disregard international law either, as it is up to the state in question to decide which relationship in the state-church relationship it chooses. Poland is a state in which there is a separation of state and church – it cannot be said to be a denominational state. A secular state should be based on religious impartiality. The Tribunal emphasised that the position of the Catholic Church in Poland is conditioned by the provisions of the Constitution of the Republic of Poland, because the legislator wanted to mark the role of this Church in the religious structure of Poland. If the position of the Catholic Church is dominant in this structure, this does not mean that the public authority can discriminate against other churches and religious associations. Instead, it can regulate in a slightly different but proportionate way the issues concerning them. In the Court's view, it is understandable that religious lessons are taught in public schools. The Court pointed out that the applicant did not dispute this teaching or the fact that marks are awarded in this subject, only the inclusion of these marks in the final or semester average. In the grounds for the judgment, the CT pointed out that it is natural to include in the average, the grade of a subject which is included in the curriculum. Furthermore, parents or other legal guardians have a choice as to whether their child will attend religion or ethics classes. It is impossible to introduce elective classes in every public school, in such a number that each guardian chooses for his or her child the subject corresponding to his or her professed worldview (atheist, deist, *etc.*). In the judgment under discussion, the Court does not deny the pressure that a pupil may feel as a result of attending religious lessons. However, it is not within the Court's jurisdiction to assess that pressure, since participation in additionally assessed religious activities does not derive from the law²⁴.

²⁴ See judgment of the Constitutional Court of 2 December 2009, U 10/07.

Another judgment in which the Constitutional Tribunal indicated the compliance of the provisions of the Act with the principle of the state's worldview neutrality is that of 2 April 2003, in which the Constitutional Tribunal stated that the provisions of the Act on the State's Relationship with the Orthodox Church²⁵ are compatible with the Constitution of the Republic of Poland. In the opinion of the Autocephalous Orthodox Church, the exceptions contained in Article 48(2) and (3) of the above-mentioned Act are incompatible with the principles stemming from the provisions of the Constitution, as the analogous Act on the State's Relationship with the Catholic Church²⁶, does not provide for such exceptions. The exceptions, which were the main focus of the dispute, concerned the granting of compensation for property taken over by the State. The Court held that such exceptions do not interfere with the principle of the state's worldview neutrality, and that the differences between the laws in question are due to historical circumstances. Moreover, the representatives of the Orthodox Church agreed to include these exceptions during the negotiations that preceded the submission of the bill, i.e. before the legislative process²⁷.

In a further judgment, the Constitutional Tribunal ruled that the funding of Catholic higher education institutions from the state budget complies with constitutional principles. According to the Court, the laws on the funding of, among others, the Papal Theological Faculty in Warsaw and in Wrocław are in line with the Constitution. According to the complainants, the state should not financially support Catholic universities, because thanks to the allocated subsidies, the university authorities will be able, among other things, to reduce tuition fees. Furthermore, the legislator did not provide for the possibility of subsidising other universities, which are run by representatives of other faiths. Subsidising only Catholic higher seminaries constitutes, in the applicants' view, a breach of the principle of worldview impartiality of the public authorities. The Court found the applicants' position to be incorrect, as the state can, through positive action, contribute to the

²⁵ Act of 4 July 1991 on the Relationship of the State to the Polish Autocephalous Orthodox Church.

²⁶ Act of 17 May 1989 on the Relation of the State to the Catholic Church in the Republic of Poland.

²⁷ See judgment of the Constitutional Court of 2 April 2003, K 13/02.

realisation of other constitutional principles – particularly the principle of religious freedom. The subsidisation of the universities indicated in the provisions of the Act is, in the opinion of the CT, only a legitimate form of support. Furthermore, universities do not function according to the rules of the free market, which is governed by market mechanisms, but contribute to the popularisation of science (in the case in question, theology), so their financial support should be assessed positively. The Court emphasised that other religious associations can also negotiate with the public authority for the subsidisation of the universities they run. The judgment in question was criticised by representatives of the doctrine. It was accused of violating the principle of equal treatment of churches. The Court did not address the fact that the study of the above-mentioned higher education institutions is possible after fulfilling a number of prerequisites, so it is not characterised by universality. In addition, the subject matter and curriculum of the studies in the Catholic seminaries, do not coincide with the curriculum of the public universities where theology is also taught²⁸.

The following conclusions can be drawn from the judgments of the Constitutional Court presented. Firstly, the state may assist churches if the provision of such assistance contributes to the spread of the common good. Next, it is possible to differentiate the situation of religious associations on the basis of proportionate and objective criteria. The church tax constitutes a form of support and assistance for churches, therefore, in this respect, it should be considered that the provisions of the act introducing this tax, will be in compliance with the Constitution of the Republic of Poland, if every religious association will be able to participate in the system of this tax. The law may introduce certain conditions to be met in order to participate in the church tax system, however, they must be fairly defined, preferably based on a dialogue with representatives of the religious associations concerned.

The principle of freedom of conscience and religion derives from the provisions of the Constitution of the Republic of Poland (Article 53 of the Constitution) and from the Act on Guarantees of Freedom of Conscience

²⁸ See judgment of the Constitutional Court of 14 December 2009, K 55/07.

and Religion²⁹. It exemplifies international standards for the protection of human rights. Freedom of religion consists of the right to profess and externalise one's religious feelings. Externalization may take the form of prayer or participation in rituals. No one can be forced to practise a religious rite, and the state should ensure that the externalisation of a particular religion is in conformity with the principles of coexistence, morality and public order³⁰.

The Constitution of the Republic of Poland in Article 53 *expressis verbis* guarantees many ways of realising the principle of freedom of conscience and religion and marks its scope. Particularly important for the institution of the church tax is the provision of Article 53(7) of the Constitution, according to which no one may be obliged by public authorities to disclose his or her religious beliefs. With this provision, the legislator introduced the so-called right to silence, which protects the privacy of an individual's beliefs. The addressees of this provision are not only citizens, but all people who are on the territory of the Republic of Poland. The case law emphasises that the prohibition of a public authority from asking about a person's world view is not absolute. The right to silence is subject to limitations in accordance with Article 31(3) of the Polish Constitution³¹.

In the light of the current Constitution, it is permissible for public authorities to ask questions about religious beliefs for statistical purposes or by bodies protecting rights and freedoms, if the addressee of the question can refuse to answer it.

Of course, the right under Article 53(7) of the Polish Constitution cannot be confused with an injunction to remain silent on religious matters. Such an injunction would interfere with other constitutional principles, if only with the freedom to manifest one's beliefs³².

The introduction of an obligatory church tax in Poland, in its standard, classical version (e.g. on the German model) directly conflicts with Article 53(7)

²⁹ Act of 17 May 1989 on guarantees of freedom of conscience and religion.

³⁰ GRONOWSKA, B. In: WITKOWSKI, Z., BIEN-KACALA, A.. *Prawo konstytucyjne*. Toruń, 2015, p. 175.

³¹ See judgment of the Constitutional Court of 7 October 2015, K 12/14.

³² OLSZOWKA, M. In: SAFJAN, M., BOSEK, L. *Konstytucja RP, t. 1, Komentarz Art. 1-86*. Warszawa, 2016, pp. 1277–1278.

of the Polish Constitution. Under the obligatory tax system, the taxpayer is obliged to disclose his religious beliefs and even to indicate the Church of which he is a member. The status of a believer is closely linked to the status of a taxpayer. Legally effective withdrawal from the Church implies that the person leaving the Church does not indicate his/her affiliation before the tax collecting authority.

5 Conclusion

The arguments presented in this article confirm the main thesis that the obligatory church tax fulfils all the conditions to recognise this institution as a tax *sensu stricto*, however, the introduction of this solution into the Polish legal system is not possible due to civil rights and freedoms having its source in the Constitution of the Republic of Poland.

On the basis of the German tax system, it can be concluded that only the obligatory church tax system has all the features allowing it to be classified as a tax. The optional church tax, does not have an important feature – compulsoriness. The solutions based on this system more resemble the financing of religious associations from the state budget than by means of a tax system.

The introduction of an obligatory church tax in Poland is only possible after amending the provisions contained in the Polish Constitution. The principle of freedom of conscience and religion contradicts the basic premises of the obligatory church tax. Rulings of the Constitutional Tribunal also confirm the thesis and provide valuable guidance on the possibility of introducing a church tax in the future. The introduction of a church tax in Poland, in addition to an analysis of the legal provisions, should be preceded by a thorough economic calculation and a dialogue between representatives of the churches and the state authorities.

References

- KOSEK, M. *Podatek kościelny w niemieckim systemie prawnym*. Płock, 2004.
- LEWKOWICZ, K. Zasady konstrukcji racjonalnego systemu podatkowego
In: SIKORSKI, J. *Reforma systemu podatkowego w Polsce*. Białystok, 2003.

- SAFJAN, M., BOSEK, L. *Konstytucja RP, t. 1, Komentarz Art. 1-86*. Warszawa, 2016.
- WITKOWSKI, Z., BIEN-KACAŁA, A. *Prawo konstytucyjne*. Toruń, 2015.
- Judgment of the Constitutional Court of 7 October 2015, K 12/14, OTK-A 2015/9/14.
- Judgment of the Constitutional Court of 14 December 2009, K 55/07, OTK-A 2009/11/167.
- Judgment of the Constitutional Court of 2 December 2009, U 10/07, OTK-A 2009/11/163.
- Judgment of the Constitutional Court of 27 July 2004, SK 9/03, OTK-A 2004/7/71.
- Judgment of the Constitutional Court of 2 April 2003, K 13/02, OTK-A 2003/4/28.
- Judgment of the Constitutional Court of 7 June 1999, K 18/98, OTK 1999/5/95.
- Judgment of the Constitutional Court of 5 January 1999, K 27/98, OTK 1999/1/1.
- Judgment of the Constitutional Court of 5 May 1998, K 35/97, OTK 1998/3/32.
- Judgment of the Constitutional Court of 25 November 1997, K 26/97, OTK 1997/5-6/64.
- Decision of the First Senate of the Federal Constitutional Court of 14 December 1965, BVerfGE 19.
- Constitution for the Federal Republic of Germany of 23 May 1949 (BGBl I).
- Income Tax Act in the version dated 27 February 1987 (BGBl I).
- Tax statute of 16 March 1977 (BGBl I).
- Act regulating the church tax system of 31 August 1990, BStBl 1990, I, 717, in the states of: Brandenburg, Mecklenburg-Western Pomerania, Saxony, Saxony-Anhalt, Thuringia.

Act on the levying of taxes by churches, religious a ideological communities in the state of Hesse of 12 February 1986, GVBl, 1986.

Act on the collection of taxes by religious communities under public law in Baden-Württemberg in the version dated 15 June 1978, GVBl, 1978.

Act on the levying of taxes by churches, religious a ideological communities (in Bavaria) of 26 November 1954, BayRS 2220-4 K.

Constitution of the Republic of Pola of 2 April 1997 (Journal of Laws, 1997, no. 78, item 483).

Act of 4 July 1991 on the Relationship of the State to the Polish Autocephalous Orthodox Church (Journal of Laws, 1991, no. 66, item 287).

Act of 17 May 1989 on the Relation of the State to the Catholic Church in the Republic of Poland (Journal of Laws, 1989, no. 29, item 154).

Act of 17 May 1989 on guarantees of freedom of conscience a religion (Journal of Laws, 1989, no. 29, item 155).

Contact e-mail

oskar.chmielewski.edu@gmail.com

ZDANĚNÍ PRÁVNĚ NEOŠETŘENÉHO PODNIKÁNÍ

Ludmila Javorská

Masarykova univerzita, Brno, Česká republika

Abstract in original language

Tento článek se zabývá analýzou daňové politiky v kontextu právně neošetřeného podnikání. Právně neošetřené podnikání představuje významnou výzvu pro daňové systémy po celém světě, neboť tyto subjekty často unikají placení daní a využívají mezer v právním řádu. V důsledku toho dochází ke ztrátě daňových příjmů a omezení principu solidarity odvádění daní. Tento článek uvádí profese, které nejsou právně ošetřené a mohly by být potenciálním zdrojem daňových příjmů, také zkoumá strategie, které mohou být použity k řešení tohoto problému, včetně posílení kontrolních mechanismů, zlepšení transparentnosti, možné daňové reformy. Výsledkem této analýzy je doporučení pro zákonodárce a daňové orgány, jak efektivněji vyřešit tento problém a minimalizovat jeho negativní dopady do státního rozpočtu.

Keywords in original language

Daň; šedá ekonomika; prostituce; zdanění; online poskytovatele.

Abstract

This article analyses tax policy in the context of non-legally treated business. Unregulated businesses pose a significant challenge to tax systems around the world, as these entities often evade taxes and exploit loopholes in the legal system. As a result, tax revenues are lost and the principle of tax solidarity is reduced. This article identifies professions that are not regulated by law and could be a potential source of tax revenue, also examines strategies that can be used to address this problem, including strengthening control mechanisms, improving transparency, tax reform. As a result of this analysis, recommendations are made to legislators and tax authorities on how to address this problem more effectively and minimize its negative impact on the state budget.

Keywords

Tax; Grey Economy; Prostitution; Taxation; Online Providers.

1 Úvod

V oblasti daňové politiky se upřednostňuje transparentnost a v posledních letech stále více se vyvíjí tlak na větší regulaci a hledání cest pro zdanění nových položek. Avšak, mezi těmito trendy a praktickou realitou často existuje propast, kterou vyplňují takzvané právně neošetřené subjekty. Tyto subjekty operují na okraji zákona, využívají šedých zón v právní úpravě a často unikají zdanění. Nezměnným příkladem takovýchto subjektů jsou fyzické osoby provozující prostituci. Nově se však k posledním přidaly i osoby nabízející digitální erotický obsah, například na OnlyFans platformě.

V současné době se stále častěji objevují diskuse o právních a daňových aspektech podnikání v oblastech, které nejsou tradičně regulovány či jsou považovány za společensky kontroverzní, jako je prostituce, práce společnic a platformy jako OnlyFans. Tyto formy podnikání sice nejsou v některých případech právně explicitně upraveny, nicméně to neznamená, že jsou právně neošetřené. Daňové zákony se vztahují na všechny příjmy, bez ohledu na povahu činnosti ze které pochází. Zásadní otázkou tedy není, zda je podnikání právně ošetřené, ale zda je účastník této činnosti ochoten přiznat své příjmy a odvést z nich příslušné daně. Naopak, jak ukazuje níže uvedená analýza, právní rámec pro tyto činnosti existuje, ale často je problémem neochota subjektů danit své příjmy nebo nedostatek jasných pravidel ohledně toho, co přesně je a není předmětem zdanění.

Tato otázka není pouze problémem ekonomickým, ale také společensko-etickým, neboť v některých státech Evropy má potenciál vyvolat celospolečenský konflikt na morální bázi. Tento článek se zaměří na analýzu důsledků a možného řešení tohoto jevu, s cílem přispět k diskusi o optimální daňové politice a posílení právního rámce pro zabránění úniku potenciálního příjmu do státního rozpočtu a možností správného zařazení nových profesí do stávajícího systému zdanění. V práci bude využito metody empirického zkoumání.

2 Právně neošetřené podnikání

V této kapitole se zaměříme na fenomén právně neošetřeného podnikání a jeho dopady na zdanění. Právně neošetřené podnikání odkazuje na činnosti, které se provádějí za hranicemi stávající právní úpravy nebo se vyhýbají regulacím s cílem minimalizovat zdanění. Tento jev představuje zásadní výzvu pro daňové systémy a má široké důsledky na ekonomiku a společnost jako celek.

Právně neošetřené podnikání, často označované jako “šedá ekonomika”, zahrnuje škálu činností, které se pohybují v mezích nebo mimo rámec platného právního řádu. Tyto aktivity mohou zahrnovat nezdaněné transakce, práci tzv. načerno, vyhýbání se povinnosti podávat daňové přiznání, nebo využívání mezer v daňových zákonech.

Musíme však rozlišovat mezi několika skupinami aktérů právně neošetřeného podnikání ve smyslu tohoto článku. První skupinou jsou potenciální daňové subjekty, jejichž činnost skutečně není upravená v právním řádu, ale bylo by možné ji zařadit pod stávající vymezení předmětu daně. Další skupinou jsou potenciální daňové subjekty, jejichž činnost není zakázaná, ale za určitých okolností může být trestně stíhatelná. Poslední skupinou jsou poměrně nové profese, činnost kterých ale není výslovně upravená v právním řádu, především v daňových zákonech. V následujících kapitolách se budeme zabývat možnostmi nebo nemožnostmi zařazení těchto činností do vymezení předmětu daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů).

Tím pádem první a poslední skupina sice nejsou výslovně upravené v právním řádu, ale jejich činnost může být po splnění některých podmínek zařazena pod předmět daně a tím pádem řádně zdaněna. Tyto osoby se tedy spíše vyhýbají plnění svých daňových povinností, aniž by existovala skutečná objektivní překážka nemožnosti zdanění těchto typu příjmů. Jejich činností tedy lze zařadit do definic obsažených v daňových zákonech, tím pádem skutečný problém nespočívá v neupravení konkrétní činnosti, ale v obcházení právního řádu a v účelovém nezdanění svého příjmu.

Jiná je však situace u druhé skupiny potenciálních daňových subjektů, kdy výkon činnosti za určitých okolností může být v rozporu se zákonem.

Kupříkladu osoba provozující prostituci nemůže za určitých okolností uvést, že zdaňovaný příjem byl získán provozováním prostituce.

V souvislosti s výše uvedeným je nezbytné podotknout, že daňové zákony se vlastně nezabývají zákonnosti onoho konkrétního příjmu, ani úpravou daného typu povolání v právním řádu.

2.1 Osoby, nabízející sexuální služby

Pod pojmem právně neošetřené podnikání se většinou vybaví novodobé profese, jako je například influencer, youtuber, blogger, online modelka, neboť se předpokládá, že dlouhodobá činnost je již v daňových zákonech zahrnuta. Stále však existují profese ve kterých zákonodárce nepřijal právní úpravu, přesto, že existují po tisíciletí, kupříkladu osoby vykonávající prostituci. Výjimkou však je donedávna platný prvorepublikový zákon č. 241/1922 Sb., o potírání pohlavních nemocí, který byl zrušen teprve k 31. 12. 2023. Dle tohoto zákona bylo zřizování a udržování nevěstinců zakázáno a trestáno podle ustanovení zákona č. 40/2009 Sb. trestního zákoníku, o kuplířství, mimo jiné byla stanovena povinnost státní správy postarat se o řemeslné prostitutky poskytnutím dočasného útulku a příležitosti k nápravě ve státem zřízených ústavech.

Pro definování prostituce lze vycházet z rozhodovací praxe soudů: „*Prostituce není jen pohlavní styk s jinými osobami za úplatu uskutečněný formou soulože, ale i všechny další formy ukájení pohlavního pudu jiné osoby stejného nebo opačného pohlaví tělesným stykem za úplatu*“.¹ Z výše uvedeného vyplývá, že prostituci nelze poskytovat online a je zapotřebí kontakt nejméně dvou osob.² Tím pádem v českém právním řádu je prostituce definována jako činnost zaměřená na ukájení pohlavního pudu za úplatu. Tato definice však nezahrnuje pouze fyzický akt, ale může se rozšířit i na uspokojování sociálních potřeb (např. potřeba blízkosti, konverzace), jak je tomu v případě společnic, což by však znamenalo zařazení činnosti společnic do stejného odvětví jako činnost osob

¹ Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 4 To 518/1994, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. R 22/1995.

² GRIVNA, T. Prostituce. In: HENDRYCH, D. a kol. *Právníký slovník*. 3. vydí. Praha: C. H. Beck, 2009.

GRIVNA, T. § 190 [Prostituce ohrožující mravní vývoj dětí]. In: ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 2383.

poskytujících prostituci. Z hlediska právního je tak nutné rozlišovat mezi čistě sexuálními službami a službami, které mohou mít širší sociální aspekt.

Osoba, jejíž potřeby jsou uspokojovány a která poskytuje plnění za poskytnutou službu (dále „sponzor“) se v tomto případě nazývá klient nebo klientka, kdežto osoba, která musí službu vykonat za hmotné protiplnění (dále „sponzorovaná osoba“) se označuje jako prostitut nebo prostitutka.

Předmětem daně u tohoto podnikání jsou nejčastěji peněžitá plnění, avšak není vyloučeno plnění i v jiných hmotných věcech, např. různé typy návykových látek.

2.2 Tvůrci obsahu na platformě OnlyFans

Podstatou tohoto poměrně nového povolání je využití platformy OnlyFans k publikaci svého obsahu, který může zahrnovat fotografie, videa, blogové příspěvky atd. OnlyFans je sociální platforma, která umožňuje tvůrcům obsahu získávat příjmy od svých fanoušků prostřednictvím předplatného. Tedy vztah mezi sponzorem a sponzorovanou osobou je založen na online „setkáních“, jak hromadných, tak i individuálních, kde dochází k poskytování různého typu obsahu, nejčastěji sexuálně explicitního typu, sponzorovanou osobou sponzorovi. Poslední poskytuje plnění v podobě jednorázového příspěvku za online setkání nebo s pomocí koupě předplatného. Sponzorovaná osoba v tomto vztahu se nazývá model nebo modelka, kdežto sponzor – fanouškem.

Modelky na OnlyFans mohou zveřejňovat obsah z různých žánrů, včetně módy, krásy, fitness, umění nebo explicitního obsahu pro dospělé, a přitahovat fanoušky, kteří jsou ochotni platit za přístup ke svému exkluzivnímu obsahu. Tyto modelky mají obvykle možnost získávat příjmy přímo od svých fanoušků bez dalších prostředníků, nepočítaje samotné platformy. Předmětem daně v tomto případě je peněžitý příspěvek, poskytovaný sponzorem, snížený o poplatek pro zpracování platby, který si účtuje platforma OnlyFans.

2.3 Společnice

V dnešní době vztahy mezi sponzorem a sponzorovanou osobou jsou známé pod názvem „sugar dating“. Podstatou těchto vztahů je, že sponzor

materiálně zaopatřuje sponzorovanou osobu, nejčastěji peněžitým plněním nebo v podobě hmotných darů. Recipročním plněním sponzorované osoby jsou interakce se sponzorem, mohou spočívat jak jen na „duševní“ úrovni, tak i ve spojení s tělesným kontaktem. To znamená, že mnohdy podstatou tohoto vztahu je jenom konverzace se sponzorem, uspokojení jeho komunikačních potřeb a napodobování romantického vztahu, jindy však může být základem tohoto vztahu i uspokojení sexuálních potřeb sponzora, ať už online či v reálném světě.

V daném vztahu sponzor, v závislosti od pohlaví, se označuje jako „sugar daddy“ nebo „sugar mommy“ a sponzorovaná osoba je označena pojmem „sugar baby“.³

Pro účely daného příspěvku byly prozkoumané profily tzv. sugar baby pro zjištění možného předmětu daně. Sponzoři nejčastěji poskytovali peníze, což by bylo jednoznačně předmětem daně viz následující kapitola; na druhém místě jsou hmotné dary v podobě značkových doplňků, aut, dovolených. V některých případech dochází i k darování drahokamů.⁴

3 Možností řešení

Podnikání na platformě OnlyFans, provozování prostituce nebo činnost společnic může generovat různé druhy příjmů, které ze své povahy musí být zdaněny. Z hlediska daňového práva příjmem v těchto případech může být jakýkoliv peněžní obnos, který osoba získá za poskytované služby. Například u prostituce jde o platbu za sexuální služby, u OnlyFans za předplatné či „spropitné“ od uživatelů, a u společnic za společenské doprovody.

Naproti tomu otázka, co může být uznáno jako náklad, je složitější. U osob provozujících prostituci mohou sem patřit například náklady na dopravu za klientem, pronájem prostor, kosmetické služby nebo ochranné prostředky.

³ CZUDEK, D., KUBÍČEK, J., MORAWSKI, W., WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA, M. Sugar-Dating (Sponsoring) Income Tax Consequences of Sexual Relations in Polish and Czech Law. *Pravo i Więź*. 2023, roč. 46, č. 3, s. 12.

⁴ WEIL, J. Z. The prostitute nudging sex workers to file their taxes. Niche tax advice is this woman's passion. And, yes, condom purchases are tax deductible. *Washington Post* [online]. 5. 1. 2024 [cit. 1. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.washingtonpost.com/business/2024/01/05/sex-worker-taxes/>

Pokud jde o platformy jako OnlyFans, příjmem jsou platby od předplatitelů, zatímco náklady mohou zahrnovat poplatky za platformu, náklady na produkci obsahu nebo marketingové výdaje, náklady na pronájem prostor nebo nákup pracovních pomůcek, jako je například vybavení pro natáčení obsahu na OnlyFans. Nicméně zde je důležité zmínit, že finanční správa může některé z těchto nákladů odmítnout uznat, pokud nejsou dostatečně doložené nebo pokud nejsou přiměřené vzhledem k povaze podnikání. V případě výkonu povolání společnosti nebo společníka, nákladem mohou být taktéž dopravní výlohy, nákup oděvu a doplňků, kosmetické služby, ochranné prostředky, vzdělávací kurzy, kupříkladu komunikační.

Dále se budeme zabývat mimo jiné i možnostmi zařazení jednotlivých typů činností sponzorovaných osob do konkrétních živnostenských oprávnění. Bohužel připadá v úvahu hlavně založení živnosti volné, poněvadž „[u] živnosti volné jsou kritéria pro její získání stanovena nejliberálněji, neboť uchazeč o její provozování musí vyhovět jen všeobecným podmínkám. Odborné podmínky nejsou pro získání volné živnosti stanoveny.“⁵

3.1 Osoby, nabízející sexuální služby

V zákoně o daních z příjmů, se otevírá několik možností pro zdanění příjmů z prostituce, přičemž každá z těchto možností přináší své specifické postupy a podmínky.

První možností je klasifikace příjmů z prostituce jako závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení předpokládá, že osoba provozující prostituci je zaměstnancem, a tedy podléhá zdanění jako jakýkoli jiný pracovník. Problém však nastává v případě zaměstnavatele této osoby, neboť by došlo k naplnění zaměstnavatelem definičních znaků kuplíře a tím pádem naplnění typových znaků trestného činu kuplířství dle § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Co se však týče samotné osoby provozující prostituci – ta trestána není.

Druhou možností je označení příjmů z prostituce jako podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů.

⁵ BALADA, L. § 25 [Volná živnost]. In: SOLOMONOVÁ, K., BALADA, L., KUNŠTÁTOVÁ, T., DICKELT, F. *Živnostenský zákon*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 222.

To znamená, že osoba, která provozuje prostituci, by si měla požádat o živnostenské oprávnění a splňovat požadavky stanovené pro podnikání v souladu se zákonem. Situace se však komplikuje tím, že ustanovení § 3 odst. 3, písm. p) zákona č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání (dále jen živnostenský zákon) výslovně stanovuje, že živnosti není nabízení nebo poskytování služeb směřujících bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb. S ohledem na výše uvedené nelze zařadit prostituci pro účely zdanění pod příjem ze živnostenského podnikání.

Další možností, kterou nabízí ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, je zdanit příjem z prostituce jako příjem z nezávislého podnikání. Podstatné je obsahové vymezení legislativního pojmu „nezávislé povolání“. Právní předpisy České republiky neposkytují přesnou a jednoznačnou definici pojmu „nezávislé povolání“. V této souvislosti je proto nutné podporně vycházet z ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, který se zabývá otázkou nezávislé činnosti v kontextu daňových nerezidentů. Je důležité si uvědomit, že některé z činností uvedených v tomto ustanovení jsou na základě jiných právních předpisů klasifikovány jako podnikání ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.⁶ Mezi takové činnosti patří například profese architekta, lékaře, inženýra či právníka.⁷

Při interpretaci pojmu „nezávislé povolání“ je tudíž třeba vzít v potaz, že vedle výše uvedených profesí existují i další činnosti, které lze zařadit do této kategorie. Patří sem například činnosti vykonávané výkonnými umělci, sportovci, jejich trenéry, rozhodčími atd. Toto stanovisko je podpořeno judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozhodnutím spisové značky 8 Afs 56/2010-73, kde soud konstatoval, že uvedené činnosti mohou být považovány za nezávislá povolání.

Tato široká interpretace pojmu „nezávislé povolání“ je nezbytná pro správné aplikování právních norem v oblasti daní a pro zajištění souladu s právním rámcem, který reguluje profesní činnosti a jejich daňové povinnosti. Právní teorie a praxe tak musí reflektovat tento výklad při posuzování konkrétních případů, čímž se zajišťuje právní jistota a konzistentnost aplikace práva.

⁶ PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 123.

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn. 8 Afs 56/2010-73.

Třetí alternativou je zahrnutí příjmů z prostituce do kategorie ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Tato možnost umožňuje zdanění příjmů, které nelze jasně zařadit do žádného z předchozích ustanovení.

Problémem pak dále může být případná daňová kontrola těchto daňových subjektů z důvodů (ne)existence důkazů k prokázání jejich příjmů.

Hlavní výhodou úpravy prostituce na zákonné úrovni je zvýšení příjmu státního rozpočtu, který dle výpočtu z roku 2019 mohl tehdy přinést miliardy korun do rozpočtu. Otázkou je zda v dnešní době by tento příjem nebyl nižší kvůli konkurenci s online trhem.

Kdybychom se inspirovali německou právní úpravou v této sféře služeb, konkrétně registraci poskytovatelů sexuálních služeb, pak bychom zajistili ne jenom bezpečnost poskytování sexuálních služeb, ale zároveň i možnost správce daně zjistit totožnost daňových subjektů a v případě nesplnění registrační povinnosti uložení náležitého sankčního opatření.

Jak již bylo uvedeno výše, prostituce v České republice nemůže být povolena v rámci živnostenského oprávnění, což vytváří komplikace při jejím právním posuzování. Činnost prostitutek a prostitutů by dle živnostenského zákona mohla být kvalifikována třeba jako poskytování služeb osobního charakteru nebo výroba, obchod a služby jinde nezařazené. Samozřejmě k podnikání v této sféře na základě živnostenského oprávnění by mohlo dojít pouze v případě odstranění negativního vymezení v § 3, písm. p) živnostenského zákona, ve kterém je výslovně stanoveno, že živnosti není nabízení nebo poskytování služeb směřujících bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb.

3.2 Tvůrci obsahu na platformě OnlyFans

Nově ke zjištění tvůrců obsahu na platformě OnlyFans, tedy potenciálních daňových subjektů, lze využít průběžné kontroly daňové povinnosti těchto daňových subjektů dle směrnice Evropské unie DAC7, která je implementovaná do novely zákona č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále jen zákon o mezinárodní spolupráci), konkrétně do oddílu 7 s názvem „Automatická výměna informací oznamovaných provozovateli platform“.

Dle této implementované směrnice provozovatele online platformy mají oznamovací povinnost vůči správci daně mimo jiné i ohledně rozsahu poskytnuté osobní služby. Jelikož OnlyFans je platformou zahraniční, pak ve smyslu výše zmíněného zákona je povinnou osobou vůči správci daně. Plnění, které podléhá oznamovací povinnosti, je kromě toho i osobní služba.

Dle § 14x zákona o mezinárodní spolupráci rozumí se osobní službou činnost fyzické osoby založená na čase nebo úkolu vykonávaná na žádost uživatele platformy, jejíž provádění je usnadněno prostřednictvím platformy, bez ohledu na to zda je prováděna jménem této fyzické osoby, prostřednictvím veřejné datové sítě nebo jiným způsobem.

Za tuto službu fyzická osoba obdrží protiplnění ve formě úplaty, což ve smyslu § 14z zákona o mezinárodní spolupráci je částka vyplacena v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitěného plnění po odečtení srážek provozovatele platformy. Úplata zahrnuje daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pokud je nesráží nebo neúčtuje oznamující provozovatel platformy.

Pokud jde o otázku živnostenského oprávnění, je třeba rozlišovat mezi jednotlivými druhy činností, pod které lze působení platformy podřadit. Platforma OnlyFans může být právně považována za podnikání v oblasti poskytování digitálního obsahu nebo zábavy, což by nejspíše spadalo pod živnostenské oprávnění pro činnost v oblasti výroby, prodeje a pronájmu zvukových a zvukově-obrazových záznamů a výroba nenahraných nosičů údajů a záznamů nebo jako zprostředkování obchodu a služeb. Nejlépe by vystihovalo podstatu této platformy živnostenské oprávnění ve sféře reklamní činnosti, marketingu a mediálního zastoupení, neboť mezi jednu ze služeb platformy patří i šíření reklamy, kam bezprostředně lze zahrnout i zpracování a výrobu návrhů reklamy podporující koupi předplatného novými fanoušky. Lze zmínit i další služby poskytované na platformě, třeba tvorba obsahu (např. hereckého, pornografického) může být považována za činnost mediální.

Co se týče osob podnikajících na této platformě, pak lze uvažovat o zařazení jejich činnosti do aranžérské činnosti a modelingu. Jelikož OnlyFans modelky častokrát vytváří návrhy a následné úpravy interiérů ve kterém natáčí tak, aby to bylo zajímavé pro fanouška, tzn. aranžují natáčecí místnost, ve které následně předvádí buď sebe, oblečení nebo své výrobky. Zároveň

se nabízí možnost živnostenského oprávnění na fotografické služby, neboť sice OnlyFans modelky fotí většinou jen sebe, přesto je s tímto spojené zpracování a úprava fotografií analogovou i digitální technologií.

V souvislosti s uspokojováním sexuálních potřeb se nabízí otázka, zda činnost na OnlyFans lze připodobnit k pornografii. V tomto kontextu lze argumentovat, že zdanění této činnosti by mělo následovat model zdanění platform, jako je kupříkladu Pornhub, kde se jedná o příjem z prodeje digitálního obsahu.

Právní úprava prostituce a pornografie se liší, i když obě činnosti mohou mít společné znaky, zejména ve vztahu k uspokojování sexuálních potřeb. Prostituce je vnímána jako činnost, při které dochází k přímému sexuálnímu styku mezi dvěma osobami za úplatu. Naproti tomu pornografie je produkce a distribuce sexuálně explicitního materiálu, který je určen pro konzumaci třetími osobami.

Pornografické platformy, jako například Pornhub, fungují na komerčním základě a jejich provozovatelé platí daně z příjmů, které jim plynou z předplatného, reklamy nebo prodeje obsahu. Live pornografie, kterou mohou nabízet tvůrci na OnlyFans, je z daňového hlediska obdobná jako nahraná pornografie, protože rozdíl spočívá pouze v načasování obsahu, nikoliv v jeho povaze.

Po znázornění podobnosti obou platform, které odlišuje pouze nepatrný rozdíl v podobě sdělení obsahu – nahrání nebo živé vysílání, lze navázat na nálezu Ústavního soudu, ve kterém bylo konstatováno, že Uber je taxislužbou, neboť pokud něco vypadá jako taxislužba, mělo by být posuzováno jako taxislužba, a ne jako jiná činnost v oblasti dopravy viz přirovnání použité v nálezu: „... *co se projevuje jako kachna, tak jí také zpravidla bude* (If it looks like a duck, swims like a duck and quacks like a duck, then it probably is a duck)“⁸

Podobně bychom měli přistupovat i k neformálním činnostem jako prostituce nebo práce společník – pokud jsou tyto činnosti fakticky poskytovány a jsou za ně přijímány peníze, měly by být zdaněny a regulovány, ať už jsou veřejně deklarovány jako podnikání, nebo nikoliv.

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn 8 Afs 56/2010-73.

3.3 Společnice

U těchto potenciálních daňových subjektů se nabízí téměř stejné možnosti řešení jako u osob poskytujících sexuální služby. Jak bylo již výše uvedeno, první možností je zdanění příjmů jako příjmů ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. Řešení na první pohled je stejné, však v tomto případě může mít jiný dopad. Rozdíl spočívá v tom zda společnosti poskytuje sexuální služby, pokud ano, pak je výsledek totožný jako u prostitutek, tedy sponzor-zaměstnavatel bude trestněprávně stíhán jako kuplíř. Pokud však k poskytování služeb tohoto druhu nedochází, pak lze využít postupu pro zdanění příjmů jako příjmů ze závislé činnosti. Samozřejmě musí být naplněné znaky závislé činnosti ve smyslu § 2 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce.

Dále se nabízí založení živnostenského oprávnění a zdanění dle § 7 zákona o daních z příjmů jako osoba samostatně výdělečně činná, avšak společnosti nesmí nabízet nebo poskytovat služby směřující bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb, aby nedošlo k rozporu se zákonem. Následně společnosti mají možnost zdanit svůj příjem jako příjem z podnikání nebo jako příjem z nezávislého podnikání.

Pro veškeré výše zmíněné skupiny právně neošetřených podnikání se nabízí možnost zdanění příjmů v režimu § 10 zákona o daních z příjmů jako ostatní příjmy. Podstatou však je že se musí jednat o příjem nabytý příležitostně.⁹ Navíc v případě, že nepřesáhne částku 50 000 Kč, pak dle § 10 odst. 3, písm. c) citovaného zákona je osvobozen od zdanění. Otázkou však je zda by se v těchto případech jednalo o bezúplatný příjem, neboť by výše uvedenými osobami byla poskytnuta služba jako protiplnění.

Činnost společnic může být vymezena jako živnost volná, konkrétně poskytování služeb osobního charakteru, modeling nebo výroba, obchod a služby jinde nezařazené. Samozřejmě pro zvolení vhodného druhu živnostenského oprávnění bude hrát zásadní roli náplň onoho konkrétního vztahu. S ohledem na obsah vztahu, který nemusí mít sexuální charakter, lze uvažovat i o zřízení živnosti vázané, a to jako činnost obsahující psychologické poradenství

⁹ RADVAN, M. Taxation of Instagram Influencers. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2021, č. 2, s. 339–356.

a diagnostiku. Pro založení tohoto typu živnostenského oprávnění je však zapotřebí vysokoškolského vzdělání ve studijním oboru psychologie a potřebnou délku praxi, odvíjející se od jednoho nebo víceoborového studia.

V případě společnic může být kladen důraz na poskytování společenských služeb, jako je doprovod na společenské akce, které samy o sobě nemají sexuální povahu, ale mohou zahrnovat i uspokojování společenských potřeb klienta. Zde vzniká otázka, zda by činnost společnic měla být spíše kvalifikována jako poskytování společenských služeb než jako nabízení sexuálních služeb. Výše uvedené širší chápání této činnosti by mohlo pomoci zařadit poskytování služeb společenského doprovodu mezi oblasti, kde dochází k poskytování služeb a uspokojování společenských potřeb bez sexuálního kontextu a tím pádem umožnění provozování živnostenského podnikání v daném odvětví, které by jinak mohlo být považováno za prostituci nebo její určitý podtyp.

Na poli živnostenského práva jsou výše zmíněné činnosti problematické. Prostituce a práce společnic mohou být živnostmi, ale jsou obvykle zařazeny do kategorie činností, které vyžadují specifické podmínky pro jejich provozování. V českém právním řádu prostituce není definována jako právem dovolené podnikání, což komplikuje možnost získání živnostenského oprávnění a tím pádem i určitou aprobaci právním řádem, která by umožňovala řádné zdanění prostituce. Na druhé straně, práce společnic, pokud je zaměřena na poskytování společenských služeb bez sexuálního kontextu, by mohla být klasifikována například jako živnostenské oprávnění v poskytování služeb osobního charakteru a modelingu.

4 Shrnutí

Z hlediska daňového práva platí nevyřčená zásada, kterou lze shrnout následně: máte-li příjem – máte povinnost ho zdanit. Finanční úřad se neptá, zda činnost, z níž příjem plyne, je právně upravena. Jediné, co je relevantní, je skutečnost, že osoba obdržela příjem, který by měl být zdaněn podle příslušných daňových předpisů. V případě příjmů z činností jako prostituce, práce společnic nebo příjmů z platformy OnlyFans tedy je spojena daňová povinnost.

V souvislosti s těmito činnostmi se často setkáváme s pokusy o vyhýbání se daňové povinnosti. Například osoba provozující prostituci nemůže do daňového přiznání přímo uvést, že její příjmy pocházejí z prostituce, musí to být nějakým způsobem zastřené. Přestože tato činnost není na poli živnostenského práva ošetřena, daňové právo tuto činnost nemůže ze své podstaty ignorovat, a jakmile je identifikován příjem, musí být zdaněn.

Pokud jde o trestní právo, poskytování sexuálních služeb může vést k obvinění z trestného činu kuplířství, pokud někdo organizuje nebo usnadňuje tuto činnost za účelem zisku. Na rozdíl od prostituce lze činnost na OnlyFans obtížněji postihnout pod tento trestní rámec, protože se nejedná o přímé fyzické uspokojování sexuálních potřeb, ale spíše o poskytování digitálního obsahu. Nicméně otázka, zda je platforma OnlyFans formou kuplířství, je právně komplikovaná a vyžaduje detailní analýzu jednotlivých prvků tohoto trestného činu. V praxi je však rozdíl mezi platformou, která umožňuje sdílení obsahu, a organizací, která aktivně zajišťuje zákazníky a služby.

Trestní právo do těchto oblastí zasahuje především skrze ustanovení právního řádu zaměřené na kuplířství, obchod s lidmi nebo šíření pornografie. Prostituce jako taková v České republice není explicitně trestná, ale určité jednání s ní spojené (např. nucení k prostituci, kuplířství, provozování prostituce v blízkosti školských zařízení) trestné je.

V tomto ohledu lze navázat na společenskou stránku pohledu na věc. Jelikož předmětem berního práva jsou společenské vztahy, a objektem jsou daně¹⁰, pak je nepochybné, že vztahy, vznikající při poskytování služeb osob provozujících prostituci, společnic a OnlyFans modelů, jsou vztahy společenské. Tedy konečná otázka, oproštěná o právní definice, zní – zda společnost má zájem na tom, aby peníze z těchto typu činnosti, byly zdaněny?

5 Závěr

Podnikání v oblasti OnlyFans, prostituce a činnosti společnic představuje právně složité téma, které vyžaduje pečlivou a komplexní analýzu z hlediska živnostenského, daňového a trestního práva. Klíčovým bodem však zůstává,

¹⁰ RADVAN, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? *Dny práva – 2008 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 295–304.

že bez ohledu na to, jak je činnost právně definována nebo regulována, příjem z této činnosti podléhá zdanění, a finanční správa se „neptá“ na povahu tohoto příjmu, ale vyžaduje jeho přiznání a zdanění.

Závěrem lze konstatovat, že cíle této studie byly úspěšně splněny, přičemž práce potvrdila stanovené hypotézy o existenci právního rámce, který lze aplikovat na podnikání v oblastech považovaných za kontroverzní, jako je prostituce, činnost společníků nebo publikace obsahu na platformách typu OnlyFans. Analýza ukázala, že tyto činnosti sice nejsou explicitně upraveny v českém právním řádu, avšak současný právní rámec umožňuje jejich zařazení pod existující daňové předpisy.

Problematika spíše spočívá v ochotě subjektů přiznat své příjmy a naplnit daňové povinnosti, než v absenci regulace jako takové. Hypotéza, že je třeba hledat cesty k efektivnějšímu zdanění těchto činností, byla potvrzena, a navrhované možnosti řešení směřují k posílení právního rámce, který by přispěl ke zvýšení daňových příjmů a minimalizaci šedé ekonomiky.

References

- BALADA, L. § 25 [Volná živnost]. In: SOLOMONOVÁ, K., BALADA, L., KUNŠTÁTOVÁ, T., DICKELT, F. *Živnostenský zákon*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 222.
- CZUDEK, D., KUBÍČEK, J., MORAWSKI, W., WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA, M. Sugar-Dating (Sponsoring) Income Tax Consequences of Sexual Relations in Polish and Czech Law. *Pravo i Więź*. 2023, roč. 46, č. 3.
- GRIVNA, T. Prostituce. In: HENDRYCH, D. a kol. *Právní slovník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009.
- GRIVNA, T. § 190 [Prostituce ohrožující mravní vývoj dětí]. In: ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 2383.
- PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 123.
- RADVÁN, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? *Dny práva – 2008 – Days of Law*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 295–304.
- RADVÁN, M. Taxation of Instagram Influencers. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2021, č. 2, s. 339–356.

WEIL, J. Z. The prostitute nudging sex workers to file their taxes. Niche tax advice is this woman's passion. And, yes, condom purchases are tax deductible. *Washington Post* [online]. 5. 1. 2024 [cit. 1. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.washingtonpost.com/business/2024/01/05/sex-worker-taxes/>

Nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 4072/17.

Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 4 To 518/1994, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. R 22/1995.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2011, sp. zn. 8 Afs 56/2010-73.

Zákon č. 241/1922 Sb., o potírání pohlavních nemocí zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání.

Zákon č. 262/2006 Sb. zákoník práce.

Zákon č. 40/2009 Sb. trestního zákoníku.

Zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Contact – e-mail

477075@mail.muni.cz

EVALUATION OF FINANCIAL SANCTIONS IN THE CONTEXT OF LAW AND SOCIETY

Petro Kornieiev

Nicolaus Copernicus University, Poland

Abstract

This study focuses on the current status of tax penalties in Polish tax law, with an emphasis on identifying key problematic areas and addressing gaps in the existing system. An additional objective is the precise differentiation between penalties and the tax itself. The article, characterized as descriptive, relies on the doctrinal method, utilizing an analysis of court rulings and the body of tax law doctrine. The research considers the evolution of tax penalties, identifying both substantive and procedural aspects. The analysis reveals significant gaps in both defining penalties and their application, leading to ambiguity and legal uncertainty. A significant outcome is the delineation of areas in urgent need of reform, including improving the clarity of regulations and enhancing enforcement effectiveness. The conclusion provides a synthetic summary of the issues discussed, indicating the need for further research and legislative action to improve the tax penalty system in Poland.

Keywords

Tax Penalties, Criminal Sanctions, Sanction Ambiguity, Polish Tax Law, Protection of Individual Rights, *ne bis in idem*.

1 Introduction

Establishment and implementation of measures of a repressive nature (i.e., sanctions) in relation to situations where entities obligated to fulfill various tax duties fail to exercise due diligence or do not comply with the law, constitute one of the key tools ensuring the proper functioning of regulations governing the field of tax law. It is frequently argued that taxes, in a certain sense, may be perceived by society as sanctions, as they impose significant

burdens on obligated entities¹. When analyzing the institution of taxation directly, one might erroneously agree with this assertion, as taxes indeed constitute an interference by the state in the finances of the obligated entity, occurring at every stage of income generation, and sometimes even in the event of a loss. However, it is crucial to recognize that our subjective perceptions of taxes should not lead to a faulty substitution of terminology, equating taxes with sanctions. Therefore, at the outset, it is necessary to distinguish the concept of a tax from that of a sanction, as these are not synonymous terms.

According to Article 4 of the The Tax Ordinance Act (1997), a tax is understood as a public, gratuitous, compulsory, and non-refundable monetary contribution to the benefit of the State Treasury, a voivodeship, a county, or a municipality, arising from tax law. The cited definition of a tax contains two rather specific characteristics, namely, compulsoriness and non-refundability. However, it would be misleading to regard a tax as a sanction based solely on these characteristics.

Although tax law has always been associated with a certain degree of burden, and even hardship, the concept of a tax sanction is relatively new and has not been precisely defined within the framework of Polish tax law. Consequently, tax sanctions do not have the same rich tradition or extensive body of jurisprudence as, for example, sanctions in other branches of law. Undoubtedly, the lack of comprehensive codified regulation constitutes a significant gap in the current system, given the dynamic development and broad application of sanctions by tax authorities². This issue is recognized both at the level of tax authorities and within the judiciary.

¹ An example of such a phenomenon can be seen in the current solidarity tax, which frequently faces criticism. For more on this topic, see: FELD, L. P., FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*. 2007, vol. 29, no. 1, pp. 102–120; MURPHY, K. The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*. 2004, no. 28, pp. 187–209; WOJTASIK, P. Danina solidarnościowa, czyli dodatkowy haracz od bogatych. *Rzeczpospolita*, 4. 11. 2019; and GRYZIAK, B. Tax sanctions versus criminal sanctions – accumulation or alternative? A comparative analysis. *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, no. 10, pp. 13–21.

² MAJKA, P. „Śankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych. In: BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A., PUSTUŁ, J. (red.). *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*. Toruń, 2017, pp. 117.

A valuable aspect of Polish tax law doctrine's contributions is the attempt to define the concept of tax sanctions³. An analysis of the doctrinal views leads to the conclusion that they refer to legal theory, where the foundations of this term are rooted⁴. According to this theory, a sanction constitutes a form of state response to behavior that contravenes a legal norm, resulting in negative consequences for the violator. The perspective of tax law doctrine is difficult to dispute; perceiving tax sanctions in this context is highly accurate. Nevertheless, the current form of tax sanctions does not always fall within the boundaries specified by the theoretical frameworks of law. Hence, the conclusion follows that the general understanding of sanctions based on legal theory is only partially adequate, considering today's realities, the dynamic development of tax sanctions, and their competitive nature in relation to criminal sanctions⁵. However, it is also valuable to refer to the definition proposed by Paweł Majka, who perceives a tax sanction as the consequences of violating substantive tax law obligations by a passive entity, which lead to an unfavorable legal or factual situation from the perspective of its economic interest, and are regarded by the legislator as a penalty for the breach of law⁶.

Conversely, Bartosz Gryziak believes that tax sanctions encompass all responses arising from tax laws to the non-fulfillment of the provisions of a tax norm, including those stipulated by the law itself as well as those imposed by the tax authority in a procedure other than criminal, aimed at compelling the regulated entity to fulfill its obligations⁷. In comparative analysis, Bartosz Gryziak's definition appears to be more coherent within the context of tax law, as it clearly distinguishes tax sanctions from criminal

³ Attempts to define tax sanctions can be found in the following sources: BRZEZIŃSKI, B. *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń, 2017, pp. 458–460; GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw, 2011, pp. 237–238.

⁴ MORAWSKI, L. *Wstęp do prawnoznawstwa*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2006, pp. 56–56.

⁵ MAJKA, P. Tax Sanctions as the Institutions Conditioning Efficiency of Collecting Tax Information—Limits of Legal Regulations. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2020, vol. 29, no. 4, pp. 189–207.

⁶ Ibid.

⁷ GRYZIAK, B. Tax sanctions versus criminal sanctions – accumulation or alternative? A comparative analysis. *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, no. 10, pp. 13–21.

sanctions applied under criminal procedure. Additionally, this definition includes sanctions that arise both from statutory tax provisions and those imposed by tax authorities in a non-criminal procedure. Delving into this issue, one can observe an appropriate evolution taking place in the field of tax law concerning tax sanctions. The observed changes may be the result of the legal system adapting to changing socio-economic needs and adjusting to new challenges and realities.

The above analysis leads to the conclusion that tax sanctions are not synonymous with taxes themselves, but rather constitute consequences of violating tax norms by the addressee of these norms. Consequently, sanctions are merely preventive measures aimed at ensuring compliance with legal regulations. From this perspective, tax sanctions play a crucial role as tools for enforcing the proper functioning of the tax system and safeguarding its integrity within the broader legal-tax framework. On the other hand, the primary purpose of taxes is to provide revenue for the state budget⁸.

2 Limits of Tax Sanctions

Bogumił Brzeziński expressed the view that sanctions within tax law norms can be constructed both within and outside of tax law itself⁹. This concept arises from adopting a dualistic structure of tax law norms, also known as the construction of coupled norms. In this framework, the sanctioned norm, which defines tax obligations, is linked to the sanctioning norm, which specifies the consequences of violating these obligations. This dualistic structure of norms allows for clear delineation of sanction boundaries and enables effective enforcement of tax law provisions.

K. Devos' perspective on compliance with the law is also valuable. In his research, Devos emphasizes the significance of coercive elements such as enforcement and sanctioning actions. He points out that enforcement actions, while indirectly influencing compliance, are a crucial tool in law enforcement. However, direct enforcement of laws against individuals can breed hostility, potentially discouraging compliance. Conversely, inconsistent

⁸ GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2006, pp. 150.

⁹ BRZEZIŃSKI, B. *Wstęp do prawa podatkowego*. Toruń, 2001, pp. 100–101.

enforcement may lead to growing social cynicism and distortions of reference norms. This complex dynamic underscores the importance of maintaining a balance between law enforcement and building trust in the legal system. Thus, effective social justice requires not only the enforcement of laws but also building societal trust in the legal system through transparency, fairness, and justice in law enforcement. It is this balance that is a crucial element in maintaining the rule of law and ensuring the fair functioning of society¹⁰. The above analysis leads to the conclusion that one of the key issues in maintaining the rule of law and ensuring justice and transparency in the system is the precise delineation of the boundaries of tax sanctions. In the context of discussions on compliance with the law, it is essential to establish clear boundaries for tax sanctions to avoid arbitrariness and ensure that law enforcement is conducted in accordance with principles of justice.

Precisely defining clear boundaries for tax sanctions is crucial both for protecting individual rights and for ensuring the effectiveness of the tax system. This helps to avoid abuses by tax authorities and ensures equality before the law. Furthermore, clear boundaries for tax sanctions enable taxpayers to act knowledgeably and confidently in fulfilling their tax obligations.

The boundaries of tax sanctions can be delineated at three levels: national, international, and European Union¹¹. Each of these levels is of significant importance in shaping and enforcing tax policy, both at the national and global levels, as well as within EU structures.

In the context of national law, the Constitution of the Republic of Poland (Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997) establishes the principle of proportionality, requiring state authorities to minimize burdens on citizens while maintaining a balance between the public interest and limitations on civil liberties. Pursuant to Article 31(3) of the Constitution of the Republic of Poland, public administration authorities are obligated to operate within clearly defined boundaries to avoid infringements on civil liberties.

¹⁰ DEVOS, K. N. H. Penalties and sanctions for taxation offences in New Zealand: Implications for taxpayer compliance. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 2004, vol. 10, no. 3, pp. 212–244.

¹¹ This view is widely accepted in the doctrine of tax law, as confirmed by the research conducted by P. Majka (2020, op. cit.).

At the international level, the European Convention on Human Rights (ECHR) (Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, signed in Rome on 4 November 1950) regulates certain aspects of tax sanctions, particularly concerning criminal matters. It is worth emphasizing that the European Convention on Human Rights does not cover all types of tax sanctions. Numerous judgments indicate that sanctions related to fines and additional tax obligations may be treated as criminal matters if they meet certain criteria, such as universal application, lack of compensatory characteristics, and a deterrent function for potential law violations. However, proceedings concerning other sanctions, such as rate increases or loss of privileges, fall outside the scope of the ECHR.

Regarding EU law, the rulings of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and the Charter of Fundamental Rights of the European Union (EU Charter) (Charter of Fundamental Rights of the European Union, 2007) are significant. The Court of Justice of the European Union emphasizes that EU law is based on general principles, including the principle of proportionality, which requires the use of measures appropriate to the objective. The boundaries of tax sanctions in EU law are also defined by the EU Charter of Fundamental Rights, particularly its articles concerning individual rights, such as the right to freedoms, effective legal remedies, access to justice, and the prohibition of double jeopardy or punishment in criminal proceedings for the same offense. These norms delineate the limits of tax sanctions, complementing the protection of individual rights in the sphere of freedoms arising from national and international law.

Analysis of the boundaries of legislative sanctions indicates a clear scope of permissibility, which limits excessive interference by the legislator in the rights of taxpayers. At the same time, the boundary for the regulation of sanctions in international and EU law is the obligation to ensure a fair judicial process. Although existing sanctions fall within permissible limits, the European Convention on Human Rights (ECHR) does not cover all types of tax sanctions and establishes standards at a lower level than the Charter of Fundamental Rights. According to international regulations, there is also a prohibition against double jeopardy for the same offense. However, it happens that tax and criminal sanctions coincide. Therefore,

it is important for the legislator to make consistent decisions regarding the type of sanctions to avoid situations where their convergence occurs.

It is worth noting the complexity of defining the boundaries of tax sanctions, which arises from considering the many diverse aspects and levels at which these actions are taken. In the context of analysis, it is also essential to consider the gap mentioned in the earlier part of the study, as it suggests a lack of clearly defined definitions and boundaries regarding tax sanctions. This observation underscores the need for a precise definition of the concept and the delineation of boundaries for the effective implementation of the tax sanctions system.

3 The Principle of *ne bis in idem*

Criminal sanctions, unlike tax sanctions, have been specified by the legislator in Article 42 of the Constitution of the Republic of Poland. The establishment of tax sanctions is not subject to the same regime, but this does not imply unrestricted application. The challenge lies in defining the acts that may be subject to each of these types of sanctions. Additionally, establishing a general framework of legal regulations concerning tax sanctions poses difficulties. The lack of uniform norms regarding tax sanctions adversely affects the practice of tax law application. In contentious situations, tax authorities and administrative courts lack a clear point of reference to guide them in determining the direction of resolution in individual cases. Punishment for violating tax laws in Poland primarily relies on criminal liability. As mentioned earlier, tax sanctions remain one of the less explored areas in the field of tax law scholarship. In Polish tax law doctrine, certain similarities between tax sanctions and criminal sanctions are recognized¹², which generate further difficulties in the context of applying the *ne bis in idem* principle.

It is worth considering the viewpoint of B. Gryziak, who identifies two key components of criminal sanctions: the actions of the perpetrator and their awareness. According to this concept, guilt must be demonstrated through the existence of a specific mental connection between the perpetrator and

¹² SEPIOŁO-JANKOWSKA, I. Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych. *Prokuratura i Prawo*. 2020, no. 2, pp. 84–105.

their act, which is a necessary condition for assigning criminal responsibility. It is worth noting that the volitional aspect, such as intention or awareness of committing a tax offense, does not play as significant a role in the legal context as the objective aspect, which is the mere fact of violating tax regulations. This analysis emphasizes that tax sanctions are primarily a tool for enforcing tax law and ensuring its effectiveness, rather than just a punishment for deliberate or intentional violations of regulations. Consequently, the taxpayer bears the consequences for the mere occurrence of an unlawful state, regardless of their mental state associated with the action. Responsibility in this context becomes objective, meaning that legal norms regarding taxes are applied on the basis of breaching obligations¹³.

The principles of *ne bis in idem* in the context of the system of tax sanctions and criminal penalties are a crucial element in ensuring the legal protection of individuals and the proper functioning of the justice system. Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights (Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, signed on 22 November 1984) states that it prohibits the re-trial or punishment of the same person for the same offense by the courts of the same state, except in cases where new facts have emerged or where there has been a fundamental procedural error in the initial proceedings potentially affecting the outcome of the case. Therefore, it can be concluded that there are three conditions that must be met for the application of this principle: the identity of the perpetrator, the identity of the offense, and the punitive nature of the sanction¹⁴.

A key aspect of the application of the *ne bis in idem* principle is the proper categorization of the functions performed by individual sanction measures. Due to the impossibility of simultaneously applying two sanctions with a similar repressive-preventive character, it is crucial to clearly delineate the functions performed by tax legal institutions. These functions include fiscal, compensatory, and repressive-preventive aspects, and their clear separation helps to avoid ambiguity and ensure the effectiveness of the sanction system. It follows that tax sanctions and criminal penalties compete with

¹³ GRYZIAK, 2020, op. cit.

¹⁴ MAJKA, 2020, op. cit., pp. 189–207.

each other as they serve a similar repressive-preventive function. Therefore, their simultaneous application is impossible. This issue has a global dimension due to the complex jurisdiction of courts in terms of judicial protection concerning criminal and tax sanctions. Common courts are competent in criminal penalties, whereas administrative courts are competent in tax sanctions. It is worth noting that administrative courts do not have the authority to take substantive actions, but only examine formal aspects.

In the context of the functions performed by tax sanctions, granting them precedence seems justified due to their nature as less severe sanctions, yet they are often sufficient to induce taxpayers to fulfill their obligations. Tax sanctions, in essence, serve as a preventive and deterrent measure that can be an effective tool for encouraging compliance with tax laws. However, in cases where tax sanctions prove ineffective in achieving their purpose, consideration should be given to the application of criminal penalties. Criminal penalties, due to their restrictive nature and severity, should be applied cautiously and only in situations where other measures have not yielded the expected results. Their aim should not only be to impose punishment for breaching tax laws but also to deter future offenses and restore trust in the tax system by enforcing severe consequences for those who deliberately violate tax regulations. Therefore, both tax sanctions and criminal penalties should be regarded as elements of a comprehensive tax law enforcement system, applied proportionally to the degree of violation and effectively fulfilling preventive and deterrent objectives. Moreover, the *ne bis in idem* principle prohibits the simultaneous application of tax and criminal sanctions for the same offense.

In conclusion, it must be acknowledged that the *ne bis in idem* principle is a crucial element of individual legal protection and the justice system. In essence, it prohibits the simultaneous application of tax sanctions and criminal penalties for the same offense. This principle is essential to avoid double punishment for the same act, which would violate justice and equality before the law. The application of this principle is of significant importance for maintaining the integrity and effectiveness of the tax law enforcement system. Protecting taxpayers from double jeopardy ensures stability and trust in the legal tax system while safeguarding their individual rights

and freedoms. This leads to the conclusion that the *ne bis in idem* principle is a vital element in striking a balance between the need for law enforcement and the protection of individual rights.

4 Conclusion

The presented analysis directs attention to the crucial role that tax sanctions play as significant tools both in the context of tax law and broader legal frameworks. The article emphasizes the need for a precise definition of tax sanctions to clearly delineate their nature and establish the boundaries of their application. The lack of clearly defined boundaries and statutory definitions can lead to chaos and violations of individual rights. In this context, it is necessary to ensure that the legislator protects taxpayers' rights and maintains a balance between the fiscal function of tax law and the preventive nature of sanctions. The analysis also raises the issue of responsibility for imposing tax sanctions, indicating the need for reflection on the decisiveness of tax authorities and courts in this regard. Furthermore, there is a need for a thorough examination of the consequences of tax sanctions for the protection of individual rights and the necessity to maintain a balance between taxpayers' interests and tax law enforcement. It is also important to consider the potential implications of changing the judicial system, particularly the transition from general courts to administrative courts, which poses a significant challenge for tax sanction institutions.

In summary, the analysis emphasizes the need for in-depth research and discussion in the area of tax sanctions and identifies key areas that require attention from practitioners and researchers. The conclusions drawn can contribute to the development of the current tax sanction system by improving the clarity of regulations, enhancing the effectiveness of enforcement, and ensuring fairness in the system. At the same time, it emphasizes the importance of building trust in the tax system by maintaining a balance between the interests of all parties and protecting individual rights.

References

BRZEZIŃSKI, B. *Wstęp do prawa podatkowego*. Toruń, 2001.

- BRZEZIŃSKI, B. *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń, 2017.
- DEVOS, K. N. H. Penalties and sanctions for taxation offences in New Zealand: Implications for taxpayer compliance. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 2004, vol. 10, no. 3.
- EPIOŁO-JANKOWSKA, I. Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych. *Prokuratura i Prawo*. 2020, no. 2
- FELD, L. P., FREY, B. S. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*. 2007, vol. 29, no. 1.
- GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2006.
- GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. Warsaw, 2011.
- GRYZIAK, B. O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza). *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, vol. 7, no. 287, pp. 4–17.
- GRYZIAK, B. Tax sanctions versus criminal sanctions – accumulation or alternative? A comparative analysis. *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, no. 10.
- MAJKA, P. „Sankcje w polskim prawie podatkowym – ewolucja regulacji prawnych. In: BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A., PUSTUŁ, J. (red.). *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*. Toruń, 2017.
- MAJKA, P. Tax Sanctions as the Institutions Conditioning Efficiency of Collecting Tax Information—Limits of Legal Regulations. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2020, vol. 29, no. 4.
- MORAWSKI, L. *Wstęp do prawniczości*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2006.
- MURPHY, K. The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*. 2004, no. 28.

WOJTASIK, P. Danina solidarnościowa, czyli dodatkowy haracz od bogatych. *Rzeczpospolita* [online]. 4. 11. 2019 [cit. 24. 9. 2020]. Available at: <https://www.rp.pl/podatki/art1657171-danina-solidarnosciowa-czyli-dodatkowy-haracz-od-bogatych>

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, str. 1 z późn. zm.).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).

Protokół Nr 7 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony dnia 22 listopada 1984 r. w Strasburgu (Dz. U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.).

Contact – e-mail

p.korniewicz@doktorant.umk.pl

ORCID

0000-0003-4683-242x

THE ISSUE OF BEER TAXATION

Julia Lipińska

Nicolaus Copernicus University in Torun, Poland

Abstract

The taxation of beer is an important part of the tax policy of many countries around the world. As one of the most popular alcoholic beverages, beer plays a key role in both social and economic culture. The taxation of this beverage has numerous implications for public health, business operations, and the impact on the state budget.

This article will focus on the excise taxation of beer. Firstly, the historical aspect of beer taxation, the definition of beer and the moment when excise duty on an excise product arises will be presented. EU regulations on the excise taxation of beer will be analysed. This will be followed by a discussion of the taxation of different types of beer, including regular beer, sweetened beer, flavoured beer, and non-alcoholic beer. The question of whether excise duty is refundable in the event of a beer complaint will be addressed, and whether excise duty is payable on beer that is past its sell-by date. The taxation of loss and destruction of beer will also be discussed.

Keywords

Excise Tax; Beer; Tax; Alcohol; Excise Goods.

The taxation of beer is an important part of the tax policy of many countries around the world. As one of the most popular alcoholic beverages, beer plays a key role in both social and economic culture. The taxation of this beverage has numerous implications for public health, business operations, and the impact on the state budget.

1 Historical Aspect of Beer

Ethanol has first beginning in antiquity, when people observed fermentation processes in fruits, then in cereals. In the Middle Ages, mead and beer were readily consumed. Subsequently, the beer became more enjoyed than wine or mead. Even then we observed that the beer has strong consumption fascinations and more and more admirers. In turn, as far back as 1479, in Poland, in the regions of Greater Poland and Lesser Poland was enacted first taxation of alcohol named “czopowe”. On the ground of it, the beer was taxed. Interestingly enough, gentry who produce alcohol for their own consumption, have tax remissions. Indubitably, the beer is in the greatest demand now and in earlier years.¹

2 The Beer in EU Regulations

Regulations relating to beer were implied in Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages² – hereinafter Directive 92/83/EEC – specifically in Article 2 of that Directive. This provision refers to the division of alcoholic beverages into traditional categories and uses the tariff codes of the Combined Nomenclature. Undoubtedly, the reference to this nomenclature is intended to facilitate the functioning of the internal market. These tariff codes of the Combined Nomenclature are laid down in Council Regulation 2658/87 on the tariff and statistical nomenclature and on the Common Customs Tariff. Interestingly, this classification takes into account the physical, historical, technological and cultural characteristics of products, which determines the excise duty on alcoholic beverages. In the case of alcoholic beverages, reference to it is crucial to determine whether it is an alcoholic beverage subject to excise duty.³

¹ See FLIS, M. C. Akcyza na alkohol a polska gospodarka. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, vol. 293, no. 1, pp. 13–19.

² Dz.U.UE.L.1992.316.21.

³ See LIPTAK, Z., PŁAWIAK, W. Komentarz do dyrektywy 92/83/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych. In: LASIŃSKI-SULECKI, K. (red.). *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*. Warszawa: LEX, 2014, Art. 2.

In accordance to Directive 92/83/EEC, the beer was defined as *“covering any product falling within CN code 2203 or any product containing a mixture of beer with non-alcoholic drinks falling within CN code 2206, in either case with an actual alcoholic strength by volume exceeding 0,5 % vol. Establishment of the duty”*. As a result, the beer which is referred to code 2203 is the beer made from malt and also other different products included mixture of beer and non-alcohol beverages, which lie in code CN 2206.

The beer within CN code 2203 is the alcohol drink, produced by solution of fermentation barley malt or wheaten malt, water and hop. To prepare wort, could be added non-malted cereals and also sugar, colourants and flavourings. Therefore, every beer has different colours and flavours. Moreover, the beer could have different packaging. There is a draught beer, a bottled beer and a can of beer hermetically sealed. In position within CN code 2203 is also additional distinction under a different packing, but it has no relevant to excise duty. There is a specification of containers of a size above 10 l and those of a smaller size – up to 10 l.⁴

In regard to excise duty, definition of beer includes a mixture of beer from CN code 2203 and non-alcohol beverages. They are referring to CN code 2206. Under this code, there are another fermented beverages such as cider, perry or mead, as well as mixtures of fermented beverages not otherwise classified and mixtures of fermented beverages with non-alcoholic beverages. As a result, beer on excise duty grounds is only a mixture with non-alcoholic drinks. Mixing beer with other alcohols could qualify it as another fermented beverage at a higher excise rate.⁵

Generally, the person liable to pay excise duty is person who departs excise goods from a duty suspension arrangements, most often it is the authorised warehousekeeper, or the registered consignee.⁶ Nonetheless, Directive 2020/262 of the Council of the European Union laying down general principles concerning excise duty of 19 December 2019⁷ (hereinafter “Directive 2020/262”) regulates precisely under which specific circumstances and

⁴ LIPTAK, PŁAWIAK, op. cit.

⁵ Ibid.

⁶ See BRONICKI, W. Wpływ struktury stawek podatku akcyzowego na rynek poszczególnych wyrobów akcyzowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. 2022, no. 4, p. 97.

⁷ Dz.U.UE.L.2020.58.4.

which entity, is subject to excise duty, this applies even to unlawful activities. As a result, among the above, there is also: the registered consignor, and any person who, for example participated in the irregular departure and who was aware or who should reasonably have been aware of the irregular nature of the departure. Overall Directive 2020/262 defines a very broad circle of entities that are subject to excise duty. Thus, the excise duty collection system is one of the tightest in the entire European Union.⁸ This regulation is set out in Article 7 of Directive 2020/262.

At this point, it is worth outlining who the registered consignee and the registered consignor are under this Directive. According to Article 3(9) of the Directive registered consignee *“means a natural or legal person authorised by the competent authorities of the Member State of destination to receive, in the course of the business of that person and under the conditions fixed by those authorities, excise goods moving under a duty suspension arrangement from the territory of another Member State”*. However, according to paragraph 10 of the aforementioned provision: registered consignor means *“a natural or legal person authorised by the competent authorities of the Member State of importation, to only dispatch excise goods under a duty suspension arrangement upon their release for free circulation in accordance with Article 201 of Regulation (EU) No 952/2013 in the course of the business of that person and under the conditions fixed by those authorities”*.

According to article 6 Directive 2020/262, there was established that excise goods shall be a subject to excise duty. It is indicated that excise duty is paid at time of *“production, including, where applicable, their extraction, within the territory of the Union and also importation or their irregular entry into the territory of the Union”*. In accordance to paragraph 2, excise duty shall become chargeable at the time, and in the Member State, of release for consumption. Then the legislator defines what mean releasing for consumption.

“Release for consumption” means by Directive 2020/262:

- *the departure of excise goods, including irregular departure, from a duty suspension arrangement;*
- *the holding or storage of excise goods, including cases of irregularity, outside a duty suspension arrangement where excise duty has not been levied pursuant to the applicable provisions of Union law and national legislation;*

⁸ See BRONICKI, op. cit., p. 96.

- *the production, including processing, of excise goods and irregular production or processing, outside a duty suspension arrangement;*
- *the importation of excise goods, unless the excise goods are placed, immediately upon importation, under a duty suspension arrangement, or the irregular entry of excise goods, unless the customs debt was extinguished under points (e), (f), (g) or (k) of Article 124(1) of Regulation (EU) No 952/2013. If the customs debt was extinguished according to the point (e) of Article 124(1) of Regulation (EU) No 952/2013, Member States may provide in their national law for a penalty taking into account the amount of excise debt which would have been incurred.*

Cavities and destructions of excise goods are also worth noting. In Article 6(5) is regulated that in specific circumstances, some situation will not mean “release for consumption”, as a result is not chargeable. Referred to that, regulation said that *“the total destruction or irretrievable loss, total or partial, of excise goods under a duty suspension arrangement, as a result of unforeseeable circumstances or force majeure, or as a consequence of an authorisation to destroy the goods by the competent authorities of the Member State, shall not be considered a release for consumption”*. Then the legislature determines regulations about partial losses. Under the Article 6 (7) partial *“loss due to the nature of the goods that occurs during a duty suspension movement between the Member States shall not be considered a release for consumption in so far as the amount of loss falls below the common partial loss threshold for those excise goods, unless a Member State has reasonable cause to suspect fraud or irregularity. That part of a partial loss which exceeds the common partial loss threshold for those excise goods shall be treated as a release for consumption”*.

3 Judgments of the Court of Justice of the European Union on Traditional (Regular), Sweetened and Flavoured Beers

Indubitably, on the market there are many available types of beers. There are regular beers called traditional beers, sweetened beers, flavoured beers and non-alcoholic beers. The last one will be presented in next chapter.

One of the most interesting judgments involving taxation on beer is the Judgment of the Court (Grand Chamber) from 8 April 2008, in case

C-167/05.⁹ It concerned Sweden imposing a higher excise tax on wine than on beer. It is also worth pointing out that in Sweden beer is primarily a domestic product, while wine is most often an imported product. The Court pointed out that a comparison of the selling prices of a litre of strong beer and a litre of competing wine shows that the difference between them is virtually identical both before and after tax. In such a situation, even if the price difference between these products, which are in a competitive relationship, is smaller than what was established by the Court in its judgment in *Commission v Belgium*¹⁰, it should be noted that the price difference established in the present case is still small, that the difference in taxation of these products does not affect consumer behaviour in the analysed market segment. As a result, the Commission did not provide evidence that, in this particular case, the difference between the prices of strong beer with an alcohol content equal to or exceeding 3.5% by volume and the competing intermediate category wine is so small that the difference in the taxation of these products in Sweden may influence consumer decisions. Analysing the findings regarding the final sales prices set out in paragraph 56 of this judgment, it does not appear that the application of the controversial taxation system has the effect of indirectly protecting Swedish beer under Article second paragraph of Article 90 EC (now Article 110 EC) solely because it means higher taxation on wine, mainly imported from other Member States, compared to beer, which is mainly a domestic product. Therefore, the *Commission of the European Communities v. Sweden* lost this dispute, and as a result, the taxation of beer in Sweden was not discriminatory in relation to imported wine.

The issue of exempting small breweries is also worth considering. This is due to the fact that small independent breweries can benefit pursuant to Art. 4 of Directive 92/83/EEC, from a reduced rate of excise duty, if a given Member State applies it. This is important because if a brewery applies preferential rates and they turn out to be inappropriate in the opinion of the tax authority, the brewery will have tax arrears as a result. The regulation

⁹ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 8 April 2008, *Commission of the European Communities vs. Kingdom of Sweden*, Case C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202.

¹⁰ Judgment of the Court of 9 July 1987, *Commission of the European Communities vs. Kingdom of Belgium*, Case 356/85, ECLI:EU:C:1987:353.

regarding them is contained in article 4 of Directive 92/83/EEC. Under this article “independent small brewery” shall mean “*a brewery which is legally and economically independent of any other brewery, which uses premises, situated physically apart from those of any other brewery and does not operate under licence. However, where two or more small breweries cooperate, and their combined annual production does not exceed 200 000 hl, those breweries may be treated as a single independent small brewery*”. It has to be also said that “*Member States may apply reduced rates of duty, which may be differentiated in accordance with the annual production of the breweries concerned, to beer brewed by independent small breweries within the following limits:*

- *The reduced rates shall not be applied to undertakings producing more than 200 000 hl of beer per year,*
- *the reduced rates, which may fall below the minimum rate, shall not be set more than 50 % below the standard national rate of excise duty”.*

Thereupon was made a conflict related to the Finnish copartnership applying an exemption which, according to the Finnish authority, did not apply to them. As a result, the case was brought to the Court of Justice of the European Union. And its decision can be found in the Judgment of the Tribunal of 28 October 2021, case C-221/20.¹¹

In 2015 and 2016, the Finnish customs administration carried out, among others, inspections of companies A and B producing beer regarding the tax on alcohol and alcoholic beverages paid by these companies in the period from 1 May 2013 to 31 December in 2015 (in the case of A) and from 1 January 2013 to 31 December 2014 (case B). In their tax returns for alcohol and spirits, A and B reported supplies of taxable beer in the category of products that received a 50% tax reduction, but the customs authority stated that this discount could not be applied to them because they could not be accepted as breweries legally and financially independent, within the meaning of § 9 of the Finnish Alcohol and Alcoholic Beverages Tax Act, especially since both are partly owned by a third party who also manages them. The authority also emphasized that the Finnish legislator intentionally did not include the above-mentioned the provision of the possibility of treating two or more small breweries as one brewery and, as a result, taxing them

¹¹ Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 28 October 2021, *Proceedings brought by A Oy and B Oy*, Case C-221/20, ECLI:EU:C:2021:890.

jointly. As a result, this authority enforced additional tax and penalties from A and B in a decision determining the amount of tax liability on 9 December 2016. As a result, the companies filed a complaint to the Finnish Supreme Administrative Court, which in turn suspended the proceedings and referred a question to the Court of Justice for a preliminary ruling:

“1. Is Article 4 of Directive 92/83/EEC to be interpreted as meaning that a Member State which applies reduced rates of excise duty to beer brewed by independent small breweries pursuant to that provision must also apply the provision on the joint taxation of small breweries contained in the second sentence of Article 4(2) of that directive, or is the application of the latter provision left to the discretion of the Member State concerned?

2. Does the second sentence of Article 4(2) of Directive 92/83/EEC have direct effect?”

The Court ruled that the second sentence of Article 4(2) of Directive 92/83/EEC must be interpreted as meaning that a Member State which implements the provision provided for in Article 4 section 1 of this Directive, the possibility of applying reduced excise duty rates to beer produced by independent small breweries, does not, however, oblige to treat two or more small breweries that cooperate and whose total annual production does not exceed 200,000 hl as one independent small brewery.

This decision was very negative for that companies because they could not benefit from the exemption due to the lack of willingness of the Finnish legislator to implement it to several small breweries could benefit from the exemption. As a result, they were forced to pay their tax liability for that period. In conclusion, there are not always a few small breweries can and will actually benefit from the exemption under article 4 of Directive 92/83/EEC.

Moving on from the issue of traditional (ordinary) beers, it has to be paid a special attention to the issue of flavoured and sweetened beers, where the problems seem to be the most.

First of all, the judgment of the Court of Justice of 17 May 2018, in case C-30/17 should be cited.¹² In that judgment, the Court of Justice stated that Article 3(1) of Directive 92/83/EEC should be understood as meaning that

¹² Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 17 May 2018, *Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu vs. Kompania Pivowarska S.A. w Poznaniu*, Case C-30/17, ECLI:EU:C:2018:54.

when determining the tax base for flavoured beers according to the Plato scale, the extract of the basic wort should be taken into account, without allowing for flavouring substances and sugar syrup added after fermentation. In that regard, first of all, it is common ground that, according to the usual understanding of the Plato scale in brewing, it makes it possible to calculate the extract content in the mass of the basic wort, one Plato degree corresponding to 1 g of extract per 100 g of basic wort. It follows that, as is commonly understood in brewing, the Plato degree is calculated without taking into account the flavouring substances and sugar syrup added to flavoured beers after the fermentation process. Secondly, the contextual analysis confirms that, in the context of Directive 92/83, the calculation of the degrees Plato of flavoured beer cannot take into account flavouring substances and sugar syrup added after the fermentation process.

Incontrovertibly, this ruling was definitely positive for entrepreneurs. Nevertheless, the amended Directive 83/92/EEC by Council Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020 states that *“In order to ensure the uniform application of the conditions for fixing excise duty on beer, it is necessary to lay down conditions for measuring the degree Plato. More particularly, as regards measuring the degree Plato for sweetened or flavoured beer, it is important to specify that the ingredients of the beer that have been added after fermentation are also to be taken into account for the purpose of measuring the degree Plato. In view of practical difficulties linked to the identification and measurement of the dry extract of the original wort of the finished product, such specification is necessary and justified by the need to provide a harmonised approach that would ensure the correct and straightforward application of those rules by taxable persons concerned and by tax administrations as well as the effectiveness of fiscal supervision against risks of evasion, avoidance or abuse.”* They added also *“In order to ensure a smooth transition to a harmonised methodology for measuring the degree Plato of beer, it is appropriate to allow Member States which, on 29 July 2020, do not take ingredients of the beer that have been added after fermentation into account for the purposes of measuring the degree Plato, to continue to use the currently applied methodology for a transitional period of time.”*¹³ Based on excise tax regulations, it results in an increase in excise tax for companies adding ingredients to beer after fermentation.

¹³ Council Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020, amending Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, ISSN 1977-0677, L 256.

Despite the established method of taxing beer developed by the Court of Justice of the European Union.

Another important ruling regarding sweetened beers and flavoured beers is the judgment of the Court of Justice of the European Union of 13 March 2019, in case C-195/18.¹⁴ It regarded to definition of beer.

It concerns a taxpayer who, in the period from May 2011 to May 2013, B.S. produced an alcoholic beverage which he claimed was a mixture of beer and non-alcoholic beverages. 100 hectolitres of wort constituting the basis of the semi-finished product that qualifies it as beer is obtained from 134.9 l of malt extract, 1708.2 l of glucose syrup, 9 l of citric acid, 2.4 l of ammonium phosphate, nutrient and water. As a result, there was more glucose syrup than the malt from which beer is made. He then marked the drink as beer in the declaration. The Head of the Tax Office did not agree with this, stating that it was a drink based on another fermented drink and a non-alcoholic drink with CN code 2206. This, in turn, meant a much higher excise tax rate. The case was brought to the Supreme Administrative Court, where a preliminary question was asked. The Court of Justice of the European Union ruled that Article 2 of Directive 92/83/EEC must be interpreted as meaning that an intermediate product intended to be mixed with non-alcoholic drinks, obtained from a wort containing fewer malt ingredients than non-malt ingredients, to which glucose syrup has been added before the fermentation process, may be classified as “beer obtained from malt” falling within heading 2203 of the Combined Nomenclature, provided that the organoleptic characteristics of that product correspond to those of beer, which is a matter for the referring court to verify.

As a result, a product that contains more glucose syrup than malt is also beer. Opinions after this ruling seemed to vary. For some brewing companies, this was definitely a positive outcome because it meant cost reductions for them. Others, in turn, claimed that companies that produce such beer do not pose a threat to them. Nevertheless, the greatest impact of this ruling is on consumers, who can buy a drink labelled “beer” that may not actually be beer. The second risk is that all brewing companies, due to this ruling, will

¹⁴ Judgment of the Court (Tenth Chamber) of 13 March 2019, *Criminal proceedings against B.S.*, Case C-195/18, ECLI:EU:C:2019:197.

reduce costs and use more other additives and less of the ingredients that characterize beer, i.e. they will largely reduce malt and hops. One could say that then there will be less and less beer in the beer.

4 Non-alcoholic Beers not Subject to Excise Duty, but Subject to Sugar Levy in Poland

Undoubtedly, that non-alcoholic beer is not subject to excise tax. Nevertheless, from 2020, in Poland is obtained fee, so-called “sugar levy”. It is a principle, which does not apply to beer, with the exception of non-alcoholic beer. As a rule, only drinks with added substances containing sugar are subject to this fee, and those containing naturally occurring sugar are not subject to it. As a result, producers of non-alcoholic beers submitted numerous applications for individual interpretations to polish national tax information. Then the director of the National Fiscal Information issued an interpretation that the sugar fee should be levied on all sugars contained in a given product (both those naturally occurring in it and those added during the production process). This position was then supported by the Provincial Administrative Court in Poznan and agreed with this position.¹⁵

The judgment of the Supreme Administrative Court of 30 March 2023, in case III FSK 1373/22¹⁶, became important for the sugar fee on non-alcoholic beer. By application of 19 March 2021, the complainant requested an individual interpretation of tax law provisions in the scope of the provisions of the Public Health Act regarding the fee on foodstuffs. In the application, it indicated that, in addition to beer, its offer also includes non-alcoholic fruit beers (with alcohol content up to 0.5%), i.e. with the addition of natural fruit juice (apple juice, rhubarb juice, mirabelle juice). The juice content in non-alcoholic beer is less than 20%. The fruit-free non-alcoholic beers described above are of the sour ale style, i.e. they are sour non-alcoholic beers (acidified with lactic acid bacteria during the production process), and the juice is not added to the beer to sweeten it, only to obtain the taste and

¹⁵ Judgment of Voivodship Administrative Court in Poznań of 20 April 2022, Case I SA/Po 702/21, LEX n.o. 3342629.

¹⁶ Judgment of the Supreme Administrative Court of 30 March 2023, Case III FSK 1373/22, LEX n.o. 3523161.

fruit aroma (rhubarb or mirabelle), i.e. it is a natural ingredient of beer production. The non-alcoholic fruit beers that are the subject of the application are drinks included in section 11 of the Polish Classification of Goods and Services. Non-alcoholic beer does not contain any substance referred to in Art. 12a section 1 of the Act of 11 September 2015 on public health (Journal of Laws of 2021, item 183, as amended, thereafter – u.z.p.). The sugar content in fruit-free non-alcoholic beer is 3.6 g. The applicant will be: a producer of non-alcoholic beer, a producer for the ordering party, if the composition of the non-alcoholic flavoured beer covered by the fee is part of the contract concluded by the applicant regarding the production of this non-alcoholic flavoured beer for the ordering party, he conducted retail sales of fruit-free non-alcoholic beer as a producer.

In connection with the above, the question was asked: whether the applicant is obliged to pay a fee on foodstuffs, i.e. non-alcoholic beer with the addition of natural fruit juice, on non-alcoholic fruit beer, i.e. non-alcoholic beer with the addition of natural fruit juice – sugar tax. The Director of the National Tax Information, in the contested interpretation, found the complainant's position incorrect. In the opinion of the authority, the drinks that are the subject of the application are drinks included in art. 11 of the Polish Classification of Goods and Services and contain at least one of the substances referred to in Art. 12a section 1 of the Act (foodstuff containing sugars, i.e. fruit juice containing naturally occurring sugar).

Then, the Provincial Administrative Court in Wrocław decided, referring to the principle “in dubio pro tributario”, i.e. doubts should be resolved in favour of the taxpayer. However, after a cassation appeal, the Supreme Administrative Court decided to the detriment of the taxpayer and overturned the contested judgment of the Provincial Administrative Court and referred it for reconsideration.

5 Expired, Damaged or Defective Beer and Excise Duty in Poland

One of the key judgments in Poland regarding complaints about expired and later destroyed beer is the judgment of the Supreme Administrative

Court of 9 March 2016 in case I GSK 1125/14.¹⁷ The company submitted an application for a written interpretation of tax regulations regarding the possibility of reducing the excise duty amount in the event of a complaint about beer that is completely destroyed after the excise duty suspension procedure. The Director of the Tax Chamber found the Company's position to be partially correct, but refused to reduce the excise tax amount in some situations. The administrative court upheld the Director's decision, arguing that excise regulations do not cover all cases of complaints about beer that is unfit for consumption. The company appealed against this decision, alleging violation of substantive and procedural law and incorrect interpretation of EU regulations. The cassation appeal argued that the destroyed beer should give the right to a reduction in the amount of excise duty related to the excise duty paid on the destroyed beer.

Then the Supreme Administrative Court ruled that in the event of taking non-defective (not expired) beer with paid excise tax from the tax warehouse to its own warehouses or selling such beer to contractors and then returning it (complaint), there cannot be a complaint about the products, and therefore there are no grounds for taking advantage of the possibility of reducing the excise duty amount pursuant to Art. 83a of the Polish Excise Duty Act. Moreover, from the material point of view, the complaint about the goods is based on a defect of the goods. On the subjective side, a "complaint" is always submitted by another entity, therefore in Art. 83a of the Act there is a need to recognize such a complaint by the taxpayer who paid the tax under a specific procedure. Moreover, it also ruled that recognizing the withdrawal of beer due to its expiration or approaching expiry date as a "complaint" by the entity running the tax warehouse does not mean that such a complaint actually took place. And in the case of expired beer in the Company's external warehouse, we are dealing with the same entity, so in such a situation it is impossible to talk about a complaint about the products, understood as a request for compensation for damage.

¹⁷ Judgment of the Supreme Administrative Court of 9 March 2016, Case I GSK 1125/14, LEX n.o. 2010328.

Another interesting ruling is the judgment of the Supreme Administrative Court of 10 April 2015 in case I GSK 1473/13,¹⁸ in which the company will not have the right to reduce the excise duty paid on the complained beer that is expired or with an approaching expiry date, because the provisions on complaints in the Excise Duty Act do not cover such cases. Withdrawal of beer due to its expiry date is not considered a complaint in accordance with Art. 83a of the Polish Excise Duty Act. Withdrawing beer from a tax warehouse because it has expired or is about to expire does not constitute a complaint. According to the regulations, the excise tax reduction applies to situations other than those provided for in the exemption, therefore it is not possible to reduce the excise tax in the case of expired beer. The court found that the authority's interpretation did not violate the law because it carefully analysed the provisions of national and EU law and the terminology used therein. The Supreme Administrative Court then defined two theses: First – in the event of taking non-defective (not expired) beer with the excise tax paid from the tax warehouse to its own warehouses or selling it to the complainant's contractors and then returning it (complaint), it will not be possible to speak of a complaint about the products and thus benefit from possibility of reducing excise duty specified in Art. 83a of the Polish Excise Duty Act. Secondly – in the event of expiry of the shelf life, we are not dealing with a complaint, which is limited to defects of the product or service revealed after the sale of the product or provision of the service. Cases in which the customer was delivered beer that was not yet expired, but with such a short deadline that in practice it is not possible to sell it, or the expiry date is found in the company's warehouse, or beer that is already expired is withdrawn from the market, cannot be considered a complaint. Beer losses may be taxed, and interestingly, from 2010, even their destruction.¹⁹

In terms of beer losses in relation to the regulation of Polish excise tax; it is worth reading the letter of 31 January 2023 from the Director of the

¹⁸ Judgment of the Supreme Administrative Court of 10 April 2015, Case I GSK 1473/13, LEX n.o. 1773028.

¹⁹ See BARTOSIEWICZ, A., WOWRA, J. *Czynności i zdarzenia opodatkowane podatkiem akcyzowym*. LEX.

National Tax Information (IPPP3/4513-81/16-19/S/RMA)²⁰. The letter stated that the company should identify production losses of beer, beer mixed with non-alcoholic beverages and non-alcoholic beer by comparing the recorded stock with the actual stock determined by inventory. In the case of production losses whose moment of occurrence cannot be identified, tax liability should arise on the day they are discovered. Moreover, the company should declare excessive production losses in the declaration for the month in which they were discovered, and pay the applicable daily payment for the day on which the losses are discovered. In the case of warehouse losses, the company should settle the losses for quarterly periods, taking into account both the losses occurring in a given quarter and those identified as a result of the inventory. If abnormal losses are found, they should be declared in the declaration for the last month of the quarter and a daily payment should be made for the last day of this quarter.

It is also worth mentioning that during the SARS-COV-2 pandemic, the possibility of exemption from excise duty on unsold beer was introduced.²¹ Later, it was also stated that due to the ongoing epidemic, beer was allowed to be returned before its expiry date. It is important that the destroyed beer is expired at the time of destruction. This was a very beneficial solution, because due to the closure of catering establishments, there was a lot of unsold alcohol.²²

6 Summary

Beer covers all products falling within the CN code 2203 or any products containing a mixture of beer and non-alcoholic drinks falling within the CN code 2206, provided that in each case the actual alcohol content of these products exceeds 0.5% vol. Taxpayer of excise duty on beer is, as a rule, person who departs excise goods from a duty suspension arrangements.

²⁰ Letter of 31 January 2023. *Director of the National Tax Information* [online]. IPPP3/4513-81/16-19/S/RMA, Excise tax on beer losses. Available at: <http://sip.mf.gov.pl>

²¹ Regulation of the Minister of Finance of 1 June 2020 amending the regulation on excise duty exemptions (Journal of Laws, n.o.985).

²² Por. KOŚLICKI, K. Niesprzedane piwo dłużej bez akcyzy. *Prawo.pl* [online]. 8. 12. 2020. Available at: <https://www.prawo.pl/podatki/akcyza-od-niesprzedanego-i-przeterminowanego-piwa-prawo-do,505052.html>

The tax becomes payable upon leaving the excise duty suspension procedure, storage or warehousing, production, including processing and import. Rulings of the Court of Justice of the European Union in the field of beer are of great importance for the brewing industry, and sometimes also for the entire country. The greatest controversy regarding excise duty on beer concerns sweetened beers and flavoured beers. In Poland, the sugar tax on non-alcoholic beers is causing controversy. Complaints about expired and damaged beers and the related desire to refund excise duty usually do not result in a positive decision in Poland. It also happens that beer losses will be subject to excise tax.

References

- BARTOSIEWICZ, A., WOWRA, J. *Czynności i zdarzenia opodatkowane podatkiem akcyzowym*.
- BRONICKI, W. *Wpływ struktury stawek podatku akcyzowego na rynek poszczególnych wyrobów akcyzowych*.
- FLIS, M. C. Akcyza na alkohol a polska gospodarka. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 2020, vol. 293, no. 1.
- KOŚLICKI, K. Niesprzedane piwo dłużej bez akcyzy. *Prawo.pl* [online]. 8.12.2020. Available at: <https://www.prawo.pl/podatki/akcyza-od-niesprzedanego-i-przeterminowanego-piwa-prawo-do,505052.html>
- LIPTAK, Z., PŁAWIAK, W. Komentarz do dyrektywy 92/83/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych. In: LASIŃSKI-SULECKI, K. (red.). *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*. Warszawa: LEX, 2014.
- Wpływ struktury stawek podatku akcyzowego na rynek poszczególnych wyrobów akcyzowych. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*. 2022, no. 4.
- Council Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020 amending Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, ISSN 1977-0677, L 256.
- Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages.

Directive 2020/262 of the Council of the European Union laying down general principles concerning excise duty of 19 December 2019

Letter of 31 January 2023. *Director of the National Tax Information* [online]. IPPP3/4513-81/16-19/S/RMA, Excise tax on beer losses. Available at: <http://sip.mf.gov.pl>

Regulation of the Minister of Finance of 1 June 2020 amending the regulation on excise duty exemptions (Journal of Laws, n.o.985)

Judgment of the Supreme Administrative Court of 10 April 2015, Case I GSK 1473/13, LEX n.o. 1773028.

Judgment of the Supreme Administrative Court of 9 March 2016, Case I GSK 1125/14, LEX n.o. 2010328.

Judgment of the Supreme Administrative Court of 30 March 2023, Case III FSK 1373/22, LEX n.o. 3523161.

Judgment of Voivodship Administrative Court in Poznań, of 20 April 2022, Case I SA/Po 702/21, LEX n.o. 3342629.

Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 17 May 2018, *Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu vs. Kompania Pivowarska S.A. w Poznaniu*, Case C-30/17, ECLI:EU:C:2018:54.

Judgment of the Court (Tenth Chamber) of 13 March 2019, *Criminal proceedings against B.S.*, Case C-195/18, ECLI:EU:C:2019:197

Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 28 October 2021, *Proceedings brought by A Oy and B Oy*, Case C-221/20, ECLI:EU:C:2021:890.

Contact – e-mail

301863@stud.umk.pl

ZDANENIE DIGITÁLNYCH SLUŽIEB – AKTUÁLNY STAV, KRITICKÉ ASPEKTY IMPLEMENTÁCIE A BUDÚCE PERSPEKTÍVY¹

Natália Priateľová

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Príspevok sa zaoberá vývojom zdaňovania digitálnych služieb v kontexte konkurenčných daňových pravidiel Piliera 1 OECD. Na základe porovnania vybraných implementovaných daní z digitálnych služieb sú prezentované závery o ich spoločných znakoch. Príspevok súčasne definuje hlavné kritické aspekty daňových opatrení zacielených na digitálne služby. V záujme určenia budúcich perspektív daní z digitálnych služieb je pozornosť venovaná ich vzájomnému vzťahu s daňovými pravidlami Piliera 1 OECD.

Keywords in original language

Daň z digitálnych služieb; DST; Pilier 1; digitálne služby; digitálna ekonomika.

Abstract

The paper deals with the development of taxation of digital services in the context of the competing tax rules of OECD Pillar 1. Based on the comparison of selected implemented taxes on digital services, conclusions are presented on their common features. The paper also identifies the main critical aspects of tax measures targeting digital services. To determine the future perspectives of digital services taxes, attention is given to their inter-relationship with the tax rules of OECD Pillar 1.

Keywords

Digital Services Tax; DST; Pillar 1; Digital Services; Digital Economy.

¹ Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124.

1 Úvod

V ostatných desaťročiach zaznamenala digitálna ekonomika a trhy výrazný rast veľkých nadnárodných spoločností, ktoré poskytujú digitálne služby. Nielenže sa zvýšil počet týchto spoločností, ale rozšíril sa aj rozsah online služieb. Tradičné spoločnosti tiež prispôsobujú svoje podnikanie digitálnej sfére. Tento trend vedie k rastúcim daňovým stratám štátov, pretože mnohé z uvedených spoločností, ktoré dosahujú najvyššie globálne zisky, využívajú nekalé praktiky sledujúc vyhnutie sa daňovým povinnostiam. Podľa výskumu Garcia-Bernardo a Janský (2023), ktorý analyzoval údaje z CbCR² správ, dosiahol celosvetový presun ziskov približne 900 miliárd USD, čo viedlo v roku 2017 k daňovým stratám v rozsahu 200 až 300 miliárd USD. Niektoré štáty začali v reakcii na túto situáciu, okrem spolupráce na úrovni OECD/G20, zavádzať vlastné daňové regulácie zamerané na digitálne služby. Zámerom tohto príspevku je na základe vykonanej kvalitatívnej analýzy a právnej komparácie vybraných unilaterálnych daní z digitálnych služieb (DST) vyvodit' spoločné znaky implementovaných DST a určiť ich primárne kritické aspekty. Príspevok sa snaží odpovedať na otázku *či dane z digitálnych služieb majú potenciál byť účinným a efektívnym fiskálnym nástrojom trhových jurisdikcií?*

2 Vývoj a aktuálny stav

Dane z digitálnych služieb (DST) sú vnútroštátnym fiskálnym nástrojom určeným na riešenie špecifických výziev globalizovanej digitálnej ekonomiky, najmä pokiaľ ide o zdaňovanie cezhraničných digitálnych služieb poskytovaných nadnárodnými spoločnosťami. Na prvý pohľad sa zavádzanie týchto daní niektorými štátmi môže zdať v rozpore s medzinárodnými riešeniami OECD a G20 v rámci dvojpilierového prístupu k daňovým výzvam digitalizácie ekonomiky (Opatrenie č. 1 projektu BEPS), avšak nie z hľadiska platnej legislatívy. Z pohľadu vývoja projektu BEPS, najmä v jeho počiatočných

² CbCr vykazovanie (v slovenských podmienkach „CbC“) je výsledok Akcie 13 Akčného plánu BEPS zameraného na boj proti narušaniu základu dane a presunu ziskov. Pozri: SMERNICA RADY (EÚ) 2016/881 z 25. mája 2016, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií v oblasti daní a zákon č. 422/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní.

fázach od roku 2012 (v rámci Opatrenia č. 1 BEPS – Riešenie daňových výziev v digitálnej ekonomike) až po obdobie rokov 2014/2015 (resp. 2018), kedy bol finalizovaný a upresnený Akčný plán BEPS, pozostávajúci z päťnástich opatrení, ktorých implementácia začala podpisom Mnohostranného dohovoru 24. novembra 2016 s účinnosťou od 1. júla 2018, sa z pohľadu fiskálnych záujmov štátov neudiali zásadné zmeny v oblasti zdaňovania digitálnych služieb. V dôsledku toho môžeme DST považovať za prístup, ktorý nemá alternatívu z hľadiska platných daňovo-právnych noriem.

Napriek tomu, že práce OECD/G20 zaznamenali istý pokrok, často vzbudzovali politické obavy týkajúce sa ich úspešnosti a právnej realizácie. V nadväznosti na uvedené a zdĺhavosť kreovania medzinárodne koordinovaného riešenia sa viaceré štáty rozhodli pre vnútroštátne riešenie, pričom pri tvorbe právnej úpravy DST vychádzali z aktuálnych záverov a návrhov OECD, ako aj z iných už platných a účinných DST, čím sa mali zmierniť ich negatívne zahranično-politické dopady. Podobne postupovala aj Európska únia, ktorá v roku 2018 predstavila tzv. Balík digitálneho zdaňovania³. Táto iniciatíva sa zameriavala na dočasné riešenie problematiky zdaňovania digitálnych služieb, pričom jej cieľom bolo preklenúť obdobie, kým sa nedosiahne medzinárodný konsenzus v rámci OECD.⁴ Tieto návrhy nakoniec neboli implementované do platnej európskej legislatívy.

Vzhľadom na neuspokojivé výsledky OECD v oblasti zdaňovania digitálnych služieb, ktoré pretrvávajú až do súčasnosti, keďže ani v prvej polovici roka 2024 nedošlo k dosiahnutiu medzinárodného konsenzu o spoločných daňových pravidlách, ako sme už uviedli, niektoré štáty v období rokov 2012–2018 začali implementovať vlastné daňové opatrenia zamerané na digitálne služby. Tieto opatrenia predstavujú snahu trhových jurisdikcií zdanit' zvyškové zisky daňových nerezidentov, čo by na základe existujúcich

³ Podrobnejšie pozri BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, s. 237–240.

⁴ K návrhu riešenia zdaňovania digitálnych služieb na úrovni EÚ pozri:

- Návrh smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou – COM(2018) 147 final
- Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb – COM(2018) 148 final. (DST Smernica)

medzinárodných daňových pravidiel nebolo možné. Medzi časté daňové úpravy patrí zavedenie kritérií digitálnej prítomnosti alebo testov významnej ekonomickej prítomnosti, rozšírenie zrážkových daní, rôzne kompenzačné poplatky a dane z digitálnych služieb, ktoré sú formou obrátových daní⁵ špecificky zameraných na digitálne spoločnosti alebo služby. Príklady zahŕňajú taliansku daň z digitálnych transakcií, maďarskú daň z reklamy a francúzske daň z online distribúcie audiovizuálneho obsahu. Tieto unilaterálne prístupy k zdaňovaniu digitálnych služieb predstavujú prvú generáciu DST, ktoré sa líšia v pôsobnosti, prahových hodnotách aj v daňových sadzbách. Po neúspechu európskeho Balíka digitálneho zdaňovania v roku 2018, ktorý mal za cieľ zdanit' príjmy z online reklamy, digitálnych sprostredkovateľských činností a predaja údajov o používateľoch, sa k prvej generácii DST pridali ďalšie národné iniciatívy zo strany Spojeného kráľovstva, Rakúska, Španielska, Francúzska a ďalších štátov. Spojené štáty americké reagovali na rozširujúci sa trend unilaterálneho zavádzania DST negatívne, čo viedlo k obchodno-politickému napätiu.⁶ Je potrebné uviesť, že súhlas USA je pre prijatie medzinárodného riešenia v podobe Piliera 1 rozhodujúci. V nasledujúcom období sa DST rozšírili celosvetovo, najmä v Európe a Afrike.

Aktuálny stav DST sa odvíja od ich vzťahu s pravidlami Piliera 1 OECD, pričom v rámci návrhu MLC (Multilaterálny nástroj Piliera 1 OECD (2023a)), sa zmluvné strany zaväzujú odstrániť všetky existujúce DST a podobné unilaterálne opatrenia. Tento záväzok má za cieľ ukončiť obchodné napätie spôsobené nestabilitou medzinárodného daňového systému v dôsledku zavedenia niektorých DST. Súčasťou MLC je Príloha A, ktorá obsahuje podrobný zoznam DST a obdobných opatrení, ktoré musia byť zmluvnými štátmi odstránené pod hrozbou vylúčenia z aplikácie pravidiel Piliera 1.

⁵ Niektorí autori označujú DST ako hybridnú formu dane. Pozri bližšie HRABČÁK, L., STOJÁKOVÁ, M. Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov? *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2020, roč. 8, č. 1, s. 19.

⁶ Unilaterálne DST sa týkajú predovšetkým „big tech“ spoločností ako Google, Meta, Amazon, či Apple, majúcich americký pôvod. USA reagovali na uvedenú situáciu zavedením odvetných colných opatrení voči dotknutým štátom. Pozri GONZÁLEZ, D. Digital Services Tax (DST): Alive and well. *CLAT Inter American Center of Tax Administration* [online]. 2022 [cit. 5. 4. 2024]. Section 301 – Digital Services Tax. *Office of the United States Trade Representative* [online]. 2019 [cit. 5.4.2024].

Závazok štátov nezavádzať, neuplatňovať alebo zrušiť dane z digitálnych služieb závisí od implementácie pravidiel Piliera 1. Na základe *Vyhlásenia o riešení daňových výziev digitalizácie ekonomiky z 8. októbra 2021*⁷ sa členské štáty Inkluzívneho rámca dohodli, že do 31. decembra 2023 (predpokladaný dátum nadobudnutia platnosti multilaterálnej dohody) nebudú zavádzať žiadne nové dane z digitálnych služieb ani podobné unilaterálne opatrenia. Dňa 18. decembra 2023 Inkluzívny rámec zverejnil nové *Vyhlásenie o aktualizácii časového plánu dokončenia textu MLC*⁸, ktoré potvrdilo trvajúce odhodlanie členských štátov pozastaviť zavádzanie nových daní z digitálnych služieb a ďalších príslušných opatrení s cieľom realizovať tento plán do konca marca 2024. S najväčšou pravdepodobnosťou sa situácia nezmení ani do novembra 2024, kedy sú plánované prezidentské voľby v USA a ktorých výsledok bude mať významný vplyv na dosiahnutie konsenzu v rámci OECD platformy.

3 Základná charakteristika DST

Dane z digitálnych služieb (DST) sú aktuálnym prístupom k zdaňovaniu, ktorý sa snaží reflektovať špecifické výzvy digitálnej ekonomiky. Trhové jurisdikcie využívajú DST na zdaňovanie príjmov spoločností plynúcich z poskytovania digitálnych služieb, a to na základe ich ekonomických aktivít a prítomnosti v týchto jurisdikciách. Podrobnejšia analýza DST zavedených v Európe (Taliansko, Rakúsko, Španielsko, Maďarsko) umožňuje identifikovať niekoľko základných spoločných znakov:

1. cieľové zameranie na digitálne služby (online reklama, predaj dát o používateľoch a používanie digitálnych platforiem), čím sa demonštruje zámer zákonodarcov efektívne zachytiť príjmy generované z nehmotných digitálnych služieb poskytovaných na diaľku bez fyzickej prítomnosti daňového subjektu na danom trhu;
2. orientácia na hrubé príjmy získané z určitých digitálnych služieb poskytovaných v trhových jurisdikciách (neberúc do úvahy možnosť využiť metódy zníženia základu dane uplatnením daňových

⁷ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. *OECD* [online]. 8. 9. 2021.

⁸ Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. *OECD* [online].

- výdavkov), predstavujúca odklon od tradičných daňových rámcov, ktoré sa primárne zameriavajú na zdaňovanie zisku;
3. metodika určenia vzniku daňovej povinnosti, ktorá inkorporuje analýzu podielu používateľov alebo reklám prichádzajúcich z danej jurisdikcie;
 4. adaptabilita DST poskytujúca priestor pre ich prispôsobenie individuálnym potrebám štátov, ktorá umožňuje stanovenie prahových hodnôt príjmov a daňových sadzieb reflektujúcich charakteristiky daného digitálneho trhu;
 5. sadzba DST je naprieč štátmi odlišná, avšak v priemere sa pohybuje vo výške 2–5 % z hrubých príjmov z digitálnych služieb.

Právne úpravy daní z digitálnych služieb čelia v rámci akademických aj politických diskusií intenzívnej kritike, ktorá sa sústreďuje na niekoľko kľúčových problémov spojených s ich implementáciou do vnútroštátnych právnych poriadkov. Nasledujúci text poskytuje prehľad najčastejšie diskutovaných kritických aspektov.

1. **Alokácia príjmov** – jedna z kľúčových výziev implementácie DST, nakoľko je potrebné stanoviť metódu priradenia príjmov daným jurisdikciám. Pre digitálne spoločnosti, pôsobiace v mnohých štátoch súčasne, je komplikované alokovať príjmy jednotlivým trhom. Tento problém sa ešte viac prehĺbuje vzhľadom na nehmotnú povahu digitálnych služieb a nedostatok jednoznačných administratívnych usmernení. Uvedené je umocnené absenciou medzinárodne uznávaných štandardov, ktoré by upravovali alokáciu príjmov z digitálnych služieb.
2. **Presnosť dát** – DST závisia od presnosti údajov pre určenie daňovej povinnosti, ktorá sa odvíja od hrubých príjmov z poskytovania digitálnych služieb. Získavanie a overovanie týchto údajov predstavuje technicko-administratívnu výzvu, najmä v prípade veľkého objemu transakcií a zložitých digitálnych obchodných modelov.
3. **Dvojité zdanenie** – DST sa často prekrývajú s existujúcimi daňovými režimami, pričom vzhľadom na ich hybridnú povahu spravidla nespádajú do rozsahu pôsobnosti medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Tento nesúlad vedie k situáciám, kde môže byť ten istý príjem zdaňovaný viacerými jurisdikciami, následkom čoho dochádza k dvojitému a viacnásobnému zdaneniu.

4. **Napätie v medzinárodnom obchode** – DST spôsobujú napätie v medzinárodných obchodných vzťahoch vzhľadom na ich potenciálne diskriminačný charakter voči zahraničným spoločnostiam. Táto situácia vedie k odvetným opatreniam, ako je zavedenie cla, či k obchodným sporom, čo môže mať ďalšie negatívne dôsledky pre globálnu ekonomiku.

Okrem uvedených kritických aspektov môžeme spomenúť aj nejasné otázky týkajúce sa dodržiavania právnych predpisov, právno-regulačnej zložitosti alebo dopadu na malé a stredné podniky.

4 Príklad z praxe – digitálna daň v Spojenom kráľovstve

Pokiaľ ide o účinnosť a efektívnosť unilaterálnych riešení, Spojené kráľovstvo významne prispelo k odbornému diskurzu zverejnením podrobnej správy o výkonnosti implementovanej dane z digitálnych služieb⁹. V rokoch 2020–2021 sa v Spojenom kráľovstve zaregistrovalo pre platenie dane z digitálnych služieb celkom 18 spoločností, pričom spoločne odvedli na DST 416 miliónov €. Až 90 % celkových príjmov z DST pochádzalo od piatich spoločností. Daňová štruktúra dotknutých spoločností bola nasledovná: DPH predstavovala 66,4 %, príspevky zamestnávateľa na národné poistenie 18 %, DST 7,4 %, daň z príjmov právnických osôb (CIT – corporate income tax, daň z príjmov PO) 7,3 % a ostatné dane 0,9 %. Príjmy Spojeného kráľovstva získané z daní z digitálnych služieb (DST) a daní z príjmov právnických osôb od uvedených spoločností boli približne rovnaké. Značné rozdiely spočívali v tom, že tri spoločnosti neodvedli žiadnu CIT, zatiaľ čo štyri spoločnosti zaplatili DST v hodnote viac ako desaťnásobku CIT. Celkovo 13 z 18 spoločností zaplatilo vyššiu daň na DST než na CIT. V prípade subjektov spadajúcich do pôsobnosti DST neboli zaznamenané podozrenia z praktík vyhýbania sa daňovým povinnostiam, v dôsledku čoho bol skutočný výber zaplatenej dane z digitálnych služieb vyšší než odhadovali príslušné orgány. S uvedeným však zrejme súvisí aj skutočnosť, že okrem subjektov pre DST identifikovaných štátom sa niekoľko spoločností registrovalo samo a rovnako sa aj podriadili zdaneniu. Implementácia novej

⁹ Investigation into the Digital Services Tax, Session 2022–23. *National Audit Office* [online]. 23. 11. 2022, HC 905.

dane bola realizovaná bez väčších problémov s relatívne nízkymi nákladmi vo výške 7,25 milióna €¹⁰.

5 Záver

Príspevok skúmal vývoj a implementáciu daní z digitálnych služieb v súvislosti s konkurenčnými daňovými pravidlami Piliera 1 OECD. Na základe kvalitatívnej analýzy a právnej komparácie vybraných unilaterálnych daní z digitálnych služieb sa zistilo, že DST zdieľajú spoločné charakteristiky ako je zameranie na digitálne služby, zdaňovanie hrubých príjmov a adaptabilita na individuálne potreby štátov. Kritické aspekty implementácie DST zahŕňajú výzvy spojené s alokáciou príjmov, presnosťou dát, rizikom dvojitého zdanenia, či medzinárodným obchodným napätím. S poukazom na daň z digitálnych služieb zavedenú v Spojenom kráľovstve a na daňové správanie sa dotknutých subjektov, usudzujeme, že DST majú potenciál byť účinným a efektívnym fiskálnym nástrojom pre trhové jurisdikcie. Vhodne implementované a spravované DST môžu pomôcť zmierniť daňové straty spôsobené nadnárodnými spoločnosťami a zabezpečiť spravodlivé pre rozdelenie daňových príjmov. Budúce perspektívy DST budú závisieť od medzinárodnej spolupráce a harmonizácie daňových pravidiel, najmä v nadväznosti na Pilier 1 OECD. Je pravdepodobné, že v prípade neprijatia Piliera 1 v dohľadnej dobe, budú štáty presadzovať dočasné riešenia vo forme uplatňovania daní z digitálnych služieb, ktoré sa javia ako efektívny a účinný spôsob zdanenia, a to aj napriek ich výrazným kritickým aspektom.

References

- BABČÁK, V. *Dane a daňové právo na Slovensku*. Ružomberok: EPOS, 2022, 832 s. ISBN 978-80-562-0339-2.
- BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky, ich vznik a eliminácia*. Košice: ŠafárikPress, 2020, 304 s. ISBN 978-80-8152-876-7.
- BABČÁK, V. Slovenské daňové právo naceste od tradičnej ku zdieľanej ekonomike. In: *IV. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA: Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: UPJŠ, ŠafárikPress, 2021, s. 8–55. ISBN 978-80-574-0043-1.

¹⁰ BORDERS K. a kol. Note: Digital Service Taxes. *EU Tax Observatory* [online]. 2023, s. 18 [cit. 5. 4. 2024].

- BORDERS K. a kol. Note: Digital Service Taxes. *EU Tax Observatory* [online]. 2023 [cit. 5. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf
- CAKOČI, K., SIMIĆ, S. K vybraným otázkam zdaňovania digitálnej ekonomiky. In: *Právo obchod ekonomika XI*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2022, s. 29–43. ISBN 978-80-574-0153-7. DOI: <https://doi.org/10.33542/POE2022-0154-4>
- GARCIA-BERNARDO, J., JANSKY, P. *Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide* [online]. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4435224>
- GARCIA-BERNARDO, J., JANSKÝ, P., TØRSLØV, T. Decomposing Multinational Corporations' Declining Effective Tax Rates. In: *IMF Economic Review*. 2022, roč. 70, č. 2, s. 338–381. DOI: <https://doi.org/10.1057/s41308-022-00157-9>
- GONZÁLEZ, D. Digital Services Tax (DST): Alive and well. *CIAT Inter American Center of Tax Administration* [online]. 2022 [cit. 5. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.ciat.org/digital-services-tax-dst-alive-and-well/?lang=en>
- HRABČÁK, L., POPOVIČ, A. On Certain Issues of Digital Services Taxes. *Financial Law Review*. 2020, roč. 5, č. 17(1), s. 52–69. ISSN 2299-6834. Dostupné z: <https://www.ejournals.eu/FLR/2020/Issue-1/art/16445>
- HRABČÁK, L., STOJÁKOVÁ, M. Digitálna ekonomika, digitálne služby a daň z digitálnych služieb – hrozba alebo výzva pre normotvorcov? *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2020, roč. 8, č. 1, s. 18–28. ISSN 1339-3995. DOI: <https://doi.org/10.33542/SIC2020-1-02>
- PARRINELLO, Q. a kol. The Long Road to Pillar One Implementation: Impact of Global Minimum Thresholds for Key Countries on the Effective Implementation of the Reform. *EU Tax Observatory* [online]. 2023 [cit. 5. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.taxobservatory.eu/publication/the-long-road-to-pillar-one-implementation-impact-of-global-minimum-thresholds-for-key-countries-on-the-effective-implementation-of-the-reform/>
- Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073.

Návrh Smernice Rady, ktorou sa stanovujú pravidlá týkajúce sa zdaňovania príjmov právnických osôb, ktoré sa vyznačujú významnou digitálnou prítomnosťou z 21. marca 2018, COM/2018/0147 final – 2018/072 (CNS).

Návrh Smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS).

Investigation into the Digital Services Tax, Session 2022–23. *National Audit Office* [online]. 23. 11. 2022, HC 905. Dostupné z: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf>

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy: Report for the G20 Digital Economy Task Force. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2020. Dostupné z: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>

Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 8. 10. 2021. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2021. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

Public consultation document: Pillar One – Amount B. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2022. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two). *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2022. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>

The multilateral convention to implement amount A of pillar one. Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2023. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>

The multilateral convention to implement amount A of pillar one – Overview. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2023. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-A-pillar-one-overview.pdf>

Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. *OECD* [online]. Paris: OECD Publishing, 2023. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf>

Section 301 – Digital Services Tax. *Office of the United States Trade Representative* [online]. 2019 [cit. 5.4.2024]. Dostupné z: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>

Contact – e-mail

natalia.priatelova@student.upjs.sk

ÚROK Z DAŇOVÉHO ODPOČTU V KONTEXTU PRÁVA EU

Tereza Svobodová

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se věnuje úroku z daňového odpočtu, který je aktuálně upraven § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a vlivu práva EU, potažmo judikatury SDEU na tuto problematiku, která za posledních několik let prochází neustálým vývojem. Česká legislativa nebyla dlouhé roky schopna v právní úpravě reflektovat požadavky kladené evropským právem. Vzhledem k prvotní absenci české právní úpravy hrál zásadní roli v její tvorbě Nejvyšší správní soud, jehož rozhodovací činnost nejenže definovala nutnost zakotvení tohoto institutu v právním řádu, ale také podněcovala další legislativní změny. Cílem příspěvku je potvrdit či vyvrátit hypotézu, že aktuální česká právní úprava vykazuje soulad s právem EU. Za tímto účelem je v příspěvku analyzován právní základ daný předpisy EU a judikaturou SDEU a identifikovány stěžejní mantinely, které by měla vnitrostátní úprava tohoto typu úroku reflektovat. Klíčová zjištění jsou dále hodnoceny v kontextu vývoje české právní úpravy, která je zcela zásadně ovlivněna judikaturou Nejvyššího správního soudu. Provedený výzkum přináší závěr, že aktuální česká právní úprava v kontextu požadavků evropského práva je schopna obstát.

Keywords in original language

DPH; nadměrný odpočet; úrok z nadměrného odpočtu DPH; daňový řád; lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH.

Abstract

The contribution deals with the Interest on Withheld Excess VAT Deduction, which is currently regulated by Section 254a of Act No. 280/2009 Coll., the Tax Code, as amended, and the influence of EU law and the case law

of the CJEU on this issue, which has been constantly evolving over the last few years. For many years, the Czech legislation has not been able to reflect the requirements imposed by European law. Due to the initial absence of Czech legislation, the Supreme Administrative Court played a fundamental role in its creation, whose decision-making not only defined the necessity of incorporating this institute in the legal system, but also stimulated further legislative changes. The aim of the paper is to confirm or reject the hypothesis that the current Czech legislation is in compliance with EU law. To this end, the paper analyses the legal basis provided by EU regulations and CJEU case law and identifies the key thresholds that the national regulation of this type of interest should reflect. The key findings are further evaluated in the context of the development of Czech legislation, which is fundamentally influenced by the case law of the Supreme Administrative Court. The research concludes that the current Czech legislation is capable of standing up to the requirements of European law.

Keywords

VAT; Excess Deduction; Interest on Excess VAT Deduction; Tax Code; Deadline for Refunding Excess VAT.

1 Úvod

Príspevek se věnuje úroku z daňového odpočtu, který je aktuálně upraven v § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a vlivu práva EU, potažmo judikatury SDEU na tuto problematiku. Ačkoliv zákon využívá obecného termínu „daňový odpočet“, tento příspěvek se zaměří pouze na úrok z daňového odpočtu, který vzniká v důsledku zadrženého nadměrného odpočtu DPH. Tento úrok vyplácený správcem daně představuje pro daňový subjekt určitou náhradu za nemožnost nakládat s uplatněným nadměrným odpočtem DPH v důsledku zákonného prověřování jeho oprávněnosti, tedy jistou paušalizaci náhrady škody¹. Česká právní úprava se dlouhodobě potýká s výzvou inkorporovat tento institut

¹ FELDEK, M. Právní úprava úroků vznikajících při správě daní z hlediska jejich účelu a výše. In: FELDEK, M. (ed.). *Interakce práva a ekonomie*. Brno: Masarykova univerzita, 2021, s. 104.

takovým způsobem, aby odpovídal požadavkům kladeným evropským právem, přičemž zcela zásadní podíl na tomto vývoji má v České republice Nejvyšší správní soud, který nejenže inicioval nutnost zakotvení této právní úpravy, ale následně i opakovaně konstatoval potřebu dalších legislativních úprav, a to právě z důvodu rozporu s evropským právem.

Ačkoliv jde o jednu z velmi významných oblastí v rámci harmonizačních snah týkajících se daně z přidané hodnoty, tomuto institutu nejsou evropskými předpisy dány konkrétní mantinely. Ty se dovozují především z judikatury SDEU. Ani ta ovšem nedává jasná pravidla, jak by vnitrostátní úpravy měly vypadat, spíš svým vývojem zakotvuje určitý rámec, který musí být zákonodárcem pro souladnost s právem EU dodržen. Cílem tohoto příspěvku je potvrdit či vyvrátit hypotézu, že aktuální česká právní úprava vykazuje soulad s právem EU, jakož i požadavky kladenými judikaturou SDEU.

Za tímto účelem bude v první řadě provedena analýza právního základu daného evropskými předpisy a související judikatury SDEU, na základě které budou identifikovány stěžejní kritéria, která by vhodně nastavená vnitrostátní právní úprava úroku z nadměrného odpočtu DPH měla vykazovat. V další části struktura příspěvku odráží vývoj právní úpravy v českém prostředí v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu, který postupně podroboval přezkumu její souladnost s evropským právem. Mantinely dané judikaturou SDEU, která byla postupem času rozšiřována výkladem provedeným Nejvyšším správním soudem, dá za vznik provést syntézu poznatků tak, aby bylo možno určit, zda aktuální právní úprava úroku z nadměrného odpočtu odpovídá požadavkům daným evropským právem.

2 Vznik nadměrného odpočtu DPH a lhůta pro jeho vrácení

Problematika odpočtu daně a uplatnění nároku na odpočet daně je upravena v českých právních předpisech v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“), a to konkrétně v § 72 a následujících. Jedná se o právo plátce daně z přidané hodnoty uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatelných zdanitelných plnění, a to za splnění zákonem daných podmínek. V případě, že daň na výstupu

je nižší než odpočet daně, vzniká nadměrný odpočet, jenž odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za dané zdaňovací období (§ 4 odst. 1 písm. d) zákona o DPH). Daňový subjekt má nárok na vrácení tohoto nadměrného odpočtu, a to za předpokladu, že v důsledku stanovení nadměrného odpočtu vznikne vratitelný přeplatek. Tedy jinak řečeno za předpokladu, že u daňového subjektu nejsou evidovány jiné daňové nedoplatky. Podmínky vrácení nadměrného odpočtu jsou aktuálně upraveny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p. (dále také „daňový řád“), který stanoví, že takto vzniklý vratitelný přeplatek je správce daně povinen vrátit daňovému subjektu bez žádosti, a to do:

1. 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru,
2. 30 dnů ode dne, který se považuje za den doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru v případě, kdy se výsledek vyměření nebo doměření daňovému subjektu neoznamuje.

Takto definovaná pravidla ovšem platí až od roku 2021, dříve bylo vrácení nadměrného odpočtu upraveno přímo v zákoně o DPH, ovšem princip zůstává obdobný – stanovený daňový odpočet je správce daně povinen vrátit daňovému subjektu v konkrétní lhůtě, a to bez jeho žádosti.

V majoritní části případů nastává v praxi druhý případ, tedy že daňovým subjektům vznikne nadměrný odpočet, správce daně o uplatnění odpočtu nemá pochybnosti, nadměrný odpočet vyměří či doměří v souladu s daňovým tvrzením daňového subjektu v řádu několika týdnů a nadměrný odpočet vrátí ve lhůtě stanovené zákonem do majetkové sféry plátce daně (tedy do 30 dnů ode dne podání daňového přiznání či ode dne pozdního podání daňového přiznání). Jiná situace ovšem nastává, pokud správce daně o uplatněném nároku na odpočet má pochybnosti, které je nucen prověřit příslušným kontrolním postupem (daňovou kontrolou nebo postupem k odstranění pochybností). V takovém případě se proces navrácení finančních prostředků může protáhnout na několik měsíců, v krajních případech i let. Tyto kontrolní postupy jsou provázeny přísně nastaveným legislativním rámcem, jehož zachování je časově náročné. Důsledkem pak je, že prověřování oprávněnosti nároku ze strany správce daně, ač zcela zákonné, výrazně oddálí výplatu finančních prostředků a fakticky znemožní s nimi daňovému

subjektu po předem neurčenou dobu nakládat. A právě určitou formu sanace přináší úrok z daňového odpočtu, tedy jeden z úroků, který vyplácí za zákonem stanovených podmínek správce daně daňovému subjektu.

3 Právní rámec EU a judikatura SDEU

Právní základ na půdě EU je dán čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“ nebo „směrnice“), dle které platí, že *„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná“*. Směrnice tedy nestanovuje přesná pravidla, jak s prověřovaným nárokem na nadměrný odpočet nakládat, proto je nutné vycházet z přílehlavé judikatury Soudního dvora EU.

Jedním z prvních formujících závěrů Soudního dvora týkající se daně problematiky byl rozsudek ze dne 18. 12. 1997, ve věci *Garage Molenbeide* (C-28694), kde byl formulován základní výkladový mantinel v oblasti daně problematiky – úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu je nutné přiznávat v souladu se zásadou proporcionality po *přiměřeně dlouhé době*, přičemž belgické vnitrostátní právo koncipující nárok na vznik úroku až v případě, když není nadměrný odpočet vyplacen do 31. 3. roku následujícího po roce, ve kterém vznikl, bylo shledáno jako nevyhovující.

Následně poté v rozsudku ze dne 10. 8. 2008, ve věci *Alicja Sosnowska* (C25/07), Soudní dvůr deklaroval, že nárok na odpočet je jedním ze základních pilířů celého systému daně z přidané hodnoty, jehož omezení je v zásadě nemožné. Uvedl, že při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH sice mají státy určitý rozhodovací prostor, ovšem tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného mechanismu DPH. K tomu by v případě, kdy by osoba povinná k dani byla touto daní zatížena (i částečně), došlo. Současně Soudní dvůr konstatoval, že *„takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí*

být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani“. Vnitrostátní úprava Polska, dle které byla stanovena lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu v délce 180 dnů, byla Soudním dvorem shledána jako nesouladná s předpisy EU.

V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, ve věci *Enel Maritsa Iztok* (C-107/10), se Soudní dvůr EU zabýval souladem bulharské právní úpravy s čl. 183 směrnice, přičemž předmětem nebyla samotná nutnost existence řešeného typu úroku (bulharská právní úprava tento správně zahrnovala), ale pouze doba, od které má být úrok přiznán. Konkrétně bylo předmětem zkoumání, zda bulharským právem stanovená lhůta následujících 3 měsíců, do kterých je možné nadměrný odpočet převést, je souladná s právem EU, jakož i se zásadou daňové neutrality. Soudní dvůr délku této lhůty aproboval. Tento rozsudek lze považovat v kontextu vývoje české právní úpravy, a především judikaturního vývoje, za zásadní.

Ve věci *Rafinaria Steauna Romana* ze dne 24. 10. 2013 (C-431/12) poté Soudní dvůr připomněl, že postupy týkající se uplatnění nároku na daňový odpočet jsou v autonomii členských států, ovšem tato autonomie má své limity – zejména zásadu rovnocennosti a efektivitu. Opakovaně bylo zdůrazněno, že „pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčnými peněžitými částkami byly nabrázeny zaplacením úroku z prodlení“.

Je nezbytné zmínit i rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, ve věci *Kovosher* (C120/15), který je rovněž pro české poměry stěžejní. Nejen, že totiž Soudní dvůr zopakoval shora uvedené závěry, když znovu konstatoval, že k vrácení nadměrného odpočtu může dojít později v důsledku provádění kontrolního postupu, ovšem při překročení přiměřené doby jeho trvání vzniká daňovému subjektu nárok na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku, ale současně také doplnil, že je nutné, aby doba, za kterou daňovému subjektu náleží úrok, byla předvídatelná, a proto je nezbytné vycházet z objektivně stanoveného okamžiku počátku této doby.

Otázka výše úroku byla řešena Soudním dvorem EU dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdaság*, C-13/18 a C126/18. Ten

připomněl, že v souladu se zásadou daňové neutrality je nutné, aby podmínky vypláceného úroku byly stanoveny takovým způsobem, aby kompenzovaly hospodářskou zátěž, která daňovému subjektu v důsledku neoprávněné nemožnosti nakládat s nadměrným odpočtem vznikla. V té souvislosti pak došel SDEU k závěru, že unijní právo musí být vykládáno tím způsobem, že praxi členských států poskytovat úrok tohoto typu pouze ve výši odpovídající základním sazbám národní banky (je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by daňový subjekt musel zaplatit při standardním půjčení dané částky) není možno přisvědčit.

3.1 Shrnutí judikатурních závěrů, aneb mantinely dané SDEU

Z výše uvedených rozsudků lze určit základní požadavky kladené Soudním dvorem EU na vnitrostátní úpravu členských států:

- Podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu (tedy i vrácení) jsou v dispozici členských států, ovšem vnitrostátní úprava musí respektovat zásady doprovázející systém daně z přidané hodnoty – zejména zásadu neutrality, efektivity, přiměřenosti a rovnosti.
- Nadměrný odpočet může být v důsledku prověřování vyplacen později, ovšem po uplynutí přiměřené doby náleží daňovému subjektu kompenzace ve formě úroku.
- Počátek doby, po kterou je prověřování možné provádět „bezplatně“ (jakož i počátek doby, kdy daňovému subjektu začíná úrok náležet), musí být stanoven objektivně.
- Výše úroku není stanovená směrnici, ale vnitrostátním právem, ovšem jeho výše musí kompenzovat hospodářskou zátěž, kterou daňové subjekty musely snést.

4 Právní úprava v ČR

4.1 Stav před 1. 1. 2015 a absence právní úpravy

Do začátku roku 2015 česká právní úprava reflektující shora uvedenou problematiku zcela absentovala, a to i přes již existující právní rámec daný evropskými předpisy. K neexistující legislativní úpravě dané problematiky se postavil v roce 2014 Nejvyšší správní soud, a to v rámci přelomového

rozsudku *KORDÁRNA* (ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyložil, že v dané situaci se do střetu dostávají dva protichůdné legitimní zájmy. V první řadě jde o „*žádám na tom, aby nikdo nenesl závažné, a přitom ve své podstatě náhodné a jeho vlastním jednáním jen menší měrou ovlivnitelné důsledky toho, že v některých případech bude nárok na nadměrný odpočet dlouhou dobu prověřován*“. Nevypacení nadměrného odpočtu nepřiměřeně dlouhou dobu by dle Nejvyššího správního soudu představovalo zásah do práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jakož i do práva na podnikání dle čl. 26 LZPS. Na druhé straně je však dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že „*stát k tomu, aby mohl plnit své funkce, musí být schopen v přiměřené míře předcházet daňovým podvodům a kontrolovat plnění daňových povinností*“, přičemž ani jeden z těchto zájmů nelze upřednostnit, je nutné najít vhodné mantinely jejich koexistence.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že absence související právní úpravy představuje ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě nadměrného odpočtu (ač zřejmě zákonodárcem nezamýšlenou), kterou je nutno vyplnit tak, že nedojde k omezení práva státu na prověřování oprávněnosti plátcem nárokovaného odpočtu daně, ovšem doba, po kterou tak bude moct činit „*bezplatně*“, musí být přiměřená. Nad rámec ní potom nemožnost nakládat s oprávněně nárokovaným nadměrným odpočtem musí být daňovému subjektu kompenzována. Pro tyto účely provedl Nejvyšší správní soud výklad práva vnitrostátní úpravy reflektující smysl a účel systému výběru DPH, jakož i základní strukturální prvky daného systému a princip proporcionality, to vše v kontextu povinnosti šetřit základní práv a povinností jednotlivců.

Vzhledem k tomu, že česká vnitrostátní úprava v dané době neobsahovala žádné ustanovení týkající se doby, po kterou by bylo možné prověřování nároku správcem daně považovat za stále přiměřené (a tedy nutné jej „*bezplatně*“ snášet), jež by bylo možné analogicky využít pro zaplnění mezery, jakož ani předpisy EU takto konkrétní ustanovení neobsahují, bylo nutné využít limity dané judikaturou Soudního dvora EU. Nejvyšší soud přitom vycházel stěžejně z rozhodnutí ve věci C-107/10, kde byla aprobevována jako přípustná bulharská úprava doby v délce 3 měsíců (na rozdíl od věci C-25/07, kde v bodě 27 označil Soudní dvůr 180 dnů jako nepřijatelnou délku lhůty k vrácení nadměrného odpočtu). Na základě toho bylo Nejvyšším správním

soudem dovozeno, že doba tří měsíců, která počíná běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání (resp. dnem následujícím po podání opožděného daňového přiznání), ve kterém je nárok na odpočet uplatněn, vyhovuje požadavkům judikatury SDEU. Zároveň jde o dobu, která v kontextu procesní vnitrostátní úpravy poskytuje přiměřený časový prostor k základnímu prověření oprávněnosti uplatněného nároku a po kterou je spravedlivé požadovat po daňovém subjektu, aby strpěl důsledky zadržování nadměrného odpočtu bez náhrady. Po uplynutí této doby poté vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu (14 % p.a. + repo sazba ČNB), který představuje právní úpravu svojí povahou nejbližší chybějící úpravě.

4.2 Stav od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017

Reakce českého zákonodárce přišla poměrně promptně, když již s novelou daňového řádu účinnou ode dne 1. 1. 2015 (provedenou zákonem č. 267/2014 Sb.) bylo včleněno ustanovení § 254a reflektující případy, kdy je nadměrný odpočet prověřován nadstandardně dlouhý časový úsek. Ovšem vzhledem k tomu, že ustanovení bylo předmětem až pozměňovacího návrhu, důvodová zpráva k zákonu o něm mlčí.

Nová právní úprava byla koncipována následovně:

Dle § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017, platilo, že trvali postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. Druhý odstavec poté stanovil, že úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Výše úroku byla stanovena tak, že odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Předmětem souvisejících soudních sporů ve správním soudnictví tudíž již nebyla absence právní úpravy, nýbrž soulad dané úpravy s evropskými

předpisy, konkrétně s čl. 183 směrnice. Přelomovým se v dané záležitosti stal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, ve věci *EPENERGY TRADING, a. s., č. j. 1 Afs 445/2019-47*, kde Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*úprava § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (rozsudek Kordárna)*“. Současně Nejvyšší správní soud konstatoval, že není důvodné rozlišovat mezi jednotlivými typy kontrolních postupů (tedy privilegiovat postup k odstranění pochybností nad daňovou kontrolou), a proto dané ustanovení má být analogicky aplikováno i v případě daňové kontroly.

Předmětem přezkumu souladnosti české právní úpravy s právní úpravou EU byly především dvě otázky – doba, po kterou úrok daňovému subjektu náleží, a výše tohoto úroku. V případě doby vzniku úroku vytkl Nejvyšší správní soud zákonodárci absenci objektivně určeného data počátku, jelikož zahájení postupu k odstranění pochybností sice má své legislativní mantinely, ovšem nikoliv absolutní a závisí mimo jiné i na (ne)aktivitě správce daně.

Co se přiměřenosti výše úroku týče, Nejvyšší správní soud ji hodnotil z hlediska zásad efektivity a neutrality, jež byly mimo jiné řešeny Soudním dvorem EU dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdaság*, C-13/18 a C-126/18. Vzhledem ke zde uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud konstatoval, že českým zákonodárcem stanovená výše úroku z daňového odpočtu „*neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí*“.

4.3 Stav od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020

Ust. § 254a daňového řádu bylo novelizováno prostřednictvím zákona č. 170/2017 Sb., dle kterého: „*Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo*

ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“ Úrok z daňového odpočtu byl zákonodárcem určen ročně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

V nové právní úpravě lze detekovat výrazné změny reflektující tuzemskou judikaturu i judikaturu Soudního dvora EU. V prvé řadě jde o změnu v objektivně určitelném okamžiku počátku běhu „neúročené“ doby, která je nyní navázána na lhůtu pro podání daňového přiznání (nebo na den, kdy bylo daňové přiznání podáno opožděně). Současně došlo ke zkrácení doby, kdy je oprávněnost odpočtu kontrolována „bezúročně“, a to z 5 na 4 měsíce. Fakticky však z důvodu objektivně stanoveného okamžiku počátku bylo toto období zkráceno ještě víc. Současně zákonodárce přestal rozlišovat mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností, tedy mezi postupy, v rámci nichž dochází ke kontrole nárokovaného odpočtu. Co se výše úroku týče, zákonodárce přistoupil oproti předchozí právní úpravě ke zvýšení, a to o 1procentní bod. Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. uvádí, že *„výše úroku z daňového odpočtu byla navržena tak, aby zhruba odpovídala standardnímu tržnímu zhodnocení peněz uložených u banky či jiné platební instituce za běžných podmínek“*.

Ač změny v české právní úpravě doznaly výrazných změn a tendence zákonodárce dostát souladu s právem EU jsou zřejmé, tentokrát byla aplikace tohoto ustanovení v určitých případech znemožněna procesními limity. Přechodné ustanovení čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. totiž stanoví, že *„u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“*. Nejvyšší správní soud v této souvislosti došel v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, ve věci *CarTec Ostrava, s. r. o.*, č. j. 1 Afs 80/2021-45, k závěru, že použití tohoto přechodného ustanovení je správné, protože *„skutečnost, že ustanovení, na které přechodná norma odkazuje, je následně shledáno v rozporu s evropským právem, na jejíž použití nemůže mít vliv“*. Důsledkem aplikace přechodného ustanovení tudíž

je, že i pro nároky na nadměrný odpočet uplatněné v rámci daňového tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula před 1. 7. 2017, je nutné využít právní úpravu úroku z nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017. Vzhledem k tomu, že ta byla Nejvyšším správním soudem shledána rozpornou s právem EU, je nutné ve světle rozsudku *EP ENERGY* využít závěry rozsudku *Kordárna*.

Soulad či nesoulad české právní úpravy v období 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s právem EU tudíž zatím nebyl Nejvyšším správním soudem konstatován. Ze shora uvedených mantinelů daných Soudním dvorem EU, jakož i tuzemskou judikaturou, však lze důvodně předpokládat, že co se přiměřené doby, po kterou musí daňový subjekt bezplatně snášet prověřování uplatněného nároku, týče, byl nesoulad s právem EU napraven. To platí i ohledně objektivně určeného počátku běhu lhůty. Sazba úroku ovšem byla opětovně předmětem soudního přezkumu. Rozsudky Krajského soudu v Brně nejdříve konstatovaly rozpor této úpravy s právem EU, resp. s čl. 183 směrnice o DPH. Konkrétně v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, ve věci *MS Zet4*, č. j. 31 Af 48/201966, Krajský soud v Brně uvedl, že unijní právo a navažující judikatura stanovuje „*požadavek na úrok ve výši, který pokrýje úroky u úvěrové instituce*“, což zkoumaná právní úprava dle soudu nespňuje, když se pohybuje na úrovni mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. O rok později dokonce Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci *ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ*, č. j. 62 Af 11/2021-49, uvedl konkrétní mechanismus, jak by úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu měl být určen, když konstatoval, že požadavkům evropského práva odpovídá úroková sazba za předpokladu, že představuje součet „*úrokové sazby, za kterou si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu a současně měnového znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení nadměrného odpočtu do dne vrácení zadržované částky*“. Zjednodušeně by úrok z daňového odpočtu měl korespondovat se součtem úrokové sazby u úvěrů a inflace.

Proti shora uvedenému závěru však lze argumentovat modelovou situací, která demonstruje nedůvodnost kompenzování ztráty i částí úroku odpovídající inflaci. Pokud by si totiž daňový subjekt skutečně v bance půjčil např. 1 mil. Kč namísto zadrženého nadměrného odpočtu, tento milion

bude mít k dispozici okamžitě. To znamená, že jediný jeho náklad bude úrok placený bance a inflací daňový subjekt v průběhu času jinak fakticky postižen nebude, tudíž není třeba tuto kompenzovat. Tento závěr byl následně potvrzen explicitně i Nejvyšším správním soudem ze dne 25. 4. 2024, ve věci ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o., č. j. 8 Afs 274/202248, který konstatoval, že „*neobstojí proto závěr krajského soudu, že by se snad měl úrok z nadměrného odpočtu odpovídat součtu (i) úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům a (ii) inflace. Se stěžovatelem je nutno souhlasit, že takový požadavek nepřijde ani z ekonomické logiky věci, na níž se krajský soud odvolal. Pokud si daňový subjekt částku odpovídající nadměrnému odpočtu půjčí, může s danou částkou i během zadržování odpočtu nakládat, jako kdyby mu nadměrný odpčet byl vyplacen. Tuto částku tedy může využít ve svém podnikání a dosáhnout zisku. Musí však za daný úvěr bradit úrok. Právě proto by měl úrok z nadměrného odpočtu pokrývat úroky z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům.*“

4.4 Stav od 1. 1. 2021 až doposud

Od roku 2021 doznal úrok z daňového odpočtu zásadní změny především v oblasti výše úroku, ve zbytku se úprava nezměnila (co se v příspěvku řešených otázek týče). Ta nově odpovídá polovině úroku z prodlení stanoveného Českou národní bankou. Tímto krokem byl zajištěn soulad všech úroků v české daňové úpravě, jež se všechny nyní odvíjejí právě od zákonného úroku z prodlení. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 v této souvislosti uvádí, že „*výše úroku z daňového odpočtu je nově odvozena od výše úroku z prodlení, který představuje reparační náhradu za porušení určité povinnosti. Úrok z daňového odpočtu naproti tomu představuje pouze kompenzaci za to, že jinak legitimní postup správce daně trvá déle, než je přijatelné z pohledu zásady daňové neutrality.*“

Výše úroku z daňového odpočtu tudíž nyní přímo kopíruje ekonomickou realitu, když koresponduje se standardním úrokem z prodlení. Současně však zákonodárce reflektoval smysl tohoto úroku, který neplní reparační, ale pouze kompenzační funkci, když jej ponížil na polovinu. Vzhledem k tomu, že jediným východiskem určeným SDEU v oblasti výše úroku je to, že by neměly odpovídat pouze základním sazbám národních bank, ale měly by kompenzovat hospodářskou zátěž, která daňovému subjektu vznikla v důsledku nemožnosti nakládat s nadměrným odpočtem, je nutné pro závěr

o souladnosti s tímto požadavkem využít vhodných dat. Jako logické se jeví vycházet ze statistických dat ČNB, konkrétně z veřejné databáze ARAD, v níž jsou agregované údaje finančního trhu. Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku ve věci *ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o.* shledal, že je vhodné porovnat zákonnou sazbu úroku z nadměrného odpočtu s úrokovou sazbou kategorie „Úvěry celkem bez kontokorentů, revolvingových úvěrů a pohledávek z kreditních karet“ (ukazatel 1) a kategorie „Kontokorenty, revolvingové úvěry a pohledávky z kreditních karet“ (ukazatel 2), což bylo provedeno v níže uvedené tabulce.

Tab č. 1:

	1. pol. 2021	2. pol. 2021	1. pol. 2022	2. pol. 2022	1. pol. 2023	2. pol. 2023
Ukazatel 1	1,34 % p.a.	4,45 % p.a.	7,92 % p.a.	8,97 % p.a.	8,66 % p.a.	8,17 % p.a.
Ukazatel 2	2,58 % p.a.	5,38 % p.a.	8,63 % p.a.	9,01 % p.a.	8,97 % p.a.	8,71 % p.a.
½ úroku z prodlení	4,13 % p.a.	4,25 % p.a.	5,88 % p.a.	7,5 % p.a.	7,5 % p.a.	7,5 % p.a.

Zdroj: ČNB 2024, ARAD, sestava 1145.

Z výše uvedeného srovnání úrokových sazeb vyplývá, že výše úroku z nadměrného odpočtu sice není vždy zcela identická s porovnávanými sazbami bank, ovšem vyjma 1. pololetí roku 2022, který byl ovlivněn válečným konfliktem a souvisejícími ekonomickými dopady, činí odchylka v maximální výši zhruba 1,5procentního bodu. Tuto disproporci je možné vnímat jako akceptovatelnou, zvláště za situace, kdy se ve sledovaném období objevuje odchylka jak ve „prospěch“ daňových subjektů, tak v jejich „neprospěch“. I v tomto aspektu lze totiž pozorovat určitou symetrii. Navíc je nutné reflektovat, že objektivně není možné nastavit pravidlo zrcadlící přesný vývoj na bankovním trhu. Pokud ale toto obecné zákonné pravidlo zjevně odráží ekonomickou realitu ve sledované oblasti, není důvod jeho aplikovatelnost odmítnout.

5 Závěr

Úrok z daňového odpočtu prošel v českých právních předpisech turbulentním vývojem. Jen stěží by bylo možné najít v daňových předpisech problematiku, která by byla natolik přímo ovlivněna evropským právem, potažmo judikaturou SDEU. Provedená analýza vývoje české právní úpravy jasně detekuje, že český zákonodárce nebyl s to dlouhé období reflektovat mantinely problematiky určené Soudním dvorem. Tuto úlohu musel dlouhodobě nahrazovat Nejvyšší správní soud, což přineslo zvýšené fiskální náklady pro stát, protože absence vhodné úpravy souladné s právem EU měla za následek nezbytnost aplikace úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož výše je 14 % p.a. + repo sazba ČNB.

Zásadní aspekty, jak by měla právní úprava úroku z daňového odpočtu být nastavena, sice nejsou formovány přímo ve směrnici o DPH, ovšem jsou dány dlouhodobě konstantní judikaturou SDEU. Aktuální česká právní úprava všechny tyto mantinely, které byly identifikovány výše, respektuje a lze tedy konstatovat, že vykazuje soulad s evropskou legislativou, jakož i judikaturou SDEU. Jediný prostor, který je potenciálně stále otevřen k řešení, představuje výše úroku. Ta ovšem byla opakovaně řešena Nejvyšším správním soudem, který shledal úrok ve výši repo sazba ČNB + 1 % p.a. rozporný se směrnicí o DPH. Následná změna zákonodárce na výši repo sazba ČNB + 2 % p.a. již u Nejvyššího správního soudu uspěla. Aktuální výše úroku z daňového odpočtu odvíjející se od polovičního zákonného úroku z prodlení by ve světle závěrů SDEU, jakož i Nejvyššího správního soudu, měla obstát rovněž, jelikož bez významných rozdílů koresponduje s ukazateli odrážejícími vývoj sazeb u úvěrů poskytovaných nebankovním podnikům. Zároveň tato výše reflektuje odlišný charakter úroku, který má pouze sanovat zákonný postup správce daně, nikoliv reparovat jeho nezákonné kroky. Tomu odpovídají i data České národní banky, na základě kterých bylo prokázáno, že požadavek týkající se sazby konstruované tak, aby odpovídala ceně za zapůjčení peněz na bankovním trhu dostupné pro nefinanční podniky, současná právní úprava bez významných odchylek v dlouhodobém horizontu vykazujícím symetrii na obě strany splňuje. Hypotéza tudíž byla potvrzena a cíl příspěvku lze považovat za naplněný.

Existuje však předpoklad, že i aktuální výše úroku z nadměrného odpočtu nebude hodnocena, nyní či v budoucnu, daňovými subjekty jako dostatečná a tito budou jeho soulad s evropským právem rozporovat soudní cestou i nadále. Konečná akceptace určitých mantinelů je však pro právní jistotu nezbytná a pokud jsou normy nastaveny vhodně a objektivně, nemohou ustupovat individuálně vnímané (ne)spravedlnosti. Navíc je nutno doplnit, že pro individuální potřeby konkrétních případů právní řád řešení nabízí, a to kompenzací prostřednictvím náhrady škody dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, a to v rozsahu, ve kterém nevzniká úrok hrazený správcem daně (Bareš, 2023: 18).

References

- FELDEK, M. Právní úprava úroků vznikající při správě daní z hlediska jejich účelu a výše. In: FELDEK, M. (ed.). *Interakce práva a ekonomie*. Brno: Masarykova univerzita, 2021, s. 97–112. ISBN 978-80-210-9934-0.
- BAREŠ, M. Odpovědnost státu za škodu při správě daní se zaměřením na zajišťovací příkazy a nadměrné odpočty DPH. In: MÁLEK, O., TULÁČEK, M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023, s. 97–112. ISBN 978-80-7630-036-1. Dostupné z: <https://karolinum.cz/knihy/malek-sprava-dani-29564>
- Sestava 1145 - „Úvěry poskytnuté bankami nefinančním podnikům v ČR - nové obchody“. *Česká národní banka* [online]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/arad/#/cs/display_link/set_1145__D19954.D23266
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. *Sněmovní tisk 873/0, Návrh zákona včetně důvodové zprávy*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2016.
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. *Sněmovní tisk 841/0, Návrh zákona včetně důvodové zprávy*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/201334.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 7. 2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č.j. 1 Afs 80/2021-45.

Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č.j. 31 Af 48/2019-66.

Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2022, č.j. 62 Af 11/2021-49.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č.j. 8 Afs 274/2022-48.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenbeide*, věc C-28694.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 8. 2008. *Alijia Sosnowska*, věc C-25/07.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, věc C-107/10.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 24. 10. 2013, *Rafinaria Steauna Romana*, věc C431/12.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, *Kovozber*, věc C120/15.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdaság*, spojené věci C-13/18 a C-126/18.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *EUR-lex* [právní informační system]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32006L0112>

Contact – e-mail

434211@mail.muni.cz

DAŇOVÉ ÚLEVY V PROMĚNÁCH ČASU VE SVĚTLE KONSOLIDAČNÍHO BALÍČKU

Tereza Tkadlecová

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Brno

Abstract in original language

Článek Daňové úlevy v proměnách času ve světle konsolidačního balíčku se zabývá porovnáním stavu daňových úlev u příjmových daní před přijetím novel známých také jako konsolidační balíček a změn, které onen konsolidační balíček v této oblasti přinesl. Nejprve jsou představeny rizikové oblasti v rámci daňových úlev, u kterých hrozí vysoká chybovost či dokonce úmyslné využívání mezer a obcházení zákona. Následuje přehled změn v oblasti daňových úlev u příjmových daní, které vyplývají z novelizace v rámci konsolidačního balíčku. Závěrem je analyzováno, které daňové úlevy nebyly součástí konsolidačního balíčku, ale měly nebo mohly být.

Keywords in original language

Daně z příjmů; daňová optimalizace; daňová úleva; obcházení zákona; mezera v právu.

Abstract

The article “Tax Deductions in the Changing Times in the Light of the Consolidation Package” deals with a comparison of the state of tax reliefs of income taxes before the adoption of the amendments known as the consolidation package and the changes that this consolidation package brought in this area. First, the risk areas in the context of tax reliefs are presented, where there is a high risk of errors or even deliberate exploitation of loopholes and circumvention of the law. This is followed by an overview of the changes in the area of tax reliefs of income taxes, which result from the amendment within the consolidation package. Finally, an analysis of tax reliefs that were not part of the consolidation package, but should or could have been, is presented.

Keywords

Income Taxes; Tax Optimization; Tax Relief; Circumventing the Law; Legal Gap.

1 Úvod

Tento článek se zabývá proměnou daňového práva, konkrétně daňovými úlevami u daní z příjmů, a zhodnocuje změnu, jež přinesl či nepřinesl konsolidační balíček v této oblasti. Hypotézou tohoto článku je, že změny v rámci konsolidačního balíčku byly nedostatečné. Článek si tedy klade za cíl některé z těchto promarněných příležitostí identifikovat. Nejprve jsou analyzovány oblasti daňových úlev, které představují riziko z hlediska náchylnosti na obcházení zákona, následuje shrnutí změn v této oblasti, které přinesl konsolidační balíček. V další části jsou identifikovány oblasti, do kterých měl konsolidační balíček zasáhnout a nezasáhl, případně nezasáhl dostatečně. K tomu jsou využity metody analýzy, zejména ustanovení zákona o daních z příjmů, judikatury Nejvyššího správního soudu a relevantní literatury. Metoda deskripce je využita v první a druhé podkapitole pro představení rizikových oblastí, respektive oblastí zasažených konsolidačním balíčkem, metody komparace, indukce a syntézy jsou poté využity v rámci poslední podkapitoly k odhalení oblastí, u kterých nedošlo k dostatečným změnám.

2 Daňové úlevy v proměnách času

Kapitola se skládá ze tří podkapitol. První podkapitola analyzuje rizikové oblasti v rámci daňových úlev u daní z příjmů, jež mohou být náchylné na obcházení zákona či na časté chybování. Druhá podkapitola shrnuje změny v oblasti daňových úlev, jež přinesl konsolidační balíček. Třetí podkapitola rozebírá místa, jež nebyly součástí konsolidačního balíčku, ale měly být, případně nebyly novelizovány dostatečně.

2.1 Rizikové oblasti daňových úlev

Tato podkapitola představuje nástroje daňové optimalizace u daní z příjmů, u kterých hrozí obcházení zákona, a to před přijetím konsolidačního balíčku. Obcházením zákona se rozumí jednání, které je v rozporu se záměrem

zákonodárce a odporuje tak cíli dané právní normy. Je však téměř nemožné odhalit, které jednání obchází zákon úmyslně, a které je pouhou chybou vedoucí k nedodržení smyslu normy. Takové rozlišení však není cílem tohoto článku. Podkapitola vymezuje jednotlivé nástroje daňové optimalizace příjmových daní, u kterých z různých důvodů dochází k nedodržení účelu zákonodárce. Konkrétně se jedná o položky snižující základ daně, respektive bezúplatné plnění, daňově uznatelné výdaje, jmenovitě odpisy, dále pak oblast výdajů týkající se automobilu v podnikání a oblast zaměstnaneckých benefitů, odčitatelné položky, především ztráta, a slevy na dani pro právnické a fyzické osoby. Zdaleka se nejedná o vyčerpávající přehled všech rizikových oblastí v rámci daňových úlev.

První rizikovou položkou je nepřekvapivě bezúplatné plnění, které ve smyslu daňových úlev můžeme řadit mezi položky snižující základ daně či odčitatelné položky. V rámci odborné literatury je možné setkat se se vzájemným zaměňováním těchto dvou nástrojů daňové optimalizace, rozdíl v rámci zákona i při vyplňování daňového přiznání pozorujeme, je však pravdou, že mechanika těchto nástrojů je veskrze totožná. Dle zákona však dochází k odečtení odčitatelných položek od základu daně před položkami snižující základ daně.¹

Úzkým místem právní úpravy bezúplatného plnění je zejména jeho účel. V ideálním případě by se zřejmě mělo jednat o nezištné jednání, jehož vedlejším důsledkem je snížení daňové povinnosti. Z judikatury však vyplývá, že není ojedinělým jevem, pokud si dárce od poskytnutí bezúplatného plnění slibuje také další prospěch. Skrytým, konkludentním, účelem poskytnutí bezúplatného plnění tak ze strany dárce může být zavázat si obdarovaného do budoucna ve smyslu něco za něco. To nejenže odporuje zjevnému, třebaže opět nevyslovenému, účelu bezúplatného plnění, ale také názorům Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu České republiky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 61/2015-56, usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06). Zůstává však otázkou, jak takové jednání odhalit, případně jak mu předcházet. Jisté ovšem je, že se jedná o jednání nežádoucí, jež hraničí s obcházením zákona. Jako příklad dobré praxe je možné uvést

¹ Viz § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

poskytování bezúplatných plnění v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace na základě zákona č. 128/2022 Sb., v rámci něhož je vymezen účel a adresát bezúplatného plnění. Bez splnění účelu a adresáta dle tohoto zákona není možné hodnotu bezúplatného plnění od základu daně odečíst.²

Kromě problematiky účelu bezúplatných plnění je rizikovým aspektem také jeho výše. Mimo chybné výpočty, nesprávnou interpretace zákona ze strany poplatníků v rámci novel, kdy bylo možné si, v určitých případech, odečíst až 30 % upraveného základu daně, či nesprávné ocenění nepeněžitých darů jako bezúplatného plnění, je zde možné zahrnout také duplicitní uplatnění daňových úlev. Myšlena je tím situace, kdy si poplatník zahrne položku jako několik druhů daňových úlev zároveň, a to například současně jako příjem osvobozený a položku snižující základ daně. K tomu může docházet v případech, že se jedná o vzájemná bezúplatná plnění, avšak podle občanského zákoníku se za dar považuje pouze hodnota převyšující výši vzájemného plnění.³ Dalším rizikovým ustanovením je to pojednávající o možnosti snížení základu daně o dar odvolaný, jelikož může nastat situace, kdy půjde o fiktivní odvolání daru na základě dohody mezi dárce a obdarovaným s cílem dárce snížit si základ daně.⁴

Dlouholetou disparitu pozorujeme mezi orgány finanční správy, především Generálním finančním ředitelstvím, a zněním zákona. Pokyny Generálního finančního ředitelství reagují pružněji na nežádoucí chování poplatníků s cílem jej eliminovat, bez zásahu zákonodárce je eliminace nežádoucího chování však bojem s větrnými mlýny, ve smyslu předem prohraného boje.

Další rizikovou položku představují odpisy. V rámci odpisů je prostor pro omyl, či úmyslnou manipulaci také poměrně široký. Důvodem může být prostor pro volbu druhu odepisování, prolínající se mechanismy výpočtu, rozlišování mezi účetními a daňovými odpisy, související nesprávné účetní

² AMBROŽ, J. Dary a daň z příjmů. *du.cz* [online]. 16. 7. 2022 [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/dary-a-dan-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVU4E-swOiFC2s-JA5fcecqZyIpLw/>

³ Důvodová zpráva. *Ministerstvo finanční České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-04-03_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenovcho-zakona-danovych-zakonu-342013.pdf

⁴ Viz § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

postupy, jež způsobují, že účetnictví nepodává věrný a poctivý o obraz o fungování podniku, či nedostatečné legislativní vymezení majetku, jenž podléhá odepisování pro účely možnosti uplatnění daňových odpisů jako výdajů.

V rámci odpisů dochází k obcházení zákona v případě odepisování jednoho majetku více odpisovateli.⁵ Pouhým opomenutím vyřazení majetku z majetku podniku při jeho prodeji dochází k automatickému dvojitému odepisování dvěma odpisovateli, tedy prodejcem a kupujícím. Aby to nebylo příliš jednoduché, je nabyvatel vázán způsobem odepisování původního majitele, který však může být odlišný oproti způsobu, kterým odepisuje svůj dosavadní celý majetek.

Podobně jako tomu bylo v případě bezúplatného plnění, také u odpisů byl pro určité období zaveden institut mimořádných odpisů.⁶ Z toho vyplývá spíše tendence zákonodárce dále možnosti poplatníka rozšiřovat a komplikovat tak celý systém, čímž opět dochází k rozšíření prostoru pro chybu či manipulaci. Kromě toho je také třeba upozornit, že takovým jednáním zákonodárce rozevírá nůžky mezi malými a velkými podniky, jelikož velké podniky tak mohou díky svým prostředkům využít více možností optimalizace, a to až už prostřednictvím nákupu dodatečného majetku, a tedy využitím institutu mimořádných odpisů, či možností zaměstnávat širší škálu profesionálů věnujících se účetnictví podniku tak, aby byla optimalizace nastavena co možná nejvýhodněji. K vyřešení tohoto problému pak zákonodárce představuje nové a nové nástroje pro vyrovnání příležitostí a zabránění diskriminace, což cyklicky opět komplikuje celý systém. Výše uvedené však samozřejmě neplatí pouze pro problematiku odpisů. Do problematiky odpisů vstupují také další faktory komplikující proces odepisování, jako například technické zhodnocení či likvidace majetku. V prvním případě je problematickým aspektem zejména rozlišení technického zhodnocení od oprav majetku, dále pak například opět problematika odepisovatele, jelikož technické zhodnocení může v určitých případech odepisovat

⁵ Viz § 28 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁶ Informace pro poplatníky, fyzické osoby ke změnám v zákoně o daních z příjmů pro zdaňovací období roku 2023. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-zprijemu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2022/informace-fo-zmeny-v-zakone-odanich-z-prijmu-2023>

také podnájemce.⁷ V druhém případě, tedy co se týče likvidace, je prostor pro obcházení smyslu zákona vytvořen u výdajů souvisejících s likvidací, jelikož ty jsou daňově účinné, avšak zákonodárce jejich výši neomezuje. Dalším úskalím je také rozlišení likvidace a škody, která naopak ve většině případů daňově účinná není.⁸

Kromě výše uvedených daňově uznatelných výdajů, tedy těch, jež prokazatelně slouží k dosažení, zajištění či udržení příjmů, je za problematické možné považovat také další. Následuje stručný přehled dvou okruhů daňově uznatelných výdajů, u kterých může docházet k obcházení zákona.

V prvním okruhu, jež za jistých podmínek umožňuje obcházení zákona v rámci daňově uznatelných výdajů, je automobil v podnikání. Možnost uplatnění se liší podle způsobu nabytí automobilu, kupříkladu odpisy v případě koupě, či nájemné na finanční leasing, a související výdaje spojené s provozem auta mohou být také daňově uznatelnými výdaji.⁹ Problematickou situací je zejména případy, kdy zaměstnanec využívá auto jak k pracovním, tak také soukromým účelům, což způsobuje nepřehlednost v rámci toho, za které výdaje je odpovědný podnik, a za které zaměstnanec sám, s čímž souvisí notoricky známá evidence v podobě knihy jízd.¹⁰ Můžeme však jen naivně očekávat, že budou všichni zúčastnění natolik zodpovědní, že bude kniha jízd vedena poctivě, a to zejména v případě, že je auto sdíleno mezi několika zaměstnanci. Určitým řešením této situace je možnost uzavření pracovní, kolektivní či obdobné smlouvy, jež stanoví, že zaměstnavatel proplácí výdaje za zaměstnance v celkové výši, či možnost uplatňování paušálních výdajů.¹¹ Oboje má však opět svá rizika, zmínit je možné například riziko dvojího uplatňování výdajů, a to zároveň jako paušální a daňově uznatelné.

⁷ HOVORKA, M. Pomůcka pro vyplňování příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2023. *du.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/pomucka-pro-vyplnovani-priznani-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-kalendarni-rok-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVU-h4Esl9rHcS-N1D85-q_Vr5YnmCPYj7CkleJQ/

⁸ HNÁTEK, M. *Zcela legální daňové triky*. Praha: ESAP, 2020, s. 202. ISBN 978-80-907398-1-9.

⁹ HNÁTEK, M. *Zcela legální daňové triky*. Praha: ESAP, 2020, s. 226–227. ISBN 978-80-907398-1-9.

¹⁰ Pokyn Generálního finančního ředitelství D-59. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokynydcasove-cleneni/2023>

¹¹ HNÁTEK, 2020, op. cit., s. 229–232.

Druhým okruhem jsou zaměstnanecké benefity, peněžitě i nepeněžitě. Předpokladem pro uplatňování benefitů je jejich založení v pracovní, kolektivní či obdobné smlouvě, případně vnitřním předpisu zaměstnavatele.¹² Nejrizikovějšími jsou peněžitě příspěvky pro zaměstnance na kulturní či sportovní akce, rekreaci, zdravotní procedury a podobně, jež jsou poskytovány na základě ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů. Zákonodárce však neomezuje ani množství, ani výši těchto příspěvků. Cílem by v první řadě měla být efektivní motivace zaměstnanců, nikoliv především jeden ze způsobů snížení daňové povinnosti tak, jako tomu v mnoha případech je.

Dalším z nástrojů daňové optimalizace, který je rizikový z hlediska možnosti obcházení zákona, respektive úmyslu zákonodárce, jsou odčitatelné položky. Hlavní z nich je daňová ztráta. Jedním z případů, kdy dochází k obcházení zákona, je fúze společností, avšak nikoliv za účelem pokračování zanikající společnosti, nýbrž kvůli uplatnění ztrát této společnosti, jež v minulých obdobích vykazovala.¹³ Dalším případem může být umělé vytvoření ztráty v rámci podniku s cílem snížit si daňovou povinnost. Ztráta bude dosažena kupříkladu prostřednictvím uplatnění neexistujících výdajů v daňovém přiznání (viz také například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2023, č. j. 2 Afs 29/2022-37), v takovém případě by docházelo k obcházení zákona na úrovni dvou daňových úlev současně. Dalším případem je také umělé stanovení data podstatné změny ve složení osob, jelikož pokud dochází k podstatné změně, není již možné uplatnit daňovou ztrátu.¹⁴ Dále také dochází k obcházení v situaci, pokud poplatník nepodá dodatečně daňové přiznání, když vyšlo najevo, že uplatnění daňová ztráta je ve skutečnosti nižší než daňová ztráta posledně uplatněná.¹⁵ Kapitoulou samou pro sebe je také situace přesunu zisků do daňových rájů, na základě čehož dojde v podniku ke ztrátě.

¹² Viz § 24 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů.

¹³ DĚRGEL, M. Při uplatnění daňové ztráty nestačí jen hlídat pět let. *portal.pohoda.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/daneucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/pri-uplatneni-danove-ztraty-nestaci-hlidat-pet-let/>

¹⁴ Viz § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁵ Pokyn k vyplnění přiznání k dani z příjmu právnických osob. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://adispr.mfcr.cz/dpr/adis/idpr_pub/dpp/dp9/doc/pokyny_dap_2021.pdf

Druhou rizikovou možností v rámci odčitatelných položek je odpočet na podporu výzkumu a vývoje. K obcházení dochází, pokud je čerpána podpora jak prostřednictvím dotací, tak také dodatečně uplatněním odpočtu na náklady, jež byly uplatněny na podporu výzkumu a vývoje.¹⁶ Takové jednání je přímo v rozporu s dikcí zákona, často však dochází také k situaci, kdy dotace pokrývá část nákladů a odpočet byl uplatněn na náklady veškeré, případně opačně. K souběžnému jednání, a tedy porušení, dochází také, pokud jsou zároveň tyto náklady uplatněny jako daňově uznatelné (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, sp. zn. 4 Afs 341/2019). Stejně tak hrozí obcházení zákona využitím duplicitního odpočtu odčitatelné položky a daňově uznatelných výdajů u pořízení majetku na odborné vzdělávání, nebo také na podporu výdajů vynaložených na žáka či studenta.

Posledním nástrojem daňové optimalizace, jež je zde analyzován, je sleva na dani, přičemž se rozlišují slevy na dani pouze pro fyzické osoby a slevy na dani pro osoby fyzické i právnické. Pro právnické i fyzické osoby se jedná o slevu na dani pro poplatníky zaměstnávající osoby se zdravotním postižením, přičemž si lze představit situaci fiktivního zaměstnávání osoby se zdravotním postižením, případně stanovením nesprávné výše slevy (srov. viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43). Druhou slevou na dani, jež mohou uplatnit jak fyzické, tak právnické osoby, je sleva na dani z titulu investiční pobídky, tzv. pobídková sleva. Pro svůj komplikovaný mechanismus představuje tato sleva riziko obcházení zákona. Příkladem obcházení zákona v případě této slevy je obcházení zákazu zvyšování základu daně v rámci operací se spojenými osobami, přičemž posouzení probíhá na základě ekonomických principů běžných obchodních vztahů.¹⁷ Problematickým je onen pojem „běžný obchodní vztah“, jelikož co je za něj považováno a co již ne není zcela jasné.

Poslední kategorii představují slevy na dani, které na rozdíl od výše uvedeného cílí pouze na fyzické osoby. V případě fyzických osob můžeme předpokládat, že se častěji bude jednat o vlastní chybu spíše než cílené jednání spočívající v obcházení zákona. Chyba tak může nastat u daňového zvýhodnění na vyživované dítě tím, že jej uplatní oba rodiče souběžně. V rámci slevy za umístění

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, sp. zn. 10 Afs 277/2021.

¹⁷ JAROŠ, T. *Daň z příjmu právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 153. ISBN 978-80-7598-822-5.

dítěte, tedy tzv. školkovného, dochází k chybám v podobě uplatnění v celé možné výši, a nikoliv ve výši skutečně vynaložených výdajů. U slevy na manželku či manžela je riziko nezahrnutí některých příjmů do vlastního příjmu manželky či manžela, kupříkladu podpory v nezaměstnanosti nebo mateřské.¹⁸

2.2 Změny v daňových úlevách v rámci konsolidačního balíčku

Tato podkapitola shrnuje změny, které přinesl konsolidační balíček v oblasti daňových úlev, konkrétně daňových úlev v rámci daní z příjmů, případně změny související, tedy takové, které at' už přímo či nepřímo ovlivňují daňovou povinnost poplatníků. Podkapitola se zabývá změnami v rámci osvobození od daní, daňově uznatelných výdajů, položek snižujících základ daně a v oblasti slev na dani.

V rámci osvobození od daní z příjmů došlo k omezení u nepeněžitých zaměstnaneckých benefitů u daně z příjmů fyzických osob. Omezení je stanoveno do výše poloviny průměrné měsíční mzdy, přičemž pro výpočet této výše je rozhodný rok o 2 roky předcházející roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje. Příspěvky na kulturní nebo sportovní akce, na zájezdy a podobně nebyly konsolidačním balíčkem dotčeny, stejně tak jako například penzijní spoření.¹⁹ Na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelným výdajem pouze benefity poskytnuté nad limit poloviny průměrné mzdy. Od roku 2024 byl také stanoven limit 70 % na osvobození závodního stravování, stejný limit platí také pro stravenky a stravenkový paušál. Zrušeno je také osvobození u nepeněžitých darů poskytnutých zaměstnavatelem do výše 2 000 Kč. Dalším zrušeným osvobozením podlehly také manažerské byty.²⁰

¹⁸ BARÁKOVÁ, H. Jak se vyhnout nejčastějším chybám při podávání daňového přiznání a na jaké změny platné od roku 2022 nezapomenout? *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/jak-se-vyhnut-nejcastejsim-chybam-podani>

¹⁹ Metodická informace ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024. *Finanční správa* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/Metodicka-informace-k-zaměstnaneckym-benefitum-od-1-ledna-20.pdf>

²⁰ MÁLEK, J., KOUKLÍKOVÁ, R., SCHINDLEROVÁ, Z. Vliv konsolidačního balíčku na pracovněprávní vztahy. *Právní prostor* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/pracovni-pravo/vliv-konsolidacniho-balicku-na-pracovnepravni-vztahy>

Snížen je dále limit pro osvobození příjmů z tombol a hazardních her, a to z částky 1 milionu na 50 000 Kč. Zde je vhodné zmínit, že zrušení limitu by znamenalo významnou zátěž pro správce daně, jelikož by musel každý výherce podávat kvůli své výhře daňové přiznání. Dalším omezením osvobození budou podléhat od 1. 1. 2025 cenné papíry a podíly v obchodních společnostech, rozhodnou částkou je 40 000 000 Kč za zdaňovací období.²¹

Pozitivní změnou je zdanění pouze realizovaných kurzových operací. Změna spočívá v možnosti, tedy nikoliv povinnosti, zahrnout kurové rozdíly do období, ve kterém jsou realizovány. To znamená, že kurzové rozdíly budou zahrnuty do období, se kterým věcně a časově souvisí, což povede k pravdivějšímu obrazu účetnictví.²² Naopak fakt, že se jedná o možnost, které byly kritizovány výše, může způsobit větší prostor pro chybu, potažmo riziko obcházení zákona. Možnost ukončení dobrovolného režimu je však z tohoto důvodu omezena.

Co se týká daňové uznatelnosti výdajů souvisejících s automobilem v podnikání, konsolidační balíček přinesl změny v podobě omezení. Omezení spočívá ve stanovení stropu daňové uznatelnosti při pořízení auta, konkrétně na první 2 miliony korun z ceny.²³ Dochází tak k zabránění pořizování luxusních aut „na firmu“, což evidentně nebylo záměrem zákonodárce v případě této daňové úlevy, a dále jen rozevíralo nůžky mezi malými a velkými podniky, ale také v rámci společnosti jako takové. V kontextu změny je tento krok vhodné porovnat s historickým vývojem, jelikož před rokem 2007 platilo omezení odpisu auta do výše 1,5 milionu korun.²⁴ K další změně u odpisů dochází konsolidačním balíčkem v případě bezemisního vozidla, u něhož je možné aplikovat mimořádné odpisy, a to konkrétně na elektromobily pořízené v období od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2028. Tyto odpisy

²¹ Ozdravný balíček. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>

²² ŽENATÝ, R., KLIMEŠOVÁ, T., MAŠKOVÁ, R. Konsolidační balíček míří do Senátu. *Delloitte.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/konsolidacni-balicek-miri-do-senatu/>

²³ Ozdravný balíček, op. cit.

²⁴ *Pozměňovací návrh*. [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/attachments/2023-08-31_PN-Snemovni-tisk-488-2023.docx

je možné odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců v případě, že je poplatník prvním odpisovatelem tohoto vozidla.²⁵

Výdaje na reprezentaci jsou dlouhodobě rozporuplnou daňovou úlevou, konsolidační balíček ruší uznatelnost tichého víno do částky 500 Kč jako daru na reprezentaci. Jednalo se o velmi selektivní zásah oproti tabákovým a alkoholickým výrobkům, dalším problematickým aspektem byl fakt, že ne všechno uplatněné tiché víno bylo ve skutečnosti opravdu darováno.²⁶

Ke zrušení možnosti snížit si základ daně došlo také v případě členských příspěvků odborové organizaci a také v případě úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. V případě členských příspěvků šlo podobně jako u tichého vína výše o velmi selektivní výjimku, jelikož v případě neziskových organizací s různým zaměřením si nebylo možné členské příspěvky odečíst od základu daně, byla tak porušena zásada rovnosti a spravedlnosti a jen těžko mohlo být argumentováno, proč zrovna v odborových organizacích by tomu mělo být jinak oproti ostatním neziskovým subjektům. V případě vzdělávání bylo sporné, co se myslí dalším vzděláváním, z toho důvodu byla tato daňová úleva konsolidačním balíčkem zrušena.²⁷

V oblasti slev na dani, zejména fyzických osob, došlo k celé řadě omezení. První změnou je ta v oblasti slevy na dani za umístění dítěte, tedy školkovného, která byla konsolidačním balíčkem zrušena.²⁸ Stejně tak, jak bylo zmíněno výše, tato sleva působila negativně na sociální stratifikaci, jelikož tuto slevu uplatňovali především středně a vysokopříjmové rodiny, přičemž působení slevy, a tedy zvýhodnění by mělo směřovat zejména k rodinám nízkopříjmovým. Nízkopříjmový poplatníci totiž pro nízký základ daně tuto slevu častokrát vůbec nemohou uplatnit.

Druhým zrušením v oblasti slev na dani je v případě slevy na dani na studenta. Odůvodněna je nízkou efektivitou vůči studentům, kteří ji za běžných podmínek, tedy příjvým občasnými brigádami pod částku zhruba

²⁵ Ozdravný balíček, op. cit.

²⁶ Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/legislativni-dokumenty/2023/zaverecna-zprava-ria-51775>

²⁷ Pozměňovací návrh, op. cit.

²⁸ Ozdravný balíček, op. cit.

17 100 Kč měsíčně, ani nevyužijí.²⁹ Logika zrušení je tedy obdobná jako v případě slevy na dani na školkovné, protože nepůsobila žádoucím směrem, respektive na žádoucí skupinu poplatníků. Zrušením této slevy také dojde k eliminaci fiktivních studentů, tedy těch, jenž jsou zapsáni ve studiu pouze právě kvůli této slevě, fakticky však nestudují.

Třetí změnou v oblasti slev na dani je snížení slevy na dani na manžela či manželku. Opatření spočívá v omezení této slevy na období do věku 3 let dítěte. Cílem je motivace k návratu na trh práce, a to byť jen částečně.³⁰ Na jednu stranu je snaha o motivaci k návratu na trh práce jistě pozitivní, na druhou stranu je zde otázka, zda tak činit právě tímto způsobem. Vhodné by bylo se zamyslet nad omezení této slevy pro nízkopříjmové poplatníky, tedy podmínit nárok na slevu výší příjmu celé domácnosti, nikoliv pouze podle manžela či manželky pečující o dítě, což může být zkreslující. Je však možná spíše otázkou, zda překážkou je ona chybějící motivace, či spíše chybějící možnost tak učinit. Můžeme doufat, že prostředky ušetřené ve státním rozpočtu zrušením slevy na školkovné a omezením slevy na manželku či manžela budou efektivně použity na rozšiřování předškolních zařízení, či alternativních míst péče o děti.

Změnou, která sice nezasahuje přímo do oblasti daňových úlev, avšak má vliv na daňovou povinnost poplatníků, je zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob z 19 % na 21 %.³¹ Jak je výše uvedeno, zjistit úmysl poplatníka, tedy zda úmyslně krátí daňovou povinnost, nebo zda se jedná o pouhou chybu, je v některých případech téměř nemožné. Zvýšení sazby daně, a tedy zvýšení odvodů do státního rozpočtu, může tyto případy do určité míry kompenzovat. Za opatření s obdobným účelem by se dalo považovat posunutí prahu 23% daně z příjmů fyzických osob ze čtyřnásobku průměrné mzdy na její trojnásobek. Obdobně můžeme do této kategorie počítat tak zvýšení odvodů osob samostatně výdělečně činných, plán postupného zvyšování je stanoven na období 2024–2026.³²

²⁹ Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, op. cit.

³⁰ MÁLEK, KOUKLÍKOVÁ, SCHINDLEROVÁ, op. cit.

³¹ Ozdravný balíček, op. cit.

³² Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, op. cit.

2.3 Co konsolidační balíček opomněl

Poslední podkapitola identifikuje položky, které konsolidační balíček opomněl, tedy takové, které by dále neměly být daňovou úlevou, nebo by byla alespoň vhodná jejich novelizace, či takové, které nebyly konsolidačním balíčkem dostatečně zasaženy. Změny by měly směřovat k vyjasnění nepřesných ustanovení, které mohou být interpretovány různě, případně takové, u kterých vznikají mezery v právu, a hrozí tak riziko chyb či obcházení zákona, což vede k ochuzování státního rozpočtu.

Obecně je konsolidačnímu balíčku vytýkána jeho nekoncepčnost. Podle mnohých se jedná o hrstku nahodilých změn, které dohromady nedávají příliš smysl, mnoho diskutovaných položek nakonec neprošlo, naopak některé zahrnuté byly překvapením. Nekoncepčnost a nesrozumitelnost balíčku dále komplikují už dostatečně komplikovaný daňový systém.³³ Nepřehlednost jen zvyšuje pravděpodobnost chybovosti, či prostoru pro zneužívání mezer a obcházení zákona. To potvrzují také některé průzkumy, například z průzkumu od Medianu vyplývá, že 56 % dotázaných považuje konsolidační balíček za nesrozumitelný.³⁴ Vzhledem k roztržičnosti vlády se však nesystémovost změn dala očekávat. Většina se však shodne na faktu, že lepší něco než nic.

Například Národní ekonomická rada vlády (NERV), jež se sice neúčastnila závěrečného vyjednávání o konsolidačním balíčku, jejíž doporučení však byla vzata v potaz, hodnotí ve svém stanovisku obsah konsolidačního balíčku veskrze pozitivně, shrnuje však, že tento nebude postačovat k dlouhodobému řešení problémů veřejných financí. Vytýká například nezrušení slevy na manžela či manželku či nedostatečnou úpravu zdanění fyzických osob.³⁵

Bezúplatná plnění a rizika z nastavení této daňové úlevy vyplývající byla poměrně podrobně rozebrána v podkapitole 2.1, konsolidační balíček se však bezúplatným plněním nezabýval, a to až na výjimku zrušení osvobození nepeřeňních darů poskytnutých zaměstnavatelem do výše 2 000 Kč viz výše.

³³ Konsolidační balík je pod palbou kritiky. Vadí především změny v DPH. *iDnes.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/konsolidacni-balicek-dopady-zmeny-v-dph-dane.A231013_120638_ekonomika_alis

³⁴ SALÁT, op. cit.

³⁵ Stanovisko NERV k vládnímu konsolidačnímu balíčku. *Vláda České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/ppov/nerv/aktuality/stanovisko-nerv-k-vladnimu-konsolidacnimu-balicku-205649/#>

Jako nedostatečný byl vyhodnocen také zásah v oblasti nepeněžitých zaměstnaneckých benefitů, přičemž fakt, že příspěvky na sportovní a kulturní akce či zájezdy například nejsou limitovány žádnou částkou, zvětšuje konkurenční výhodu velkých zaměstnavatelů na trhu práce, kteří si mohou dovolit poskytnout větší objemy těchto příspěvků oproti menším zaměstnavatelům. Kontroverze budí také odsouhlasený limit pro určitou skupinu nepeněžitých benefitů, jelikož podle některých je nedostatečný, podle druhého tábora naopak příliš vysoký.³⁶

Do již značně komplikované problematiky ohledně odpisů vnesl konsolidační balíček další institut v podobně mimořádných odpisů v případě bezemisního automobilu. To se samo o sobě dá považovat za krok správným směrem, avšak jak bylo nastíněno výše, problematika odpisování by si zasloužila komplexní novelizaci v podobně zjednodušení celého systému. V souvislosti s automobilem lze kladně hodnotit ustanovení stropu daňově uznatelné hodnoty, lze však polemizovat, jestli tento strop není stále příliš vysoký.

O novelizaci odčitatelné položky daňové ztráty není v rámci konsolidačního balíčku řeč. Vliv konsolidačního balíčku na daňovou úlevu odpočtu daňové ztráty má však možnost funkční měny, tedy možnost vést podnikové účetnictví v cizí měně. Při výpočtu daňové ztráty je však nutné, aby byla uplatňovaná daňová ztráta převedena na měnu, v níž se počítá daň za dané zdaňovací období.³⁷ Je vhodné upozornit, že riziko obcházení zákona může podnítit právě ona změna vyplývající z konsolidačního balíčku, tedy že podniky budou zneužívat kurzových rozdílů mezi funkční měnou a českou korunou ve svůj prospěch.

Kritizována je také příliš nízká hranice osvobození prodeje podílů ve společnostech, jelikož na hranici 40 milionů podle konsolidačního balíčku snadno dosáhnout i menší společnosti či start-upy.³⁸

Asi nejsilněji rezonuje kritika balíčku v souvislosti s jeho adresáty, jelikož zasáhne nejvíce rodiny s průměrnými příjmy. V tomto kontextu je kritizováno zejména zrušení slevy na manžela či manželku, která právě nízkopříjmovým

³⁶ SALÁT, op. cit.

³⁷ Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, op. cit.

³⁸ Konsolidační balík je pod palbou kritiky. Vadí především změny v DPH, op. cit.

rodinám a rodinám s průměrnými příjmy přinášela do rodinného rozpočtu nemalou částku. Podle průzkumů však v posledních letech v případě této slevy na dani rapidně klesal zájem o její uplatňování. Stejně tak se setkávala s čím dál menší popularitou také sleva na školkovné, či slevy na životní a penzijní připojištění, kterých se konsolidační balíček ani nedotknul. V oblasti slev na dani je kontroverzní také zrušení slevy na studenta, jelikož zasahuje finančně velmi citlivou skupinu, avšak jak bylo zmíněno výše, běžného studenta, tedy studenta s příjmy z brigád do 17 100 Kč, zrušení této slevy neovlivní. Diskutováno bylo také zdanění stipendií, ke kterému však nakonec nedošlo.³⁹

3 Závěr

Cílem tohoto článku bylo identifikovat možné změny v oblasti daňových úlev, jež měly nebo mohly být součástí konsolidačního balíčku, ale nebyly. Z toho důvodu byla stanovena hypotéza, že změny v rámci konsolidačního balíčku byly nedostatečné. Tato hypotéza byla potvrzena, jelikož v rámci třetí podkapitoly bylo identifikováno hned několik oblastí, které mohly být součástí konsolidačního balíčku. Mezi daňové úlevy, které mohly být součástí konsolidačního balíčku patří například bezúplatná plnění, nedostatečný zásah byl identifikován také v případě zaměstnaneckých benefitů, dále se jedná o nekonceptnost odepisování majetku či v případě daňové ztráty. Nejedná se o vyčerpávající výčet daňových úlev, dá se také uvažovat o tom, že spíše než jednotlivým daňovým úlevám by novelizace neuškodila prostřednictvím nastavení nového uceleného daňové systému. Aby konsolidační balíček nevyzněl ryze negativně, protože tak tomu ve skutečnosti ani není, změny, které v rámci novelizace nastaly, směřují správným směrem a přinesou do státního rozpočtu nemalý obnos, což koneckonců bylo hlavním posláním konsolidačního balíčku.

³⁹ Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, op. cit.

References

- AMBROŽ, J. Dary a daň z příjmů. *du.cz* [online]. 16. 7. 2022 [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/dary-a-dan-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JA5fcecqZyIpLw/>
- BARÁKOVÁ, H. Jak se vyhnout nejčastějším chybám při podávání daňového přiznání a na jaké změny platné od roku 2022 nezapomenout? *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/jak-se-vyhnut-nejcastejsim-chybam-podani>
- Daňový režim bezúplatných plnění (darů)*. [online]. financnisprava.cz. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financnisprava/media-a-verejnost/mimoradne-situace/danove-ulevy-zivelnipohroma/danovy-rezim-bezuplatnych-plneni-daru>
- DĚRGEL, M. *Při uplatnění daňové ztráty nestačí jen hlídat pět let*. [online]. portal.pohoda.cz. [cit. 7. 4. 2024]. <https://portal.pohoda.cz/daneucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/pri-uplatneni-danove-ztraty-nestaci-hlidat-pet-let/>
- Důvodová zpráva. *Ministerstvo finanční České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-04-03_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-danovych-zakonu-342013.pdf
- Důvodová zpráva. *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/media2/file/2306/File60058.pdf>
- HNÁTEK, M. *Zcela legální daňové triky*. Praha: ESAP, 2020. ISBN 978-80-907398-1-9.
- HNÁTEK, M. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2020. ISBN 978-80-908801-2-2.
- HOVORKA, M. Pomůcka pro vyplňování přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2023. *du.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/pomucka-pro-vyplnovani-priznani-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-kalendarni-rok-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Esl9rHcS-N1D85-q_Vr5YnmCPYj7CkleJQ/

Informace pro poplatníky, fyzické osoby ke změnám v zákoně o daních z příjmů pro zdaňovací období roku 2023. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-zprijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2022/informace-fo-zmeny-v-zakone-odanich-z-prijmu-2023>

JAROŠ, T. *Daň z příjmu právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-822-5

Konsolidační balík je pod palbou kritiky. Vadí především změny v DPH. *iDnes.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024] Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/konsolidacni-balicek-dopady-zmeny-v-dph-dane.A231013_120638_ekonomika_alis

MÁLEK, J., KOUKLÍKOVÁ, R., SCHINDLEROVÁ, Z. Vliv konsolidačního balíčku na pracovněprávní vztahy. *Právní prostor* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/pracovni-pravo/vliv-konsolidacniho-balicku-na-pracovnepravni-vztahy>

Metodická informace ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024. *Finanční správa* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/Metodicka-informace-k-zamestnaneckym-benefitum-od-1-ledna-20.pdf>

MÜLLEROVÁ, L., HOAN, H. Daňové podvody v souvislosti s účetnictvím. *aspi.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/294323/1/https%253A/www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/vybrane-pripady-z-danoveho-rizeni/dan-zprijmu-pravnickych-osob-cestovni-n-5366>

Ozdravný balíček. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/ozdravny-balicek>

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-59. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny/casove-cleneni/2023>

Pokyn k vyplnění přiznání k dani z příjmu právnických osob. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://adispr.mfcr.cz/dpr/adis/idpr_pub/dpp/dp9/doc/pokyny_dap_2021.pdf

Pozměňovací návrh. *Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna* [online]. [cit. 7. 4. 2024] Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/attachments/2023-08-31_PN-Snemovni-tisk-488-2023.docx

SALÁT, P. PRŮZKUM: Většina Čechů nerozumí konsolidačnímu balíčku. ‚Chtějí víc než hesla a slogany,‘ říká expert. *iROZHLAS* [online]. 21. 9. 2023 [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/konsolidacni-balicek-lide-nerozumi-nechapou-zmeny-pruzkum_2309210703_hof

Stanovisko NERV k vládnímu konsolidačnímu balíčku. *Vláda České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024] Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/ppov/nerv/aktuality/stanovisko-nerv-k-vladnimu-konsolidacnimu-balicku-205649/#>

WOLF, V. Na daních zaplatí víc všichni, dopad na finanční situaci bude ale různý. *Ekonom* [online]. 2024, č. 1, s. 24–26. Dostupné z: https://is.muni.cz/auth/do/econ/soubory/oddeleni/svi/ekonom/Ekonom_2024-01-04.pdf

ZAMAZALOVÁ, L., CHLÁDKOVÁ, K. Daňový režim nákladů na služební vozidla využíváná i pro soukromé účely. *ey.com* [online]. 7. 9. 2022. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/danovy-rezim-nakladu-nasluzebni-vozidla-vyuxivana-i-pro-soukrome-ucely

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu změnového zákona v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 7. 4. 2024] Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/legislativni-dokumenty/2023/zaverecna-zprava-ria-51775>

ŽENATÝ, R., KLIMEŠOVÁ, T., MAŠKOVÁ, R. Konsolidační balíček míří do Senátu. *Delloitte.cz* [online]. [cit. 7. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/konsolidacni-balicek-miri-do-senatu/>

Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmu.

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

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2023, č.j. 2 Afs 29/2022-37.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, č.j. 7 Afs 132/2022-22.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č.j. 10 Afs 289/2021-46.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č.j. 8 Afs 73/2020-43.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2019, č.j. 2 Afs 132/2018-55.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č.j. 6 Afs 295/2016-33.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č.j. 5 Afs 61/2015-56.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III.ÚS 374/06.

Contact – e-mail

tkadlecovatereza@gmail.com

APPLICATION OF REASONING BY ANALOGY IN CZECH AND POLISH TAX LAW – INTRODUCTION

Marek Słupczewski, Martyna Wilmanowicz-Słupczewska

Nicolaus Copernicus University in Toruń, Poland

Abstract

The main aim of the contribution is to confirm the hypothesis on the admissibility of the use of analogy in tax law on the example of the Czech Republic and the Republic of Poland. The article will present a preliminary analysis of the selected literature and case law concerned on the use of analogy in above mentioned countries' tax law. The dogmatic-legal method was the primary research method used in the article.

The paper was written as part of a research project funded by the Narodowe Centrum Nauki [National Science Centre, Poland] as part of the Preludium-17 research project, 2019/33/N/HS5/02514; Zestawienie obszarów dopuszczalności stosowania rozumowania per analogiam w prawie podatkowym polskim oraz wybranych krajów europejskich, [List of areas of admissibility of applying the reasoning per analogy in Polish tax law and selected European countries].

Keywords

Tax Law; Reasoning by Analogy; Poland; Czech Republic.

1 Introduction

It is generally accepted that analogy constitutes one of the methods of legal reasoning. As L. Morawski notes, referring generally to inferences – “Rules of inferences legal allow us to draw conclusions based on the fact that in the system there is a certain norm that another norm also applies ‘norm’ ”.¹

¹ MORAWSKI, L. *Zasady wykładni prawa*. Toruń: 2010, p. 197.

Analogy is a type of rule-based legal reasoning. “It is reasoning that is the result of a whole chain assumptions of an evaluative nature, having their source not in the rules of logic, but in the assessments accepted by the interpreter”.² Analogy can be described as “the application of a certain rule or legal norm to a case that is similar but not regulated by the law”.³ In the opinion of another author “analogy is in fact the creation of legal norms, at least for the purpose of resolving a particular case”.⁴ An analogical argument can be captioned also “as reasoning by example: finding the solution to a problem by reference to another similar problem and its solution”.⁵ What is more, “in colloquial speech we call an analogy every incomplete similarity, similarity in some respect only”.⁶ Analogy can be seen as well as “inferring from the similarity of facts the similarity of their legal consequences”.⁷ Nevertheless, it is also worth quoting A. Mariński’s definition which is very precise. “Analogy is in fact the creation of legal norms, at least for the purpose of resolving a particular case”.⁸ The cited definition implies the assumption of the existence of a legal norm where, in the light of conventional methods of interpretation of the law, it does not exist. The main aim of the contribution is to confirm the hypothesis on the admissibility of the use of analogy in tax law on the example of the Czech Republic and the Republic of Poland. The article will present a preliminary analysis of the selected literature and case law concerned on the use of analogy in above mentioned countries’ tax law. The dogmatic-legal method was the primary research method used in the article. What is more, the examination of tax issues from the Czech and Polish point of view is not unique in the literature.⁹

² MASTALSKI, R. *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2008, p. 117.

³ NOWACKI, J. *Analogia legis*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1966, pp. 9–11.

⁴ MARIŃSKI, A. *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika: Zasada prawa podatkowego*. Wolters Kluwer, 2009, p. 215.

⁵ WEINREB, L. L. *Legal reason. The use of analogy in legal argument*. 2nd ed. Harvard Law School, Cambridge University Press, 2016, p. 4.

⁶ BIEGAŃSKI, W. *Wnioskowanie z analogii*. Lwów: Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Filozoficznego w Lwowie, 1909, TOM III, p. 17.

⁷ RYCHLEWSKA, A., HOTEL, M. Analogia jako metoda prawnicza. *Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo-Ekonomia*. 2016, no. 2, p. 33.

⁸ MARIŃSKI, 2009, op.cit., p. 215.

⁹ CZUDEK, D., KUBIČEK, J., MORAWSKI, W., WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA, M. Sugar-dating (sponsoring): income tax consequences of sexual relations in Polish and Czech law. *Prawo i Więź*. 2023, no. 3, pp. 637–662; RADVAN M. Taxes on Communal Waste in the Czech Republic, Poland and Slovakia. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. 2016, no. 3, pp. 511–520).

2 Analogy as a Method of Reasoning

For the purposes of the article, it is worth presenting a simplified division of legal reasoning. These can be divided into:¹⁰

1. *a contrario* reasoning – non-application of the provision to the situation, to which it does not refer directly;
2. reasoning *per analogiam* – application to unregulated situations by the provisions of regulations governing similar situations;
3. *a fortiori* inference:
 - *a minori ad maius* – inference from smaller to larger (who is not allowed to do less, is not allowed to do more);
 - *a maiori ad minus* – inference from larger to smaller (whoever is allowed more is allowed less);
4. reasoning from ends to means – if the end is allowed, it is allowed there are also the means leading to it.

The well-known division into analogy *legis* and analogy *iuris* should not be missed either. These are the basic types of analogy¹¹. An analogy *legis* may be allowed “*only if it does not contradict the clear and unambiguously expressed will of the legislator, as this would violate the principle of the separation of powers*”.¹² *Analógia legis* consists in subjecting certain categories of facts to a rule from which it is not possible to derive a norm of such scope by means of linguistic interpretation.¹³ The Czech Supreme Administrative Court also stated that “*The theory of law distinguishes between the so-called analogia legis, i.e. a situation where a legal norm contained in the same law and regulating the most similar facts is applied to the facts not dealt with by law, and the so-called analogia iuris, i.e. a situation where the legal principles of the relevant branch of law, or even the general legal principles contained in the entire legal order, may exceptionally be applied, but only if it is not possible to proceed by analogia legis. The use of the analogy iuris is highly undesirable*

¹⁰ MORAWSKI, 2010, op.cit., pp. 223–252.

¹¹ In Spanish doctrine, these subtypes of analogy are called simple and complex, common or general analogy – see LARENZ, K. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1994. Cited by SIOTA ALVAREZ, M. *Analógia e interpretacion en el derecho tributario*. Madrid–Barcelona–Buenos Aires, 2010, pp. 72–75.

¹² CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 April 2014, no. 6 Ads 99/2013-18, 3158/2015 OJ NSS.

¹³ PL: Judgment of the Supreme Administrative Court of 9 November 2012, II FSK 612/11, LEX No. 1244369.

*in public law, whereas the use of the analogy legis may be used in order to fill gaps in the procedural regulation, provided that it is in favour of the protection of the rights of the parties to the proceedings [...] The doctrine permits the use of analogy legis in public law only to a limited extent, and moreover only for use in situations where the law does not address the legal issue at all. In such a case, it is permissible to use, in the alternative, the statutory provision closest in nature and purpose to interpret the missing legal provision or concept”.*¹⁴

The issue of using analogical reasoning concerns various branches of law. The doctrine contains views on the universality of the use of analogy in civil law.¹⁵ The analogy is a civil law invention in which it is widely used.¹⁶ In the literature on criminal law, one can often find a prohibition on the use of analogy.¹⁷ The prohibition is derived from universally adopted principle of *nullum crimen sine lege*.¹⁸ In the literature a view can be also find that the prohibition on the use of any analogy in criminal law derives from the principle of rigour and closure of criminal law regulation.¹⁹

Legal provisions regarding the admissibility of using analogies in the process of interpreting law are rare with the exception of Latin American countries and some Southern European countries.²⁰ The scope of application of inference by analogy can be sometimes modified *expressis verbis* in a law. For instance according to Article 14 of the Spanish General Tax Law (*Ley General Tributaria*): “Analogy shall not be allowed to extend the scope of the taxable event, exemptions and other tax benefits or incentives beyond their strict terms”. Including analogy explicitly in statutory provisions, by definition, greatly simplifies the analysis and shifts the consideration from admissibility to the scope of its application. Nevertheless, this does not exhaust the issue, as in practice many aspects remain to be clarified by case law.

¹⁴ CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 September 2011, No 9 As 47/2011-105.

¹⁵ STELMACHOWSKI, A. *Wstęp do teorii prawa cywilnego*. Warszawa, 1984, pp. 421–423; RADWAŃSKI, Z., OLEJNICZAK, A. *Prawo cywilne – część ogólna*. Warszawa, 2014, pp. 71–72.

¹⁶ SMOKTUNOWICZ, E., MIESZKOWSKI, J. *Źródła i wykładnia prawa podatkowego*. Białystok, 1998.

¹⁷ SMOKTUNOWICZ, E. *Analogia w prawie administracyjnym*. Warszawa, 1970, p. 60.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ MORAWSKI, 2010, op.cit., pp. 206.

²⁰ BRZEZIŃSKI, B. *Wykładnia prawa podatkowego*. Gdańsk: ODDK, 2013, p. 136.

The Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997 does not contain constitutional provisions indicating the possibility or prohibition of analogy *expressis verbis* in Polish tax law. In the Polish Tax Ordinance there is no rule stating explicitly on the prohibition or permissibility of the use of analogy. However, in Polish tax law literature there are postulates to formulate and introduce the principle of limited application of analogy to general tax law.²¹ The Constitution of the Czech Republic of 16 December 1992 does not expressly address the admissibility of analogy in tax law either. The authors could not find a regulation on the admissibility of the use of analogy in Czech Tax Code²². However in both Czech and Polish Tax Codes there are regulations concerning appropriate application of the provisions, which is different from reasoning by analogy.

3 Trends

The trend seems to indicate an evolution towards recognising the acceptability of the use of analogy to a certain extent.²³ It is also possible to identify areas where the use of analogy is completely inadmissible, mainly because of the risk of worsening the position of the taxpayer and interfering too much in the material and personal aspects of the system.²⁴ In the Polish doctrine of tax law, as well as in the jurisprudence of administrative courts, the use of analogy is commonly allowed.²⁵ There is a prohibition on the use of analogy to increase tax obligations (to the disadvantage of the taxpayer) and with limitations on the use of analogy arising from Article 217 of the Constitution of the Republic of Poland. Nevertheless it is generally accepted that analogy in tax law may at most fill structural (technical, actual) gaps preventing the proper application of tax law.²⁶ It is worth noting analogical provision of Article 11(5) of the beforementioned Czech Constitution, according to which taxes and fees can be established only by law.

²¹ BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A. Toward a New General Tax Law in Poland. *European Taxation*. 2015, no. 12, p. 584.

²² Zákon daňový řád 280/2009 (Tax Code 280/2009).

²³ ŚLUPCZEWSKI, M. *Rozumowanie per analogiam w prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2023.

²⁴ Ibid.

²⁵ PL: Judgment of the Supreme Administrative Court of 9 November 2012, II FSK 612/11, LEX No. 1244369.

²⁶ Ibid.

However, there are also dissenting views according to which the possibility of using analogy in (administrative) law is not permissible.²⁷ Every norm of competence must be implemented in accordance with the rules of law-making, which follows from the rule of law in Article 7 of the Constitution of the Republic of Poland. This means that the scope of the authorisation should always be interpreted through the prism of acting within the limits and on the basis of the law. The authority, in exercising its competence, must take into account the content of the authorising norm and may not seek analogy in other provisions of law relating to other or even similar regulations within the scope of the competence granted by the legislator. In the Court's view, deviation from this principle constitutes a material breach of the law.²⁸

In the Czech Republic some authors reject analogy in general,²⁹ some indicate that certain limitations should be observed when using analogy in public law³⁰ and some state that analogy in public law may be used in its favour of one who is not a public authority executor.³¹ P. Mates emphasize that *“Quite often we can encounter the expression ‘obdobně’ in legal regulations. Is it an expression that predicts the use of analogy or is it a mere economy of the legislator who refers to another place of the law to be used here?”*³² However, the use of reasoning by analogy should not be identified with an appropriate application of the rules. These are two separate phenomena.

The application of analogy is of evaluative nature and therefore the court should provide reasons when it considers that the *legis* analogy should be applied in the case in favour of the taxpayer.³³ An important issue in the context of applying reasoning from analogy is the existence of legal gaps. This issue is present in both Czech and Polish deliberations. The Czech and Polish Supreme Administrative Courts have already dealt with the issue of gaps in the law many times.

²⁷ PL: Judgment of the Provincial Administrative Court in Łódź of 23 July 2021, II SA/Łd 203/21, LEX No 3217893.

²⁸ Ibid.

²⁹ PRŮCHA, P. *Správní právo. Obecná část*. Brno, 2003, p. 70.

³⁰ HAJN, P. Analogie jako právní institut a jako způsob usuzování. Několik poznámek k analogii v právu (nejen) správním. *Právník*. 2003, no. 2, p. 123.

³¹ KINDL, M. Malá úvaha o analogii ve veřejném právu. *Právník*. 2003, no. 2, p. 133.

³² MATES, P. *Analogie ve správním právu, Správní právo*. Praha, 2011, vol. 44, no. 6, p. 343.

³³ PL: Judgment of the Supreme Administrative Court of 6 March 2018, II FSK 489/16, LEX no. 2464860.

It is essential to consider the difference between a conscious gap, in which filling it through court interpretation is excluded, and an unconscious gap, in which court activity is not prohibited.³⁴ Silence on the part of the legislator as to the taxability of a given state of facts will constitute a tax-free area and not a loophole to be filled by analogy regardless of whether it is intentional or the result of a legislative error.³⁵ The Czech Supreme Administrative Court stated that: *“The existence of a gap in the law is conditioned by an unintended incompleteness of the legal order. The latter occurs when the legislator has not taken into account values, principles, or arguments that are immanent to the legal order as a whole. It cannot be understood as a contradiction with the principle of expediency or the legal-political ideas of the interpreter, but with the teleological background of the entire legal order. The first-mentioned contradiction can only be resolved by a change in the legislation, whereas a teleological gap in the law generally permits its filling, depending on the nature of the gap, either by analogy or by teleological reduction”*.³⁶ Teleological reduction consists in denying the application of a given provision to cases which are affected by its diction, but not by its meaning and purpose.³⁷ An analogy may be admitted *“only if it does not conflict with the clear and unambiguously expressed will of the legislator, as this would lead the court to violate the principle of the separation of powers”*.³⁸

The authors share the view that the use of analogical reasoning should only be to the taxpayer's advantage. This view can also be found in case law. According to the judgment of the Polish Supreme Administrative Court, new taxable facts cannot be created by analogy, as this is a tax-free area.³⁹ The only axiological justification for the use of analogy in tax law is the use of analogy in favour of the taxpayer.⁴⁰ The Czech Constitutional Court pointed out analogically that the admissibility of analogy is possible within a limited framework in order to fill gaps in the procedural regulation and

³⁴ CZ: Supreme Administrative Court: 4 Afs 89/2020-44.

³⁵ PL: Decision of Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPK 6/01.

³⁶ CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 31 August 2009, no. 8 As 7/2008-116, no. 1953/2009 Coll.

³⁷ CZ: Ruling of the Constitutional Court of 13 December 2007, Case No. I. ÚS 318/06, no. 221/2007 Coll.

³⁸ CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 April 2014, no. 6 Ads 99/2013-18, 3158/2015 OJ NSS.

³⁹ PL: Judgment of Supreme Administrative Court of 14 September 2022, II FSK 402/22.

⁴⁰ Ibid.

only for the benefit of protecting the rights of the parties to administrative proceedings.⁴¹ The Czech Supreme Administrative Court stated also about the prohibition on the use of analogy to the disadvantage of a taxpayer.⁴²

The principle of legal certainty is very important in tax law. According to Polish tax law literature, the cautious and narrow use of analogy, while excluding aggravating analogy, contributes to ensuring the principle of legal certainty.⁴³ Fundamental principles of tax law must be respected. These are, in particular, the principle of legal certainty, which entails the prohibition of the use of analogy to the disadvantage of the taxpayer, and the principle that if a provision of tax law is unclear, unintelligible or imprecise, or a “gap in the law” allows for several equally convincing interpretations, the one that is more lenient for the taxpayer should be applied.⁴⁴ Czech Constitutional Court indicated that when the law allows for a dual interpretation, it cannot be ignored that, in the field of public law, state authorities can only do what the law expressly allows them to do.⁴⁵ It is incumbent on the state to formulate tax legislation in a clear, understandable, precise and complete manner so as to minimise interpretative ambiguities; acting otherwise could be deemed as legislator’s unacceptable arbitrariness.⁴⁶ Due to the fact that competence norms should be interpreted in a strict manner, the Polish court jurisprudence draws attention to the prohibition of broad interpretation of competence provisions and derivation of competence by analogy.⁴⁷

4 Conclusion

The hypothesis on the admissibility of the use of analogy in tax law on the example of the Czech Republic and the Republic of Poland was confirmed.

⁴¹ CZ: Ruling of the Constitutional Court of 15 December 2003, IV. ÚS 666/02.

⁴² CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 24 October 2007, no. 2 Afs 109/2005-56.

⁴³ MASTALSKI, R. *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2008, p. 124.

⁴⁴ CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 July 2005, no. 2 Afs 24/2005-44, no. 689/2005 Coll.

⁴⁵ CZ: Ruling of the Constitutional Court of 15 December 2003, IV. ÚS 666/02.

⁴⁶ CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 July 2005, no. 2 Afs 24/2005-44, no. 689/2005 Coll.

⁴⁷ PL: Judgment of the Provincial Administrative Court in Wrocław of 24 February 2010, IV SA/Wr 593/09.

All considerations lead to the conclusion that the use of *analogia iuris* is undesirable in public law, including tax law, whereas the use of *analogia legis* may be used to fill legal loopholes in the procedural regulation, provided that it is in favour of the parties to the proceedings.

Although the authors did not find constitutional provisions explicitly indicating the possibility or prohibition of the use of analogy in tax law either in the Polish or Czech constitution or in the main tax codes, the view of the permissibility of analogy to a certain extent derives from case law and views presented in the tax law literature. Both the Czech and Polish tax codes contain regulations on the appropriate application of provisions, which differs from reasoning by analogy.

References

- BIEGANSKI, W. *Wnioskowanie z analogii* [Inference from analogy]. Lwów: Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Filozoficznego w Lwowie, 1909, TOM III.
- BRZEZIŃSKI, B. *Wykładnia prawa podatkowego* [Interpretation of tax law]. Gdańsk: ODDK, 2013.
- BRZEZIŃSKI, B., OLESIŃSKA, A. Toward a New General Tax Law in Poland. *European Taxation*. 2015, no. 12.
- CZUDEK, D., KUBÍČEK, J., MORAWSKI, W., WILMANOWICZ-SŁUPCZEWSKA, M. Sugar-dating (sponsoring): income tax consequences of sexual relations in Polish and Czech law. *Prawo i Więź*. 2023, no. 3.
- HAJN, P. Analogie jako právní institut a jako způsob usuzování. Několik poznámek k analogii v právu (nejen) správním [Analogy as a legal institution and as a method of reasoning. Some remarks on analogy in (not only) administrative law]. *Právnické*. 2003, no. 2.
- KINDL, M. Malá úvaha o analogii ve veřejném právu. *Právnické*. 2003, no. 2.
- LARENZ, K. *Metodologia de la Ciencia del Derecho* [Methodology of the Science of Law]. Barcelona: Ariel, 1994.

- MARIAŃSKI, A. *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika: Zasada prawa podatkowego* [Settling doubts in favour of the taxpayer: A principle of tax law]. Wolters Kluwer, 2009.
- MASTALSKI, R. *Stosowanie prawa podatkowego* [Application of tax law]. Warszawa: Wolters Kluwer, 2008.
- MATES, P. *Analogie ve správním právu, Správní právo* [Analogies in Administrative Law, Administrative Law]. Praha, 2011, vol. 44, no. 6.
- MORAWSKI, L. *Zasady wykładni prawa*. Toruń, 2010.
- NOWACKI, J. *Analogia legis*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1966.
- PRŮCHA, P. *Správní právo. Obecná část* [Administrative law. General part]. Brno, 2003.
- RADVÁN M. Taxes on Communal Waste in the Czech Republic, Poland and Slovakia. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. 2016, no. 3.
- RYCHLEWSKA, A., HOTEL, M. Analogia jako metoda prawnicza [Analogy as a legal method]. *Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo-Ekonomia* [Quarterly Journal of Law-Society-Economics]. 2016, no. 2.
- SIOTA ALVAREZ, M. *Analogia e interpretacion en el derecho tributario* [Analogy and interpretation in tax law]. Madrid–Barcelona–Buenos Aires, 2010.
- SŁUPCZEWSKI, M. *Rozumowanie per analogiam w prawie podatkowym* [Reasoning per analogiam in tax law]. Warszawa: Wolters Kluwer, 2023.
- SMOKTUNOWICZ, E. *Analogia w prawie administracyjnym* [Analogy in Administrative Law]. Warszawa, 1970.
- SMOKTUNOWICZ, E., MIESZKOWSKI, J. *Źródła i wykładnia prawa podatkowego* [Sources and Interpretation of Tax Law]. Białystok, 1998.
- STELMACHOWSKI, A. *Wstęp do teorii prawa cywilnego* [Introduction to the theory of civil law]. Warszawa, 1984.
- RADWAŃSKI, Z., OLEJNICZAK, A. *Prawo cywilne – część ogólna* [Civil law – general part]. Warszawa, 2014.
- WEINREB, L. L. *Legal reason. The use of analogy in legal argument*. 2 ed. Harvard Law School, Cambridge University Press, 2016.

Constitution of the Czech Republic of 16 December 1992 as amended, Sbírka zákonů České republiky (Collection of Laws of the Czech Republic).

Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997, Journal of Laws No. 78, item 483, as amended.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Act of 29 August 1997. – Tax Ordinance) i.e. Journal of Laws of 2023, item 2383, as amended.

Zákon daňový řád 280/2009 (Tax Code 280/2009) as amended.

CZ: Ruling of the Constitutional Court of 15 December 2003, IV. ÚS 666/02.

CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 July 2005, no. 2 Afs 24/2005-44, no. 689/2005 Coll.

CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 24 October 2007, no. 2 Afs 109/2005-56.

CZ: Ruling of the Constitutional Court of 13 December 2007, Case No. I. ÚS 318/06, no. 221/2007 Coll.

CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 31 August 2009, no. 8 As 7/2008-116, no. 1953/2009 Coll.

CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 September 2011, No 9 As 47/2011-105.

CZ: Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 April 2014, no. 6 Ads 99/2013-18, 3158/2015 OJ NSS.

CZ: Judgment of Supreme Administrative Court, no. 4 Afs 89/2020-44.

PL: Decision of Supreme Administrative Court of 4 June 2001, FPK 6/01.

PL: Judgment of the Provincial Administrative Court in Wrocław of 24 February 2010, IV SA/Wr 593/09.

PL: Judgment of the Supreme Administrative Court of 9 November 2012, II FSK 612/11, LEX No. 1244369.

PL: Judgment of the Supreme Administrative Court of 6 March 2018, II FSK 489/16, LEX no. 2464860.

PL: Judgment of the Provincial Administrative Court in Łódź of 23 July 2021, II SA/Łd 203/21, LEX No 3217893.

PL: Judgment of Supreme Administrative Court of 14 September 2022, II FSK 402/22.

Contact – e-mail

marek.slupczewski@poczta.onet.pl; mms@umk.pl

ORCID

0000-0001-7661-6504; 0000-0003-1847-9905

Vědecká redakce MU

prof. PhDr. Jiří Hanuš, Ph.D. (předseda);
doc. Ing. Pavel Bobál, CSc.; doc. Mgr. Pavel Caha, Ph.D.;
Mgr. Michaela Hanousková; prof. PhDr. Vít Hloušek, Ph.D.;
doc. RNDr. Petr Holub, Ph.D.; prof. MUDr. Lydie Izakovičová Hollá, Ph.D.;
prof. PhDr. Tomáš Janík, Ph.D., M.Ed.; prof. PhDr. Tomáš Kubíček, Ph.D.;
PhDr. Alena Mizerová; doc. Mgr. Markéta Munzarová, Dr. rer. nat.;
doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.; Ing. Zuzana Sajdlová, Ph.D.;
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.; prof. RNDr. Ondřej Slabý, Ph.D.;
doc. Ing. Rostislav Staněk, Ph.D.; prof. PhDr. Jiří Trávníček, M.A.;
doc. JUDr. PhDr. Robert Zbíral, Ph.D.

Ediční rada PrF MU

doc. JUDr. PhDr. Robert Zbíral, Ph.D. (předseda);
Mgr. Bc. Luboš Brim, Ph.D.; Mgr. David Čep, Ph.D.;
JUDr. Mgr. Jakub Harašta, Ph.D.; doc. JUDr. Michal Janovec, Ph.D.;
JUDr. Bc. Terezie Smejkalová, Ph.D.; doc. JUDr. Ing. Josef Šilhán, Ph.D.;
JUDr. Dominik Židek, Ph.D.

COFOLA 2024

část 1 – Daňové právo v proměnách času

Sborník příspěvků mladých právníků, doktorandů a právních vědců

dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D. (ed.)

Vydala Masarykova univerzita
Žerotínovo nám. 617/9, 601 77 Brno
v roce 2024

Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity
Edice Scientia, sv. č. 759

1., elektronické vydání, 2024

ISBN 978-80-280-0633-4 (online ; pdf)
www.law.muni.cz

MUNI
PRESS

MUNI
LAW



ISBN 978-80-280-0633-4

