

Zastosowanie zasady nadużycia prawa z perspektywy konstytucyjnego ograniczenia nakładania podatku w Republice Czeskiej

Jan Neckář*

Zasada nadużycia prawa jest wyraźnie uregulowana w Republice Czeskiej jako jedna z podstawowych reguł prawnych w dziedzinie prawa podatkowego oraz w administracji podatkowej. Jej stosowanie nie jest jednak nieograniczone, a granice te wyznacza konstytucyjny limit nakładania podatków. Celem artykułu jest określenie granic stosowania tej zasady z perspektywy zgodności z Konstytucją. W artykule opisano podstawy powyższej zasady w ramach systemu prawnego, w tym w odpowiednim orzecznictwie, oraz przeanalizowano sytuacje, w jakich może zostać zastosowana z perspektywy działań podmiotów podatkowych. Integralną częścią artykułu jest przedstawienie konkretnych problemów z zakresu prawa podatkowego, w odniesieniu do których zasada zakazu nadużycia prawa była stosowana w całej Republice Czeskiej. W podsumowaniu wskazano na konflikt zakazu nadużycia prawa z zasadami *in dubio pro fisco* oraz *in dubio pro libertate*.

Słowa kluczowe: ogólna zasada przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, *nullum tributum sine lege*, konstytucja, administracja podatkowa, podatek

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Dr Mgr. • Wydział Prawa Finansowego i Ekonomii Narodowej, Wydział Prawa, Uniwersytet Masaryka, Brno, Republika Czeska • ✉ jan.neckar@law.muni.cz • ORCID: ORCID: 0000-0001-7865-8628

Wprowadzenie

Prawidłowe wypełnianie obowiązków określonych w prawie podatkowym jest podstawowym warunkiem poboru podatków i zasilania budżetów publicznych. Z jednej więc strony mamy do czynienia z interesem ogólnym polegającym na zapewnieniu dodatkowych środków w budżetach publicznych, z drugiej zaś z interesami poszczególnych podatników, którzy podlegają zobowiązaniom podatkowym. Wobec rozbieżności tych

interesów dochodzi do podejmowania przez podatników wysiłków nastawionych na minimalizowanie swoich zobowiązań podatkowych, zarówno w sposób legalny, jak i nielegalny. Na styku tych dwóch możliwych ścieżek wyboru znajduje zastosowanie zasada zakazu nadużycia prawa, która jest ostateczną formą korekty pozornie dopuszczalnego, lecz niechronionego zachowania.

Na szczeblu Unii Europejskiej przyjęto szczególne przepisy, a mianowicie dyrektywę w sprawie unikania opodatkowania (dyrektywa Rady

(UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy przeciwko praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, dalej zwana dyrektywą ATAD) oraz jej rozszerzenie dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych (dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich). Dyrektywa ATAD zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia klauzuli ogólnej przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych. W ramach wdrożenia jej w Republice Czeskiej przyjęto bardziej ogólne i szersze rozporządzenie, które wprowadziło do Kodeksu podatkowego zasadę zakazu (lub nieskuteczności) nadużywania prawa podatkowego jako ogólną regułę proceduralną.

Z biegiem czasu obserwujemy stopniowy i stosunkowo szybki wzrost liczby przypadków wykorzystania tej zasady przez administrację podatkową jako argumentacji w sporach podatkowych. Jednakże stosowanie tej zasady nie może być nieograniczone, ponieważ w praworządnym państwie konstytucyjnym ta zasada również musi być interpretowana w sposób zgodny z Konstytucją. Celem niniejszego artykułu jest nakreślenie granic stosowania zakazu nadużywania prawa z perspektywy konstytucyjnego ograniczenia nakładania podatków w Czechach.

Metoda analizy i późniejszej syntezy ustaleń została wykorzystana do oceny następującej hipotezy: Zakaz nadużywania prawa jest zgodny z konstytucyjnie zagwarantowanymi prawami podatników w odniesieniu do konstytucyjnego ograniczenia nakładania podatków.

W praktyce nadużywanie prawa podatkowego jest uznawane za naruszenie zarówno prawa materialnego, jak i procesowego. Chociaż w wielu przypadkach podatnicy podejmują wyraźne próby zmniejszenia swojej odpowiedzialności podatkowej, samo w sobie nie oznacza to, że doszło do nadużycia prawa.

Zasada nadużycia prawa podatkowego

Jedną z podstawowych reguł demokratycznego porządku prawnego jest zasada nienadużywania prawa (zob. Neckář, 2016). Z historycznego punktu widzenia jest to typowa zasada prawa prywatnego, którą stosuje się w różnych systemach prawnych opartych na klasycznych rzymskich fundamentach lub na przyjętym prawie rzymskim.

„W zakresie miejsca zakazu nadużywania w systemie zasad lub w systemie regulacji prawnych ważną rolę odgrywa jego pierwotny cel wywodzący się z prawa rzymskiego. Początkowo zakaz ten miał ograniczać «niespołeczne» korzystanie z praw absolutnych. W tym sensie zakaz nadużyć stosowano w sytuacji korzystania z prawa absolutnego, tj. minimalnej wolności osobistej i majątkowej, a mianowicie w sytuacji przewagi osobistej lub majątkowej. Władza nadawana przez absolutny charakter prawa, z którego skorzystano, tworzyła władzę, w stosunku do której zastosowanie miała zasada wolności, a nie równości” (Hurdík, 2010, s. 130).

Nadużycie prawa można zdefiniować jako „sytuację, w której ktoś korzysta z podmiotowego prawa z nieuzasadnioną szkodą dla innej osoby lub społeczeństwa, a tego rodzaju zachowanie wywołujące zabroniony skutek jest tylko pozornie dopuszczalne. Jest ono jedynie z pozoru dopuszczalne dlatego, że obiektywne prawo nie uznaje postępowania, które jest jednocześnie dozwolone i zabronione, a ponieważ z zasady *lex specialis derogat legi generali* wynika, że zakaz nadużywania prawa jest ważniejszy niż zgoda udzielona przez prawo, takie zachowanie nie jest skorzystaniem z przysługującego prawa, lecz działaniem nielegalnym” (Knapp, 1995, s. 184).

Jednak zakaz nadużywania prawa, który stanowi jedną z ogólnych zasad prawnych będących źródłami prawa w czeskim systemie prawnym (zob. Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1997 r., Pl. Ús 33/97), nie jest stosowany we wszystkich gałęziach prawa w identyczny sposób. Nie ulega wątpliwości, że ta zasada będzie stosowana częściej w prawie prywatnym niż

publicznym. W prawie podatkowym jej stosowanie będzie znacznie ograniczone przez konstytucyjny limit nakładania podatków.

W prawie czeskim zakaz nadużywania prawa został uregulowany w Kodeksie cywilnym: „oczywiste nadużycie prawa nie podlega ochronie prawnej” (art. 8 ustawy nr 89/2012 Coll., Kodeks cywilny, z późniejszymi zmianami). Należy z tego sformułowania wywnioskować, że nie każde nadużycie prawa pociąga za sobą konsekwencje ustawowe, ponieważ konieczne jest, aby było ono oczywiste. Ponadto w czeskim prawie podatkowym zasada ta została wyraźnie uregulowana w ramach ogólnych przepisów proceduralnych dotyczących administracji podatkowej, które obowiązują od dnia 1 kwietnia 2019 r. pod postacią art. 8 ust. 4 ustawy o postępowaniu podatkowym (ustawa nr 280/2009 Coll., z późniejszymi zmianami) i stanowią, że „administracja podatkowa nie uwzględnia żadnych czynności prawnych ani innych faktów istotnych z punktu widzenia administracji podatkowej, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z sensem i celem ustawodawstwa podatkowego”. A zatem i w tym przypadku argument nadużycia prawa podatkowego jest jedynie ostatecznym narzędziem korygującym, które nie ma zastosowania we wszystkich przypadkach i do wszystkich zachowań podatników.

Z obu tych definicji wynika, że nawet instytucja zakazu nadużywania prawa może zostać nadużyta i ostatecznie zastosowana samowolnie przez organy administracyjne. Nie można jednak na to pozwolić. W przypadku Kodeksu cywilnego obowiązuje prawny wymóg „oczywistości” nadużycia, natomiast w Kodeksie podatkowym decydujący jest warunek „nadrzędnego celu” postępowania. Nie mamy zatem do czynienia z absolutną niedopuszczalnością nadużycia prawa w żadnym z powyższych przypadków, lecz konieczna jest ocena zaistniałej sytuacji. Jednocześnie należy podkreślić, że nadużycie prawa trzeba udowodnić zarówno w odniesieniu do ustalenia stanu faktycznego, jak i oceny prawnej.

Stosowanie zakazu nadużywania prawa ogranicza Konstytucja, zgodnie z którą obowiązuje za-

sada wskazywania roszczeń publicznych: „władza państwowa może być wykonywana tylko w przypadkach i w granicach określonych w prawie oraz w sposób przewidziany przez prawo” (art. 2 ust. 2 Karty podstawowych praw i wolności), a także: „każdy może czynić to, co nie jest zakazane przez prawo, i nikogo nie można zmuszać do czynienia tego, co nie jest wymagane przez prawo” (art. 2 ust. 3 Karty podstawowych praw i wolności; podobnie stwierdza art. 2 ust. 2 Konstytucji Republiki Czeskiej: „Każdy obywatel może robić to, co nie jest zakazane przez prawo, i nikogo nie można zmuszać do robienia tego, czego prawo nie wymaga”). Ponadto podstawowe ograniczenie względem własności narzuca także konstytucyjna zasada *nulum tributum sine lege*: „Podatki i opłaty mogą być nakładane wyłącznie na mocy prawa” (art. 11 ust. 5 Karty podstawowych praw i wolności).

„Instytucja zakazu nadużywania praw podmiotowych (z nieuzasadnioną szkodą dla drugiego człowieka lub społeczeństwa) stanowi istotną korektę przedmiotową formalnej koncepcji prawa, która wprowadza do porządku prawnego aspekt słuszności (sprawiedliwości). Prawo, które ma charakter ogólny, nie może koncepcyjnie wziąć pod uwagę wszystkich możliwych sytuacji życiowych, jakie mogą zaistnieć w trakcie jego obowiązywania. W rezultacie może się zdarzyć, że pewne zachowanie formalnie będzie zgodne z normą prawną (lub, lepiej, z literą przepisu prawnego), lecz będzie postrzegane jako oczywista niesprawiedliwość, ponieważ szkodzi innym, naruszając pewne podstawowe wartości i racjonalny porządek stosunków społecznych. Takie postępowanie wobec tego z natury nie stanowi skorzystania z prawa podmiotowego, ale jego (prawnie potępione) nadużycie” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2005 r., 1 Afs 107/2004-48).

Kluczowy dla stosowania zakazu nadużycia prawa w obszarze podatkowym był wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax. W wyroku tym Trybunał orzekł, że „w celu ustalenia, czy doszło do nadużycia, po pierwsze przedmiotowa transakcja pomimo formalnego spełnienia wa-

runków określonych w odpowiednich przepisach musi (...) prowadzić do uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Ponadto ze wszystkich obiektywnych okoliczności musi wynikać, że głównym celem dokonania przedmiotowych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej” (pkt 74. i 75. wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r. C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Komisarzom ds. akcyzy i cła). Zakaz nadużyć nie ma zastosowania, jeżeli przedmiotowa transakcja może mieć inne uzasadnienie niż samo uzyskanie korzyści podatkowych. Pojęcie „głównego celu” można zdefiniować jako taki cel, który w porównaniu z innymi celami ma tak nieporównywalnie większe znaczenie, że zasadniczo przyćmiewa i marginalizuje te inne cele do tego stopnia, iż można je pominąć podczas ustalania ekonomicznego celu danej transakcji (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 sierpnia 2006 r., 2 Afs 178/2005-64).

W związku z powyższym należy jednak podkreślić, że „w dziedzinie prawa publicznego władze publiczne mogą robić tylko to, na co wyraźnie zezwala im prawo; z tej maksymy wynika, że nakładając i egzekwując podatki zgodnie z prawem (art. 11 ust. 5 Karty podstawowych praw i wolności), tj. w przypadku faktycznego odbierania części nabytej własności, władze publiczne są zobowiązane, w rozumieniu art. 4 ust. 4 Karty podstawowych praw i wolności, do respektowania istoty i znaczenia podstawowych praw i wolności, czyli do łagodniejszego postępowania (*in dubio mitius*) w przypadku wątpliwości. Istotą ochrony prawa własności w zakresie nakładania i poboru podatków oraz opłat jest nie tylko formalne podporządkowanie danego podatku konkretnemu przepisowi prawa, lecz ochrona ta musi być również zabezpieczona w prawie materialnym (art. 1 ust. 1 Konstytucji Republiki Czeskiej) odnośnie do przypadków stosowania i wykładni konkretnego przepisu ustawowego, który nakłada obowiązek uiszczenia podatku lub opłaty” (Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 sierpnia 2007 r., IV. ÚS 650/05).

Zachowanie podmiotów podatkowych i konsekwencje w prawie podatkowym

W celu zastosowania zakazu nadużywania prawa podatkowego należy pod każdym względem ocenić zachowanie podmiotu podatkowego, w tym wszelkie jego skutki. Poszczególne podmioty dążą do przestrzegania prawa w ramach wypełniania swoich zobowiązań podatkowych, starając się jednocześnie je minimalizować. W przypadku każdego rodzaju zachowania można rozróżnić sytuacje, w których podmiot mógł postąpić w pełni zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, oraz takie, w których działa on w całkowitej sprzeczności z nim. W uzasadnionym interesie podatników leży płacenie podatków w wysokości absolutnie niezbędnej, przy czym państwo ma interes w pobieraniu podatku we właściwym wymiarze określonym w prawie podatkowym.

Obowiązkiem organów podatkowych jest respektowanie „optymalizacji podatkowej przeprowadzanej z wykorzystaniem wszystkich przepisów ustawowych, które mają zastosowanie do stanu faktycznego podatnika. Z drugiej jednak strony zrozumiałe i pożądane jest, aby organy podatkowe karały postępowanie podatników, które narusza przepisy prawa podatkowego wbrew ich oczywistemu celowi” (Kohajda, 2010, s. 302). Optymalizację podatkową można zdefiniować jako wykorzystanie wszystkich możliwości przewidzianych w prawie w celu ustalenia absolutnie niezbędnego wymiaru podatku, z poszanowaniem wszelkich odpowiednich przepisów ustawodawstwa obowiązującego dla danej sprawy i zgodnie z ich interpretacją.

Dla ewentualnego zastosowania zakazu nadużywania prawa decydujące jest to, czy ustawodawstwo przewiduje pewne skutki podatkowe i łączy je z postępowaniem podatnika oraz czy nadrzędnym celem tego postępowania jest doprowadzenie do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe ulega zmniejszeniu. Nie można pominąć także innych efektów oddziaływania wybranego rozwiązania na podatnika. „W przypadku zakazu

nadużycia prawa w sposób sprzeczny z jego celem należy odstąpić od prawa w sytuacji, w której przy braku odpowiedniej korzyści albo z tego prawa nie można skorzystać, albo osoba do tego uprawniona nie chce tego zrobić. Innymi słowy, prawo należy przyznawać tylko wtedy, gdy jego realizacja może obiektywnie przynieść beneficjentowi odpowiednią korzyść, a on chce tę korzyść osiągnąć” (Pulkrábek, 2007, s. 135).

Prawo wyróżnia kilka rodzajów zachowań. Ogólna ocena postępowania podatnika oraz całości kształtu zachodzących okoliczności może posłużyć do podjęcia decyzji, czy dane zachowanie stanowi nadużycie prawa.

Działania zgodne z prawem

Najczęstszym rodzajem postępowania będzie ustawowo określone zachowanie wywołujące konsekwencje opisane na gruncie prawa podatkowego. A zatem podmiot podatkowy podejmie działania, jakie ustawodawca przewidział, kiedy tworzył prawo podatkowe, co przyniesie spodziewane skutki, a ustalony wymiar podatku będzie odpowiadał celowi ustawy. Ocena prawna takiego postępowania będzie taka sama zarówno po stronie podmiotu podatkowego, jak i organu podatkowego.

Przykładem takiego działania może być sprzedaż nieruchomości – sprzedawca zawiera umowę kupna-sprzedaży, a cena zakupu jest należycie opodatkowana. W tym przypadku cele opodatkowania dochodów z przeniesienia własności zostaną zrealizowane.

Z charakteru sprawy wynika, że w świetle prawa zachowanie to nie stanowi jego nadużycia.

Nieprawidłowe stosowanie prawa

Inną możliwością jest nieprawidłowe zastosowanie przepisu prawnego przez podatnika, czy to celowo, czy w sposób niezamierzony. Takie zachowanie nie spełnia jednak przesłanek pozwalających uznać je za nadużycie prawa. Jest to sy-

tuacja, w której prawo określa konkretne konsekwencje danego zachowania, ale podatnik wiąże z nim inne, korzystniejsze skutki. Nie dochodzi jednak do nadużycia prawa, lecz do naruszenia przepisów prawa (które należało zastosować inaczej) i można skorzystać z uprawnienia do nałożenia podatku w wysokości przewidzianej przez prawo podatkowe.

Przykładem takiego postępowania jest wystosowanie wniosku o odliczenie podatku od wartości dodanej od towarów niewykorzystywanych w działalności gospodarczej. Nie można żądać odliczenia w przypadku takich towarów (art. 72 i n. ustawy o VAT – ustawa nr 235/2004 Coll., z późniejszymi zmianami), a organy podatkowe mają prawo do ustalenia wymiaru podatku z mocą wsteczną, jeśli stwierdzą, że takie postępowanie miało miejsce.

Zafałszowana transakcja prawna

Zafałszowanie stanu faktycznego powodujące osiągnięcie nieuzasadnionej korzyści podatkowej również nie spełnia przesłanek nadużycia prawa. Są to przypadki, w których sztucznie tworzy się stan faktyczny, z którym prawo wiąże skutki podatkowe korzystniejsze niż w przypadku opodatkowania faktycznego zachowania podatnika. Różnica w stosunku do błędnego zastosowania przepisów prawa polega na tym, że w przypadku zafałszowania sytuacja upozorowana ukrywa stan faktyczny.

W tym zakresie, oprócz zakazu nadużywania prawa, Kodeks podatkowy przewiduje także zasadę prawdy materialnej, zgodnie z którą: „administracja podatkowa opiera decyzje na rzeczywistej treści czynności prawnej lub innych faktach istotnych dla administracji podatkowej” (art. 8 ust. 3 ustawy o postępowaniu podatkowym). Zafałszowanie czynności prawnej należy oceniać w świetle jej rzeczywistych skutków. Po ustaleniu przez organ podatkowy wszystkich istotnych faktów, zgodnie z obowiązującymi przepisami, jest on uprawniony do sklasyfikowania zachowania po-

datnika tak, jak nakazują właściwe przepisy prawa, oraz do opodatkowania go tak, jakby faktyczne postępowanie podatnika było od samego początku jawne (zakaz nadużywania prawa nie ma zastosowania w sytuacji, gdy można odwołać się do konkretnej regulacji prawa spisanego (np. zasada prawdy materialnej skodyfikowana w art. 2 ust. 7 ustawy o administracji podatkowej lub art. 8 ust. 3 Kodeksu podatkowego)). Zatem zakaz nadużywania prawa stanowi *ultima ratio* w przypadku, gdy prawo nie przewiduje innej odpowiedniej instytucji prawnej (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94).

Przykładem takiej czynności prawnej jest transakcja sprzedaży nieruchomości, której stronami są bliscy krewni i która odbywa się na podstawie dwóch odrębnych umów o darowiznę – jedna darowizna polega na zmianie własności, a druga na przekazaniu odpowiedniej kwoty pieniędzy darczyńcy. Z faktycznego punktu widzenia jest to przeniesienie własności, z którym wiążą się świadczenia pieniężne (sprzedaż nieruchomości), a taka czynność prawna nie jest zasadniczo zwolniona z opodatkowania i dlatego powinna mu podlegać. Poprzez upozorowanie dokonania aktu darowizny przeniesienie własności zostaje zwolnione z opodatkowania, a zatem prawdziwy charakter transakcji ulega zafałszowaniu.

W tym przypadku wynik opodatkowania również jest efektem naruszenia, a nie nadużycia prawa.

Zachowanie podatnika nieprzewidziane w prawie podatkowym

Normy prawne przeważnie powstają w odpowiedzi na bodźce rodzące potrzebę ustanowienia reguł, które sprawdzą się w danej sytuacji; normy mogą też stwarzać warunki pozwalające na osiągnięcie pożądanego celu. Wobec tego stanowanie prawa jest zwykle podyktowane chęcią osiągnięcia określonego (zarówno podmiotowego, jak i przedmiotowego) celu, który może się uzewnętrznić. W tle danej normy zazwyczaj moż-

na dopatrzeć się pewnych interesów indywidualnych, grupowych czy nawet społecznych (zob. Harvánek, 2008, s. 225).

Normy prawne są w zdecydowanej większości konstruowane jako ogólne zasady postępowania. Regulacje prawa podatkowego balansują wobec tego na granicy wymogów ogólności i pewności z konieczności ustalania podatku w myśl zasady *nullum tributum sine lege*. Prawo nie reguluje i nie może regulować absolutnie każdego zachowania podmiotów prawnych, dlatego nie jest możliwe zdefiniowanie wyczerpującej listy relacji podlegających przepisom prawa podatkowego. Zgodnie z zasadą prawną, która przewiduje, że wszystko, co nie jest zabronione przez prawo, jest prawnie dopuszczalne (art. 2 ust. 4 Konstytucji Republiki Czeskiej i art. 2 ust. 3 Karty podstawowych praw i wolności) mogą zaistnieć nowe sytuacje, które nie są przewidziane ani uregulowane w prawie.

Jednocześnie obowiązuje wymóg konstytucyjny, zgodnie z którym „podatki i opłaty mogą być nakładane wyłącznie na mocy prawa” (art. 11 ust. 5 Karty podstawowych praw i wolności). A zatem mogą zaistnieć przypadki, w których podmiot podatkowy stworzy, zgodnie z prawem, zupełnie nową sytuację, której skutków prawo nie przewiduje. Wówczas można by rozważyć odwołanie się do instytucji nadużycia prawa, gdyby działania podatnika były w pełni lub w przeważającej mierze podyktowane chęcią uniknięcia podatku. Decydującym czynnikiem będzie uzasadnienie podatnika wyjaśniające, dlaczego wybrał on dane rozwiązanie, tj. ocena, czy uniknięcie opodatkowania było jedynym lub dominującym powodem wdrożenia tego rozwiązania, czy też były ku temu inne powody.

Wybór konsekwencji podatkowych

Nie jest niczym niezwykłym, że prawodawstwo przewiduje odmienne skutki podatkowe w zależności od tego, jakie rozwiązanie wybrano w danym przypadku, nawet jeśli różne drogi prowadzą do osiągnięcia jednakowego celu. W przypad-

ku zastosowania argumentu o nadużyciu prawa „należy zdecydowanie odróżnić sytuację, w której podatnik wybiera opcję najkorzystniejszą pod względem podatkowym spośród różnych alternatyw mających własny, niezależny cel, co jest legalnym, prawnie dozwolonym działaniem, od sytuacji, w której jedynym celem dokonania danej czynności lub transakcji jest uzyskanie niezgodnej z prawem korzyści podatkowej” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego 1 Afs 35/2007-108).

Jeżeli istnieje możliwość wyboru, można założyć, że podatnik podejmuje uzasadnioną decyzję, stawiając na dane rozwiązanie i przyjmując na swoje barki dane obciążenie podatkowe. Biorąc pod uwagę, że tego typu zachowanie jest przewidziane ustawowo i pociąga za sobą jasno określone zobowiązania podatkowe, wyboru konsekwencji podatkowych nie można uznać za nadużycie prawa.

Przykładem sytuacji dokonania wyboru możliwych konsekwencji podatkowych jest decyzja sportowca w sprawie podjęcia zatrudnienia jako pracownik lub osoba prowadząca działalność na własny rachunek. W obu przypadkach faktyczne działania zawodnika będą identyczne, ale wybrany stosunek prawny zrodzi odmienne konsekwencje podatkowe (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego 6 Afs 278/2016-54).

Tutaj również fakt, że podatnik wybrał korzystniejsze z jego punktu widzenia skutki podatkowe swoich relacji zawodowych, nie może być postrzegany jako nadużycie prawa – jest to przykład optymalizacji podatkowej, dzięki której podatnik wybiera opodatkowanie możliwie najniższą stawką.

Zastosowanie w konkretnym przypadku – obligacje koronowe

Najszerzej zakrojonym systemowym wykorzystaniem argumentacji nadużycia prawa w Republice Czeskiej był w ostatnim czasie przypadek zaliczenia odsetek od obligacji „koronowych” do kosztów uzyskania przychodu uzyskanego przez osoby prawne (po stronie emitenta) i jako dochód po

stronie obligatariuszy z perspektywy podatku dochodowego od osób fizycznych.

W 2012 r. uchwalono ustawę, która zezwalała na emisję obligacji o dowolnej wartości nominalnej. Ustawa o podatku dochodowym przewidywała wówczas specjalną metodę określania wysokości podatku, zgodnie z którą dochód z odsetek podlegał opodatkowaniu oddzielnie dla każdej obligacji, a kwota podatku była zaokrąglana w dół do całych koron. W rezultacie dochód z odsetek nie był opodatkowywany skutecznie, mimo że opodatkowaniu podlegał. W zdecydowanej większości przypadków emitentami i obligatariuszami były podmioty powiązane – zazwyczaj wspólnicy, akcjonariusze lub członkowie rodziny.

Poniższy przykład ilustruje ten problem:

Emitent wystawia obligacje o wartości nominalnej 1 000 000 000 CZK, a obligatariuszowi zgodnie z warunkami emisji przysługują odsetki w wysokości 10% rocznie.

Następnie emitent wypłaca obligatariuszowi dochód z odsetek w wysokości 0,1 CZK w przeliczeniu na 1 CZK i oblicza podatek od każdej pojedynczej obligacji oddzielnie, który po zaokrągleniu przyjmuje wartość 0 CZK. Był to zatem dochód podlegający opodatkowaniu, ale w rzeczywistości do naliczenia podatku nie doszło, a obligatariusz otrzymał pełną kwotę dochodu z odsetek, tj. 100 000 000 CZK.

Emitenci obligacji byli znani administracji finansowej, ponieważ obligacje rejestrowali w Centralnym Depozycie Papierów Wartościowych. W rezultacie administracja podatkowa wszczęła szeroko zakrojone procedury kontrolne i sprawdziła zdecydowaną większość emitentów pod kątem wypełniania ich obowiązków. W ramach tych kontroli wielokrotnie podnoszono argument nadużycia prawa, czy to pod względem spełnienia wymogów formalnych emisji obligacji (uznawano, że cała transakcja nie miała racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego, np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2023 r., 10 Afs 272/2021-85), czy też braku rzeczywistego zabezpieczenia zewnętrznych źródeł finansowa-

nia (na przykład w sytuacji, w której akcjonariusz i przyszły obligatariusz pożyczal pewną kwotę od emitenta – spółki będącej własnością tego akcjonariusza – i natychmiast wykorzystywał ją do spłaty tych obligacji; zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2022 r., 4 Afs 376/2021-60 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2023 r., 5 Afs 45/2022-48). Oceniono również przypadki przekształceń przedsiębiorstw, w których umorzono roszczenie względem wyemitowanych obligacji (zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2022 r., 7 Afs 175/2022-17), oraz celowego wykorzystania przejściowych przepisów nowelizacji ustawy znoszącej zaokrąglenie wpływów z poszczególnych obligacji w przypadku tych wyemitowanych po dniu 1 stycznia 2013 r. (zgodnie z wiedzą autora kwestie legalności oszacowanego podatku, a także skorzystanie z argumentu nadużycia prawa nie zostały jeszcze rozstrzygnięte przez sąd).

Co ciekawe, nie wysunięto najprostszego argumentu o nadużyciu prawa (przynajmniej publicznie jeszcze nie) – względem powodu wyemitowania obligacji „koronowych” zamiast „wielokoronowych”. Czy to logiczne, że obligatariusz związany z emitentem kupuje 1 000 000 000 obligacji o wartości nominalnej 1 CZK, skoro mógł kupić jedną obligację o wartości nominalnej 1 000 000 000 CZK? Zdaniem autora to wyraźnie pokazuje, że w zdecydowanej większości przypadków doszło do nadużycia prawa. W przypadku niektórych emitentów niepowiązanych z nabywcami obligacji zachowanie to zostało ocenione jako w pełni zgodne z obowiązującym prawem. Były to na przykład banki emitujące obligacje dla inwestorów.

Warto zauważyć, że w sprawach sądowych administracja podatkowa na ogół broniła odwołań do zasady nadużycia prawa w odniesieniu do „obligacji koronowych”.

Priorytet ochrony własności

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a w związku z tym również w późniejszym orzecz-

nictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, można zaobserwować tendencję do podejmowania decyzji w myśl zasady *in dubio mitius* lub *in dubio pro libertate*, czyli „w razie wątpliwości na korzyść jednostki”.

Zgodnie z tym podejściem, w przypadku gdy istnieją dwie porównywalne interpretacje prawne przepisu prawa publicznego, sąd powinien zawsze wybrać tę, która jest korzystniejsza dla jednostki. Takiego stanowiska należy się trzymać również w dziedzinie opodatkowania.

W związku z systemowym obowiązywaniem zasady *nullum tributum sine lege* włączonej do Karty podstawowych praw i wolności podatki uważa się za ograniczenie prawa własności. Wymóg, by podatki i opłaty były nakładane wyłącznie zgodnie z literą prawa, należy interpretować jako „konstytucyjne upoważnienie parlamentu do legalnego ograniczenia prawa własności poprzez przepisy prawne, które parlament uchwała” (Šimáčková, 2012, s. 320).

Cechą charakterystyczną relacji w prawie finansowym, których podzbiór stanowią stosunki podlegające prawu podatkowemu, jest aspekt majątkowy, a przy tym „dla niektórych podmiotów ich udział w tych stosunkach stanowi pewną szkodę majątkową, a dla niektórych, wręcz przeciwnie, jest korzyścią” (Mrkývka, 2008, s. 81). Wobec tego relacje w prawie podatkowym można scharakteryzować jako stosunki pieniężne „typu *sui generis*, a ich przedmiotem są środki publiczne, czyli roszczenia dotyczące środków publicznych względem podmiotów podatkowych i innych o podobnym statusie” (Mrkývka, 2008, s. 59).

Z definicji podatków i innych obowiązkowych płatności ograniczających prawo własności oraz włączenia zasady *nullum tributum sine lege* do czeskiego porządku konstytucyjnego płynie wniosek, że podatki i inne podobne płatności stanowią szkodę majątkową dla osoby podlegającej opodatkowaniu. Podmioty zobowiązane przeważnie postrzegają je jako negatywne, zważywszy na fakt, że ich opłacenie skutkuje zmniejszeniem ich majątku. Jest to coś, czego jednostki starają się uniknąć za pomocą optymalizacji zobowiązań podatkowych, obchodzenia prawa, nadużywania prze-

pisów prawnych lub nawet celowego obniżania wymiaru podatku.

„Ograniczanie podstawowych praw i wolności jest możliwe wyłącznie w drodze regulacji prawnej na warunkach określonych w Karcie podstawowych praw i wolności, natomiast stosowanie przepisów ograniczających podstawowe prawa i wolności musi się odbywać z poszanowaniem dla ich istoty i znaczenia; ograniczenia tego typu nie mogą być nadużywane dla realizacji celów innych niż te, dla których je ustanowiono. Te zasady konstytucyjne mają zastosowanie także w przypadku prawa własności i jego ograniczeń w postaci podatków, opłat i innych podobnych płatności” (Boháč, 2013, s. 70).

Powyższe pojmowanie podatków, opłat i innych podobnych świadczeń pieniężnych jako ograniczenia prawa własności prowadzi do wniosku, że konieczna jest ocena stosunków podlegających prawu podatkowemu zgodnie z zasadą *in dubio pro libertate*. „Jeżeli istnieje kilka interpretacji normy prawa publicznego, należy wybrać tę, która w ogóle lub w jak najmniejszym stopniu wpływa na podstawowe prawa lub wolności jednostki” (Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2007 r., I. ÚS 643/06). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zasada ta wywodzi się bezpośrednio z porządku konstytucyjnego i wyraża pierwszeństwo jednostki i jej wolności w stosunku do państwa. Idąc za tymi wnioskami, można zatem stwierdzić, że ochrona mienia jest priorytetowa wobec ustanowionych zobowiązań podatkowych i płatności podatków.

Poza rozumieniem podatków jako ograniczenia praw majątkowych można je również postrzegać jako finansowy udział podmiotu w funkcjonowaniu i finansowaniu spraw oraz dóbr publicznych. Dochody podatkowe stanowią kluczowy rodzaj dochodów budżetowych, które z kolei są źródłem finansowania funkcjonowania państwa, samorządów i innych podmiotów publicznych. W tym sensie płacenie podatków nie jest uważane za „karę”, lecz „zaszczyt”, ponieważ płatność jest postrzegana pozytywnie, jako opłacanie usług świadczonych przez państwo. Jednak obecne prawo konstytucyjne nie opiera podatków na takich

założeniach, a prawo jednostki do własności ma status wyższy niż prawo władzy do nakładania podatku, a tym samym gromadzenia funduszy zapewniających jej funkcjonowanie (zob. Boháč, 2013, s. 71).

In dubio pro fisco?

Oczywistym jest, że odwoływanie się do zakazu nadużywania prawa zawsze będzie wzbudzać kontrowersje, a opinia administracji podatkowej będzie zasadniczo odbiegać od stanowiska podmiotu podatkowego. Obecnie nie można jednak przyjąć konstytucyjnie uzasadnionej wykładni przepisów prawa podatkowego, która byłaby interpretowana na korzyść budżetów publicznych zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*.

„Należy zadbać o to, by argument nadużycia prawa przytaczany był wyłącznie w sytuacjach, w których podatnik podejmuje elementarnie bezdyskusyjną próbę zastosowania formalnej, nawet «niedorzecznej», interpretacji tekstu prawnego, co w sposób oczywisty całkowicie wypacza cel i sens takiej normy prawnej na korzyść podatnika. Jednakże w przypadku pojawienia się choćby najmniejszych uzasadnionych wątpliwości, które podważają ten wniosek, konieczne jest przestrzeganie zasady *in dubio pro reo* i zaakceptowanie sposobu, w jaki podatnik zastosował dany przepis prawny” (Kohajda, 2010, s. 310).

Niewątpliwie prawdą jest, że ustawodawca może swobodnie ustanawiać stosunki podlegające prawu podatkowemu z poszanowaniem konstytucyjnych ograniczeń opodatkowania. Gdyby zostały one zignorowane, nie mogłoby być mowy o zgodności nałożonego podatku z porządkiem konstytucyjnym – taka norma nie mogłaby ustanowić obowiązku podatkowego i stałaby się bezskuteczna. Innymi słowy, w gestii ustawodawcy leży ukształtowanie odpowiedzialności podatkowej podatników oraz decyzja, komu i w jakiej wysokości przyznawane będą ulgi podatkowe, i tak dalej. Jednocześnie jego podstawowym obowiązkiem jest zapewnienie zgodności przyjętych ustaw z wymogami jakościowymi, a w szczególności za-

dbanie o to, by były jasne i zrozumiałe. Nie można pozwolić, by zakaz nadużywania prawa był stosowany w przypadku, gdy przyjęte ustawodawstwo jest wadliwe, i tylko w myśl tej zasady opodatkowanie w ogóle może mieć miejsce, ani w sytuacji, gdy istnieje kilka możliwych interpretacji litery

prawa. W takich wypadkach, z uwagi na postrzeżenie podatków, opłat i innych podobnych świadczeń pieniężnych jako ograniczenia prawa własności, należy ocenić ich wpływ na podatników i ustalić wymiar podatku zgodnie z zasadą *in dubio pro libertate*.

Bibliografia

- Boháč, R. (2013). *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Wyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2007 r., I. ÚS 643/06.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 sierpnia 2007 r., IV. ÚS 650/05.
- Decyzja Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 1997 r., Pl. ÚS 33/97.
- Harvánek, J. (2008). W: *Teorie práva* (s. 225), Harvánek, J., Brzobohatá, K., Houbová, D., Machalová, T., Polčák, R., Škop, M., Urbanová, M., Vaněk, R., Večeřa, M. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.
- Hurdík, J., Lavický, P. (2010). *Systém zásad soukromého práva*. Brno: Masarykova univerzita.
- Karta podstawowych praw i wolności nr 2/1993 Coll.
- Knapp, V. (1995). *Teorie práva*. Wyd. 1. Praha: Nakladatelství C.H. Beck.
- Kohajda, M. (2010). Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. W: *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory Střední v zemích hospodářského růstu a východní Evropy po roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní monetární vědecké konference*, Boháč, R. (red.). Wyd. 1. Praha: Leges.
- Konstytucja Republiki Czeskiej nr 1/1993 Coll.
- Mrkývka, P. (2008). W: *Základy finančního práva*, Mrkývka, P., Pařízková, I. Wyd. 1. Brno: Masarykova univerzita.
- Neckář, J. (2016). *Nullum tributum sine lege*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta (Rozprawa).
- Pulkrábek, Z. (2007). *Zákaz zneužití práva v rozporu s jeho účelem*. Wyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia.
- Radvan, M., Mrkývka, P. (2008). W: *Finanční právo a finanční správa – berní právo*, Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., Šramková, D. Wyd. 1. Brno: Masarykova univerzita.
- Šimáčková, K. (2012). W: *Listina základních práv a svobod: komentář*, Wagnerová, E. a kol. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Ustawa nr 235/2004 Coll., ustawa o podatku VAT, ze zmianami.
- Ustawa nr 280/2009 Coll., Kodeks postępowania podatkowego, ze zmianami.
- Ustawa nr 89/2012 Coll., Kodeks cywilny, ze zmianami.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r. C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Komisarzom ds. akcyzy i cła.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego 1 Afs 35/2007-108.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego 6 Afs 278/2016-54.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2005 r., 1 Afs 107/2004-48.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r., 1 Afs 11/2010-94.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2022 r., 7 Afs 175/2022-17.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2006 r., 2 Afs 178/2005-64.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2023 r., 5 Afs 45/2022-48.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2022, 4 Afs 376/2021-60
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2023 r., 10 Afs 272/2021-85.

Abstract

Application of the principle of abuse of law from the perspective of the Czech constitutional limitation of tax imposition

The principle of abuse of law is expressly regulated in the Czech Republic as one of the basic legal principles in the field of tax law and tax administration. However, its application is not unlimited and is limited by the constitutional limits of tax imposition. The article aims to define the limits of its application from the perspective of constitutional conformity. The paper points out the very anchoring of the principle in the legal system, including relevant case law, and analyses possible situations of its application from the perspective of the actions of tax subjects. An integral part of the article is the presentation of specific tax law issues where the principle of the prohibition of abuse of law has been applied across the board in the Czech Republic. In the conclusion, the conflict of the principle of prohibition of abuse of law with the principles of *in dubio pro fisco* and *in dubio pro lebertate* is pointed out.

Keywords: General Anti-Avoidance Rule, Nullum Tributum Sine Lege, Constitution, Tax Administration, Tax.

JEL Classification: K34

Otrzymany: 8 listopada 2023 r.
Zaakceptowany: 15 listopada 2023 r.
Opublikowany: 31 grudnia 2023 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

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