Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální
a monetární podpory hospodářského růstu v zemích
střední a východní Evropy po roce 2010

Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal
and monetary promotion of economic growth in the countries of Central
and Eastern Europe after 2010

Актуальные вопросы финансов и финансового права с точки зрения
фискальных и монетарных поощрений экономического роста
в странах средней и восточной Европы после 2010 года

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE PRÁVNICKÁ FAKULTA
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY

CENTRUM INFORMACJI I ORGANIZACJI
BADAŃ FINANSÓW PUBLICZNYCH I PRAWA PODATKOWEGO
KRAJÓW EUROPY ŚRODKOWEJ I WSCHODNIEJ

Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010

Soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference

Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010

Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference

---

Актуальные проблемы финансов и финансового права с точки зрения фискального и монетарного пооощрения хозяйственного роста в странах средней и восточной Европы после 2010 года

Комплекс специальных статей из IX международной научной конференции

Konference se konala pod záštitou děkana Právnické fakulty
Univerzity Karlovy v Praze prof. JUDr. Aleše Gerlocha, DrSc.
ve dnech 12.–14. 9. 2010 v Praze.

JUDr. Radim Boháč, Ph.D. (ed.)

Leges

Vzor citace:
JUDr. Radim Boháč, Ph.D. (ed.): Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Sborník příspěvků z IX. mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, xxx s.

Poděkování:
Editor sborníku vyjadřuje poděkování za spolupráci při redakci sborníku Miroslavě Zajíčkové, Romanu Vybíralovi a Martinu Hobzovi.

Vydalo nakladatelství Leges, s. r. o., Lublaňská 4/61, Praha 2,
v roce 2010 jako svou 58. publikaci.
Edice Teoretik
Vydání první
Obálku navrhla Michaela Vydrová
Jazyková redakce Martin Vančura
Tisk PBtisk, s. r. o., Příbram

www.leges.cz

© JUDr. Radim Boháč, Ph.D. et alii, 2010
ISBN 978-80-87212-57-8

Obsah

Lilia Abramchik
Налоговое производство. . . . . .
Elżbieta Agnieszka Ambrożej
The amendments in Polish tax law and their impact on the income of the society . . . . . .
Silvie Anderlová, Petra Jánošíková
Vyměřovací a vytýkací řízení z pohledu nového Daňového řádu . . . . . .
Vladimír Babčák
Daňové právo ako nástroj a forma podpory podnikateľského prostredia 56
Milan Bakeš
Aktuální otázky finančního práva ve světle hospodářské a finanční krize . . . . . .
Naďa Blahová
Analýza navrhovaných změn v dohledu nadnárodních finančních skupin . . . . . .
Lilia Bobkova
Роль Российской Федерации как субъекта финансового права в условиях экономического развития стран Центральной и Восточной Европы . . . . . .
Radim Boháč
Harmonizace vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění z hlediska podpory hospodářského růstu v České republice . . . . . .
Rafał Bucholski
Taxation with the real property tax of the land managed by organizational units of the State Forestry Enterprise occupied for electric power lines – case study . . . . . .
Karolína Červená, Ján Čipkár
Sociokultúrne determinanty podpory hospodárskeho rastu v Slovenskej republike. . . . . .

Anastasia Dolgova
Роль парафискальных сборов в российской финансовой системе . . . . . .
Mária Duračinská
Otázky zavedenia spoločného jednotného daňového základu firiem v Európskej Únii z pohľadu dane z príjmu právnických osôb v SR . . . . . .
Andrey Evdokimov
Актуальные проблемы мер принуждения в российском бюджетном праве . . . . . .
Izabela Felczak, Jarosław Poturnicki
Analysing the consequences of Poland's accession to the Eurozone . . . .
Irina Vasilievna Glazunova
Legal problems of state and local self-government authorities under tax administration . . . . . .
Andrzej Huchla
Tax facilitations for business taxpayers in Poland. . . . . .
Tomáš Hulkó
Finančno-právne reálie Európskych zoskupení územnej spolupráce . . .
Natalia Chebykina
Execution of anti-crisis measures in construction branch by State . . . . .
Elena Vadimovna Chernikova
Правовые проблемы в регулировании банковской деятельности . .
Adam Piotr Chociej
The government debt in the legislation of the European Union and the Polish law . . . . . .
Valentina Nikolaevna Ivanova
Application of a model of juridical construction of the tax as basic reception of legal techniques for formation of laws on taxes . . . . . .
Dominika Jocz
Deposit guarantee system in terms of the European Union law. . . . . .
Anna Jurkowska-Zeidler
The new legal framework for crisis management in the EU internal financial market . . . . . .

Marie Karfíková, Zdeněk Karfík
Některé aktuální problémy veřejných financí . . . . . .
Standislav Klazar, Alena Maaytová
Odhad vlivu struktury veřejných výdajů na ekonomický růst – přehled teorií a empirická analýza . . . . . .
Michael Kohajda
Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře . . . . . .
Marta Kolasa
Court of Auditors – issues relating to financial audit of the European Union expenditure . . . . . .
Alexander Nikolaevich Kostyukov
Constitutional regulation of state and economy interaction . . . . . .
Petr Kotáb
K některým zejména daňovým aspektům zahájení činnosti centrálního depozitáře . . . . . .
Andrey Krasyukov
Двойное налогообложение и экономический рост в государствах Центральной и Восточной Европы . . . . . .
Libor Kyncl
Aktuální otázky regulace elektronických a virtuálních peněz jako stimulů hospodářského růstu . . . . . .
Grzegorz Liszewski
A system of public law fees imposed by Poland's self-government entities related to environmental protection . . . . . .
Natalia Lunina
Плата за негативное воздействие на окружающую среду как финансово-правовая мера обеспечения экологической функции Российского государства. . . . . .
Jerzy Małecki
Iura publica anteferenda privatis. . . . . .
Krystyna Piotrowska-Marczak
The legal and economic aspects of public financial management. . . . . .

Hana Marková
Stát, veřejný rozpočet a zásady jeho tvorby a realizace v období překonávání důsledků hospodářské krize . . . . . .
Vladislav Mičátek
Jednotná európska mena a jednotná európska menová politika – právna konštrukcia z aspektu trvaloudržateľného hospodárskeho rastu. . . . . .
Petr Mrkývka
Předmětové pojetí finanční správy . . . . . .
Vladimir Nazarov
The effects on financial stability caused by the imposition of a special tax on banks. . . . . .
Jan Neckář
Stabilita norem finančního práva . . . . . .
Zbigniew Ofiarski, Małgorzata Ofiarska
Communal Utilities Association as an organizational unit of the sector of public finance in Poland . . . . . .
Przemysław Panfil
The risk of state bankruptcy in Central and Eastern Europe . . . . . .
Zdenka Papoušková
Právní aspekty daňové reformy v České republice – její podstata a definice. . . . . .
Ivana Pařízková
Aktuální otázky financování územních samosprávných celků a municipálního finančního systému . . . . . .
Alexey G. Paul
Russian budget law and promotion of economic growth . . . . . .
Piotr Pietrasz, Wojciech Sawczuk
Judicial control of individual tax law interpretation vs. judicial control of tax decision in the context of correlated procedures . . . . . .
Karol Pilecki
Polish accession to the ERM II and Euro area – the process and benefits . . . . . .

Rafał Płókarz
Monetary policy innovations as a response to the money market disturbances in Poland . . . . . .
Sławomir Presnarowicz
Systém odvolání v daňovém řízení v České republice a Polsku . . . . . .
Michal Radvan
Zdanění pozemků ad valorem. . . . . .
Maria Rogatneva
Актуальные проблемы сроков в налоговом процессе России. . . . . .
Oleg Romanenko
Антикризисные меры российского правительства в сфере финансового, бюджетного и налогового регулирования в 2008–2010 гг. . . . . .
Tomáš Rozehnal, David Jeroušek
Nový daňový řád – efektivní správa daní. . . . . .
Eugeniusz Ruśkowski, Urszula K. Zawadzka-Pąk
Activity-based budget in the light of theoretical principles and practical experiences of selected countries . . . . . .
Anna Evgeńevna Samsonova
Имущественные отношения как предмет правового регулирования финансового права: современное состояние и перспективы развития . . . . . .
Irina Saprykina
Принципы Европейского Суда по правам человека и налоговое право Российской Федерации . . . . . .
Marina V. Karaseva (Sentsova)
Налоговое право России: новые аспекты правопонимания и развития. . . . . .
Aksana N. Shupitskaya
Обязанность платить налоги как одна из важнейших нституционных обязанностей в республике Беларусь . . . . . .
Justyna Siemieniako
Perspectives of introduction an institution of a contract to the tax procedure in Poland . . . . . .

Jana Skálová, Marcela Žárová
Problémy nedokončené harmonizace přeshraničních fúzí jako bariéry pro volný pohyb kapitálu . . . . . .
Sebastian Skuza
Principles of classifying loans at risk and establishing provisions for credit risk in selected European countries. . . . . .
Piotr Śmierski
Rational and economical management of public funds in time of crisis on the example of fiscal administration. . . . . .
Natalia Solovyeva
Tax reliefs: pro's and con's. . . . . .
Przemysław Stolarski
Decreasing tax revenue to the state budget – Is it an outcome of the economic crisis or rather a consequence of inappropriate changes to the Polish fiscal system? . . . . . .
Dana Šramková
Aktuální otázky cel a celního práva po roce 2010. . . . . .
Krzysztof Teszner
Co-operation of tax governmental bodies and tax local bodies in applying the tax allowances and tax exemptions procedure. . . . . .
Marcin Tyniewicki
The assessment of legal regulations of the European Union limiting public debt. . . . . .
Pavlína Vondráčková, Petr Novotný
Podpora hospodářského růstu a reforma veřejných financí ve světle finančního práva . . . . . .
Katarzyna Wójtowicz
The experience with the numerical fiscal rules in the EU countries . . . .
Elżbieta Wróblewska
The perspective of tax offices and tax chambers organizational development in Poland. . . . . .
Anton Yakushev
The influence of tax law codification on economic growth. . . . . .

Miroslava Zajíčková
Stručný nástin systému zdanění příjmů fyzických osob a základu daně ve Velké Británii . . . . . .
Dariusz Zalewski
Objection as a new institution of tax law . . . . . .
Valeria Zamulko
Роль Европейского суда по правам человека в формировании принципа баланса интересов налогоплательщика и государства в налоговом праве Российской Федерации» . . . . . .
Robert Zieliński
The fiscal efficiency of simplified forms of taxation on incomes generated by natural persons in Poland . . . . . .

НАЛОГОВОЕ ПРОИЗВОДСТВО
TAX EXECUTION

Doc. Lilia Abramchik, Ph.D.

Резюме: В данной статье рассматриваются вопросы налогового производства с точки зрения юридической науки. Автором проанализированы существующие точки зрения авторов, относительно системы налогового производства и его места в структуре налогового процесса. На основе анализа норм налогового законодательства Республики Беларусь, автором выделены следующие виды производства в налогом процессе: производство по принятию налоговых нормативных правовых актов; производство по исполнению налогового обязательства; налоговое контрольное производство; производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах; производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Ключевое слово: налог, право, производство.

Abstract: In given article questions of tax execution from the point of view of jurisprudence are considered. The author analyses the existing points of view of authors, concerning system of tax execution and its place in structure of tax process. On the basis of the analysis of norms of tax laws of Belarus, the author allocates following kinds of execution in the tax process: execution on acceptance of tax standard legal certificates; execution of the tax obligation; tax control manufacture; execution on affairs about infringements of the legislation on taxes and tax collections; execution under the appeal of certificates of tax departments, actions (inactivity) of their officials.

Keywords: tax, law, execution.

В теории права нет единого мнения о том, что является производством: ряд ученых под процессуальным производством понимают регламентированный законом процесс, вторые – особую процессуальную форму, следующие – определенную процессуальную деятельность специально уполномоченных на то органов государства и должностных лиц, четвертые – порядок определенной процессуальной деятельности.

Производство – это достаточно крупное подразделение в структуре налогового процесса. Оно складывается из совокупности взаимосвязанных процедур, каждая из которых представляет собой «урегулированный законодательством порядок совершения определенного действия, направленного на достижение конкретного правового результата». В каждом производстве налогового процесса насчитывается по две-три процедуры. Разница лишь в том, что в некоторых налоговых производствах процедуры взаимосвязаны «в цепочку», где одна процедура сменяет другую, а в других – процедуры не только связаны «в цепочку», но и параллельны друг другу.

Вопрос об элементах налогового процесса обусловлен самим характером этой процессуальной деятельности, которая охватывает широкий круг общественных отношений. В юридической литературе высказан ряд мнений по данной проблеме. В частности, В.Е. Кузнеченкова в налоговом процессе в качестве его элементов выделет налоговый правотворческий процесс и налоговый правоохранительный процесс, в каждом из которых выделяются налоговые производства и юридические процедуры.[1]

Выделение налогового правотворческого процесса и налогового правоохранительного процесса не отрицает единого налогового процесса, поскольку такая категория, как «налоговый процесс», а не его виды, позволяет выявить общие сходства и признаки, присущи этим разновидностям с целью совершенствования правового регулирования, как в целом налогового процесса, так и его разновидностей.

В научной литературе термин «налоговое производство» стал общеупотребимым, однако отсутствует его однозначная трактовка. А. В. Брызгалин рассматривает налоговое производство в качестве установленного налоговым законодательством порядка исполнения налогового обязательства, определяя его как установленную законодательством совокупность приемов, способов и методов, определяющих порядок исполнения юридических обязательств налогоплательщиков и иных лиц по исчислению и уплате (внесению) налога в бюджет или внебюджетный фонд.[2] Сложно согласиться с такой позицией автора, поскольку, на

1 Кузнеченкова В.Е. Современная концепция налогового процесса / В.Е. Кузнеченкова // *Государство и право*. – 2005. – №1. – С. 34–39.

2 Брызгалин, А.В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / А.В. Брызгалин. – М., 1997–285с.

наш взгляд, он сужает значение категории производство в налоговом процессе. Любая норма права должна быть определенным образом реализована, иначе говоря, она должна выполнить свою социальную роль регулятора тех или иных связей и явлений, которые складываются в социально-правовой среде. При том реализацию материальных норм обеспечивают нормы процессуальные через соответствующий тип правового регулирования (гражданско-правовой, административно-правовой и уголовно-правовой). Каждому типу правового регулирования соответствует юридический порядок реализации преобладающего в нем элемента единого метода правового регулирования (дозволения, предписания, запрета), который складывается из последовательных действий, выполняемых уполномоченными органами государственной власти и управления.

Совершенно в другом направлении рассматривает налоговое производство Т.Н. Макаренко. Он определяет налоговое производство как часть налогового процесса (его элемента), представляющего собой системное образование, комплекс взаимообусловленных процессуальных действий, выявляет следующие его признаки: это определенная совокупность налогово-процессуальных правоотношений, отличающихся предметной характеристикой и взаимосвязью с соответствующими правоотношениями; налоговое производство вызывает потребность в использовании специальных способов и средств получения оптимальных материально-правовых результатов; оно обусловливает необходимость закрепления, официального оформления полученных результатов в соответствующих процессуальных актах.[3]

По мнению О.А. Ногиной, налоговое производство является урегулированным нормами налогового законодательства порядком совершения процессуальных действий уполномоченными государственными органами, обеспечивающим законное и объективное установление оснований для осуществления налоговых изъятий и разрешение индивидуальных дел организаций и физических лиц в отдельных сферах налоговых отношений, объединенных общностью своего содержания.[4]

В налоговом процессе выделяют следующие виды производства: производство по принятию налоговых нормативных правовых актов

3 Макаренко, Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство / Т.Н. Макаренко // *Финансовое право*. – 2002. – №3. – С. 25–31.

4 Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – СПб., 2002. –340с.

исполнительными органами (налоговый правотворческий процесс); налоговое контрольное производство; производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах; производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (налоговый правоохранительный процесс).

Анализ налогового законодательства позволяет сделать однозначный вывод, что большинство налогово-правовых норм содержат в себе именно предписание совершить определенные действия субъектами налоговых правоотношений. Предписания эти относятся как к частным, так и публичным субъектам. Данная модель взаимоотношений выглядит вполне закономерной, поскольку государство, возлагая на граждан обязанность (предписание), уплачивает законно установленные налоги и сборы (ст. 56 Конституции Республики Беларусь), создает и механизм обеспечения исполнения данной обязанности. В данный механизм, в частности, входят в налоговые органы, на которые государством возложена обязанность (предписание) по контролю за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Республики Беларусь.[5]

Исходя из этого, можно построить следующую схему правового регулирования (сочетания правовых средств) налоговых правоотношений: предписание для налогоплательщиков – обязанность уплачивать установленные налоговым законодательством налоги (сборы, пошлины); стать на учет в налоговых органах; вести в установленном порядке учет доходов (расходов) и иных объектов налогообложения; представлять в налоговый орган по месту постановки на учет в установленном порядке бухгалтерские отчеты и балансы, налоговые декларации (расчеты), а также другие необходимые документы и сведения, связанные с налогообложением (ст. 22 Налогового кодекса Республики Беларусь); предписания для налоговых органов – осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной своевременной уплатой налогов (сборов, пошлин), пеней (ст. 82 Налогового кодекса Республики Беларусь).

5 Абрамчик, Л.Я. Налоговый процесс – сфера реализации налогового правоприменения / Л.Я. Абрамчик // *Юстиция Беларуси*. – 2010. – №2. – С. 59–63.

Указанные предписания выступают прямыми регуляторами, а в качестве их обеспечения выступают дозволение и запрет. Так, в частности, права налоговых органов представляют собой дозволение, необходимые для исполнения возложенных на них предписаний. Неисполнение налогоплательщиком возложенных на него предписаний влечет реализацию запрета в виде соответствующих санкций. В то же время для защиты своих интересов и недопущения произвольного ограничения своего права собственности плательщикам налогов предоставлены определенные права: получение информации, разъяснений о действующих налогах и сборах; зачет, возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов; обжаловать акты налоговых органов и действия (бездействия) их должностных лиц и др. (ст. 21 НК РБ), которые в свою очередь обеспечиваются соответствующими обязанностями (предписания) должностных лиц налоговых органов (ст. 82 НК РБ).[6]

Деятельность налоговых органов, как и иных органов исполнительной власти, носит управленческий характер. Из всего вышеизложенного следует, что при правовом регулировании налоговых правоотношений используется налогово-правовой тип регулирования, где предписание выступает прямым регулятором, а дозволение и запрет – в качестве его обеспечения. В то же время указанные средства правового воздействия в административно-правовом типе регулирования могут выступать в самом различном сочетании, обеспечивая реализацию тех задач, которые ставятся при разрешении определенных ситуаций, будь то в области административных либо налоговых правоотношений. В современных условиях развития экономических отношений в зависимости от ситуации и решаемых задач все чаще при правовом регулировании конкретных налоговых правоотношений на первое место иногда может выходить как уголовно-правовой тип регулирования (запрет), так и гражданско-правовой (дозволение).

Любое регулирование общественных отношений состоит в реализации определенных действий соответствующих субъектов налоговых отношений. Такой же позиции придерживается Гудимов В. И. который рассматривает налоговое производство как правовую категорию объединяющую и систематизирующую действия субъектов налоговых

6 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): принят Палатой Представителей 11 декабря 2009г.; одобрен Советом Республики 18 декабря 2009г.: текст Кодекса по состоянию на 1 января 2010г. – Минск: Амалфея, 2010. – 363с.

правоотношений в рамках стадии налогового процесса на основе предметно-функционального критерия. Он указывает, что в структуру налогового процесса входят взаимосвязанные между собой производства:

1. Налогово-расчетное производство (на стадии исчисления налогов);
2. Зачетно – возвратное производство и производство по изменению срока уплаты налогов и сборов (на стадии корректировки налоговой обязанности);
3. Налогово-учетное производство, производство по проведению камеральных налоговых проверок, производство по проведению выездных налоговых проверок (на стадии налогового контроля);
4. Производство по уплате недоимки и пени, производство по взысканию налога за счет денежных средств налогоплательщика в банке, производство по взысканию налога за счет иного имущества налогоплательщика (на стадии принудительной уплаты налога);
5. Обеспечительное производство;
6. Производство по делу о налоговом правонарушении налогоплательщика, налогового агента, плательщика сборов и производство по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов (на стадии привлечения к налоговой ответственности).

Налоговые производства характеризуются через налогово-процессуальные правоотношения (субъект, объект, содержание), особенности доказывания-обоснования, а также процессуальные акты-документы.[7]

Совершенно другой состав системы производств составляющих налоговый процесс выделяет А.А. Копина:

1. Налогово – контрольное производство: (камеральная и выездная налоговые проверки, истребование документов и информации о налогоплательщике, налоговом агенте или плательщике сборов или информации о конкретных сделках);
2. Производство по делам о налоговых правонарушениях и привлечение к ответственности за налоговое правонарушение;
3. Производство по спорам в сфере налогообложения и жалобам

7 Гудимов, В.И. Налоговый процесс / В.И. Гудимов // *Финансовое право*. –2003. – №5. – С. 23–27.

налогоплательщика на действия (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц, обжалование актов.[8] Можно было бы согласиться с такой системой производств, но, автор исключает весь механизм исполнения налогового обязательства из этой системы, что нарушает целостность налогового процесса и, как следствие, налогового производства.

В учебнике под редакцией А.Н. Козырина приводятся следующие налоговые производства, составляющие налоговый процесс:

1) производства по налоговому контролю;
2) производства по делам о налоговых правонарушениях;
3) производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения.[9]

В общей теории права признано, что направлениями, в которых от имени государственной власти действуют органы государства в целях реализации своих полномочий, сферами реализации государственной власти выступают правотворчество и правоприменение. В.М. Горшенев подчеркнул, что общим критерием классификации правовых форм деятельности государства следует избрать отношение форм в действующей системе права.[10] Это позволяет выделить главные правовые формы деятельности государственных органов: деятельность, вносящую изменения в действующую систему норм права (правотворчество); деятельность по применению действующих норм и тем самым порождающую, изменяющую или прекращающую конкретные правоотношения (правоприменение). По мнению В.И. Леушина, по характеру, принимаемых решений юридический процесс может быть правотворческим и правоприменительным.

Кузнеченкова полагает, что весь спектр налоговых правоприменительных отношений необоснованно включать в налоговый процесс.[11] Полностью налоговый правоприменительный процесс необходимо рассматривать в структуре механизма налогового правового регулирования как сложной системы, включающей механизм налогового право-

8 Копина, А.А. Содержание налогового процесса / А.А. Копина // *Финансовое право.* – 2009. – №1. – С. 29–37.

9 Козырин, А.Н. Налоговые процедуры: учебное пособие / А.Н. Козырин. – М.: Норма, 2008. – 354с.

10 Горшенев, В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе / В.М. Горшенев. – М., 1972. – 378с.

11 Кузнеченкова В.Е. Современная концепция налогового процесса / В.Е. Кузнеченкова // *Государство и право*. – 2005. – №1. – С. 34–39.

творчества и механизм реализации норм налогового права. В составе налогового процесса представляется целесообразным исследовать налоговый правоохранительный процесс.

В юридической литературе правоохранительные функции выделяются в качестве отдельного элемента правоприменительного процесса. Так, В.М. Горшенев замечает, что правоприменительная деятельность разделяется на два основных вида: правонаделительную (правоисполнительную) и правоохранительную (юрисдикционную).[12]

Налоговый правоохранительный процесс является урегулированной деятельностью государственных органов, направленной на обнаружение нарушений налогового законодательства, устранение этих нарушений в виде принудительного исполнения обязанности по уплате обязательных платежей и привлечении к ответственности. Налоговый правоохранительный процесс включает в себя и деятельность заинтересованных лиц.

Государственное управление налоговыми отношениями имеет свое начало именно на стадии налогового правотворчества. В процессе правотворчества осуществляется выявление потребности в правовом регулировании налоговых отношений, непосредственное создание налоговых правовых норм. Принятие государственно-управленческих решений по вопросам установления, введения, изменения или отмены налогов и сборов происходит именно в процессе налогового правотворчества.

Налоговый процесс является разновидностью правотворческого, однако обладает отличительными чертами. Данным понятием охватывается правотворческая деятельность только в налоговой сфере. Специфика налоговых отношений предопределяет особенности в порядке создания налоговых нормативных актов, а также круг органов государственной власти и местного управления и самоуправления, обладающих соответствующей компетенцией.

Поскольку одним из элементов налогового процесса выступает налоговое производство, которое представляет собой совокупность однопорядковых процедур взаимосвязанных между собой общей задачей достижения поставленной цели существования налоговой системы. Процесс

12 Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе / В.М. Горшенев. – М., 1972. – 378 с.

и производство соотносятся как общее и частное: процесс-сумма производств; производство – органическая сумма процесса

Полагаем, что в налоговом процессе следует выделить следующие производства:

- производство по принятию налоговых нормативных правовых актов (налоговый правотворческий процесс);
- производство по исполнению налогового обязательства;
- налоговое контрольное производство;
- производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах;
- производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (налоговый правоохранительный процесс).

Налоговое производство складывается из совокупности взаимосвязанных правовых процедур. Процедуры в широком смысле представляют собой последовательность актов или операций, которые должны быть осуществлены в судебном порядке с целью достижения конкретного результата, в узком – юридическая (правовая) процедура является особой процедурой, которая должна быть закреплена в законах или подзаконных нормативных правовых актах. Она представляет собой нормативно установленный порядок осуществления юридической деятельности. По своей сущности юридические процедуры представляют собой особый нормативно-установленный порядок юридической деятельности, гарантируя последней правомерность и результативность и ориентируя правоприменителя на достижение определенной правовой цели. Исходя их позиции правоприменительной теории юридического процесса, представляется, что процедура является более узкой категорией по сравнению с юридическим процессом и включается в его структуру в качестве отдельного элемента. Сказанное в полной мере относится и к налоговому процесс

Исходя из положений Налогового кодекса Республики Беларусь, в налоговом процессе можно выделить следующие производства:

1. Производство по принятию налоговых нормативных правовых актов (налоговый правотворческий процесс). Статьёй 3 Налогового Кодекса Республики Беларусь определено налоговое законодательство государства и порядок его применения.
2. Производство по исполнению налогового обязательства. Статьями

36-63 Налогового Кодекса Республики Беларусь закреплен механизм надлежащего исполнения налогового обязательства, определены способы обеспечения исполнения налогового обязательства; указаны способы зачета, возврата налогов, сборов(пошлин), пеней.

3. Производство по налоговому контролю. В соответствии со ст.64 Налогового кодекса Республики Беларусь, налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), налоговых проверок, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством.
4. Производство по рассмотрению дел о налоговых правонарушениях и привлечению к налоговой ответственности.
   Производство по рассмотрению дел о налоговых правонарушениях можно определить как процесс привлечения лица к ответственности за совершенное им налоговое правонарушение.
5. Производство по спорам налогоплательщиков и жалобам на действия (бездействия) должностных лиц.

Согласно ст.85 Налогового Кодекса РБ, каждый плательщик (иное обязанное лицо) имеет право обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц, если он полагает, что такие решения или действия (бездействие) приняты или произведены с нарушением положений, установленных налоговым или иным законодательством, либо нарушают его права[13].

Налоговое производство складывается из совокупности взаимосвязанных правовых процедур.

13 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой Представителей 15 ноября 2002г.; одобрен Советом Республики 2 декабря 2002г.: текст Кодекса по состоянию на 1 января 2010г. – Минск: Амалфея, 2010. – 363с.

Выводы:

1. Под налоговым производством следует понимать определенный актами налогового законодательства порядок деятельности налоговых органов, осуществляемый в целях разрешения индивидуально-конкретного дела физического или юридического лица (налогоплательщика) по поводу проверки правильности исполнения налогового обязательства, механизма осуществления налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности за налоговые правонарушения, а также рассмотрения налоговых споров и жалоб на действия должностных лиц налоговых органов.
2. Налоговое производство представляет собой систему последовательно совершаемых юридических значимых действий, связанных ближайшей целью.
3. В налоговом процессе следует выделить следующие производства:
   – производство по принятию налоговых нормативных правовых актов (налоговый правотворческий процесс);
   – производство по исполнению налогового обязательства;
   – налоговое контрольное производство;
   – производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах;
   – производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (налоговый правоохранительный процесс).
4. Осуществление налогового производства всегда происходит с обязательным участием властного субъекта (реализующего различные цели государства).

Абрамчик Лилия Ярославовна, кандидат юридических наук, доцент

Doc. Lilia Abramchik, Ph.D.
2-ой переулок Дзержинского д. 3, кв. 23.
230005 г. Гродно
телефон +375 29 780 97 95
Учреждение образования «Гродненский государственный университет имени Янки Купалы», юридический факультет

THE AMENDMENTS IN POLISH TAX LAW AND THEIR IMPACT ON THE INCOME OF THE SOCIETY

mgr Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Abstract: The aim of this paper is to prove that the amount of tax burdens has an essential impact not only on the revenue of the state budget, but also on the income of the society. The subject of the research is a personal income tax (PIT) and the analysis covers the period from 2006 to 2009. In the year 2009 there were some important changes dealing with a tax scale in a personal income tax introduced. Now there are two tax rates – 18 % and 32 %. This change means an increase of the tax progressiveness and a reduction of its redistributional function. The tax thresholds also raised. The average tax is now 25 % (30 % up till now). Therefore the fiscal meaning of this tax has decreased. In 2009 a significant decrease of personal income tax revenues was noticed. In comparison with the year 2008, the revenues were lower by 2,894,809 thousand zloty, which nominally makes 7.5 %, and in real terms – 10.6 %.

These changes should also have an impact on leaving a bigger part of the available and disposable income to the society (if the increase is not levelled by the growth of goods and services prices).

Keywords: tax, personal income tax, revenue of the state budget, domestic revenue, personal income tax revenue, income of the society.

1. Introduction

Taxes make the basic source of public state revenue, they are collected for aims connected with the public state and local self-government entities, expenses. The state can influence the economy and life conditions of the society (including their income) through suitable changes in the tax system (suitable tax policy). Such a result can be obtained by pursuing expansive or restrictive fiscal policy, which can influence the amount of public revenue according to needs, and stimulate economic activity as well. However, by tax rates

state can gain current fiscal goal, which can have an impact not only on the tax amounts but on softening or intensification of business cycle.[1]

The aim of the paper is to prove that the amount of tax burdens has an essential influence not only on the state budget revenue but on the society income as well. The subject of the research is a personal income tax (PIT). The analysis covers years 2006–2009.

2. Revenue of the state budget in 2006–2009

Due to the subject of the research, the paper shows the revenue of the state budget total and the revenue from the personal income tax.

The above chart shows that the state budget revenues in 2006 were accomplished in the amount higher by 2,357,853 thousand zl (1.2 %) than the planned one in the budget act. However, in 2007 the receipts were higher by 7,415,016 thousand zl (3.2 %) from the predicted ones in the budget act. In comparison with 2006 there was an increase by 38,727,720 thousand zl, which is nominally 19.6 % and in real terms 16.7 %.

The state budget revenue in 2008 made 253,547,261 thousand zl and were lower by 28,344,835 thousand zl (10.1 %) from the predicted one in the budget act. In comparison with the year 2007 there was an increase by 17,179,729 thousand zl, which makes nominally 7.3 % and in real terms 2.95. It should be especially noticed that in 2008 the conditions of accomplishing the state budget revenue were determined by macro-economic factors and by system changes which had been introduced in the preceding years, which aimed at creating good conditions for the development of business, whereas in 2008 the shape of the tax system did not significantly differ form the one in 2007.

At the beginning of 2008 the economic growth was high (the increase of GDP by 6.1 % in the 1st quarter and by 6 % in the second), in the second half of the year there was a slowdown (the increase of GDP by 5 % in the third quarter and by 3 % in the fourth). At the same time, the situation in the labour market was quite good (there was an increase in payments and employment – an average salary by 10.2 % and employment by 3.6 %)

The state budget revenues in 2009 were accomplished in the amount higher

1 Nojszewska, E. *Income tax as a tool for economic policy*, Monografie i Opracowanie 502, Warsaw School of Economics, Warsaw 2002, s. 12–13

Chart 1. Accomplishment of the state budget revenues in 2006–2009 [1]

Specification	Execution in the year preceding the budget year	Budget Act for 2006	Execution 2006	4-3	4:3	4:2
	in thousands zl				%	
1	2	3	4	5	6	7
Year 2006						
Revenue total	179,772,217 (in 2005)	195,281,959	197,639,812	2,357,853	101.2	109.9
Year 2007						
Revenue total	197,639,812 (in 2006)	228,952,516	236,367,532	7,415,016	119.6	103.2
Year 2008						
Revenue total	236,367,532	281,892,096	253,547,261	-28,344,835	107.3	89.9
Year 2009 (the amended budget act)						
Revenue total	253,547,261	272,911,504	274,183,500	1,271,996	100.5	108.1

1 A report on execution of the State Budget for the period from the 1st of January till the 31st of December 2006, the Council of Ministers, Warsaw 2007, p. 45, A report on execution of the State Budget for the period from the 1st January till the 31st of December 2007, the Council of Ministers, Warsaw 2008, p. 39, A report on execution of the State Budget for the period from the 1st January till the 31st December 2008, the Council of Ministers, Warsaw 2009, p. 41, A report on execution of the State Budget for the period from the 1st of January till the 31st of December 2009, the Council of Ministers, Warsaw 2010, p. 33

by 1,271,996 thousand zl (0.5 %) form the planned ones in the amended budget act. In comparison with the revenues gained in 2008, in 2009 there was an increase by 20,636,237 thousand zl, which is nominally 8.1 % and in real terms – 4.5 %.

In 2009 there had been the highest slowdown of the economic growth since 2001, caused by the world economy crisis, which created a need to amend the budget act. In the amended budget, the forecast of the state budget revenue was decreased by 30.1 billion zl (including the domestic revenue by 45.6 billion zl) and the expenditures were restricted by 21.1 billion zl. The amended budget act increased the prediction of revenues of a discretionary character, that is from dividends due to the share of the State Treasury in companies.

The Council of Ministers as factors essentially influencing the state budget revenue in 2009 reckoned, among others; system changes in tax law including the change of the tax scales and tax thresholds in PIT.

The data show (see: chart 2 and chart 3) that the state budget revenues form personal income tax in 2006–2008 were steadily increasing, which was caused by the increase of the number of taxpayers and the increase in payments in the analysed period. Only in 2009 a significant decrease of the revenue s coming from tax PIT was noticed. In comparison with 2008 the revenues from personal income tax were lower by 2,894,809 thousand zl., which nominally makes 7.5 % and 10.6 % in real terms. The main reason of such a situation were changes in the tax scales, which lead the average amount of this tax decreased to 25 % from nearly 30 % in the previous years, there also was an essential change in tax thresholds. Besides, there were other macroeconomic and systemic factors, which had an impact on accomplishing higher than planned in the amended budget act revenues from the PIT:

- higher by 1.4 percentage point, to the presumed in the amended budget act, dynamics of an average payment fund in the national economy and retirement and other pensions, which in 2009 made 106.4 % year to year,
- probably lower than presumed effects of the systemic changes (mainly changes of the tax scales – the data will be available in the second half of 2010),
- the rise of goods and services prices by 3.5 % to the predicted, in the amended act, increase on the level of 3 %.[2]

2 A report on execution …, op. cit., for 2009, p. 58

Chart 2. Accomplishment of the state budget revenue from personal income tax in 2006–2008 [1]

Specification	Execution in the year preceding the budget year	Budget Act for 2006	Execution 2006	4-3	4:3	4:2
	in thousands zl				%	
1	2	3	4	5	6	7
Year 2006						
Income total	179,772,217 (in 2005)	195,281,959	197,639,812	2,357,853	101.2	109.9
Year 2007						
Income total	197,639,**812** (in 2006)	228,952,516	236,367,532	7,415,016	119.6	103.2
Year 2008						
Income total	236,367,532	281,892,096	253,547,261	-28,344,835	107,3	89,9
Year 2009 (amended budget act)						
Income total	253,547,261	272,911,504	274,183,500	1,271,996	100,5	108,1

1 A report on execution …, op.cit, for 2006, p. 59, A report on execution …, op.cit, for 2007, p. 57, A report on execution …, op.cit, for 2008, p. 56

Chart 3. Accomplishments of state budget revenue from the personal income tax in 2009[1]

Specification	**2008** execution	**2009**			5:2	5:3	5:4
		Budget act	Amended budget act	execution			
	in thousands zl				in %		
1	2	3	4	5	6	7	8
tax PIT	38,658,537	40,250,000	34,350,000	35,763,728	92.5	88.9	104.1

1 A report on execution …, op.cit., for 2009, p. 46

3. Personal Income Tax

The taxpayers of PIT income are taxed according to the tax scales regulated by the act (the tax scales in 2006–2009 are shown in chart 4). The tax base for calculating the tax is the taxable income, which means the sum of all gains less the costs of obtaining them in a tax year.

Apart from imposing a tax according to the tax scales, the act provides for imposing a tax, inter alia, with the use of 19 % rate. This rate is used to tax incomes from non-agricultural economic activity of those taxpayers who chose this form of taxation. The taxpayers who chose a proportional rate cannot exercise the right of tax allowances and joint taxation of spouses and single-parents. The 19 % rate is also used to impose a tax on money (loan interests or dividends).

The act also provides for specific forms of imposing a tax on incomes due to the gains from winnings in contests or games (e.g 10 % of a prize or winnings) 20 % lump-sum tax on incomes (profits from copyrights and patents; 75 % of incomes from undisclosed sources of income or not shown in disclosed ones).

A tax scale has a particular importance in personal income tax. It consists of tax rates, tax thresholds and a tax-free amount, which determine so called **nominal tax amounts.**

The construction of a personal income provides for various kinds of tax allowances, introduced by the state with regard to specific aims (e.g house building, social). These allowances can be divided into: tax exemptions, tax deductions, tax relief, a possibility of joint taxation of spouses and preferential taxation of single-parents. The existence of the above allowances causes that taxpayers do not pay the amount due according to the nominal tax rates but to the appropriate **effective tax rates.**

In the next part of the paper, the most essential changes in the PIT, divided by years, influencing taxpayers' income and the state budget revenues, and also data dealing with taxpayers who pay the tax according to the tax scales are listed.

Chart 4. Tax scales in tax PIT in 2006–2009

Taxable income in zl		The tax is
more than	up to	
Year 2006		
	37,024	19 % minus tax relief 530 zl 08 gr
37,024	74,048	6,504 zl 48 gr + 30 % surplus over 37,024 zl
74,048		17,11 zl 68 gr + 40 % surplus over 74,048 zl
Year 2007		
	43,405	19 % minus tax relief 572 zl 54 gr
43,405	85,528	7,674 zl 41 gr + 30 % surplus over 43,405 zl
85,528		20,311 zl 31 gr + 40 % surplus over 85,528 zl
Year 2008		
	44,490	19 % minus tax relief 586 zl 85 gr
44,490	85,528	7,866 zl 25 gr + 30 % surplus over 44,490 zl
85,528		20,177 zl 65 gr + 40 % surplus over 85,528 zl
Year 2009		
	85,528	18 % minus tax relief 556 zl 02 gr
85,528		14,839 zl 02 gr + 32 % surplus over 85,528 zl

4. Changes in the regulations of a personal income tax bill in 2006–2009, which have an impact on the state budget revenue and the society income.

In 2006 there were no significant changes in PIT which might have a particular influence on the society income, however, the macroeconomic situation was very favourable for Poland,[3] which as a result led to an increase of state budget revenue, including the revenue from PIT.

The most important change in the personal income tax in 2007, which had a significant impact on the society income, was introducing so called "deduction for children".[4] Originally this deduction was to be a product of the number of children and the amount of 120 zl. As a result of the amendment of the act on personal income tax,[5] the amount to be deducted in a tax year for each brought up child was increased to a doubled amount of the tax relief, defined in the first tax scale range (which is 2 x 572,54 zl = 1145.08 zl). The introduced change was applied to the income gained in 2007.

3 Inter alia, GDP Real growth rate in 2006 was 6.1 % (in 2005 it was 3.6 %). Domestic demand in 2006 rose in real terms by 6.6 % (in comparison with 2.4 % rise in 2005). Real growth of investments in 2006 (the highest in the past 9 years) was on the level of 16.5 % to 6.5 % growth rate in 2005. Individual consumption of households in 2006 increased in real terms by 5.2 % in comparison with the increase by 2.0 % in 2005. Common consumption in 2006 rose in real terms by 3.7 % in comparison with the growth by 5.0 % in 2005. Balance of payment was struck in 2006 with a surplus of 2.0 billion EUR. Gross value added in national economy in 2006 increased in real terms by 6.2 %. Annual average dynamics of consumption prices in 2006 was 1.0 %, in relation XII 2006 / XII 2005 – 1.4 % (to accordingly 2.1 % and 0.7 % in 2005). Inflation was lower than the lower limit of acceptable fluctuation from the inflation goal of the National Bank of Poland. Dynamics of the sold industry manufacture prices in 2006 was 2.3 % annually average and 2.6 % at the end of the year (to 0.7 % and 0.2 % in 2005). Rate of reference fell to 4.0 %. Increase of the average employment in the national economy increased by 2.2 %. Average payment in national economy in 2006 was 2477.23 zl and in a year increased nominally by 4.9 %, and in real terms – by 3.9 %. Increase in labour effectiveness – defined as a ratio of gross domestic product to average employment in national economy – in 2006 it was higher than in 2005 and made for about 3.8 %.Unit labour cost (ULC) in economy had been increasing the second year running. Source: A report on execution of the state budget for the period from the 1st of January to the 31st of December 2006, Council of Ministers, Warsaw 2007, p. 7–12

4 Act of the 16th of November 2006 amending the law on personal income tax and on changing some other acts (Official Gazette No 217, pos. 1588)

5 Act of the 5th of September 2007 amending the law on personal income tax (Official Gazette No 191, pos. 1361)

The taxpayers were entitled to the deduction if, in the tax year, they were bringing up their own or adopted children:

- juvenile
- regardless of age, if the child was receiving an attendance allowance,
- till the age of 25 still at school, if those children did not gain any income in the tax year, with the exception of tax-free income, family benefit and an income in the amount that the tax is not levied on.

The deduction was for both parents together. The amount is deducted from the tax of one of the parents or from the tax of both of them. In case of parents who are separated or divorced, only the one with whom the children actually live is entitled to the deduction. If the children live with each of the parents in a tax year, both of them are entitled to the deduction. In such a case the amount is a product of the number of months that the child spends with the parent and 1/12 of the tax relief amount.

The deduction above can be used only by those taxpayers whose income is taxed according to the tax scale. Those who, in the tax year, gained the income from economic activity and taxed by flat rate tax or lump-sum tax were not entitled to this deduction.

Act of the 28th of July 2005 amending the law on employment promotion and labour market institutions and some other acts[6] added to the act on personal income act art. 27e, which provided for the possibility of deducting from the tax the cost of paying a social insurance premium for the unemployed, employed in the household on the basis of a canvassing agreement, registered in the district job centre and the fact of concluding the contract was confirmed by a certificate. The taxpayer was entitled to the deduction after each 12 months of constant contract duration. The regulations regarding this deduction were abolished on the 1st of January 2007,[7] but the transient regulations guaranteed the right to exercise this law for those taxpayers who started deductions due to this allowance to continue them till the end of the contract concluded before the 1st of January 2007.

The binding in 2007 tax scale is shown in chart 4. In 2007, in comparison with the year 2006, the tax-free amount, which was 2789.89 zl and the tax relief, which was 572.54 zl, were higher.

In 2008 the tax rates were the same as in 2007. However, the legislator made

6 Official Gazette No 164, pos. 1366

7 Act of the 16th of November 2006 amending the law on personal income tax and on changes in some other acts (Official Gazette No 217, pos. 1588)

a valorization of the tax scale by increasing the tax thresholds and the tax relief (see: chart 4). In comparison with the year 2007 the tax-free amount of income changed, which in 2008 was 3088.68 zl. The tax relief was 586 zl 85 gr, which caused an increase in the tax deduction for children, which came to 1173.70 zl (2 x 586.85 zl) for each raised child.

Act of the 25th July 2008 on specific solutions for taxpayers gaining some income beyond the territory of the Republic of Poland[8] added art. 27g, which introduced new tax relief for those taxpayers who are subject to unlimited tax obligation regarding (using the proportional method) gained income in the tax year beyond the territory of the Republic of Poland on the basis of service relation, employment etc., self-employment, non-agricultural economic activity, property regulations on copyright and other laws, artistic, literary, scientific, educational or publication activities, excluding income (profit) gained on the basis of the use or management of those rights.

The changed regulations became obligatory on the 6th of August 2008, however the added article was to be applied to the income (profit) gained since the 1st of January 2008.

The most important change in personal income tax in 2009 was the decision changing the tax scale (which had been in force constantly for 11 years) with two rates – 18 % and 32 %. Such a change means a decrease in the tax progressiveness and limiting its redistributional function. Also the average amount of this tax was changed, and now it is 25 % (up till now it was less than 30 % – 29.7 %).The result of those decisions should be the decrease in the fiscal importance of this tax, and from the society income point of view – bigger part of the available and disposable income left (as far as the increase is not leveled by the goods and services prices rise). The tax thresholds were also changed (increased), and the tax relief was reduced. The tax-free income, which in 2009 came to 3091 zl, was changed as well.

Since the 1st of January, 2009 the regulations on deductions for children have changed. At present the amount which makes 1/6 of the tax relief, for each calendar month in which the taxpayer executed their parental rights (or fulfilled a function of a lawful committee or a foster family), can be deduced.

8 Official Gazette No 143, pos. 894

5. Taxpayers of personal income tax according to the tax scale in 2006–2009

In 2006 the taxpayers' income was taxed according to the tax scale presented in the chart 4. The legislator provided for a tax-free income, which was 2 789.89 zl.

In 2006:

1) the incomes of 24,063,759 taxpayers were taxed according to the tax scale,
2) the incomes of 605,362 taxpayers were taxed with the 19 % rate, including:
a) 328,047 – from non-agricultural economic activity,
b) 277,315 – from money capital[9]

In 2007:

1) the incomes of 24,454,995 taxpayers were taxed according to the tax scale,
2) the incomes of 691,609 taxpayers were taxed with the 19 % rate, including:
   a) 393,780 – from non-agricultural economic activity,
   b) 297,829 – from the money capital[10]

In 2008:

1) the incomes of 24,747,173 taxpayers were taxed according to the tax scale,
2) the incomes of 706,489 taxpayers were taxed with the 19 % rate, including:
   a) 463,115 – from non-agricultural economic activity,
   b) 243,374 – from money capital[11]

9 The Ministry of Finance Public Zone Financing Department, Information on personal income tax for 2006 settlement, Warsaw, August 2007, http://www.mf.gov.po/-files-/podatki/statystyka/za-2006 rok/rozliczeniepit2006.pdf of the 1st July 2010, p. 3

10 The Ministry of Finance Public Zone Financing Department, Information on personal income tax for 2007 settlement, Warsaw, August 2007, http://www.mf.gov.po/-files-/podatki/statystyka/za-2007-rok/rozliczeniepit2007.pdf of the 1st July 2010, p. 3

11 The Ministry of Finance Public Zone Financing Department, Information on personal income tax for 2008 settlement, Warsaw, August 2007, http://www.mf.gov.po/-files-/podatki/statystyka/za-2008-rok/rozliczeniepit2008.pdf of the 1st July 2010, p. 3

Chart 5. The number of taxpayers taxed according to the scale in division by income sources[1] in 2006-2008[2]

Specification	Number of taxpayers podatników	%	Number of taxpayers	%	Number of taxpayers	%
	In year					
	2006		2007		2008	
Total number of taxpayers taxed according to the tax scale	24,063,759	100	24,454,995	100	24,747,173	100
The number of taxpayers who gained the income from taxable sources and showed the income	22,365,500	92.94	22,896,965	93.63	23,177,633	93.66
The number of taxpayers who did not gained income from the taxable sources, and exercised the right for joint taxation of spouses	1,436,331	5.97	1,288,338	5.27	1,265,490	5.11
The number of taxpayers who gained income from the taxable sources, but showed no profit or loss	261,928	1.09	269,692	1.10	304,059	1.23

1 The sources of income are mainly payments from the employment, service or cooperative relations and home employment, but also social benefits from the social insurance payed by the employer, pensions and retirement pension, non-agricultural economic activity, special spheres of farming, self-employment, lease or tenancy, property law (including copyright);

2 The Ministry of Finance, … for 2006 settlement, op.cit. p. 7; The Ministry of Finance, … for 2007 settlement, op.cit. p. 7; The Ministry of Finance, … for 2008 settlement, op.cit. p. 7

At present, detailed data on personal income tax settlement for 2009 are not available.

The data above show a constant increase of the total number of taxpayers taxed according to the tax scale, and those, who showed income. Therefore the number of taxpayers who exercised the right of joint taxation for spouses lowered and those who showed no profit or loss increased. At the same time the number of taxpayers taxed by 19 % rate increased.

Taxpayers' incomes and the allowances exercised by them (in division by years) are presented in the charts below.

Chart 6. Gross income form PIT before deductions in 2006–2008[1]

Specification	Gross income before deductions in thousands zl
Year 2006	435,819,923
Year 2007	447,450,323
Year 2008	555,243,304

1 Ibid, for 2006, p. 10; for 2007, p. 10; for 2008, p. 10

Chart 7. Tax deductions on social insurance premiums in 2006–2008[1]

Specification	Social insurance premium tax deduction			
	In thousands zl	% of gross income before deductions	Number of taxpayers	% total taxpayers
2006	46,219,339	10.61	11,520,892	48.40
2007	48,695,773	10.20	12,261,427	50.70
2008	45,765,623	8.24	12,651,098	51.76

1 Ibid, for 2006, p. 26; for 2007, p. 26; for 2008, p. 26

Chart 8. Tax relief on health insurance premiums in 2006–2008[1]

Specification	Health insurance premium tax relief				
	In thousands zl	% of gross income before deductions	% of income reduced by social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006	28,193,501	42.60	7.24	20,005,558	84.05
2007	31,362,423	43.84	7.31	20,617,092	85.25
2008	37,431,744	42.15	7.35	21,121,103	86.41

1 Ibid, for 2006, p. 27; for 2007, p. 27; for 2008, p. 27

Chart 9. Tax allowances deduction total in 2006–2008[1]

Specification	Tax allowances deductions	
	Taxpayers total	% of taxpayers
2006	6,282,750	26.40
2007	9,575,112	39.59
2008	9,485,671	38.33

1 Ibid, for 2006, p. 28; for 2007, p. 28; for 2008, pp. 29-33

Chart 10. Tax allowances deductions from income in 2006–2008[1]

Specification	Tax allowances deductions	
	Taxpayers total	% of income reduced by social insurance premiums
2006	3,716,823	0.95
2007	4,392,567	1.02
2008	5,208,436	1.02

1 Ibid, for 2006, p. 30; for 2007, p. 30; for 2008, p. 29

Chart 11. Tax deductions in a form of donations in 2006–2008[1]

Specification	Tax deductions in a form of donations			
	In thousands zl	% of income reduced by deducted social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006	248,138	0.06	194,770	0.82
2007	243,433	0.06	235,474	0.97
2008	277,131	0.05	259,024	1.06

1 Ibid, for 2006, p. 30; for 2007, p. 30; for 2008, p. 29-30

Chart 12. Tax deductions in a form of expenses covering rehabilitation in 2006–2008[1]

Specification	Tax deductions in a form of expenses covering rehabilitation			
	In thousands zl	% of income reduced by deducted social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006	2,022,529	0.52	949,733	3.99
2007	2,287,136	0.53	1,034,789	4.28
2008	2,322,166	0.46	1,102,444	4.51

1 Ibid, for 2006, p. 31; for 2007, p. 31; for 2008, p. 30

Chart 13. Tax deduction in a form of expenses on using internet in 2006–2008[1]

Specification	Tax deductions in a form of expenses on using internet			
	In thousands zl	% of income reduced by deducted social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006	1,080,420	0.8	1,898,687	7.8
2007	1,366,180	0.32	2,469,254	10.21
2008	1,842,615	0.36	3,189,130	13.05

1 Ibid, for 2006, p. 31; for 2007, p. 31; for 2008, p. 30

Chart 14. Tax deductions in a form of housing allowances in 2006–2008[1]

Specification	Tax deductions in a form of housing allowances			
	In thousands zl	% of income reduced by deducted social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006	349,833	0.09	113,137	0.48
2007	495,752	0.12	138,926	0.57
2008	716,532	0.14	149,396	0.61

1 Ibid, for 2006, pp. 31–32; for 2007, pp. 31–32; for 2008, pp. 30–31

Chart 15. Tax deductions in a form of expenses covering the purchase of new technology in 2006–2008[1]

Specification	Tax deductions in a form of expenses covering the purchase of new technology			
	In thousand zl	% of income reduced by deducted social insurance premiums	Number of taxpayers	% of taxpayers total
2006*	-	-	-	-
2007	66	0.00002	117	0.0005
2008	51	0.00001	11	0.00005

1 Ibid, for 2007, p. 31; for 2008, p. 30

*The Ministry of Finance information does not include any data about deducting from income **expenses covering the purchase of new technology in 2006,**[12] however it contains general information about 'other' tax deductions in the amount of 15,903 thousand zl. It can mean that taxpayers practically exercised the right for this allowance in a very limited extend.

In 2008 there were also deductions of **the refund of unduly collected benefits** – 33, 665 thousand zl (0.007 % of the income reduced by deduced social insurance premiums), by 24,257 taxpayers (0.10 % of taxpayers total). Taxpayers also used other tax allowances – **tax relief.**

The total amount of those deductions in 2006 came up to 883,072 thousand zl, including those on: **training of pupils and students** – 131,253 thousand zl (0.35 % of tax reduced by health insurance premium), by 2,082 taxpayers (0.09 % of taxpayers total); **payment for the benefit of a public benefit organization** – 103,782 thousand zl (0.28 % of the tax bill) , by 1,593,541 taxpayers (6.7 % of taxpayers total); **housing expenses** – 647,203 thousand zl (1.70 % of tax reduced by health insurance premiums), by 1,279,947 taxpayers (5.38 % of taxpayers total); others – 834 thousand zl.[13]

The general amount of **tax relief** in 2007 came up to 5,777,247 thousand zl, including those on: **training of pupils and students** – 108,754 thousand zl (0.27 % of tax reduced by health insurance premiums), by 21,639 taxpayers (0.09 % of taxpayers total); **deduction for children** – 5,431,984 thousand zl (13.52 % of tax reduced by health insurance premiums), by 3,973,668 taxpayers (16.43 % of taxpayers total); **social insurance premiums paid by a person keeping a household on the basis of an activating contract with an unemployed** – 1,372 thousand zl (0.003 % of tax reduced by health insurance premium), by 1,096 taxpayers (0.004 % of taxpayers total); **housing expenses** – 233,784 thousand zl (0.58 % of tax reduced by health insurance premium, by 432,396 taxpayers (2.79 % of taxpayers total); **others** – 1,380 thousand zl.[14]

12 By virtue of the act of the 12th of May 2006 amending law on some forms of promoting innovation activity and some other acts (Official Gazette No 107, pos. 723), the act on personal income tax was changed. The regulation dealing with deducting expenses on new technology from the income tax basis was modified. A new technology is understood as any technological knowledge in a form of material and legal values, especially results of research and development works, which enables manufacturing new or improved goods or services and which has not been used in the world longer then the last 5 years, which is confirmed by an independent from the taxpayer scientific unit as defined in the act of the 8th of October 2004 on the regulations of financing science (Official Gazette No 238, pos 2390, as amended).

13 The Ministry of Finance, … for 2006, op.cit. pp. 33–34, and 37

14 The Ministry of Finance, … for 2007, op.cit. pp. 33–34, and 37

The general amount of **tax relief** in 2008 was 6,323,786 thousand zl, including the ones on: **training of pupils and students** – 84,474 thousand zl (0.16 % of tax reduced by health insurance premium), by 17,630 taxpayers (0.09 % of taxpayers total); **deduction for children** – 6,043,553 thousand zl (11.76 % of tax reduced by health insurance premium), by 4,205,909 taxpayers (17.21 % of axpayers total); **housing expenses** – 151,600 thousand zl (0.30 % of tax reduced by health insurance premium), by 265,309 taxpayers (1.09 % of taxpayers total); **other deductions** – 1,380 thousand zl; deductions mentioned in art 27g of the act – 43,007 thousand zl (0.08 % of tax reduced by health insurance premium), by 13,537 taxpayers (0.06 % of taxpayers total).[15]

The existence of allowances and deductions in the construction of PIT causes that there is a significant difference between the nominal and the effective burdens on taxpayers income. In 2006 nominally it came to the most – from 14.95 % in the 1st tax bracket to 30.96 % in the third tax bracket, effectively it was the least in 2007 – from 4.96 % to 21.90 % (see: chart 16).

Predominant number of taxpayers taxed according to the tax scale gained income, which made the basis for the lowest tax bracket. In 2007 only 0.86 % of taxpayers gained income above 85,528 zl (the third tax bracket), and 2.32 % in the brackets from 43,405 zl to 85,528 zl (2nd tax bracket). It means that there is a constant tendency of low income, which is also reflected in some statistical data on Polish society income and living conditions standard, presented in the report from EU-SILC survey covering the year 2006[16] (chart 18), and data of the Central Statistical Office dealing with the income and expenses of Polish households (chart 19).

It should be noticed that in a subjective evaluation of the financial situation of the households, 58 % declared no possibility to cover an unexpected expense in the amount of 500 zl, 21 % – with a great difficulty, 25.7 % – with difficulty, 32.3 % – with some difficulty, 14.9 % – fairly easily, 4.9 % – easily, and only 1.2 % – very easily.[17]

15 The Ministry of Finance, … for 2008 settlement, op.cit. pp. 32–33, and 34

16 Incomes and Living Conditions of the Population in Poland (report from the EU-SILC survey of 2006), Central Statistical Office, Warsaw 2008, p. 65

17 Ibid, p. 74

Chart 16. Taxpayers income burden in 2006–2008[1]

Income bracket	Income burden in %			The burden difference in percentage points (2–3)
	nominally	efectively		
		Including health insurance premium	Excluding health insurance premium	
1	2	3	4	5
Year 2006				
up to 37,024	14.95	14.59	7.16	0.36
37,024 – 74,048	20.40	19.51	12.61	0.89
more than 74,048	30.96	29.64	23.41	1.32
Total	**17.29**	**16.76**	**9.52**	**0.53**
Year 2007				
up to 43,405	16.01	12.39	4.96	3.62
43,405 – 85,528	20.40	18.08	11.17	2.32
more than 85,528	30.60	28.79	21.90	1.81
Total	**18.28**	**15.06**	**7.81**	**3.9**
Year 2008				
up to 44,490	15.43	13.85	6.37	1.58
44,490- 85,528	20.36	18.71	11.67	1.65
more than 85,528	30.36	29.02	22.18	1.34
Total	**17.78**	**16.19**	**8.84**	**1.57**

1 The Ministry of Finance, … for 2006 settlement, op. cit. p. 18; The Ministry of Finance, … for 2007 settlement, op.cit. p. 18; The Ministry of Finance, Public Zone Financing Department, … for 2008 settlement, op.cit. p. 22

Chart 17. Amount of tax payers by the income gained in 2006–2008[18]

Income brackets in zl	Total number of taxpayers	Structure %
Year 2006		
up to 37,024	22,215,807	93.34
37,024 – 74,048	1,319,557	5.54
more than 74,048	266,467	1.12
Total	**23,801,831**	**100**
Year 2007		
up to 43,405	22,893,807	94.66
43,405 – 85,528	1,083,448	4.48
more than 85,528	208,272	0.86
Total	**24,185,303**	**100**
Year 2008		
up to 44,490	22,525,382	92.15
44,490 – 85,528	1,575,511	6.45
more than 85,528	342,230	1.40
Total	**24,443,123**	**100**

18 Ibid, for 2006, p. 8; for 2007, p. 8; for 2008, p. 8

Chart 18. Average yearly net disposable income[19] per capita in households by socio-economic group[20]

Specification	total	Households of					
		employ-ees	farm-ers	self-em-ployed	retirees	pen-sion-ers	living on unearned sources
	in zl						
Disposable income	9,764	10,585	5,402	11,466	10,234	7,258	4,847
Disposable income before social transfers other than old-age and survivors' benefits	8,990	10,039	4,968	11,065	9,753	4,693	2,614
Disposable income before social transfers including old-age and survivors' benefits	6,520	9,326	4,365	10,481	1,039	909	2,295

19 Disposable income is defined as a sum of net (after deduction of income tax prepayment, tax on income from property, social and health insurance premiums) monetary income (in case of income from hired employment additionally including non-monetary profit related to the use of a company car) gained by all the household members, reduced by: property tax, inter-household transfers paid and statements for the Tax Office.

20 Incomes and Living conditions… op.cit, p. 70

Chart 19. Average monthly available income and average monthly expenditures in households[21] in 2007–2008[22]

Specification	year	total	Households of				
			employees	farmers	self-employed	retirees	pensioners
		in zl					
Average monthly available income per household*	2007	2627.15	3070.3	3682.35	4177.48	1936.32	1472.30
	2008	2958.09	3527.31	3816.35	4438.83	2066.50	1545.19
Average monthly available income per capita in household	2007	928.87	915.17	846.76	1251.07	999.05	754.52
	2008	1045.52	1049.84	887.35	1338.51	1096.87	802.38
Of which disposable income**	2007	894.51	886.69	820.78	1208.58	943.52	721.69
	2008	1006.57	1016.62	856.76	1288.22	1037.72	767.43
Average monthly expenditures per household[333]	2007	2290.78	2654.76	2674.30	3652.36	1734.57	1383.59
	2008	2558.46	2980.27	2982.93	3956.30	1849.66	1484.82
Average monthly expenditures per capita in household	2007	809.95	791.30	614.96	1093.81	894.96	709.06

* Available income consists of current monetary and non-monetary incomes (including the value of natural consumption, which is the value of goods and services taken for the needs of the household from the activities for one's account – agricultural and non-agricultural and the value of goods and services received free of charge), without prepaid personal income tax (from hired employment, benefits from social insurance and social help), without obligatory social insurance premiums paid by the insured employee and without taxes paid by self-employed.

** Disposable income means available income reduced by other expenses. Disposable income is assigned for expenses on consumption goods and services and savings.

*** Expenditures include expenditures on consumer goods and services as well as other expenditures.

21 Central Statistical Office, Statistical Yearbook of The Republic of Poland 2009, Warsaw 2009, pp. 296–298 and 301

22 When being prepared for publishing there were no data regarding the year 2009.

At present, detailed data on the 2009 PIT settlement is not known. However, on the basis of the report on the execution of the budget of the Republic of Poland for 2009, it can be concluded that reducing the income tax rates and raising the tax threshold, that defines the second – 32 % rate caused the drop of the revenue from this tax to the state budget. It may also mean that the system changes in personal income tax lead to leaving a bigger part of the income at the citizens disposal.

mgr Elżbieta Ambrożej
Ul Tople 10
18-106 Niewodnica Kościelna
Poland

VYMĚŘOVACÍ A VYTÝKACÍ ŘÍZENÍ Z POHLEDU NOVÉHO DAŇOVÉHO ŘÁDU

ALLOCATE AND REPREHEND PROCEEDINGS FROM VIEW OF THE NEW TAX RULE

JUDr. Mgr. Silvie Anderlová
JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Abstrakt: Příspěvek se zabývá vyměřovacím a vytýkacím řízením z pohledu nového Daňového řádu. Právní úprava, z které autorky vychází, je obsažena v Zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a v Zákoně č. 280/2009 Sb., Daňový řád. Cílem nové právní úpravy, účinné od 1. 1. 2011, je transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory a komunikace s daňovými subjekty. Přijetí Daňového řádu má zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně. Autorky se zaměřují na vyměřovací a vytýkací řízení, jako jednu z částí daňového řízení, porovnávají obě právní úpravy a shrnují jeho význam.

Klíčová slova: správa daní; daňové řízení; daň; právo; vytýkací řízení; vyměřovací řízení; daňový řád.

Abstract: The article deals with allocate and reprehend proceedings from view of the new Tax rule in Czech Republic. Regulation arranging this topic is in the Act No 337/1992 of the Code of rule, Tax administration, in actually wording. New regulation of tax administration is in the Act No 280/2009 of the Code of rule, Tax rule. The aim of the new enactment, effective from 1. 1. 2011, is to lawer the administrative march and strengten the electronic support of tax administration and communication with tax subjects. Acceptance of tax rule should, first of all, ensure peace for tax subjects and tax administrator. The authors analyze allocate and reprehend proceedings like one part of tax proceedings, compare them in both tax regulations and summarize its importance.

Keywords: tax administration; tax proceedings; tax; law; reprehend proceedings; allocate proceedings; Tax rule.

Daňové právo

Daňové právo je obor práva, které svojí podstatou podléhá ekonomickému vývoji a politickým vlivům. Důsledkem těchto vlivů jsou časté změny daňových zákonů. Daňové zákony tvoří součást českého právního řádu, jenž vykazuje znaky samostatného subsystému s vlastním subsidiárně uplatňovaným procesním zákonem, který by měl zajistit provázanost postupů při správě jednotlivých daní.

Z hlediska teoretických disciplín je daňový proces součástí finančního práva, které upravuje mimo jiné vztahy vznikající v procesu tvorby a používání peněžních fondů státu i dalších subjektů, tak i správního práva, jehož předmětem zkoumání je soubor právních norem upravující společenské vztahy vznikající v oblasti veřejné správy. Tato dvojkolejnost se projevuje v obtížích zejména při pojmovém uchopení faktického postupu při správě daní, dále při vymezení provázanosti jednotlivých dílčích řízení směřujících ke správnému a jedinému stanovení a vybrání daně tak, aby bylo nezpochybnitelné, že správa daní probíhá souvisle a nepřetržitě s existencí daňové povinnosti.

Ve své podstatě byl proces svěřen jedinému speciálnímu předpisu až na odchylky, jež nezbytně vycházejí z rozdílnosti jednotlivých druhů daní, a ty jsou pak přijaty v rámci hmotněprávních daňových zákonů.

Pojem „daňový řád" je již několik let používán jak v běžném, tak i profesním životě, kde pojem „daňový řád" používají někteří soudci ve svých soudních rozhodnutích. Tato skutečnost ale může vyvolat představu, že daňový řád již přece existuje několik let! Jde však jen o jakýsi, a dle našeho názoru chybně používaný, slangový termín v právní branži. Legislativní proces tohoto „pravého" daňového řádu byl ukončen až dne 3. září 2009 jeho publikací ve Sbírce zákonů v částce 87 pod číslem 280/2009 Sb., přičemž původní účinnost tohoto zákona byla z 1. ledna 2010 posunuta o další kalendářní rok. Jedná se o podstatnou změnu v daňovém procesu, na kterou se bude muset připravit jak laická, tak i odborná veřejnost. Zejména pro orgány finanční správy bude tato nová úprava znamenat citelný zásah do jejich činnosti, a to nejenom po stránce administrativní. Z tohoto pohledu je bezesporu značným kladem zákonodárci ponechaná poměrně dlouhá legisvakanční lhůta.

Přijatý Daňový řád reflektuje poptávku po jasné, terminologicky jednotné a systematické právní normě, posiluje právní jistotu pro všechny osoby

zúčastněné na správě daní, zapracovává zkušenosti daňové správy a odráží příslušnou judikaturu.

Správa daní versus daňové řízení

Právní úprava správy daní dle dosud účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, zahrnuje nejen celou řadu hmotněprávních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy. Správou daně je míněno právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Právní úprava správy daní zakládá opatření potřebná k určení a splnění daňových povinností. V souvislosti s úkony správců daně hovoříme o daňové administrativě. Oproti dosavadní úpravě v § 1 odst. 2 Z 337/1992 Sb., v platném znění, Daňový řád (Z 280/2009 Sb.) definuje správu daní jednodušeji, a to v § 1 odst. 2, na postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Postup při realizaci těchto oprávnění je daňovým řízením.

Daňové řízení je řízením, ve kterém se rozhoduje o daních, poplatcích, odvodech, o zálohách na tyto platby a také o odvodech za porušení rozpočtové kázně.[1] Správa daně je širším pojmem než daňové řízení. V daňovém řízení o právech a povinnostech povinných rozhodují orgány veřejné správy. Jde tedy ve své podstatě o specifický typ správního řízení, kde rozhodujícím procesním subjektem je správce daně. Správcem daně mohou být nejen orgány ČR, ale i orgány územní samosprávy i jiné orgány, jež jsou ve smyslu legislativní zkratky „daň" věcně příslušné ke správě daní.

Daňové řízení bylo vždy upraveno zvláštními právními předpisy. Obecné předpisy o správním řízení a správní řád platný v té či oné době pro daňové řízení platil nanejvýš subsidiárně, přičemž se vždy prosazovaly snahy o úplné vyloučení použitelnosti správního řádu pro daňové řízení.[2] Nová právní úprava účinná od 1. 1. 2011 v Z č. 280/2009 Sb., daňový řád, pokračuje v této tradici, kdy daňové řízení je speciálně upraveno zvlášť. Daňový řád

1 Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 439.

2 Z č. 337/1992 Sb. nahradil V MF č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která nahradila předchozí V č. 162/1953 Ú. l. Za první republiky bylo daňové řízení upraveno zvlášť v zákoně o přímých daních, Z č. 76/1927 Sb.

je předpisem obecným. V případě daňové exekuce je obecným předpisem Z 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v platném znění, a taktéž lze podpůrně použít i soukromoprávní úpravu, např. plné moci, ručení, prokura. Daňový řád nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Daňový řád je subsidiární právní úpravou ke všem ostatním daňovým zákonům. Při správě daní se správní řád nepoužije dle § 262 Daňového řádu. Neplatí to však absolutně, např. úprava úřední desky je ve správním řádu a Daňový řád ji respektuje. V případě výkladové nouze lze užít metody „*per analogiam iuris*".

Za daň dle Daňového řádu dle § 2 odst. 3 je definováno jako peněžité plnění, které je jako daň označeno, clo nebo poplatek, nebo pokud zákon, na jehož základě peněžité plnění vzniká, popřípadě je uloženo, sám stanoví, že se postupuje dle Daňového řádu anebo peněžité plnění spravované v dělené správě,[3] to vše za předpokladu, že plnění je příjmem nebo vratkou (snížením příjmu) veřejného rozpočtu dle § 2 odst. 1.

Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, jedná se o správu daní, jež je dle zákona rovněž postupem se stanoveným cílem, tj. správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení[4] a dodatečné daňové tvrzení[5] podané daňovým subjektem.

Řízení při správě daní je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Řízení vedená při správě daní zobrazuje následující tabulka. Daňový řád oproti stávající úpravě systematizuje řízení a člení je na další části.

3 Pojem dělené správy zavádí Daňový řád v § 161 a § 162, rozlišuje se dělená správa procesní a dělená správa věcná. Dělená správa procesní je situace, kdy při ukládání povinnosti k peněžitému plnění se postupuje dle jiného „nedaňového" zákona než při správě jeho placení. Dělená správa věcná je naopak situace, kdy uložení k peněžitému plnění přísluší jinému orgánu, než správa placení či pouze vymáhání tohoto plnění.

4 Tj. daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.

5 Tj. dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.

Tab. 1 – Daňové řízení

Zákon č. 337/1992 Sb.	**Zákon č. 280/2009 Sb.**
Přípravné řízení (§§ 33–39)	Registrační řízení (§§ 125–131)
Vyměřovací řízení (§§ 40–47)	Nalézací (§§ 135-148): 1. Vyměřovací 2. Doměřovací 3. O řádném opravném prostředku k bodu 1–2
Placení daní (§§ 57–72) ---------- Vymáhací řízení (§§ 73–73a)	Placení daní (§§ 149-232): 1. Posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky 2. Zajištění daně 3. Exekuční 4. O řádném opravném prostředku dle bodu 1–3
O řádných a mimořádných opravných prostředcích (§§48–56)	O mimořádných opravných a dozorčích prostředcích (§§ 108–124)

V rámci daňového řízení jsou vedena různá dílčí řízení (aktivní část daňového řízení), ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Daňové řízení však běží, i když dílčí řízení bylo skončeno, a to po dobu, dokud lze daň stanovit nebo nedoplatek uhradit (latentní poloha daňového řízení), tj. když se ve věci nic nekoná ve smyslu interakce správce daně a daňového subjektu. Daňové řízení se rozlišuje dle okolností, zda je třeba daň doměřit či nedoplatek vymáhat, a to z dílčích řízení, která lze rozdělit do roviny nalézací nebo platební. Možnost vést dílčí řízení v nalézací rovině formálně končí právní mocí rozhodnutí o stanovení daně či zastavením vyměřovacího nebo doměřovacího řízení a materiálně končí uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tj. okamžikem, kdy se poslední známá daň stává nezměnitelnou (dle § 148 Daňového řádu – 3 roky maximálně 10 let po uplynutí lhůty pro stanovení daně). Daňové řízení v platební rovině formálně končí úhradou daně či jiným zánikem platební povinnosti a materiálně končí uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně, tj. okamžikem, kdy již nelze přijmout ani exekuovat stanovenou daň (§ 160 Daňového řádu – 6 let maximálně 30 let po uplynutí lhůty pro placení). Při správě daní však probíhají i další řízení, která přímo nesledují cíl správy, ale napomáhají mu, a nelze je přiřadit ke konkrétní daňové povinnosti. Jedná se zejména o registrační řízení dle § 125 a řízení o delegaci místní příslušnosti dle § 18 Daňového řádu.

Vyměřovací řízení

Daňový řád zavádí nový terminologický pojem „nalézací řízení", které je společným označením pro vyměřovací a doměřovací řízení. Řízení ve smyslu Daňového řádu je zákonem upravený postup, jehož cílem je rozhodnout. Celá část „vyměřovacího řízení" se týká i vyúčtování. Na rozdíl od současné úpravy bude daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a srážková daň dle Daňového řádu daní vyměřovanou.

Cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Základem, prvním krokem, pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem, čemuž odpovídá povinnost tvrzení a důkazní břemeno na straně daňových subjektů.

Daňový řád nově zavádí skupinové legislativní zkratky „řádné daňové tvrzení" a „dodatečné daňové tvrzení", které jsou souborem různých tvrzení daňového subjektu, jež odpovídají povinnosti tvrzení, která je daňovému subjektu uložena zákonem či na základě zákona. Řádným daňovým tvrzením se rozumí daňové přiznání, hlášení a vyúčtování a dodatečným daňovým tvrzením pak dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné hlášení a vyúčtování. Legislativní zkratky se použijí v případech, kdy daná norma platí pro všechny tři složky, jinak je nutné samostatné použití jednotlivých pojmů. Na rozdíl od daňových tvrzení je nutné rozlišit tvrzení daňového subjektu, který má širší kontext, protože zahrnuje veškeré informace sdělované správci daně daňovým subjektem.

Řádné daňové tvrzení má povinnost dle § 135 Daňového řádu podat daňový subjekt ze zákona nebo na základě výzvy správce daně, a to na formuláři vypracovaném Ministerstvem financí ČR. Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. K tomuto dni je předepsána do evidence na debetní straně osobního daňového účtu. Je-li daň zaplacena před tímto dnem, nelze ji do doby jejího předepsání zohlednit na kreditní straně a je vedena jako přeplatek. Není-li zaplacena v tento den, stává se nedoplatkem dle § 153 Daňového řádu.

Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení jsou stanoveny obecně v § 136 a 137 Daňového řádu. Zvláštní pravidla se uplatní u lhůt v případě insolvence (§ 244 a 245 Daňového řádu), právního nástupnictví (§ 239, 240 a 254 Daňového řádu) a speciálních ustanovení v jiných daňových zákonech.

Daňové přiznání se podává za zdaňovací období v délce 12 měsíců do 3 měsíců po jeho uplynutí nebo do 6 měsíců, je-li účetní závěrka ověřována

auditorem nebo daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce či advokát (daň z příjmů). Plná moc musí být na rozdíl od současné úpravy uplatněna u příslušného správce daně, nepostačí ji jen odeslat. V případě kratšího zdaňovacího období než 1 rok se daňové přiznání podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, tuto lhůtu nelze prodloužit (DPH, Spotřební daně, Energetické daně). U daní vyměřovaných na zdaňovací období v délce 12 měsíců se daňové přiznání podává do konce prvního měsíce začínajícího zdaňovacího období (Silniční daň, Daň z nemovitostí). Hlášení se podává do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátci daně povinnost, která je předmětem hlášení. Vyúčtování se podává do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku, což nekoresponduje se zákonem o daních z příjmů. Povinnost informovat správce daně o nulové daňové povinnosti sdělením stíhá pouze všechny registrované daňové subjekty na rozdíl od současné úpravy v § 40 odst. 4 Zákona o správě daní.

Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu prodloužit až o 3 měsíce lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud předmět daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 Daňového řádu nelze uplatnit opravné prostředky.

Daňový řád zavádí pojem „poslední známá daň", který nahrazuje dosud užívaný pojem „poslední známá daňová povinnost". Povinnost podat dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování má daňový subjekt v případě zjištění, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Zákon explicitně nezmiňuje, že v případě daňového odpočtu či daňové ztráty je nutno slovo „vyšší" vykládat jako „nižší", avšak vyplývá to z povahy věci. Povinnost je dána tam, kde je změna v zájmu veřejného rozpočtu, zatímco právo podat je dáno tam, kde je změna v zájmu daňového subjektu. Právo podat dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování má daňový subjekt v případě zjištění, že daň má být nižší než poslední známá daň a vyšly najevo nové skutečnosti či důkazy nebo v případě, že jsou měněny tvrzené údaje, jež nemají vliv na výši poslední známé daně. Nelze ho podat, pokud je poslední známá daň stanovena pomocí pomůcek nebo na základě sjednání daně.

V § 141 Daňového řádu jsou upraveny lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování, a to subjektivní a objektivní. Subjektivní lhůta běží do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém

daňový subjekt zjistil, že daň nebyla stanovena ve správné výši. Objektivní lhůta je ohraničena uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 148 Daňového řádu (3 roky). Daňový subjekt je povinen uhradit dodatečně tvrzenou daň. V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování daňový subjekt uvede rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění, u práva podat pak důvody pro podání. Podání je nepřípustné, pokud probíhá daňová kontrola, kde postačí vydání výzvy k jejímu zahájení dle § 87 odst. 2 Daňového řádu, je zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku či dozorčím prostředku a v případě zahájení soudního přezkumu.

Daňový řád v § 138 explicitně stanoví, které řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze před uplynutím zákonné lhůty k jejich podání nahradit opravným – viz tabulka.

Tabulka 2 – Opravná daňová přiznání a opravná vyúčtování

Podání	**Opravné podání**
Daňové přiznání	Opravné daňové přiznání
Vyúčtování	Opravné vyúčtování
Dodatečné daňové přiznání	Opravné dodatečné daňové přiznání
Dodatečné vyúčtování	Opravné dodatečné vyúčtování

Opravná podání získávají validitu původního podání, včetně toho, zda je možné je považovat za řádná či dodatečná tvrzení. Opravná podání lze v příslušné lhůtě nahrazovat novějším opravným podáním.

Daňový řád upravuje v § 142 nově následné hlášení, které se použije v případě, kdy zákon uloží plátci daně povinnost podávat hlášení v průběhu zdaňovacího období a po jeho skončení vyúčtování. Přiměřeně je možné použít tento institut také v situaci, kdy zákon uloží plátci daně povinnost podávat hlášení, a to v případě kdy bylo podáno hlášení mající povahu řádného daňového tvrzení s nesprávnými údaji nebo kdy vzniká povinnost podat následné hlášení mající povahu dodatečného daňového tvrzení, ve kterém se vyznačí rozdíly oproti původnímu hlášení.

Tabulka 3 – přehled vybraných ustanovení používající pojem „hlášení“

Zákon	**Hlášení**
Zákon o dani z příjmů (Z 586/1992 Sb.)	• Hlášení o dani vybírané srážkou zvláštní sazbou daně (§ 38d) • Hlášení o provedeném zajištění daně (§ 38e) • Hlášení platebního zprostředkovatele (§38 fa)
Zákon o dani z přidané hodnoty (Z 235/2004 Sb.)	• Souhrnné hlášení (§ 102) • Hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 19) • Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku (§ 19) • Hlášení o dani – u elektronicky poskytovaných služeb (§ 88)
Zákon o ochraně ovzduší (Z 86/2002 Sb.)	Hlášení týkající se biopaliv (§ 3a)
Vodní zákon (Z 254/2001 Sb.)	Poplatkové hlášení za odebrání místní podzemní vody (§ 88)

Pokud daňový subjekt nepodá včas řádné daňové tvrzení, vyzve ho správce daně k jeho podání a stanoví mu náhradní lhůtu. Mohou nastat dvě situace, a to pokud daňový subjekt podá řádné tvrzení v náhradní lhůtě či pokud ho nepodá vůbec. V prvém případě správce daně daň vyměří na základě pozdě podaného řádného daňového tvrzení a daňový subjekt je sankcionován pokutou dle § 250 daňového řádu a případně úrokem z prodlení dle § 252 Daňového řádu. V druhém případě správce daně daň vyměří z moci úřední a sankcionuje daňový subjekt opět pokutou a případně úrokem z prodlení.

Správce daně může zjistit mimo daňovou kontrolu doměření daně, a proto může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Opět mohou nastat dvě situace, kdy daňový subjekt podá dodatečné tvrzení v náhradní lhůtě nebo ho nepodá. V prvém případě správce daně vyměří na základě dodatečného daňového tvrzení a v druhém případě z moci úřední.

Daň se v nalézacím řízení stanovuje pouze rozhodnutím, které může mít podobu platebního výměru, dodatečného platebního výměru nebo hromadného předpisného seznamu. Daňový řád nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí (tj. samovyměření) ani nestanoví lhůtu, do kdy má být rozhodnutí vydáno. Obecný mantinel představuje lhůta pro stanovení

daně dle § 148 Daňového řádu. Rozhodnutí se zpravidla neodůvodňují vyjma rozhodnutí, kde se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené (odůvodňuje se pouze rozdíl), daň je stanovena z moci úřední, daň je stanovena na základě výsledku daňové kontroly (zpráva o daňové kontrole) a kde je daň stanovena na základě výsledku postupu k odstranění pochybností (protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností). Primárně se daň stanoví dle tvrzení daňového subjektu a sekundárně z moci úřední. Daň může být stanovena i plátci daně k přímé úhradě, pokud nesplní svoji povinnost srazit a odvést daň ve správné výši. Mohou nastat dvě varianty, kdy stanovená daň je shodná s tvrzením daňového subjektu nebo je rozdílná zcela či z části.

V případě stanovení daně shodné s tvrzením daňového subjektu, správce daně vydá vždy rozhodnutí o jejím stanovení. Oproti současné praxi, jež umožňovala rozhodnout prostřednictvím potvrzení podaného formuláře daňového přiznání, zde dochází k jednoznačné úpravě. Rozhodnutí nemusí oznamovat (doručovat), založí se pouze do spisu. Nastupuje zde právní fikce doručení, kdy za den doručení se považuje poslední den lhůty pro podání tvrzení daňového subjektu, případně den opožděného podání. Doručením je rozhodnutí účinné a daň je stanovena. Správce daně je povinen rozhodnutí doručit v případě zahájení postupu k odstranění pochybností (vytýkací řízení) v rámci daného řízení dle § 89 Daňového řádu a na žádost daňového subjektu. Na žádost daňového subjektu správce daně zašle stejnopis rozhodnutí o stanovení daně do 30 dnů od obdržení žádosti, resp. vydání rozhodnutí. Rozhodný je pozdější okamžik. Daňový řád neupravuje lhůtu, do které si může daňový subjekt zažádat o stejnopis platebního výměru. Jediným omezením je skartování spisu, ve kterém se platební výměr nachází dle skartačního řádu. Lhůtu upravuje dnes § 46 odst. 5 Zákona o správě daní a poplatků. Oproti současné úpravě Daňový řád nedává možnost se v tomto případě proti rozhodnutí o stanovení daně odvolat vyjma situace, kdy bylo rozhodnutí vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

V případě, že se stanovená daň odchyluje, vydá správce daně rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutí doručí daňovému subjektu, který se může odvolat. Odvolání nemá odkladný účinek. Daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu je splatná dle § 139 odst. 3 Daňového řádu v náhradní lhůtě splatnosti, tj. do 15 dnů od právní moci rozhodnutí. Oproti současné úpravě je zde automatický odklad placení potenciálně sporné částky a rozdílnou částku nelze do té doby vymáhat. Náhradní lhůta splatnosti nemá vliv

na běh úroku z prodlení, který se počítá od lhůty původní. Daň tvrzenou daňovým subjektem je daňový subjekt povinen uhradit ve standardní lhůtě.

Vyměření daně je okamžikem prvního stanovení daně v daném daňovém řízení. Jde o završení vyměřovacího řízení, kde pravomocně stanovenou daní je poslední známá daň. Naproti tomu doměření daně je následným stanovením daně v daném daňovém řízení. Poslední známá daňová povinnost může být snížena nebo zvýšena, a to i opakovaně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není doměření daně na překážku. Mantinel představuje pouze uplynutí lhůty pro stanovení daně. Doměřit z úřední moci je možné pouze po provedené daňové kontrole jinak na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtovaní podaného daňovým subjektem. Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Je třeba zdůraznit, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po daňové kontrole nemá odkladný účinek.

Daňový řád oproti současné úpravě zjednodušuje a sjednocuje pravidla pro postup při zaokrouhlování. Speciální úprava je v jednotlivých daňových zákonech. Daň dle § 146 Daňového řádu se zaokrouhluje na celé koruny nahoru při stanovení daně ze strany správce daně a výpočtu prováděném daňovým subjektem v rámci řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. V § 146 odst. 1 již není zmíněn postup při zaokrouhlování v případě příslušenství daně s tím, že dle § 2 odst. 4 Daňového řádu je příslušenství daně zahrnuto pod daň.

Daňový řád jednoznačně vymezil v § 148 lhůty pro stanovení daně. Tento pojem nahradil terminologicky nepřesný restriktivní pojem „lhůty pro vyměření" obsažený v § 47 Zákona o správě daní a poplatků. Jedná se o prekluzivní lhůtu, jejímž uplynutím již nelze měnit poslední známou daň. Délka lhůty je stanovena na 3 roky, maximálně 10 let. Lhůta počíná dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo dnem, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Počátek lhůty je tak odvozen od okamžiku, kdy lze daň poprvé stanovit. Došlo k opuštění koncepce, která předpokládala „zaokrouhlování" počátečního data na začátek kalendářního roku.

Lhůta se přerušuje, začíná běžet znovu, zahájením daňové kontroly, podáním řádného daňového tvrzení a oznámením výzvy k podání řádného daňového tvrzení.

Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku a prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Daňový řád uvádí taxativní výčet případů, kdy se lhůta staví, a to v probíhajícím řízení před správním soudem a nově též Ústavním soudem, a to v souvislosti se stanovením daně; v probíhajícím řízení před soudem o nezbytné předběžné otázce; při povolení o navrácení odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně do předešlého stavu a při prohlášení neúčinnosti doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. Lhůta se staví také do doby, než je z podnětu správce daně ustanoven správce dědictví dle §239 odst. 5 Daňového řádu a při dožádání do zahraničí dle § 4 odst. 3 Zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní.

Daň lze stanovit i po uplynutí lhůty pro stanovení daně na základě pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu,[6] a to do 2 let od právní moci rozhodnutí a dále podaného řádného daňového tvrzení a uhrazení daně za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti.

Daňové subjekty jsou povinny uchovávat až do uplynutí lhůty pro stanovení daně všechny záznamy, evidence a doklady, na které se vztahuje dle § 97 odst. 5 Daňového řádu záznamní povinnost.

Vytýkací řízení

Vytýkací řízení[7] je upraveno v Daňovém řádu §§ 89 a 90 pod názvem „Postup k odstranění pochybností". Tento postup předchází vyměření daně a slouží k odstranění konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti, pravdivosti nebo úplnosti řádného nebo dodatečného daňového tvrzení či dalších písemností předložených daňovým subjektem. Postup je ucelený a zákonem upravený proces, jehož cílem není rozhodnout. Postup k odstranění pochybností umožňuje odstranit obsahové vady podání, u nichž za tímto účelem není

6 Jedná se o tyto trestné činy Z č. 40/2009 Sb., trestní zákoník v platném znění: zkrácení daně, poplatku a povinné platby (§ 240), neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243).

7 Vytýkací řízení je upraveno v § 43 Zákona o správě daní a poplatků. Explicitně se zde operuje s pojmem vytýkací řízení.

stanoven jiný postup. Pochybnosti musí být konkrétní a formulované tak, aby umožnily daňovému subjektu jejich zhojení prostřednictvím písemné či ústní reakce. Pokud jsou však pochybnosti rozsáhlé či obecné, je efektivnější využít instrumentu daňové kontroly. Můžeme konstatovat, že použití postupu odstranění pochybností je limitováno konkrétní pochybností dílčího charakteru a tímto rámcem je limitováno i vedené dokazování.

Daňové subjekty v praxi často vytýkací řízení podceňují. Neuvědomují si, že jim bez dostatečné součinnosti se správcem daně v důkazním řízení hrozí vyměření základu daně a daně dle pomůcek a že se jim tím následně zhorší jejich procesní postavení. Je třeba, aby daňový subjekt skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně prokázal, nikoli jen tvrdil.

V první fázi je postup vůči daňovému subjektu zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností. Výzva obsahuje popis konkrétních pochybností, lhůtu minimálně 15 dnů k jejich odstranění a poučení o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením lhůty. Výzva odstranění pochybností lhůtu pro správce daně ve smyslu § 34 Daňového řádu pouze staví, nikoliv přerušuje, jak je upraveno v § 43 odst. 3 Zákona o správě daní a poplatků. V případě předpokladu vzniku daňového odpočtu, nikoliv přeplatku jako v Zákoně o správě daní a poplatků, je nutné podat výzvu do 30 dnů ode dne podání. Nově je však lhůta počítána nejdříve od posledního dne lhůty pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Daňový řád pro ukončení celého postupu nestanoví lhůtu. Je však nutné dbát zásady rychlosti a taktéž dodržet lhůty stanovené vnitřními předpisy. O průběhu postupu sepíše správce daně protokol v případě ústní reakce nebo úřední záznam v případě písemné reakce.

Výsledkem první fáze mohu být tyto tři varianty. Za prvé: pochybnosti jsou odstraněny, postup je ukončen, výsledek není třeba sdělovat a dojde k rozhodnutí ve věci. Za druhé: pochybnosti nejsou odstraněny v důsledku nesoučinnosti daňového subjektu, správce daně má možnost stanovit daň dle pomůcek; a za třetí: pochybnosti nejsou odstraněny ani přes součinnost daňového subjektu a postup pokračuje do druhé fáze.

Druhá fáze se týká pouze pochybností u řádného nebo dodatečného daňového tvrzení nikoli dalších písemností, pokud tyto přímo nesouvisí se stanovením daně. Správce daně zde sdělí daňovému subjektu, že nedošlo k odstranění pochybností, a poučí jej o možnosti podat do 15 dnů návrh na pokračování v dokazování. Správce daně zvolí, zda o dani rozhodne i přesto, že zde přetrvávají určité pochybnosti, nebo bude v dokazování pokračovat a zahájí

daňovou kontrolu. Daňová kontrola bude zahájena pouze v nezbytném rozsahu, tj. ohledně skutečností, kde přetrvávají pochybnosti.

Závěr

Text platného Zákona o správě daní a poplatků odpovídá společenským a politickým poměrům své doby. Vyznačuje se terminologickou nejednotností a neprovázaností a je v něm celá řada nejednoznačných ustanovení vedoucích k mnoha dalším výkladům. Daňový řád zpřesňuje a jednoznačně vymezuje postupy uplatňované správcem daně i daňovými subjekty, což zvýší jejich právní jistotu, a lze tak očekávat snížení počtu soudních pří.

Závěrem chceme zdůraznit, že pro efektivní správu daní je stěžejní etapou právě vyměřovací řízení. Pokládáme otázku, zda jsou daňové subjekty motivovány předkládat správci daně úplná a pravdivá daňová tvrzení tak, aby byly naplněny cíle správy daní?

JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
Západočeská univerzita v Plzni
Právnická fakulta
Katedra správního práva
Oddělení finančního práva
Sady Pětatřicátníků 14
Plzeň 306 14

JUDr. Mgr. Silvie Anderlová
Západočeská univerzita v Plzni
Právnická fakulta
Katedra správního práva
Oddělení finančního práva
Sady Pětatřicátníků 14
Plzeň 306 14

DAŇOVÉ PRÁVO AKO NÁSTROJ A FORMA PODPORY PODNIKATEĽSKÉHO PROSTREDIA

TAX LAW AS AN INSTRUMENT AND FORM OF SUPPORT OF BUSINESS ENVIRONMENT

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.

Abstrakt: Príspevok sa zaoberá možnosťami a hranicami pôsobenia daňového práva a právnych noriem, ktoré ho vytvárajú, na podnikateľské prostredie. V tomto smere autor považuje daňové právo za významný nástroj a súčasne aj formu podpory podnikateľského prostredia. V ďalšom texte sa autor zaoberá rôznymi právnymi formami a inštitútmi, ktoré daňové právo využíva na podporu podnikateľského prostredia. Vo vzťahu k tomu osobitnú pozornosť venuje takým inštitútom, ako sú štátna pomoc, investičné stimuly, investičná pomoc, stimuly pre výskum, ale aj iné možnosti ovplyvňovania podnikateľského prostredia, napríklad paušálne preukazovanie výdavkov vo vzťahu k fyzickým osobám – podnikateľom, vedenie daňovej evidencie zjednodušeným spôsobom atď. Zdôrazňuje pritom nutnosť rozlišovania systémových a nesystémových opatrení v daňovo-právnej oblasti. V závere poukazuje na niektoré zámery súčasnej vládnej koalície týkajúce sa reformy odvodového systému, ktorá ovplyvní aj úroveň zdaňovania a jeho prehľadnosť.

Kľúčové slová: daň, právo.

Abstract: The article deals with the possibilities and borders of the impact of tax law and its legal regulation on business environment. In this sense the author considers tax law as an important instrument and at the same time a form of support of business environment. In the further text, the author deals with various legal forms and institutes which ones the tax law uses in order to support the business environment. In relation with that, he pays particular attention to such institutes as state subventions, investment incentives, research incentives, but also other possibilities of influencing the business environment, for example lump sum expenses in relation to natural

persons – entrepreneurs, simplified accounting methods, etc. He points out the requirement to distinguish between system and non-system measures in the area of tax law. In the conclusion, he points at certain intentions of the present governing coalition concerning the reform of social levies, which will influence the level of taxation and its transparency.

Keywords: tax, law.

I.

Hovoriť alebo písať o daňovom práve z rôznych aspektov jeho postavenia, pôsobenia a významu, ako aj z rôznorodých pohľadov je v odbornej komunite (a nielen v nej) do istej miery „módny hit". Na strane druhej táto pozornosť je do značnej miery vyvolaná objektívnou nevyhnutnosťou: dane, či chceme alebo nie, či sa nám to páči alebo nepáči, výrazne ovplyvňujú našu existenciu a rozvoj. Týka sa to nielen fyzických osôb – nepodnikateľov, ale aj všetkých podnikateľských subjektov; väčšinou sa tak deje sprostredkovane, ale často krát aj bezprostredne.

Dane sú veľmi vďačnou témou pre politikov, ekonómov i právnikov, pre sociológov, psychológov, ale i pre rôzne iné profesie. O daniach a daňovo-právnej regulácii sa najmä v predvolebnom období veľmi radi vyjadrujú predovšetkým politici. Bez ohľadu na to, o ktorom štáte by sme hovorili, opozícia kritizuje koalíciu najčastejšie kvôli vysokým daňovým sadzbám, alebo trebárs za lineárne zdanenie príjmov, resp. zisku, aby po dosiahnutí priaznivých volebných výsledkov a prechode do koaličného zoskupenia väčšinou postupovala rovnakou cestou. Preto treba oddeliť pri diskusiách týkajúcich sa daňovo-právnej problematiky to, čo vykazuje známky politikárčenia okoreneného nevyhnutnou dávkou populizmu od výsostne odborných aspektov daňovej problematiky a jej právneho vyjadrenia.

Aj z tohto dôvodu považujeme za jeden z najvýraznejších prejavov demokracie v oblasti daňovo-právnych vzťahov zákaz konať referendum vo veciach daní tak, ako ho zakotvuje Ústava Slovenskej republiky.[1] Je istým paradoxom, že referendum ako najvýraznejší demokratický nástroj prejavenia sa vôle ľudu nie je na Slovensku možné konať vo veciach daní, ktoré zásadným spôsobom vplývajú na faktické ekonomické postavenie tých, voči ktorým

1 Pozri čl. 93 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky.

daňová povinnosť smeruje. Prečo je tomu tak, asi netreba odbornej komunite bližšie objasňovať.

O daniach však nehovoria iba politici. Dane sú zaujímavou témou aj pre rôzne kategórie zamestnancov, živnostníkov či remeselníkov, ale aj pre iné podnikateľské subjekty. Väčšinou sú to diskusie či polemiky všeobecného rázu s dôrazom na kritiku bývalej, súčasnej či pripravovanej daňovo-právnej regulácie. S istou dávkou zveličovania možno povedať, že dane a ich právna úprava sú každodennou súčasťou života celého spoločenského organizmu s nezanedbateľným dopadom na majetkovú i osobnú slobodu jednotlivca, ale i rôznych podnikateľských subjektov. Tento dopad je väčšinou subjektívne ponímaný ako negatívny avšak zároveň nevyhnutný a z objektívneho pohľadu, berúc do úvahy najmä národohospodárske hľadiská, aj ako pozitívny. K tomu sa však vyžaduje prerozdeľovanie príjmov z titulu daní vládnucimi politickými subjektmi v súlade s nevyhnutnými potrebami spoločnosti.

II.

Táto medzinárodná konferencia je zameraná na aktuálne otázky financií a finančného práva z hľadiska fiskálnej a monetárnej podpory hospodárskeho rastu v štátoch strednej a východnej Európy. Aj keď sa to na prvý pohľad nemusí tak javiť, téma môjho príspevku korešponduje so základným obsahovým zameraním konferencie. Hospodársky rast v uvedených štátoch nie je možný bez vytvorenia a podpory podnikateľského prostredia, ktoré bude konkurencie schopné, relatívne stabilné, nezaťažené nadmernou byrokraciou a nespútané nezmyselnými právnymi pravidlami. V tomto smere má veľa čo povedať aj daňové právo a právne normy, ktoré ho vo svojom súhrnne vytvárajú.

V mojom príspevku sa nebudem zaoberať teoretickými otázkami týkajúcimi sa postavenia daňového práva v štáte s vytvoreným demokratickým zázemím a trhovo a sociálne orientovanou ekonomikou, ako sú napríklad samostatnosť a rovnocennosť daňového práva medzi ostatnými právnymi odvetviami nášho právneho poriadku. Svoju pozornosť skôr chcem zamerať na možnosti daňového práva komplexne a právnych noriem, ktoré ho vytvárajú v jednotlivostiach, podporovať podnikateľské prostredie. V uvedenom duchu daňové právo vo všeobecnosti i z pohľadu jeho jednotlivých daňovo-právnych noriem možno ponímať nielen ako nástroj, ale súčasne aj ako formu podpory podnikateľského prostredia.

Je bez akýchkoľvek pochybností, že daňové právo sa v tomto zmysle môže aktivizovať pozitívne alebo aj negatívnym spôsobom. Často aj také opatrenie výkonnej moci, ktoré sa na počiatku prezentuje ako prevratné a v istom význame moderné, sa môže neskôr prejaviť v negatívnom svetle a nepriaznivo pôsobiť na podnikanie. Záleží to na celom rade rôznych okolností vnútroštátneho a medzinárodného charakteru.

Vo vnútroštátnom rámci sú to v prvom rade konkrétne politické pomery a ekonomická úroveň daného štátu, miera jeho fiskálnej decentralizácie, stabilita meny a rôzne iné subjektívne i objektívne činitele, ktoré vplývajú na podnikateľské prostredie. Spomínam si, ako sa za účinnosti bývalého zákona o dani z príjmov na počiatku prezentovalo zavedenie paušálnej dane pre daňovníkov prevádzkujúcich niektoré činnosti[2] ako systémové opatrenie, aby sa o nejaký čas tým istým vládnym zoskupením zrušilo ako nesystémový prvok pri zdaňovaní príjmov.

Pokiaľ ide o medzinárodné súvislosti, základným a spoločným menovateľom ovplyvňovania podnikateľského prostredia normami daňového práva je globalizácia sveta ako takého, globalizácia svetovej ekonomiky a vlastne v súčasnosti aj globálna ekonomická a finančná kríza.

Medzi primárne činitele, ktoré pozitívne alebo negatívne ovplyvňujú podnikateľské prostredie treba zaradiť aj to, v akom rámci bude prevládať ten – ktorý všeobecne uznávaný princíp zdaňovania. Ako diametrálne odlišný a protirečivý sa v tomto smere vyníma napríklad vzťah princípu efektívnosti a daňovej spravodlivosti. To, čo je vo všeobecnosti považované za efektívne, sa väčšinou súčasne všeobecne poníma ako daňovo nespravodlivé. A naopak daňovo spravodlivé riešenie v oblasti právnej regulácie sa zákonite často dostáva do rozporu s efektívnosťou zdaňovania. Všetko, čo sa uskutoční v daňovom systéme, je buď spravodlivé alebo efektívne. V daňovom systéme platí nepriama úmera, že čím je tento systém spravodlivejší, tým menej je efektívny[3]. Čo vlastne uprednostniť v konkrétnej politicko-ekonomickej situácii daného štátu je preto skôr otázka taktiky postupu výkonnej moci v oblasti zdaňovania voči adresátom daňovo-právnych noriem, ako strategických cieľov daňovej politiky štátu, ktorých realizácia vlastne vedie k daňovej reforme.

2 Pozri § 15 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

3 Pozri napríklad: Babčák, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*, EPOS, Bratislava, 2010, s. 84 a nasl.

III.

Hovoriť alebo písať o tom, ako sa daňovo-právne normy podieľajú na podpore podnikateľského prostredia a ako by výraznejšie mohli akcelerovať jeho rozvoj, vyžaduje súčasné uvedomenie si systémových, štrukturálnych i obsahových väzieb medzi daňovým právom a odvetviami práva, ktoré priamo regulujú vzťahy vznikajúce pri podnikateľskej činnosti podnikateľských subjektov. Preto by nebolo správne a ani možné obmedzovať možnosti tohto pôsobenia iba na daňovo-právne normy. V tomto smere nemožno nespomenúť predovšetkým obchodné právo, ktorého normy tiež spätne ovplyvňujú daňové zákonodarstvo. Toto konštatovanie platí bez toho, aby som chcel poprieť tézu o tom, že daňovo-právne normy pôsobia na oblasť spoločenských vzťahov, ktorú regulujú, priamo a bezprostredne, bez akýchkoľvek rušivých zásahov, resp. podmienok zo strany iných právnych odvetví. V tomto zmysle daňové právo nie je priamo závislé na iných odvetviach práva a vďaka tomu slobodne a nezávisle konštruuje jemu vlastné právne inštitúty.[4] K tomu aby však daňovo-právne normy efektívnejšie a účinnejšie pôsobili na rozvoj podnikateľského prostredia musia byť konformné s pôsobením noriem iných právnych odvetví, v našom prípade predovšetkým obchodno-právnych noriem.

Oblasť podnikania je upravená v Obchodnom zákonníku a v ďalších právnych predpisoch, ktoré sú primárnymi prameňmi obchodného práva, ale i občianskeho práva, príp. hospodárskeho práva. V právnej praxi (a nielen v nej) sa takto formuje vzťah medzi odvetviami pochádzajúcimi z dvoch historicky rozdeľovaných a tradične akceptovaných skupín práva – verejného a súkromného.

Vzťah daňového práva a obchodného práva vyplýva najmä z prepojenia právnych noriem vytvárajúcich tieto právne odvetvia. V tejto súvislosti možno konštatovať, že normy upravujúce daňovo-právne vzťahy majú za úlohu vytvárať určité ekonomické (ovzdušie) prostredie pre rozvoj obchodu a podnikania.[5] Toto ovzdušie by malo byť také, aby umožňovalo nerušený rozvoj podnikateľských aktivít a súčasne, aby sa nestávalo brzdou tohto rozvoja.

Aj na základe predchádzajúcich slov možno teda konštatovať, že podpora podnikania z pohľadu daňovo-právnej regulácie je v prvom rade záležitosťou

4 Pozri tamtiež: s. 40 a nasl.

5 Obdobne napríklad: Suchoža J. a kol. *Slovenské obchodné právo*, I. diel, UMB, B. Bystrica, 1998, s. 50; Suchoža, J. – Husár, J. a kol. *Obchodné právo*, IURA EDITION, spol. s.r.o., Bratislava, 2009, s. 71.

daňovo-právnych noriem. Daňovo-právne normy však v uvedenom rámci majú vytvárať istú symbiózu pôsobenia aj s právnymi normami z iných odvetví práva. Markantne to vidieť najmä vo vzťahu medzi právnou úpravou dane z príjmov, čo je problematika, ktorá je systémovo začlenená do rámca daňového práva a právnou úpravou odvodov poistného. Posledne spomínaná právna úprava je z hľadiska predmetového i systémového v súčasnosti mimo rámec daňovo-právnej regulácie, a je zaradená do práva sociálneho zabezpečenia. Väčšinou negatívne skúsenosti z jej uplatňovania v daňovej a odvodovej praxi v ostatnom čase však naznačujú, že treba zmeniť pohľad na tieto zložky povinností podnikateľských i nepodnikateľských subjektov voči rôznym peňažným fondom. Treba povedať, že v uvedenom zmysle sa v právnej vede ešte stále neprávom zabúda na súvislosti daňovo-právnej regulácie s právnymi úpravami týkajúcimi sa odvodov poistného do Sociálnej poisťovne a do zdravotných poisťovní.

Vráťme sa však k tomu, v akom rámci právne normy všeobecne podporujú v daňovej oblasti podnikanie na Slovensku. Slovenské zákonodarstvo ponúka viaceré príklady toho, čo možno považovať v tejto oblasti za podporu podnikaniu. Tieto príklady zhmotňujú dve skupiny právnych predpisov. Sú to:

1. príslušné daňovo-právne úpravy zákonného charakteru, teda originálne a pôvodné pramene daňového práva,
2. súvisiace právne predpisy z iných oblasti slovenského právneho poriadku, predovšetkým z obchodného práva.

Je celkom prirodzené, že ťažisko podpory podnikateľského prostredia je premietnuté do rámca daňovo-právnej regulácie. Ide predovšetkým o právne úpravy priamych daní, jednoznačne najmä dane z príjmov, ale i o právne predpisy upravujúce oblasť nepriameho zdaňovania.

Vzhľadom na to, že sféra právnej úpravy nepriamych daní je v kompetencii inštitúcií Európskej únie a teda unifikovaná buď bezprostredne v primárnom práve EÚ či v sekundárnych nariadeniach EÚ alebo nepriamo harmonizovaná cestou smerníc, nebudem sa problematikou nepriamych daní zaoberať. Svoju pozornosť sústredím v tomto smere iba na oblasť priamych daní, konkrétne na daň z príjmov.

Pokiaľ ide o druhý pilier zákonnej úpravy podpory podnikateľského prostredia v oblasti daní, sem možno zaradiť najmä zákony regulujúce oblasť štátnej pomoci, investičnej pomoci, stimulov pre výskum a vývoj atď.

IV.

Súčasné slovenské daňové a súvisiace zákonodarstvo zakotvuje celý rad inštitútov a nástrojov, ktorých zmyslom je napomáhať podpore podnikateľského prostredia. Ide o inštitúty a nástroje, ktorým vcelku nemožno uprieť systémový charakter, ale o niektorých z nich ako o nástrojoch systémovej povahy možno uvažovať iba s veľkou námahou.

Bez toho, aby som chcel diferencovať medzi originálnou daňovo-právnou úpravou a súvisiacim zákonodarstvom možno podľa môjho názoru k *systémovým nástrojom* podpory podnikania zaradiť:

1. nástroje, ktoré majú za cieľ zjednodušenie zdaňovania, predovšetkým vedenia daňovej evidencie, resp. tzv. daňového účtovníctva,
2. štátnu pomoc,
3. investičnú pomoc,
4. stimuly pre výskum a vývoj.

Druhou oblasťou podpory podnikania sú nástroje a inštitúty, ktoré nemožno podľa mojej mienky ponímať ako systémové. Svojou povahou predstavujú *nesystémové opatrenia* v podobe rôznych výnimiek, ale najmä oslobodení.

Z rámca nástrojov ***systémovej povahy*** treba na prvom mieste uviesť tie, ktorých zmyslom je **zjednodušiť zdaňovanie** podnikateľských subjektov. K týmto inštrumentom treba zaradiť:

1. možnosť *paušálneho preukazovania výdavkov* vo vzťahu k fyzickým osobám – podnikateľom. Zákon o dani z príjmov v tejto súvislosti vychádza z toho, že daňovník uplatní výdavky v ustanovenej paušálnej sume. Jedinou prekážkou možnosti tohto uplatnenia je štatút platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ je daňovník platiteľom dane z pridanej hodnoty po celé zdaňovacie obdobie, takúto možnosť nemá. Paušálna suma, v ktorej môže daňovník uplatniť výdavky je vo všeobecnosti stanovená vo výške 40 % z úhrnu príjmov. Uvedená možnosť sa týka aj daňovníka s príjmami z prenájmu, ktorý nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty alebo je platiteľom tejto dane len časť zdaňovacieho obdobia. V prípade daňovníka, ktorý dosahuje len príjmy z vykonávania remeselných živností, možno uplatniť výdavky paušálne vo výške 60 %.

Ak daňovník uplatní výdavky v ustanovenej paušálnej sume, v sumách výdavkov sú zahrnuté všetky jeho daňové výdavky okrem zaplateného poistného a príspevkov, ktoré je povinný platiť, ak toto poistné a príspevky neboli zahrnuté do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach; toto poistné a príspevky si môže daňovník uplatniť vo výdavkoch v preukázanej výške.

Daňovník počas uplatňovania výdavkov týmto spôsobom je povinný viesť *evidenciu* o príjmoch v časovom slede, o zásobách a o pohľadávkach;

2. možnosť *vedenia daňovej evidencie zjednodušeným spôsobom* vo vzťahu k fyzickým osobám – podnikateľom (najmä živnostníkom). Uvedená možnosť sa podľa zákona o dani z príjmov vzťahuje na daňovníka, ktorý vykonáva podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť za podmienky, že túto činnosť vykonáva samostatne bez zamestnanca. Ďalšou podmienkou je, že z tejto činnosti dosiahol v bezprostredne predchádzajúcom zdaňovacom období príjmy (výnosy) nepresahujúce sumu 170 tis. eur a uplatňuje pri týchto príjmoch (výnosoch) preukázateľné daňové výdavky. Pri splnení týchto podmienok nie je povinnosťou daňovníka viesť účtovníctvo podľa zákona o účtovníctve, príp. evidenciu (ak si uplatňuje paušálne výdavky), ale takýto daňovník môže viesť počas celého zdaňovacieho obdobia daňovú evidenciu o:

- príjmoch a daňových výdavkoch v časovom slede vrátane prijatých a vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov,
- hmotnom majetku a nehmotnom majetku, využívaných na podnikanie alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť,
- zásobách, pohľadávkach a záväzkoch.

Daňovník, ktorý sa rozhodne viesť daňovú evidenciu, je povinný takto postupovať počas celého zdaňovacieho obdobia. Pokiaľ však v priebehu zdaňovacieho obdobia nedodrží ustanovené podmienky, bude pokračovať vo vedení daňovej evidencie už len v tomto zdaňovacom období. V bezprostredne nasledujúcom zdaňovacom období je tento daňovník povinný viesť účtovníctvo podľa zákona o účtovníctve[6] alebo evidenciu (pri uplatňovaní paušálnych výdavkov);

3. možnosť *rozloženia hmotného majetku na jednotlivé oddeliteľné súčasti* hmotného majetku, ak vstupná cena každej jednotlivej oddeliteľnej súčasti je vyššia ako 1 700 eur. S tým súvisí aj presun niektorých druhov hmotného majetku z vyšších do nižších odpisových skupín, ale i samotné zvýšenie vstupnej ceny hmotného majetku z 996 eur na 1 700 eur a nehmotného majetku z 1 660 na 2 400 eur (ide o opatrenie, ktoré by malo zlepšiť cash flow firiem z dôvodu nižšej daňovej povinnosti);

4. *zvýšenie základnej nezdaniteľnej časti daňového základu* pre zdaňovacie obdobie 2009 a 2010 z 19,2 násobku životného minima na 22,5 násobok

6 Podľa zákona č. 563/2001 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

životného minima pri dodržaní ustanovených podmienok (nebude sa to však týkať podnikateľom, ktoré sú právnickými osobami).

Štátnu pomoc upravuje na Slovensku zákon o štátnej pomoci.[7] Uvedený zákon sa vzťahuje na podnikateľov a združenia podnikateľov, a v postavení poskytovateľov štátnej pomoci na štátne orgány, vyššie územné celky, obce a iné právnické osoby poskytujúce štátnu pomoc podľa osobitného zákona.[8]

Štátnou pomocou sa na účely tohto zákona rozumie každá pomoc v akejkoľvek forme, ktorú poskytuje na podnikanie alebo v súvislosti s ním poskytovateľ priamo alebo nepriamo z prostriedkov štátneho rozpočtu, zo svojho rozpočtu alebo z vlastných zdrojov podnikateľovi. Štátna pomoc sa môže poskytnúť v súlade so zákonom o štátnej pomoci, osobitnými zákonmi a právnymi predpismi Európskej únie vzťahujúcimi sa na štátnu pomoc.[9]

Zákon o štátnej pomoci rozlišuje dve základné formy štátnej pomoci:

a) priamu formu (predovšetkým dotácia, príspevok, grant, úhrada úrokov alebo časti úrokov z úveru, príp. aj časti úveru poskytnutého podnikateľovi, návratná finančná výpomoc a pod.);
b) nepriamu formu.

Vo vzťahu k daňovej problematike prichádza do úvahy iba *nepriama forma* štátnej pomoci, ktorá sa prejavuje buď v podobe poskytnutia úľavy na dani alebo pokute, úroku alebo na iných sankciách alebo v podobe odkladu platenia dane alebo povolenia zaplatenia dane v splátkach. V týchto prípadoch podnikateľský subjekt síce nedostane priamy príspevok z verejných zdrojov a prostriedkov, ale bude zvýhodnený nepriamo, napríklad odpustením sankcie za porušenie príslušného daňového zákona, ktorú by inak musel zaplatiť.

Podrobnosti postupu pri poskytovaní úľavy na dani alebo na tzv. daňových sankciách, ako aj pri odklade platenia dane alebo pri povolení zaplatenia dane v splátkach upravuje zákon o správe daní a poplatkov.[10] V tejto súvislosti má ale zákon o štátnej pomoci prednosť pred zákonom o správe daní a poplatkov, pretože odklad platenia dane alebo platenie dane v splátkach možno

7 Zákon č. 231/1999 Z. z. o štátnej pomoci v znení neskorších predpisov.

8 Napríklad podľa zákona č. 80/1997 Z. z. o Exportno-importnej banke Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov.

9 Napríklad nariadenie Komisie (ES) č. 70/2001 z 12. 1. 2001 o uplatňovaní článkov 87 a 88 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva na podporu štátu malým a stredným podnikateľom alebo nariadenie Komisie (ES) č. 68/2001 z 12. 1. 2001 o uplatňovaní článkov 87 a 88 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva na vzdelávaciu pomoc.

10 Pozri § 103 a § 59 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

povoliť podľa zákona o správe daní a poplatkov len vtedy, ak je to v súlade so zákonom o štátnej pomoci.[11] V otázke úľav na pokute, úroku alebo iných sankciách však treba aplikovať aj iné právne predpisy (napríklad zákon o sociálnom poistení[12]).

Poskytovanie **investičnej pomoci** na Slovensku upravuje zákon o investičnej pomoci.[13] Investičná pomoc vo vzťahu k daňovej problematike má formu úľavy na dani z príjmov podľa zákona o dani z príjmov.[14] Poskytuje sa na podporu počiatočnej investície a vytvárania pracovných miest.

Podstata úľavy na dani príjemcom investičnej pomoci podľa zákona o dani z príjmov spočíva v tom, že daňovník, ktorému bolo vydané rozhodnutie o schválení investičnej pomoci obsahujúce úľavu na dani podľa zákona o investičnej pomoci, môže si uplatniť nárok na túto úľavu do výšky dane pripadajúcej na pomernú časť základu dane (pomerná časť základu dane sa vypočíta tak, že základ dane sa vynásobí koeficientom vypočítaným v súlade so zákonom). Daňovník však musí súčasne spĺňať podmienky ustanovené zákonom o investičnej pomoci, ako aj osobitné podmienky podľa zákona o dani z príjmov (napríklad daňovník počas zdaňovacích období, za ktoré si uplatňuje úľavu na dani, využije všetky ustanovenia zákona znižujúce základ dane, na ktoré mu vzniká nárok, a to najmä uplatnením odpisov hmotného majetku a nehmotného majetku, opravných položiek a rezerv, ďalej daňovník je povinný počas zdaňovacích období, za ktoré si uplatňuje úľavu na dani, odpočítať od základu dane daňovú stratu alebo časť daňovej straty, o ktorú v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach neznižoval základ dane, a to vo výške základu dane atď.).

Nárok na úľavu na dani si daňovník môže uplatniť najviac na päť bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období.

Jedným z príkladov takejto investičnej pomoci prejavujúcej sa vo forme úľavy na dani na území Slovenska je automobilka VW. V súvislosti so svetovou hospodárskou a finančnou krízou predchádzajúca vláda Slovenskej republiky dňa 17. decembra 2008 schválila návrh na investičnú pomoc, ktorá zahrňuje aj pomoc vo forme daňových úľav. Automobilka VW sa zaviazala, že do roku

11 Pozri § 59 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. Obdobne to v zmysle § 103 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. platí aj pre poskytovanie úľavy na dani alebo na tzv. daňových sankciách.

12 § 293bj zákona č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení v znení neskorších predpisov.

13 Zákon č.561/2007 Z. z. o investičnej pomoci a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskoršieho predpisu.

14 Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

2012 vytvorí 760 nových pracovných miest. Z toho vyplývajúce daňové úľavy činia v roku 2010 sumu 2,9 mil. eur, v roku 2011 čiastku 5,- mil. eur a v roku 2012 pôjde o sumu 6,4 mil. eur. Pokiaľ vychádzame z relevantného údaja, že na Slovensku pôsobí asi 240 firiem, ktoré pracujú pre automobilový priemysel, potom je táto úľava na dani do značnej miery pochopiteľná.

Podstata úľavy na dani formou poskytnutia **stimulov pre výskum a vývoj** podľa zákona o dani z príjmov spočíva v tom, že daňovník, ktorému bolo vydané rozhodnutie o schválení poskytnutia stimulov podľa osobitného predpisu,[15] si môže uplatniť nárok na úľavu na dani jednotlivo za každé zdaňovacie obdobie počas celého obdobia, na ktoré bolo toto rozhodnutie vydané. Tento nárok môže uplatniť najviac do výšky nákladov vykázaných v účtovnej závierke daňovníka hradených z jeho vlastných prostriedkov na ustanovený účel. Obdobne ako aj v predchádzajúcom prípade, však daňovník musí zároveň spĺňať podmienky ustanovené zákonom o stimuloch pre výskum a vývoj, ale aj osobitné podmienky podľa zákona o dani z príjmov (napríklad využije všetky ustanovenia zákona znižujúce základ dane, na ktoré mu vzniká nárok, najmä uplatnením odpisov, pričom v tomto období nie je možné prerušiť odpisovanie hmotného majetku atď.).

Nárok na úľavu na dani si daňovník môže uplatniť najviac na tri bezprostredne po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia. Nárok na túto úľavu možno uplatniť najviac do výšky, ktorá v priebehu zdaňovacích období, za ktoré sa uplatňuje úľava na dani, v úhrne nepresiahne hodnotu uvedenú v rozhodnutí o schválení poskytnutia stimulov.

Samotné podmienky poskytovania stimulov pre výskum a vývoj upravuje zákon o stimuloch pre výskum a vývoj. Podľa tohto zákona stimul pre výskum a vývoj je nástroj podpory výskumu a vývoja vykonávaného právnickou osobou, ktorá je podnikateľom. Neposkytuje sa teda fyzickej osobe – podnikateľovi. Cieľom stimulu pre výskum a vývoj je zvýšenie úrovne výskumu a vývoja a pôsobnosti orgánov štátnej správy pri poskytovaní stimulov pre výskum a vývoj a kontrole ich použitia.

Uvedený zákon je schémou štátnej pomoci podľa zákona o štátnej pomoci.

Žiadateľom o stimuly môže byť mikropodnikateľ, malý podnikateľ, stredný podnikateľ (právnická osoba s priemerným prepočítaným počtom zamestnancov nepresahujúcim 250 a zároveň s obratom za kalendárny rok alebo

15 Zákon č. 185/2009 Z. z. o stimuloch pre výskum a vývoj a o doplnení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

hospodársky rok nepresahujúcim 50 mil. eur alebo s čistou hodnotou majetku vykázanou v súvahe nepresahujúcou 43 mil. eur) a veľký podnikateľ (právnická osoba s priemerným prepočítaným počtom zamestnancov vyšším ako 250 a zároveň s obratom za kalendárny rok alebo hospodársky rok vyšším ako 50 mil. eur alebo s čistou hodnotou majetku vykázanou v súvahe vyššou ako 43 mil. eur).

Chcem upozorniť na to, že inštitút úľavy na dani je založený na možnosti jeho uplatnenia zo strany daňovníka, ak spĺňa podmienky ustanovené zákonom a teda ho nemožno zamieňať s inštitútom zníženia dane, o ktorom môže správca dane rozhodnúť z vlastného podnetu.

Pokiaľ ide o druhú oblasť, t.j. nástroje a inštitúty, ktorým nemožno priznať systémový charakter, k týmto treba započítať ***nesystémové opatrenia*** v podobe rôznych výnimiek ale najmä oslobodení, ktoré ešte stále zákon o dani z príjmov inkorporuje, resp. umožňuje.

Oslobodenie od dane predstavuje osobitný nástroj daňovej podpory pri dosahovaní konkrétnych daňových zámerov. Jeho podstata spočíva v tom, že daňový subjekt je zbavený povinnosti platiť daň v prípadoch vymedzených zákonom. Oslobodenie môže vyplývať priamo zo zákona na základe splnenia v zákone ustanovenej podmienky, alebo môže byť udelené rozhodnutím správcu dane alebo iného príslušného orgánu. Aj v tomto prípade bude oslobodenie viazané na splnenie v zákone ustanovenej podmienky alebo v rozhodnutí správcu dane alebo iného príslušného orgánu určenej podmienky.

Daňový subjekt môže byť oslobodený od daňovej povinnosti iba v plnej výške. Pokiaľ by nemusel platiť časť dane, je správnejšie hovoriť o znížení dane, príp. o úľave na dani, a nie o oslobodení, aj keď súčasný právny stav na Slovensku toto neakceptuje.

Okrem vecného oslobodenia a osobného oslobodenia,[16] môže byť oslobodenie od dane viazané aj na *určitý priestor* (štát v záujme podpory ekonomického rozvoja zaostalých území vymedzí okresy a mestá, na území ktorých sa bude uplatňovať oslobodenie pre určité skupiny daňovníkov) alebo na *určitý čas*, počas ktorého sa uplatňuje daňové zvýhodnenie alebo dokonca oslobodenie od dane (v tomto prípade hovoríme o tzv. daňových prázdninách).

16 Napríklad daňový subjekt, ktorý vznikol po 31. decembri 1992 a podliehal dani z príjmov právnických osôb bol za účinnosti prvého zákona o daniach z príjmov (zákon č. 286/1992 Zb.) oslobodený od dane na základe splnenia podmienok stanovených v právnom predpise. Išlo o nariadenie vlády č. 145/1993 Z. z. o podmienkach oslobodenia daňových subjektov od dane z príjmov.

Ako som už konštatoval, oslobodenie od dane vo všeobecnosti predstavuje nesystémový prvok v daňovom systéme, i keď na strane druhej treba súčasne vidieť v niektorých prípadoch nutnosť jeho zavedenia. Preto aj v súčasnosti zákon o správe daní a poplatkov umožňuje, aby Ministerstvo financií Slovenskej republiky celkom alebo sčasti oslobodilo od daní z príjmov novovzniknuté daňové subjekty, ktoré odvádzajú daň z príjmov do štátneho rozpočtu. Okruh daňových subjektov a bližšie podmienky na oslobodenie ustanovuje vláda Slovenskej republiky nariadením.[17]

V.

Som toho názoru, že prevratné zmeny daňovo-právnej úpravy týkajúce sa rozvoja podnikateľského prostredia v najbližších rokoch nemožno očakávať. Presun daňového zaťaženia z priamych daní na nepriame dane ako tendencia uplynulého obdobia je s najväčšou pravdepodobnosťou na konci. Myslím si, že daňové zákonodarstvo istým spôsobom „vyčerpalo" svoj akčný rádius a sústredí sa skôr na presadzovanie opatrení čiastočnej povahy, ako na nejaké komplexné zmeny charakteru daňových reforiem. Jediné závažnejšie opatrenie, ktoré bude ale narážať na mimoriadny odpor bankových kruhov, môže priniesť úsilie o zavedenie akejsi „bankovej dane"; obávam sa však, že v konečnom dôsledku by konzekvencie z toho pocítila nielen podnikateľská sféra, ale aj bežní daňovníci.

V najbližšej budúcnosti bude veľa záležať aj na tom, ako skončí snaha Európskej únie presunúť rozhodovanie o ťažiskových otázkach priamych daní z jednotlivých členských štátov na inštitúcie Európskej únie.

Aké sú teda reálne možnosti pôsobenia daňového práva na podnikateľské prostredie? Som toho názoru, že daňovo-právne normy musia:

1. ***vytvárať***, resp. ***formovať priaznivé podmienky pre rozvoj podnikania***. Toto považujem za jeden zo základných cieľov pôsobenia daňovo-právnych noriem na podnikateľské prostredie. Vzniká otázka, ktoré prostriedky má zvoliť zákonodarná moc na to, aby daňové zákonodarstvo umožnilo dosiahnutie tohto cieľa? Podľa môjho názoru je v záujme naplnenia uvedeného cieľa nevyhnutné venovať pozornosť realizácii týchto vzájomne súvisiacich otázok:

a) zjednodušeniu zdaňovania podnikateľských subjektov,

17 Pozri § 102 zákona č. 511/1992 Zb.

b) sprehľadneniu systému povinných platieb podnikateľských subjektov do niektorého z verejných rozpočtov,
c) odstráneniu nadmernej byrokracie súvisiacej so správou konkrétnej dane,
d) zníženiu administratívnych nákladov na správu dane nielen u správcov dane, ale aj u podnikateľských subjektov;

2. ***zabezpečiť nevyhnutnú mieru súladu medzi princípom efektívnosti a princípom daňovej spravodlivosti*** v oblasti zdaňovania podnikateľských subjektov. Pochopiteľne, že tým nechcem oslabiť význam princípu priority fiskálnych záujmov štátu v právnej úprave daňových vzťahov, ktorý považujem za jeden z meridiánov daňového práva.[18] Som však toho názoru, že medzi princípom efektívnosti a princípom daňovej spravodlivosti treba hľadať istý konsenzus, resp. kompromis v tom zmysle, aby ani o jednom z nich nebolo možné v daňovej praxi podnikateľských subjektov pochybovať.

V poslednom období, najmä v súvislosti so zmenami vo výkonnej moci, sa na Slovensku čoraz nástojčivejšie poukazuje na nutnosť reformy odvodov poistného. Táto reforma úzko súvisí s daňovou problematikou, pretože zapadá do komplexnej snahy o zjednodušenie výberu daní, odvodov poistného a cla. Podstata reformy odvodov poistného spočíva v zlúčení doterajších šiestich, resp. siedmich odvodov poistného[19] do jedného 25% odvodu a stanovení jednotného 10% poistného na zdravotné poistenie. Vymeriavacie základy odvodov poistného by už nezáviseli od hrubej mzdy, ale by boli závislé na celkovej cene práce. Odvody poistného by sa teda mali platiť z hrubej mzdy zvýšenej o odvody poistného platené zamestnávateľom, teda z tzv. superhrubej mzdy. Súčasťou uvedenej reformy by bolo aj dobrovoľné platenie poistného v nezamestnanosti tak, ako je to teraz u živnostníkov.

V súčasnosti sa poistné vypočítava z hrubej mzdy, čo škodí nielen zamestnancom (nepredstavuje čistý príjem zamestnanca), ale aj zamestnávateľom, pretože nezohľadňuje náklady zamestnávateľa.

V Českej republike majú s tzv. superhrubou mzdou už isté skúseností. V tejto súvislosti sa v médiách objavovali rôzne správy o tom, že české ministerstvo financií navrhuje zrušenie tohto inštitútu, ale aj následné dementovanie týchto správ.

18 K princípom daňového práva bližšie pozri: BABČÁK, V.: *Daňové právo Slovenskej republiky*, EPOS, Bratislava, 2010, s. 43 a nasl.

19 Poistné na nemocenské poistenie, starobné poistenie, invalidné poistenie, úrazové poistenie, garančné poistenie, poistenie v nezamestnanosti a poistné do rezervného fondu solidarity.

Z môjho pohľadu je oveľa vážnejším problémom než to, či zamestnanec uvidí na výplatnej páske svoju celkovú cenu práce alebo nie (najmä, ak to na zvýšenie čistej mzdy nemá takmer **žiadny vplyv**), sa javí dosiahnutie takého stavu v oblasti povinných platieb do verejných rozpočtov, aby vymeriavacie základy pre daň z príjmov, sociálne poistenie a zdravotné poistenie boli harmonizované a z týchto základov by sa jednoduchou aplikáciou konkrétnej sadzby zrážala tak daň, ako aj odvody na sociálne poistenie a zdravotné poistenie.

Vo vzťahu k základu dane z príjmov som navyše toho názoru, že v záujme celkového zjednodušenia a sprehľadnenia zdaňovania príjmov podnikateľských subjektov by mala výkonná moc pristúpiť k rozšíreniu súčasného systému, na ktorom je založené určovanie daňového základu pri uvedenej dani. Skúsenosti z praxe ukazujú, že pre podnikateľské subjekty je dosť komplikovaným systém, podľa ktorého zákon o dani z príjmov podrobne vymenúva položky výdavkov, resp. nákladov, ktoré môžu byť zahrnuté do daňového základu, a potom negatívne aj tie položky výdavkov, resp. nákladov, ktoré nemôžu mať charakter daňových výdavkov, a teda sa ani nemôžu premietnuť do základu dane. V daňovej praxi potom často orgány daňovej správy u jednotlivých podnikateľských subjektov rozdielne posudzujú tie isté výdavky, resp. náklady. Z tohto pohľadu by právna úprava mala oveľa jednoznačnejšie vymedzovať tie výdavky, resp. náklady (prípadne aj ich limit), ktoré nemôžu ovplyvňovať celkový daňový základ podnikateľského subjektu.

Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.
Kováčska ul. č. 26
040 75 Košice

AKTUÁLNÍ OTÁZKY FINANČNÍHO PRÁVA VE SVĚTLE HOSPODÁŘSKÉ A FINANČNÍ KRIZE

TOPICAL ISSUES OF FINANCIAL LAW IN THE LIGHT OF THE ECONOMIC AND FINANCIAL CRISIS

Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Abstrakt: V tomto článku se autor zamýšlí nad možnými řešeními aktuálních problémů spojených s finanční krizí. Autor se na tuto problematiku zaměřuje zejména z daňově-právního hlediska a navrhuje možná východiska u jednotlivých druhů daní. Komentuje též aktuální stav české daňové legislativy a také změny této legislativy, které jsou v poslední době navrhovány.

Klíčová slova: finanční krize, daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, převodní daně.

Abstract: The author puts forward his ideas about possible solutions of topical problems connected with the financial crises in the article. The author looks at these questions from the tax legislation viewpoint and offers possible ways out for particular kinds of taxes. The author comments actual state of the Czech tax legislation and its changes that have been recently proposed.

Keywords: financial crisis, income taxes, value added tax, transfer taxes.

Úvod

V současné době se svět nachází v období takzvané finanční krize, která ovlivňuje ekonomiku všech států. Tato krize nejprve dopadla na soukromé subjekty, zejména podnikatele, následně i na fyzické osoby jako jejich zaměstnance, spolupracující živnostníky atd. a v neposlední řadě také na státy a jejich finance. Tato krize klade na veřejné finance velmi vysoké nároky, na jedné straně vzrostly veřejné výdaje, když se státy snažily nastartovat poptávku,

sanovat některé obory či byly nuceny zvýšit své výdaje na sociální politiku, jak v průběhu času narůstala nezaměstnanost. Na veřejné výdaje také silně dopadla neochota subjektů půjčovat, státy, které jsou v poslední době více a více závislé na financování svého deficitního hospodaření třetími subjekty, začaly zjišťovat, že narůstají požadavky investorů na výnosy státních dluhopisů, což zvyšuje nákladnost financování veřejného dluhu. Na druhé straně pak na veřejné finance silně dopadlo omezení, zastavení hospodářského růstu či dokonce jeho pokles, jehož sekundárním výsledkem byl také pokles objemu daňových výnosů, a tedy i snížení příjmů veřejných rozpočtů. Tato finanční krize tedy dopadla na ekonomiky jednotlivých států velmi silně. Nicméně krize nemusí být vnímána pouze negativně, je možné v ní vidět i impuls, který donutí státy, které si v poslední době zvykly na pohodlný deficitní způsob svého financování, hospodařit daleko úsporněji, směřovat k vyrovnaným státním rozpočtům.

Pokud se z tohoto pohledu podíváme na situaci v České republice v oblasti finančněprávní, můžeme určit několik základních problémů, které je potřeba vyřešit, aby Česká republika vyšla z této krize posílena. Krize se tak může stát pákou, která donutí Českou republiku racionálněji hospodařit, přehodnotit daňové zatížení, a zejména strukturu svých daní. Výsledkem tohoto úsilí by měly být zdravější veřejné finance a rozumný, a zejména stabilní ekonomický růst.[1]

Daňový systém České republiky

Jestliže budeme nejprve analyzovat daňový systém České republiky a konstrukci jednotlivých daní, zjistíme, že u téměř každé z daní existují problematické otázky, na které je nutné najít vhodné odpovědi. Je nutné však k této problematice přistupovat komplexně a systematicky, což i řada autorů v pozitivním slova smyslu činí.[2] Bohužel je realitou posledních dvaceti let, že zejména daňová legislativa byla vždy brzdou, která často negativně dopadala na rozvoj ekonomiky a činnost subjektů. Je pochopitelné, že tato legislativa

1 Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy".

2 Srovnej: Boháč, R., Marková, H., Karfíková, M. The Reform of Public Finance in the Czech Republic. In: *The Basic Problems of Public Finance Reforms in the 21st Century in Europe*, Bialystok: Wydzial Prawa Universytetu w Bialystoku, Remisa 2 Bialystok, 2009, s. 580, s. 53-61.

nemohla být z počátku stoprocentní, přece jen bylo nutné oproti stavu před rokem 1989 vytvořit něco nového, do té doby nepříliš používaného. Bohužel se ale její vývoj ubíral nesprávnou cestou. Jednoduše ji lze popsat jako velmi početnou řadu parciálních řešení, která nebyla prováděna koncepčně. Proto se současná daňová legislativa vyznačuje svojí nepřehledností a nesrozumitelností. Jakékoliv další změny by proto měly probíhat pouze po důkladném zvážení a na základě celkové koncepce, nejlépe pak systematicky s postupným nahrazením současných daňověprávních norem normami novými, moderními. Je pozitivním faktem, že je již například připravován nový zákon o daních z příjmů, který tyto požadavky respektuje.[3]

Daň z příjmů fyzických osob

V současné době nejdiskutovanější daňovou oblastí jsou zcela jistě přímé důchodové daně, v České republice reprezentované daní z příjmů právnických osob a daní z příjmů fyzických osob. V posledním zdaňovacím období, které bylo dotčeno skutečnými i „politickými" protikrizovými opatřeními, došlo v oblasti zdaňování příjmů fyzických osob k negativnímu vývoji spočívajícímu ve zvýšení procenta při uplatňování výdajů procentuální částkou.[4] Tento faktor (avšak bylo by možné jich nalézt více) vyústil v nepřijatelně rozdílnou míru zdanění fyzických osob, které jsou zaměstnanci, oproti fyzickým osobám, které samostatně podnikají. Může být sice akceptovatelné, pokud je celková daňová zátěž u podnikajících fyzických osob nižší, než u osob v zaměstnaneckém poměru, a to zejména s ohledem na vyšší rizika podnikajících fyzických osob, není ale možné, aby rozdíl mezi zdaněním těchto dvou skupin fyzických osob narostl do takového nepoměru, jak se stalo právě u příjmů za rok 2009. Ve svém důsledku totiž tento stav nejen že porušoval zásadu spravedlnosti zdanění, ale i nevhodně motivuje fyzické osoby k jednání, které by, nebýt těchto nesprávných daňověprávních motivů, nečinily. Nerovnost ve zdanění těchto dvou skupin fyzických osob se odráží ve faktu, že velké množství fyzických osob začalo formálně-právně svůj dříve zaměstnanecký poměr vykonávat formou samostatně výdělečné činnosti, ač jiného důvodu k této změně

3 Srovnej: Kohajda, M. Několik poznámek o přípravě nového zákona o daních z příjmů v České republice. In Hamuľák, J., Martvoň, A. (eds.). *Míľniky práva v stredoeurópskom priestore 2009*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, 2009, s. 781–786.

4 Ustanovení § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účinného pro zdaňovací období kalendářního roku 2009.

neměly. Daňové zatížení tak negativně ovlivnilo rozdělení fyzických osob na zaměstnance a na osoby samostatně podnikající.

Dalším problémem v oblasti zdaňování fyzických osob je kombinace lineární daňové sazby a zavedení tzv. stropů na sociálních odvodech, kombinace těchto dvou faktorů znamená, že celková míra zdanění příjmů po dosažení tohoto stropu klesá, vzniká zde kvazidegresivní zdanění (i když samotná daňová sazba samozřejmě degresivní není). Je také vhodné připomenout, že odvody na sociální zabezpečení mají v České republice povahu spíše daňovou, bylo by dokonce možné hovořit a stavu blízkému důchodové dani. Daňová konstrukce, kdy s rostoucím základem daně z příjmů klesá (v České republice fakticky, nikoli formálně-právně) daňová sazba, je v evropském srovnání výjimečný. Za této situace je možné diskutovat i o míře naplňování principu solidarity mezi poplatníky či o principu daňové spravedlnosti.

Oba tyto problémy jsou samozřejmě řešitelné. V prvé řadě je vhodné se zamyslet nad možností zavedení určitého výdajového paušálu u fyzických osob nepodnikajících, který by zohledňoval skutečnost, že i tyto fyzické osoby mají s výkonem svého zaměstnání spojeny nemalé náklady. U procentuálních výdajů u fyzických osob podnikajících je nutné ke stanovování těchto procent přistupovat velmi opatrně – nelze akceptovat situace, kdy i obory podnikání, které mají nízké nutné náklady, mohou dosahovat na výdaje ve výši např. 80 %, zvláště pokud se od této výše „výdajů" následně odvíjí také odvody sociální. Bylo by také možné omezit maximální částku celkových příjmů z podnikání, u které by poplatníci ještě mohli využívat tento způsob stanovení výdajů, aby tak tento jistě administrativně výhodný způsob zdanění byl využíván pouze u malých živnostníků a jiných drobně podnikajících fyzických osob.

Za druhé by bylo vhodné zvážit znovuzavedení progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob, která je z teoretického pohledu solidárnější. Přinejmenším by progresivní sazba mohla dorovnat alespoň již zavedené stropy na sociálních odvodech, pokud se z jiných důvodů ukáže, že je nutné či vhodné tyto stropy zachovat. Je ale možné také odstranit toto omezení nejvyšších odvodů, avšak to se jeví z jiných než daňověprávních důvodů jako méně vhodné řešení. V neposlední řadě by bylo více než dobré přehodnotit způsob určení daňového základu. Takzvaná superhrubá mzda je nesmyslem zavedeným v posledních letech, tento způsob výpočtu základu daně není vhodný zejména proto, že jsou fakticky daněny i částky, které fyzická osoba odvádí na povinných sociálních platbách (fakticky se tak například daní z příjmů daní důchodová kvazidaň). Mnohem elegantnějším řešením by bylo nezahrnovat

tyto odvody do základu daně, ale zvýšit daňovou sazbu tak, aby se výsledný stav celkového zdanění nezměnil.

Daň z příjmů právnických osob

V oblasti korporátních daní z příjmů je nutné rozumně reagovat na vzájemnou daňovou konkurenci mezi jednotlivými státy. Není možné tento jev ignorovat, ale také není možné mu bezhlavě podléhat. Je pravdou, že právnické osoby mají oproti osobám fyzickým výhodu jednodušší změny daňového domicilu, avšak tato změna stojí nemalé prostředky a přináší i jiné komplikace. Je tedy nutné nabídnout investorům takové zdanění společností, které by bylo ještě únosné, a tím vyvažovalo případné obtíže se změnou daňového domicilu spojené. V současné době je v České republice tedy úzký prostor pro postupné snižování daňové sazby daně z příjmů právnických osob, avšak nikoli snižování drastické. Nevýhodu relativně vyšší daňové sazby podnikatelům zcela jistě může vyvážit stabilita, přehlednost a předvídatelnost daňového práva. Pro stát mohou být nižší korporátní daně i výhodou, neboť v souvislosti s podnikáním právnických osob je stále možné získávat daňové výnosy formou nepřímých daní, resp. přímých daní odváděných fyzickými osobami, které jsou na právnické osoby příjmově navázány.

Daň z nemovitostí

Co se týče dalších přímých daní v daňovém systému České republiky, lze i u nich najít aspekty, které by zasloužily podstatnějších změn. Často diskutovanou přímou majetkovou daní je daň z nemovitostí. Poměrně často se ozývají hlasy po jejím úplném zrušení, ač na těchto názorech lze shledat několik argumentů, se kterými je nutné souhlasit (zejména ten, že se jedná o další, a nadto opakované zdanění příjmu, za který byla nemovitost zakoupena), avšak celková realita v České republice tomuto směru vývoje neodpovídá (nejpodstatnějším argumentem je relativně vysoký podíl daňových výnosů z daně z nemovitostí vůči celkovým daňovým výnosům plynoucím do obecních rozpočtů, neboť v České republice jde celý výnos z daně z nemovitostí právě obcím; dalším argumentem pro zdanění nemovitostí jsou náklady obcí, které s existencí nemovitosti v obci souvisí a jsou úměrné velikosti a množství nemovitostí).

Je také nutné nezapomínat, že zdanění nemovitostí je administrativně jednoduché a dlouhodobě jisté. Negativem současné konstrukce daně z nemovitostí

je způsob určení základu daně, který je určován administrativně a neodráží (či odráží jen nepřímo) skutečnou hodnotu nemovitostí. Bylo by tedy vhodné zvýšit závislost výše daně na skutečné hodnotě nemovitosti, přitom je ale nutné zároveň respektovat co nejnižší administrativní náklady s tímto určením hodnoty nemovitosti spojené, a to jak pro poplatníka, tak pro daňovou správu. Za vhodný způsob, jak je možné tohoto cíle dosáhnout, je využití cenových map, nejlépe pokud by byly vydávány obecně závaznými předpisy samotných obcí. Měl by být zachován současný trend zvyšování vlivu obcí na výši zdanění nemovitostí, které se v jejich katastrech nacházejí, což odpovídá také mezinárodně uznávaným požadavkům na místní samosprávu a její možnost ovlivňovat své daňové příjmy. Nejvhodnější by tedy jednak byla možnost obcí vydávat cenové mapy, jež by byly základem pro stanovení základu daně z nemovitostí, a za druhé možnost obcí rozhodnout o výši daňové sazby při respektování zákonných limitů.

Převodní daně

U majetkových daní převodních je možné se zamyslet nad některými návrhy diskutovanými aktuálně v odborných kruzích i v médiích. Objevují se i hlasy volající po zvýšení daně z převodu nemovitostí, přesněji její sazby, která v současnosti činí 3 % a je lineární. Nepovažuji za vhodné, aby sazba daně byla zvýšena, a to ani na 5 %, jak tomu bylo v minulosti. Je třeba mít na paměti, že se opět jedná o další zdanění již zdaněného příjmu a že je praxí zejména podnikatelů obcházet tuto daň vložením nemovitostí do obchodních společností a následnými převody těchto společností jako právních schránek pro nemovitosti namísto převodů nemovitostí samotných. Jakékoliv zvýšení daňové sazby je argumentem pro takovéto obcházení, a čím vyšší daňová sazba je, tím vyšší je i výhoda tohoto řešení. Naopak by bylo možné zvážit, jak jsou vysoké výnosy této daně a nakolik odpovídají administrativě spojené s jejím výběrem. Bylo by pak možné racionálně rozhodnout, zda má vůbec být tato daň zachována.

U daně dědické a darovací je rozhodování o případných změnách složitější. Samozřejmě že proti jejich existenci platí stejné argumenty jako u daně z převodu nemovitostí. Proto zde také existují silné hlasy navrhující jejich úplné zrušení. Je ale spíše vhodné tyto daně zachovat, zejména s ohledem na fakt, že zde existuje osvobození převodů mezi nejbližšími fyzickými osobami. Česká republika má výhodu, že se může poučit z příkladu Slovenska, které

tyto daně zrušilo úplně. Odborné kruhy zde po jejich zrušení hovořily o podezřelém nárůstu přesunů majetku (a možnosti, že jsou touto cestou legalizovány výnosy z předchozí „privatizační", možná i kriminální činnosti). I proto je vhodné zachovat rozumné zdanění převodů majetku na současné úrovni.

Nepřímé daně

Z oblasti nepřímých daní je aktuálně nezajímavější diskuze o dani z přidané hodnoty, a zejména o její sazbě. Někteří politikové, zejména v souvislosti s posledním návrhem provedení důchodové reformy,[5] akceptují možné sjednocení základní a snížené sazby do sazby jediné, nadto na úrovni aktuální sazby základní, jako dobrý a perspektivní návrh. Je však nutné na tyto návrhy reagovat a varovat před proinflačním charakterem takovéto změny. Navíc nejen že by tato změna způsobila zcela jistě růst cen, neboť ani současná krize a nižší poptávka nedonutí obchodníky nést toto zvýšení zcela na svých bedrech, tato změna je také asociální. Je nutné pamatovat, že snížená sazba daně z přidané hodnoty má silný sociální charakter, neboť je užívána u zboží a služeb každodenní spotřeby, které potřebují lidé bez ohledu na své bohatství.

Ani v ostatních rozvinutých zemích není model jediné sazby, která by byla navíc v případě České republiky relativně vysoká, používán a některé z těchto zemí dokonce používají sníženou sazbu rovnou nule. Tedy i ekonomicky nejrozvinutější státy využívají možnosti zdanění sníženou sazbou daně z přidané hodnoty u zboží a služeb, které jsou sociálně citlivé, neexistuje tak důvod, proč by měla být Česká republika výjimkou. Pro zachování snížené sazby daně z přidané hodnoty tedy existují dobré důvody, a to zejména u základních potravin a zboží základní denní potřeby, jakož i u základních sociálních a zdravotnických služeb a u sociálních bytových potřeb obyvatelstva.

Veřejné rozpočty

Mimo daňové problematiky by bylo vhodné k ucelenosti této diskuze probrat podrobněji také otázky rozpočtové. Jak jsem již výše uvedl, státní rozpočet by

5 Srovnej: Závěrečná zpráva PES. Praha, 2010. s. 16. Dostupná z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010_06_03_Zaverecna_zprava_final_cistopis_pdf.pdf [cit. 20.7.2010]

měl směřovat k co nejdřívějšímu vyrovnanému hospodaření, na což nebudou stačit pouze změny na příjmové stránce rozpočtu. Podstatnými budou také změny na straně výdajové, zejména bude nutné šetřit na provozních výdajích státu a bude nutné také zhodnotit celkovou nákladnost investičních výdajů, neboť se čím dál jasněji ukazuje, že mnoho státních zakázek je předražených. Důležité je také přehodnotit, v jaké míře mají být poskytovány sociální dávky a vůbec v jakém rozsahu si naše společnost přeje poskytovat sociální služby ze strany státu. Toto zodpovědné hospodaření bude mít nejen pozitivní vliv na výši výdajů určených na provoz státu, na sociální oblast, ale zcela jistě bude oceněno také věřiteli státu, kteří (možná také podpořeni vzrůstající důvěrou ratingových agentur) budou ochotni půjčovat České republice finanční prostředky s nižší rizikovou přirážkou.

Společná měna euro

Jen velmi krátce se na závěr vyjádříme také k otázce přijetí společné evropské měny. V současnosti sice euro neprožívá své nejjednodušší období a ve své krátké historii se těšilo i mnohem vyšší důvěře, ale z dlouhodobého hlediska se zajisté jedná o měnu perspektivní a stabilní. Proto je zájmem České republiky k jednotné evropské měně v relativně krátkém časovém horizontu přistoupit. Pozitiva přijetí této měny jistě převažují nad negativy. Česká republika měla největší možnost zahájit přistoupení k této měně kolem roku 2006, ale nerozhodla se tak učinit. Je proto nutné, aby Česká republika v současné době zcela koncepčně postupovala s cílem zahájit nutný přístupový proces a přijmout tuto měnu, nejlépe kolem poloviny tohoto desetiletí.

Závěr

V tomto článku byly krátce nastíněny možnosti řešení některých problémů spojených se současnou finanční krizí z pohledu finančního a daňového práva. Jedná se o parciální změny v konstrukci a v právní úpravě některých daní. Je samozřejmé, že veškeré změny by měly být provedeny koncepčně, zejména s důrazem na přehlednost vznikající daňové legislativy. Mělo by být více než v minulosti dbáno i na to, aby byly změny daňové legislativy prováděny s cílem uskutečnit je tak, aby nemusely být za krátký čas opakovány. Jen tak

lze docílit stabilní právní úpravy daní v České republice, což je aspekt naší daňové legislativy, který zde dlouhodobě chybí.

Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.
katedra finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: bakes@prf.cuni.cz
tel.: +420221005527

ANALÝZA NAVRHOVANÝCH ZMĚN V DOHLEDU NADNÁRODNÍCH FINANČNÍCH SKUPIN[1]

ANALYSIS OF SUGGESTED CHANGES IN THE SUPERVISION TOWARDS INTERNATIONAL FINANCIAL INSTITUTIONS

Ing. Naďa Blahová, Ph.D.

Abstrakt: Příspěvek se zabývá dohledem nad finančním trhem. Diskutuje navrhované změny na úrovni Evropské unie. Argumenty hledá v analýze vývoje integrace evropských finančních trhů.

Klíčová slova: regulace, dohled, banka, finanční trh.

Abstract: The document deals with financial markets supervision. It is focused on suggested changes on European union level. The arguments are concentrated on analysis of development related to integration of European financial markets.

Keywords: regulation, supervision, bank, financial market.

Úvod

Úsilí o změny v pojetí regulace a dohledu nad finančním trhem v rámci Evropské unie můžeme sledovat již delší dobu, na razanci však tyto snahy nabraly v souvislosti s pokusy o nalezení protikrizových opatření. Nedostatečná úroveň regulace finančního trhu a dohledu nad ním byla a stále je označována za jednu z hlavních příčin světové finanční krize. Diskutabilní je ovšem skutečnost, že tyto argumenty mnohdy nepřesně a zjednodušeně prezentují také někteří politici, kteří nedisponují potřebnou mírou znalostí této problematiky. Je logické, že

1 Referát je součástí výstupu z výzkumného projektu Grantové agentury ČR evidenční číslo P402/10/0289 „Nestabilita finančních trhů a efektivnost jejich regulace“

ne všichni, kteří tyto otázky řeší, k nim přistupují stejně. Lze identifikovat více názorových skupin, které se od sebe odlišují mimo jiné rozdílnou motivací. Pokud jsou navrhovány změny, výsledné řešení by mělo umožnit efektivnější regulaci a dohled finančního trhu než stávající uspořádání. Musíme si být vědomi možnosti, že změny mohou za určitých okolností způsobit zhoršení současného stavu.

Zásadní je odlišení regulace od dohledu a nutnost jejich do určité míry samostatného hodnocení, jakož i hledání potřebných vzájemných proporcí. Zatímco regulace byla již před počátkem finanční krize v evropském prostoru sjednocena směrnicemi EU, dohled byl a stále je svěřen jednotlivým členským zemím. Institucionální uspořádání dohledu je v kompetenci národních vlád a národní legislativy. Ani Evropská centrální banka nemá v dohledové oblasti upraveno své postavení pro ni uspokojivých způsobem.

Významným ekonomickým argumentem pro fungování dohledu na evropské úrovni je existence nadnárodních finančních skupin.[2] Pokud se v současnosti dostane do vážné existenční situace velká finanční instituce, která je ekonomicky aktivní v několika členských zemích EU, není upraveno uhrazení jejích závazků. Vzhledem k tomu, že preventivní opatření a kroky učiněné ex-ante bývají spojeny s nižšími náklady, je nutné přesně vymezit odpovědnosti a pravomoci dohledu nad nadnárodními společnostmi působícími v evropském prostoru. „Lepší dohled nad přeshraničními finančními trhy je klíčový z ekonomického i etického hlediska. Tento návrh by měl pomoci k obnově důvěry a měl by EU chránit před dalšími krizemi".[3] Pozice finančních skupin, které působí ve více státech EU, je velmi silná. Přestože existují postupy v oblasti dohledu finančních konglomerátů, reálné problémy s nimi spojené nejsou uspokojivě normativně upraveny. Je třeba reagovat na aktuální podobu finančního trhu, zohlednit globální makroekonomické problémy.

Jedná se o vysoce aktuální téma, což dokládá i následující přehled států, které přistoupily v souvislosti s finanční krizí k intervencím na podporu finančního trhu ať už formou navyšování kapitálu, vydáváním záruk za závazky či uplatnily další formy podpory a financování. Tyto postupy nelze vnímat jako bezproblémové. Jsou důkazem toho, že nebyly a stále nejsou k dispozici vhodné nástroje na řešení mimořádných situací.

2 Závažnost problému nadnárodních společností dokládají mimo jiné i aktivity na úrovni Směrnic OECD

3 Citace předsedy Evropské komise J. Barrosa.

Tabulka č. 1 Postoj států EU k intervencím do finančního sektoru

STÁTY S AD HOC INTERVENCEMI	STÁTY S PLÁNOVANÝMI OPATŘENÍMI	STÁTY BEZ INTERVENCÍ
BELGIE	RAKOUSKO	BULHARSKO
FINSKO	DÁNSKO	KYPR
FRANCIE	ŘECKO	ČESKÁ REPUBLIKA
NĚMECKO	MAĎARSKO	ESTONSKO
IRSKO	ITÁLIE	LITVA
LOTYŠSKO	SLOVINSKO	MALTA
LUCEMBURSKO	ŠPANĚLSKO	POLSKO
NIZOZEMÍ	ŠVÉDSKO	RUMUNSKO

Zdroj: webové stránky centrálních bank členských států EU, vlastní úprava

Cílem příspěvku je diskutovat navrhované změny s ohledem na existenci nadnárodních finančních skupin, zhodnotit současnou úroveň regulace a dohledu finančního trhu jak na úrovni Evropské unie, resp. Evropského hospodářského prostoru, tak jednotlivých členských států, resp. České republiky. Jako východisko poslouží analýza vývoje pojetí regulace a dohledu, která by měla potvrdit, že aktuální stav nelze vnímat jako významně negativní. Pokud by se využívaly možnosti současného uspořádání dohledových autorit a byly plně respektovány stávající dohody, jistě by to umožnilo relativně efektivní fungování dohledu nad finančním trhem v rámci EU. Pochopitelně existují problémy, které je třeba řešit, ale ne vždy je dobrým řešením generování dalších stupňů řízení a zakládání většího množství různých institucí s mnohdy nedostatečnými pravomocemi.

Vývoj integrace evropských finančních trhů

Právo Evropských společenství je svébytným právem, které nelze ztotožnit ani s právem mezinárodním, ani s právem vnitrostátním. I přes mnohaleté významné úsilí o vytvoření potřebného institucionálního rámce nelze ještě hovořit o zcela integrovaném vnitřním finančním trhu. V období finanční krize se projevy přetrvávající fragmentace zřetelně projevily.

Právo Evropských společenství, volný pohyb služeb a právo usazení

Počátky integrace regulace a dohledu v rámci Evropských společenství lze dávat do souvislosti s tzv. bankovními směrnicemi. První bankovní směrnice z roku 1977[4] vymezuje pojem „úvěrová instituce" a upravuje přístup k jejímu licencování. O významnějším posunu směrem k volnému pohybu služeb lze hovořit až v souvislosti s tzv. druhou bankovní směrnicí,[5] která vymezila jednotnou licenci a domovský dohled.[6]

Důležitá je také směrnice,[7] která řeší dohledové činnosti, především vazby mezi úvěrovými institucemi a osobami typu obchodníků s cennými papíry, pojišťoven a subjektů kolektivního investování a posouvá profesní mlčenlivost externích auditorů, kterým ukládá v případě negativních zjištění informační povinnost vůči dohledu. Soubor direktiv, které se vztahují k regulaci a dohledu finančního trhu je rozsáhlý.[8] Každá z direktiv přispěla k naplňování dlouhodobé snahy o vytvoření efektivně fungujícího společného finančního trhu. Za všechny lze blíže charakterizovat tzv. třetí bankovní směrnici,[9] která je označována také jako konsolidovaná bankovní směrnice, protože její vznik byl podmíněn snahou zpřehlednit právo Evropských společenství v oblasti úvěrových institucí po řadě realizovaných aktualizací. Tato směrnice tedy nepřináší nové přístupy či požadavky, ale nahrazuje soubor směrnic upravujících tuto oblast do té doby existujících. Zahrnuje v sobě především požadavky na kapitálovou přiměřenost, angažovanost a dohled na konsolidovaném základě, jakož i pravidla spolupráce orgánů dohledu z navzájem různých států, profesní tajemství orgánů dohledu a průlomy do něj.

4 Směrnice Rady Evropského společenství 77/780/EHS o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přístupu k činnosti úvěrových institucí a jejího výkonu.

5 Směrnice 89/646/EHS o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se přístupu a provozování činnosti úvěrových institucí a o změně směrnice 77/780/EHS.

6 Účinnost institutů od 1. ledna 1993.

7 Směrnice 95/26/ES zvaná „post-BCCI"

8 K důležitým patří: direktiva 91/308/EHS o předcházení zneužití finančního systému k legalizaci výnosů z trestné činnosti, direktiva 93/6/EHS o kapitálové přiměřenosti investičních společností a úvěrových institucí, direktiva 89/117/EHS o povinnostech poboček usazených v členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo stát (zveřejňování účetnictví apod.), direktiva 2000/46/ES o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz a dohledu nad nimi, direktiva 2001/24/ES o reorganizaci a řízené likvidaci úvěrových ústavů.

9 Směrnice 12/2000/ES o přístupu k činnosti úvěrových institucí a jejím výkonu.

Princip jednotné licence

Princip jednotné licence[10] je projevem zásady volného pohybu služeb a volnosti usazení. Tzv. právo usazení[11] se realizuje tak, že oprávněná finanční instituce[12] se sídlem v členském státě EU resp. EHP,[13] který lze označit za domovský stát, může na základě licence vykonávat prostřednictvím pobočky v jiném státě EU resp. EHP (hostitelský stát) činnosti maximálně v rozsahu licence. K realizaci podnikání prostřednictvím pobočky na území jiného členského státu je třeba pouze oznámit domovskému dohledu tento záměr a pouze domovský dohled má právo odmítnutí. Dohled nad činností pobočky na území hostitelského státu realizuje dohledová autorita domovského státu.

Hostitelskému státu je ponechána možnost dohledu v oblasti likvidity, dále může do určité míry požadovat hlášení o statistických údajích. Očekává se, že aktivity pobočky nebudou zaměřeny proti měnově politickým cílům hostitelského státu (pokud není členem EMU) a opatření přijatá ve veřejném zájmu budou pobočkou plně respektována. Přistoupení k možným sankcím ze strany hostitelské země resp. příslušného hostitelského dohledu je vázáno na přesně popsanou proceduru a nelze je pokládat za dostatečně operativní. Předpokládá se, že bude uplatňován postup, kdy nejprve na vzniklá porušení hostitelský dohled upozorní orgán domovského dohledu a až poté, pokud by nedošlo k nápravě, může konat dohled hostitelský s tím, že jeho zásahy a případné sankce může zakázat Evropská komise. Odůvodnění tohoto přístupu spočívá ve snaze zamezit případné diskriminaci pobočky.

Princip jednotné licence lze uplatnit také využitím práva poskytování služeb[14] – přeshraničně bez založení pobočky po předchozím oznámení. Na rozdíl od využití práva usazení lze poskytování služby přes hranice vykládat jako spíše náhodnou, nikoliv soustavnou aktivitu. V praxi je v mnoha konkrétních případech nesnadné odlišit usazení a poskytování služeb.

V obou případech využití jednotné licence platí, že se právní předpisy, které upravují oblast podnikání úvěrových institucí v hostitelské zemi, nevztahují na aktivity úvěrové instituce, která zde na základě evropského pasu

10 Resp. jednotný pas (Single licence, single passport)
11 Freedom of establishment
12 Tento termín se začal používat v souladu se směrnicí 2006/48/ES a souvisí s rozsahem tzv. vzájemně uznávaných činností, který není totožný ve všech dotčených státech.
13 Jednotnou licenci zavedla EU v roce 1993 a následně ji aplikovala také na Lichtenštejnsko, Island a Norsko, resp. členské země EFTA, které spolu se zeměmi EU tvoří EHP
14 Freedom to provide services

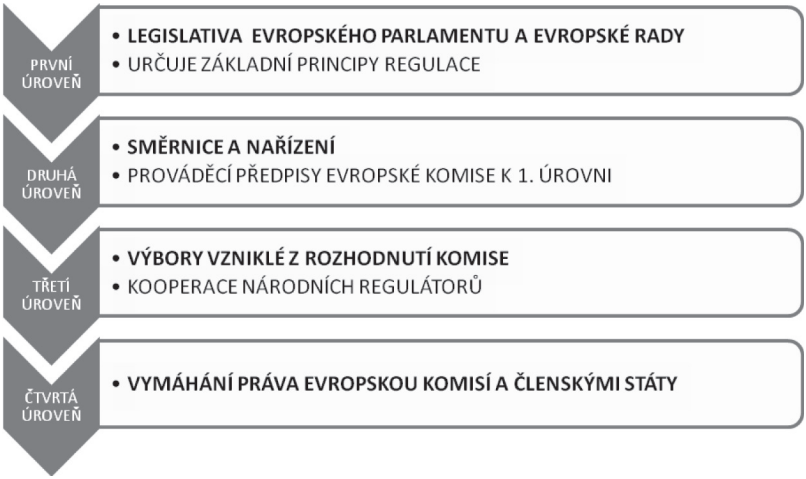
podniká. Vzhledem k vysoké míře harmonizace regulatorních postupů nejde o zásadní problém. Aplikace jednotné licence byla umožněna až poté, kdy byl v rámci Evropských společenství příslušnými právními normami zaveden soubor regulatorních pravidel.[15] V této souvislosti je vhodné uvést směrnici 92/30/ES, která upravuje dohled nad úvěrovými institucemi na konsolidovaném základě a směrnici 2002/87/ES o doplňkovém dohledu nad finančními konglomeráty, kde jsou zastoupeny jak úvěrové instituce, tak také pojišťovny a obchodníci s cennými papíry. Došlo tedy k posunu v dohledové oblasti od dohledu na individuálním základě, který stále představuje důležitou součást kontrolních mechanismů, k rozšíření o dohled na konsolidovaném základě a tzv. doplňkový dohled nad finančními konglomeráty.

Akční plán finančních služeb a Lamfalussyho proces

K integraci finančního trhu bezesporu přispělo zavedení eura, nicméně představitelé Evropské unie požadovali uskutečnění dalších kroků na cestě k vytvoření vnitřního trhu finančních služeb. Jejich úsilí o harmonizaci, transparentnost, efektivnost a ochranu našlo v roce 1999 odraz v tzv. Akčním plánu pro jednotný trh finančních služeb, který si z dnešního pohledu kladl velmi ambiciózní cíle (měl být realizován do roku 2005). Plán obsahoval návrhy opatření, které směřovaly do oblastí: regulace a dohledu i institucionálního uspořádání vůči jak retailovému trhu, tak wholesalovému trhu. Klíčovým dokumentem byl tzv. MiFID,[16] který se soustřeďuje na úpravu investování na kapitálových trzích a v rámci ochrany investorů kategorizuje klienty.

V souvislosti s realizací Akčního plánu pro jednotný trh finančních služeb se stal významným tzv. Lamfalussyho proces. Původní zadání rady ECOFIN[17] pro vedoucího experta výboru[18] A. Lamfalussyho bylo zaměřeno úžeji na regulaci kapitálových trhů a kolektivního investování a legislativu vztahující se k cenným papírům. Závěrečná zpráva z roku 2001 zahrnovala tzv. Lamfalussyho koncept, který byl cílen do čtyř úrovní legislativního procesu:

15 Především požadavky na kapitálovou přiměřenost, angažovanost, kvalifikovanou účast úvěrové instituce na jiných osobách.
16 The Markets in Financial Instruments Directive
17 Rada ministrů hospodářství a financí (Economic and Financial Affairs Council)
18 Committee of Wise Men on the Regulation of European Securities



Koncepce byla kladně přijata a poté aplikována i na další odvětví finančních služeb. Pokud ji budeme hodnotit ve vztahu k institucionálnímu uspořádání regulace a dohledu:

- Akceptovala sektorový model uspořádání poradních orgánů EK pro finanční trhy a jejich regulaci. V současné době v rámci třetí úrovně fungují tři sektorové výbory:
  - Výbor evropských regulátorů obchodníků s cennými papíry[19]
  - Výbor evropských bankovních dohledů[20]
  - Evropský výbor pojištění a zaměstnaneckých penzí[21]
- Respektovala i takové institucionální uspořádání na úrovni států, které nedisponuje integrovaným systémem regulatorních orgánů. V tomto případě předpokládala spolupráci více regulátorů a prezentování národně sladěných jednotných postojů.
- Uplatňovala princip subsidiarity, který ponechává řešení otázky institucionálního uspořádání dohledu nad finančním trhem na národní úrovni, nikoliv na úrovni EU.

19 Committee of European Securities Regulators, rozhodnutí Komise 2001/527/EC
20 Committee of European Banking Supervisors, rozhodnutí Komise 2004/5/EC
21 European Insurance and Occupational Pensions Committee, rozhodnutí Komise 2004/6/EC

Larosièrova zpráva a její důsledky

Na podzim roku 2008 byla Evropskou Komisí sestavena skupina expertů v čele s Jacquesem de Larosière. Hlavním cílem mělo být obnovení důvěry ve finanční systém. Výsledkem působení skupiny byla zpráva,[22] která poukazuje jak na příčiny finanční krize, tak dává návrhy na posílení spolupráce mezi orgány dohledu na úrovni jednotlivých států. Na evropské úrovni doporučuje vytvoření nových orgánů dohledu a dále doporučuje zřídit orgán, který by dohlížel na rizika evropského finančního systému jako celku. Na základě toho vznikl akční plán reformy způsobu regulace finančních trhů a dohledu nad nimi.[23] Jedná se o klíčový dokument obsahující podrobnou představu navrhované architektury, který ambiciózně předpokládal, že již v roce 2010 bude evropský finanční trh fungovat v novém rámci dohledu. Legislativní změny, které bylo třeba uskutečnit, ale zatím nenalezly potřebnou podporu zúčastněných stran.[24]

Principy nové struktury dohledu pro EU

Návrh rozlišuje orgány dohledu na makro- a mikroúrovni. Makroúroveň reprezentuje Evropský výbor pro systémová rizika (ESRB),[25] který by měl především monitorovat makroekonomický vývoj a vývoj finančního systému jako celku a identifikovat rizikové faktory pro finanční stabilitu.[26] Tím by se měla zlepšit dosavadní situace, kdy neexistuje na evropské úrovni jednotný signální systém, který by systémová rizika detekoval. V tomto kroku je třeba vnímat úzké vazby na rozhodnutí G20,[27] kdy podobné otázky byly řešeny na celosvětové úrovni s tím, že pro posílení světové finanční stability byla ustavena Rada pro finanční stabilitu jako následnická instituce Fóra pro finanční

22 Zpráva skupiny na vysoké úrovni pro finanční dohled v EU zveřejněná dne 25. února 2009.
23 Sdělení EK ze dne 4. března 2009 pro jarní zasedání evropské rady „Urychlit oživení evropské ekonomiky", KOM (2009) 114 v konečném znění.
24 Stav po červencovém zasedání Evropského parlamentu ve Štrasburku (2010), kdy bylo konečné hlasování odloženo na podzim.
25 European Systemic Risk Board
26 Česká národní banka pravidelně vydává Zprávu o finanční stabilitě za příslušné časové období.
27 Londýnské setkání na nejvyšší úrovni dne 2. dubna 2009.

stabilitu.[28] Ta by měla v budoucnu komunikovat především s Mezinárodním měnovým fondem, dalším z partnerů by měla být instituce obdobného zaměření fungující na území USA.

V dohledu na makro úrovni se předpokládá silná pozice Evropské centrální banky a centrálních bank členských států. Toto významné postavení centrálních bankéřů vyplývá především z institutu věřitele poslední instance i ze skutečnosti, že při jakémkoliv uspořádání regulace a dohledu na vnitrostátní úrovni je centrální banka odpovědná za systémové riziko a finanční stabilitu daného státu.

Evropský systém orgánů finančního dohledu by měl sestávat z vnitrostátních dohledových autorit a tří orgánů na evropské úrovni. Snahou je, aby toto uskupení bylo vnímáno jako funkční celek, který by plnil úlohu tzv. mikrodohledu. Jeho základem na evropské úrovni by měly být stávající výbory, které reprezentují 3. úroveň tzv. Lamfalussyho konceptu a které jako poradní orgány EK již patrně vyčerpaly veškerý svůj potenciál. Postrádají mechanismus, který by přiměl vnitrostátní orgány dohledu, aby v dostatečné míře komunikovaly o aktivitách přeshraničních finančních institucí a aby výsledná řešení byla v souladu s požadavky EU jako celku. V této souvislosti je třeba napříště aplikovat jednotný soubor harmonizovaných postupů vč. postupů řešících případné spory národních dohledových autorit.

Konkrétně by měly být tři stávající výbory nahrazeny třemi novými evropskými orgány dohledu, které by disponovaly právní subjektivitou. Jedná se Evropský orgán pro bankovnictví (EBA), Evropský orgán pro cenné papíry (ESA) a Evropský orgán pro pojišťovnictví a zaměstnanecké penzijní pojištění (EIOPA). Tyto nové orgány by převzaly funkce stávajících poradních výborů, ale měly by být nadány větší autoritou, která by korespondovala s jasně definovanými rozsáhlými pravomocemi a tomu odpovídající významnou odpovědností. Spolu s národními dohledovými autoritami by tvořily Evropský systém orgánů finančního dohledu.

Obdobně jako v oblasti regulatorních pravidel, kterými se tento příspěvek nezabývá, by měla existovat na evropské úrovni dohledová pravidla. Tyto normy by měly být doprovázeny výkladovými pokyny, které by vnitrostátní dohledové autority aplikovaly při přijímání individuálních rozhodnutí v oblasti licenční a dohledové. Tak by mělo být zajištěno jednotné uplatňování

28 Jde o jeden z důkazů svědčících pro tvrzení, že nelze vnímat stav „předreformní" jako stav s nulovými aktivitami v dohledové oblasti.

předpisů EU, resp. jejich jednotný výklad.[29] Měla by být také řešena situace, kdy by se vnitrostátní orgán dohledu choval v rozporu s platnými právními normami EU nebo by v situaci, která vyžaduje reakci, nekonal. Neměly by zůstávat nedořešené spory, protože pokud by vnitrostátní orgány nebyly schopné v konkrétních sporech dosáhnout řešení ani poté, kdy jim evropské orgány dohledu zprostředkovaly komunikaci, evropské orgány by měly samy přijmout rozhodnutí. Byly by určeny specifické subjekty, které by podléhaly přímo evropskému dohledu. Mezi ně by rozhodně patřily ratingové agentury, ale i další subjekty finanční infrastruktury, jejichž bezporuchové fungování je významné pro celý evropský finanční trh (např. zúčtovací systémy evropského významu).

Významnou funkci by měly evropské orgány v zajišťování hlášení od vnitrostátních dohledových autorit a spravování jednotné evropské databáze. Významná by byla jejich role při řešení mimořádných krizových situací, pro které by byly vybaveny právy uplatňovat mimořádné postupy.

Vzájemná spolupráce na makro- a mikroúrovni

Celé aranžmá směřuje k účinné spolupráci makro- a mikroúrovně dohledu. Pouze tak lze zajistit efektivní fungování obou částí. Pro makroúroveň je nezbytné, aby byla vybavena informacemi z mikroúrovně, které budou získávány na základě jednotných metodických postupů, a tudíž budou vhodné ke komparacím a agregovanému zpracování. Mikroúroveň, především vnitrostátní dohledové autority, by měly významně těžit z databází, které pro ně bude vytvářet makroúroveň a které budou přinášet data o finančním prostředí na makroúrovni.

Závěry a doporučení

Výsledky červencového Plenárního zasedání Evropského parlamentu ve Štrasburku jsou jednoznačně interpretovatelné. Europoslanci požadují zásadní reformu a odmítají akceptovat kompromisní řešení. Jejich cílem je ustanovit na úrovni EU instituce, které budou vybaveny významnými pravomocemi.

29 Hovoří se o jednotné evropské dohledové kultuře.

Členské státy, které jsou reprezentovány Radou ministrů, budou opět vystaveny tlaku, protože finální hlasování o legislativním usnesení bylo odloženo na podzim 2010. Dochází k časovému zpoždění, které svědčí o mnoha nedořešených otázkách na úrovni jednotlivých států.

Významným problémem, který brzdí přijetí byť kompromisního řešení, je skutečnost, že na úrovni jednotlivých členských států panuje velká rozdílnost v institucionálním uspořádání regulace a dohledu nad finančním trhem. Česká republika, se svým integrovaným dohledem nad finančním trhem v centrální bance a primární legislativou finančního trhu na úrovni Ministerstva financí České republiky, reprezentuje nepočetnou skupinu členských států, které jsou schopny komunikovat z jednoho místa a i v této fázi připomínkového řízení být rovnocennými partnery v diskusi. Bylo by proto vhodné předtím, než se bude očekávat efektivní fungování evropských dohledových struktur jako celku, dát prostor jednotlivým státům, aby doladily, případně přehodnotily svá institucionální uspořádání regulace a dohledu finančního trhu. Narážíme ovšem na fakt, že neexistuje jeden model, který by byli ochotni aplikovat všichni, a ani neexistuje univerzální model, který by bylo možné označit za jediný vhodný pro všechny. Vždy závisí na konkrétní podobě finančního trhu dané země, na tom, zda u ní převažuje pozice domovského nebo hostitelského dohledu a jaký model uspořádání aplikuje. S největší pravděpodobností bude nadále přetrvávat různorodá struktura na vnitrostátních úrovních, ať už sektorová nebo funkcionální, jejíž existence významně sníží šance na kooperaci na nadnárodní úrovni.

Při každém ekonomickém opatření, ke kterému v obecné rovině přistupujeme, bychom měli posoudit, jaké náklady vyvolá. Nadměrné čerpání nákladů při řízení rizik snižuje výsledný efekt. Košaté požadavky na sběr dat bezesporu nárůst nákladů vyvolají. Celková administrativa rovněž. Bylo by žádoucí, sledovat možnosti využití stávající datové základny, vymítit duplicity, objevit rezervy.

Přesto, že stávající systém je z evropské úrovně hodnocen jako nevyhovující, bylo by vhodné nalézt veškeré možnosti, které skýtá a kterých nebylo plně využito. Patrně by potřeba změn poté nebyla tak masivní. Například Česká národní banka, která soustřeďuje regulaci finančního trhu České republiky a dohled nad ním a převažuje u ní pozice hostitelské instituce, podepsala celou řadu dohod o spolupráci, které do značné míry umožňují reagovat v případě krizových situací.

Velké téma, které je jistě jedním z primárních, je řešení případné insolvence nadnárodních finančních skupin. Za situace, kdy každý stát má svou

samostatnou fiskální politiku, státní rozpočet a právní normy řešící úpadek, představuje prosazování zřízení Evropského fondu bankovní stability nesnadný úkol. V této souvislosti je třeba upozornit na fenomén morálního hazardu, který souvisí i se snahami o posílení institutu pojištění depozit. Není žádoucí snažit se eliminovat veškerá rizika přítomná ve finančním sektoru. I přes uvedené námitky je tvorba systému sdílení nákladů na záchranu jednotlivých finančních institucí důležitý námět. Chybí ovšem stále konkrétní kritéria pro subjekty, které představují systémové riziko a které by patrně podléhaly zvláštním pravidlům. Je třeba mít ale také na paměti, že tyto subjekty mají své akcionáře s rozhodujícím vlivem, kteří jsou odpovědní za formování strategie a management, který je odpovědný za její realizaci.

To, co se zatím podařilo vyřešit, je systém odměňování ve finančních institucích. Přestože je to relativně jednoduchý problém a politicky absolutně vděčný počin, je to zatím velmi malý výsledek plánovaných protikrizových opatření.

Hlavním důvodem připravovaných změn je existence nadnárodních finančních společností. Kontrole a regulaci nadnárodních korporací obecně je věnováno množství úvah i dokumentů v celosvětovém měřítku. Pokud bychom provedli shrnutí a postupovali vylučovacím způsobem, došli bychom k následujícím závěrům. Samoregulace a koncipování kodexů chování nelze považovat za vymahatelné a nepřináší to potřebné výsledky. Jako příklad lze uvést neutěšenou situaci ratingových agentur, kterou se již před lety zabývala Evropská Komise a která z dnešního pohledu jednoznačně chybně zůstala ve svých opatřeních na půl cesty, když dala ratingovým agenturám šanci na změnu svých postupů formou tvorby a respektování kodexů chování. Pouze v morální rovině nelze řešit problémy tak závažného významu. Dobrovolné zásady a standardy odpovědného podnikatelského chování pro nadnárodní společnosti již byly vypracovány Směrnicí OECD,[30] existuje globální dohoda OSN a jejích deset principů, které se týkají podnikání, lidských práv a pracovních standardů.[31] Spotřebitelský aktivismus nebo kontrola ze strany občanské společnosti prostřednictvím expertů z nevládních organizací může být jistě prospěšná, ale svou povahou má spíše doplňkový charakter. Dostatečně účinná jsou jedině normativně vynutitelná pravidla ze strany vlád členských států nebo mezinárodních organizací. Nalézt proporci mezi těmito dvěma úrovněmi je těžce řešitelné. Pro náš dohled v roli převážně hostitelské země

30 http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf
31 http://www.unglobalcompact.org

je velmi nebezpečné pozbýt národní suverenitu, přímé zásahy vůči jednotlivým finančním institucím ze strany evropských struktur jsou citlivé již jen s ohledem na fiskální samostatnosti jednotlivých členských států.

Ing. Naďa Blahová, Ph.D.
Katedra měnové teorie a politiky
Fakulta financí a účetnictví
Vysoká škola ekonomická v Praze
Nám. Winstona Churchilla 4
130 67 Praha 3
blahova@vse.cz

РОЛЬ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ КАК СУБЪЕКТА ФИНАНСОВОГО ПРАВА В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

THE ROLE OF THE RUSSIAN FEDERATION AS A SUBJECT OF FINANCIAL LAW IN TERMS OF THE ECONOMIC GROWTH IN THE COUNTRIES OF CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Lilia Bobkova, Ph.D.

Аннотация: Данная статья содержит концептуальные теоретические основы бюджетного права.

Ключевые слова: компетенция государства, бюджетные права, предметы ведения.

Abstract: This text gives some information about basic aspects of development theory in financial law about the state. So it helps to realize one of the important principles – to share the authority between the governmental authorities and the Russian Federation in the sphere of finance. I will try to explain a case when the state exerts its rights independently and a case of activities of governmental authorities and how it influences the economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010.

Keywords: budget, law, independence, governmental authorities.

Государство как весьма активный субъект финансового права активно участвует в правоотношения, как в области налогового права, так и в области бюджета. Его роль весьма существенная и в случаях, когда мы

говорим со стороны российского государства, и в случаях, когда речь идет сегодня о странах Центральной и Восточной Европы.

Изменения в области финансов, которые сегодня заложил финансовый кризис, позволили еще глубже проанализировать теоретические аспекты развития государства не только как суверена и властвующего субъекта, который делегирует полномочия государственным органам, но и признать случаи самостоятельного его участия в других правоотношениях.

В целях предотвращения финансового кризиса и поддержания макроэкономической стабильности особую роль приобретает государство как субъект бюджетного права.

Длительное время государство как субъект исследуется в сфере финансов многими учеными-юристами, но законодатель не спешит воплощать данные теоретические исследования «в законодательную жизнь». Так, статьи 7, 13 Бюджетного кодекса РФ, несмотря на значимость закрепления бюджетной компетенции государства в теории финансового права, никогда не определяли право РФ на собственный бюджет, как-то сделано в статье 14 и 15 БК РФ. Причину краткости закрепления бюджетной компетенции государства мы попытаемся выявить при детальном исследовании бюджетных полномочий Российской Федерации в реалии изменений Бюджетного кодекса РФ.[1]

Компетенция Российской Федерации в бюджетном праве представляет собой совокупность властных полномочий Российской Федерации, детерминированных предметами ведения.[2]

С учетом вышеизложенного, логика научного исследования требует для определения компетенции Российской Федерации как субъекта бюджетного права, прежде всего, определить предметы ведения Российской Федерации в области бюджета.

Установить предметы ведения Российской Федерации как субъекта бюджетного права можно только опираясь на анализ бюджетного законодательства и выводы финансово-правовой науки.[3]

---

1 О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации: Федеральный закон от 26 апреля 2007 года № 63 –ФЗ // Росс. газ. 2007. 28 апреля.

2 Конституционное право России / под ред. А.В. Малько. М., 2001. С.254–261;

3 Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм / под ред. Н.И. Химичевой.

Исходным материалом для определения предметов ведения Российской Федерации как субъекта бюджетного права должны явиться Конституция РФ,[4] Бюджетный кодекс РФ,[5] Налоговый кодекс РФ,[6] ежегодно принимаемые законы о федеральных бюджетах[7] и т.д.

Анализ статьи 71 и 72 Конституции РФ позволяет сделать вывод, что предметами ведения Российской Федерации в области бюджета являются: федеральный бюджет, федеральные фонды регионального развития (п. «з» статьи 71 Конституции РФ).

Теоретически все названные в Конституции РФ предметы ведения Российской Федерации в области бюджета должны быть в бюджетном законодательстве обеспечены полномочиями Российской Федерации. Перечисление таких полномочий в рамках вышеназванных предметов ведения позволило бы нам достаточно охарактеризовать компетенцию Российской Федерации в области бюджета. Однако на практике все оказывается гораздо сложнее.

Дело в том, что, как мы уже отмечали, финансово-правовая наука разделяет в качестве субъектов финансового права: а) Российскую Федерацию в целом; и б) уполномоченные ею государственные органы.[8] Причем Российская Федерация в целом является субъектом бюджетного права, участвуя в конкретном финансовом правоотношении в лице определенного государственного органа.[9]

Таким образом, государственный орган всегда является участником (субъектом) финансового правоотношения независимо от того, от чьего имени он выступает: от имени Российской Федерации (если субъектом бюджетного права признается именно она) или от своего имени, когда он выступает в качестве уполномоченного государством органа.

В связи с отмеченным, в бюджетном законодательстве почти всегда, как показывает его анализ, закрепление компетенции Российской Федерации в области бюджета подменяется указанием на компетенцию

М., 2002. С. 259–271; Карасева М.В., Крохина Ю.А. *Финансовое право* / под ред. М.В. Карасевой. М., 2001. С. 145

4 Рос. газ. 1993. 25 декабря.

5 СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3823.

6 СЗ РФ. 2000. №32. Ст. 3340.

7 Рос. газ. 2003. 30 декабря; Рос. газ. 2004. 31 декабря.

8 См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С.100; *Финансовое право* / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2001. С. 171–174.

9 Карасева М.В. *Финансовое правоотношение*. М., 2001. С.100.

государственных органов в области публичных финансов. Однако положение органов, выступающих от имени Российской Федерации, отличается от положения органов, выступающих в качестве самостоятельных участников правоотношений.[10]

Так, государственные органы отличаются от государства как субъекта финансового права следующими признаками:

а) они не обладают суверенными правами, которыми обладает государство как субъект финансового права;
б) в финансовом правоотношении государственные органы никогда не выступают в качестве собственников.

Несмотря на изменения в Бюджетном кодексе РФ в рамках Федерального закона от 24 апреля 2007 года № 63-ФЗ, сущность компетенции государства в области бюджета не претерпела каких-либо изменений.

Исходя из изложенного, выявленные нами на основании статьи 71 и 72 Конституции РФ предметы ведения Российской Федерации в области бюджета не могут являться бесспорным критерием для отнесения всех полномочий, закрепленных в бюджетном законодательстве в рамках этих предметов ведения, к полномочиям исключительно Российской Федерации как субъекта бюджетного права. Ведь в рамках этих предметов ведения имеют полномочия и государственные органы, уполномоченные государством осуществлять финансовую деятельность от своего имени (а не от имени Российской Федерации как субъекта бюджетного права), и выступающие в качестве самостоятельных субъектов бюджетного права.

Наиболее яркой иллюстрацией всего вышесказанного является статья 7 Бюджетного кодекса РФ. Она называлась: «Бюджетные полномочия федеральных органов государственной власти». Сегодня статья 7 Бюджетного кодекса РФ редакции № 63-ФЗ называется: «Бюджетные полномочия Российской Федерации».

Анализ этой статьи сегодня с позиции теории финансового права уже при первом прочтении не позволяет согласиться с ее редакцией. Это объясняется тем, что в ней обобщены полномочия Российской Федерации как субъекта бюджетного права и полномочия федеральных органов власти как самостоятельных субъектов бюджетного права.

В частности, в науке финансового права давно известно, что субъектом

10 Белых В., Винницкий Д. *Налоговое право России*. М., 2004. С.225.

права на рассмотрение и утверждение федерального бюджета является Российская Федерация в целом как субъект финансового права, а не какой-то государственный орган.[11]

Соответственно, в буквальном смысле слова рассмотрение и утверждение федерального бюджета должно в бюджетном законодательстве определяться как бюджетное полномочие Российской Федерации, а не федерального органа государственной власти, как-то сделано в абзаце 5 статьи 7 Бюджетного кодекса РФ.

Примеры подобных неточностей в определении полномочий субъектов бюджетного права в финансовом законодательстве по предметам ведения Российской Федерации в области бюджета можно было бы продолжить.

Исходя из отмеченного, для того чтобы определить компетенцию Российской Федерации как субъекта бюджетного права, необходимо определить критерии отнесения тех или иных полномочий, в рамках предметов ведения в области бюджета, непосредственно к полномочиям Российской Федерации.

С учетом выводов финансово-правовой науки такими критериями могут являться следующие:

1. Наличие у субъектов права суверенных прав в области бюджета.
2. Наличие у субъектов права собственности на средства федерального бюджета (государственной казны).

Что касается первого выделенного нами критерия, то его научный потенциал заключается в следующем.

Наличие у субъекта права суверенных прав в области бюджета, закрепленных в законодательстве, будет однозначно свидетельствовать о принадлежности полномочий, выражающих эти права, к полномочиям Российской Федерации как субъекта финансового права, но не к полномочиям какого-либо федерального органа власти. Это объясняется следующим.

Суверенные права – это права, которые принадлежат только государству, а не каким-либо государственным органам.

Наличие суверенных прав у государства производно от наличия у него суверенитета, т.е. верховной власти.

Как справедливо отмечает М.В. Карасева, «суверенные права – это

11 Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С.103.

такие права, которые принадлежат только государству и не могут принадлежать никому другому, а поэтому должны рассматриваться как проявление верховенства, единства и независимости государства по отношению ко всем другим властям, которые возникают в процессе жизнедеятельности общества».

Конституционное право и финансово-правовая наука относит к суверенным правам Российской Федерации в области бюджета, прежде всего, право на утверждение бюджета, право на собственный бюджет. Поэтому эти права должны входить в круг полномочий Российской Федерации, закрепленных в законодательстве.

Суверенное право Российской Федерации на собственный бюджет есть одновременно и право государственной собственности, ибо согласно абз. 2 п. 4 статьи 214 Гражданского кодекса РФ средства соответствующего бюджета составляют государственную казну, находящуюся, в частности, в собственности Российской Федерации.

Однако в финансовом законодательстве право Российской Федерации на собственный бюджет не закреплено. Нам представляется, что это следовало бы сделать в статье 13 Бюджетного кодекса РФ. Аналогично тому, как в статье 14 и статье 15 Бюджетного кодекса РФ право на собственный бюджет закреплено за субъектом РФ и муниципальным образованием, в статье 13 Бюджетного кодекса РФ следовало бы записать: «Российская Федерация имеет право на собственный бюджет».

1. Согласно бюджетному законодательству, а именно, статье 81 Бюджетного кодекса РФ, главе 13.2 Бюджетного кодекса РФ и выводам финансово-правовой науки, право Российской Федерации на собственный бюджет является комплексным и включает в себя совокупность следующих правомочий, например:

а) право на получение доходов;
б) осуществления расходов из федерального бюджета;
в) право на получение источников финансирования дефицита федерального бюджета (статья 94 БК РФ – глава 13 БК РФ);
г) право на создание в федеральном бюджете Резервных фондов (статья 82, 96.9 БК РФ), Фонда будущих поколений (статья 96.10 БК РФ) и другие.

Все вышеназванные права должны быть отражены в законодательстве как полномочия собственно Российской Федерации.

С учетом статьи 71 Конституции РФ, закрепляющей федеральный

бюджет как один из предметов ведения Российской Федерации, все эти полномочия должны составлять компетенцию Российской Федерации в области бюджета.

Проанализируем одно из указанных полномочий Российской Федерации на предмет их закрепления в законодательстве Российской Федерации.

Право на получение бюджетных доходов, как мы уже заметили, является суверенным правом Российской Федерации. Если мы говорим, что право Российской Федерации на федеральный бюджет есть суверенное право и одновременно право собственности, то, естественно, предполагаем, что право на получение доходов в бюджет Российской Федерации должно быть закреплено в законодательстве за Российской Федерацией.

К доходам федерального бюджета сегодня согласно статье 41 Бюджетного кодекса РФ отнесены налоговые и неналоговые доходы, безвозмездные поступления.

Анализ Конституции РФ и Бюджетного кодекса РФ приводит нас к выводу, что непосредственно за Российской Федерацией право на получение бюджетных доходов не закреплено ни в одной статье. Между тем, исследуя Бюджетный кодекс РФ, в целом мы можем сделать вывод, что это право косвенно закреплено за Российской Федерацией.

Так, статья 50 Бюджетного кодекса РФ называется «Налоговые доходы федерального бюджета», а статья 51 – «Неналоговые доходы федерального бюджета».

Поскольку федеральный бюджет является собственностью Российской Федерации, постольку вполне естественно, что налоговые доходы, поступающие в федеральный бюджет и учитываемые в бюджете, будут являться собственностью Российской Федерации.

Таким образом, можно сказать, что из Бюджетного кодекса РФ вытекает право Российской Федерации на получение налоговых доходов в федеральный бюджет, которые будут являться собственностью Российской Федерации. Равным образом и неналоговые доходы, поступающие в федеральный бюджет, будут являться собственностью Российской Федерации.

Право Российской Федерации на получение доходов закреплено в статье 50, 51 Бюджетного кодекса РФ.

Кроме того, как мы уже отмечали, доходы федерального бюджета

согласно статье 41 Бюджетного кодекса РФ формируются за счет безвозмездных поступлений. К последним относятся:

- Дотации из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- Субсидии из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (межбюджетные субсидии);
- Субвенции из федерального бюджета и (или) из бюджетов субъектов Российской Федерации;
- Иные межбюджетные трансферты из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- Безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольных пожертвований.

Учитывая тот факт, что в большинстве случаев безвозмездные поступления направляются в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты из бюджета Российской Федерации в виде бюджетных ассигнований. Напрашивается вывод о том, что не все данные перечисления могут быть отнесены к доходам федерального бюджета, ибо являются расходами федерального бюджета. И не случайно в статье 69 Бюджетного кодекса РФ субсидии, межбюджетные трансферты отнесены к расходам бюджета.

Так, безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольные пожертвования, а также иные межбюджетные трансферты из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации будут поступать в федеральный бюджет, и право на их получение будет возникать у Российской Федерации как собственника государственной казны.

Между тем, ни в одной норме главы 7 Бюджетного кодекса РФ не закреплено, что конкретно может быть отнесено к безвозмездным поступлениям федерального бюджета.

Соответственно, если мы делаем вывод о фактическом праве Российской Федерации на получение налоговых и неналоговых доходов федерального бюджета исходя из того, что Российская Федерация является собственником федерального бюджета, как сказано в п.2 статьи 214 Гражданского кодекса РФ, то в Бюджетном кодексе в главе 7 следовало бы определить перечень безвозмездных поступлений как доходов федерального бюджета.

Итак, мы рассмотрели одну из составляющих вопроса о компетенции Российской Федерации в сфере бюджета. Исследовав федеральный бюджет как сферу ведения Российской Федерации, можно сделать следующий вывод.

В рамках этой сферы ведения полномочия Российской Федерации в ряде случаев четко закреплены, а в ряде случаев совсем не закреплены в бюджетном законодательстве. Соответственно, необходимо их закрепление в законодательстве бюджетных полномочий Российской Федерации:

1. В статье 13 Бюджетного кодекса РФ необходимо закрепить право Российской Федерации на федеральный бюджет.

2. В главе 7 Бюджетного кодекса РФ необходимо закрепить, что к доходам федерального бюджета могут быть отнесены безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольные пожертвования.

3. Помимо всего отмеченного, как мы подчеркивали ранее право Российской Федерации на федеральный бюджет как суверенное право включает и ее право на рассмотрение и утверждение бюджета. Однако, как показывает бюджетное законодательство, ни в одной статье нет указания на то, что именно за Российской Федерацией закреплено право на рассмотрение и утверждение бюджета.

Непосредственно право на рассмотрение и утверждение бюджета закреплено за Государственной Думой РФ, п. «а» статьи 106 Конституции РФ, в Бюджетном кодексе РФ (статья 153 БК РФ, глава 20–22 БК РФ).

Получается, что основной субъект компетенции в области утверждения и рассмотрения федерального бюджета остается невостребованным. Соответственно, полномочия Российской Федерации в области утверждения бюджета и его рассмотрения подменяются полномочиями Государственной Думы РФ как государственного органа, реализующего полномочия Российской Федерации в области утверждения и рассмотрения федерального бюджета.

На наш взгляд, законодатель это делает преднамеренно. Ведь в конкретном финансовом правоотношении суверенное право Российской Федерации на утверждение бюджета, его рассмотрение реализует не кто иной как Государственная Дума РФ. Именно Государственная Дума РФ выступает в финансовом правоотношении по утверждению федерального

бюджета от имени Российской Федерации, т.е. фактически реализует ее полномочие на утверждение и рассмотрение бюджета.

Законодатель, желая обеспечить ясность правового регулирования, упрощает понимание, субъекта в правоотношении по утверждению бюджета, закрепляя данное полномочие только за Государственной Думой РФ. Соответственно, такой прием законодательной техники является наиболее разумным, так как обеспечивает ясность для правоприменителя.

Lilia Bobkova, Ph.D.
Bulvar Pobedu, 15-a, flat 78
394077, Voronezh, Russia

HARMONIZACE VYMĚŘOVACÍCH ZÁKLADŮ DANÍ Z PŘÍJMŮ, POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A POJISTNÉHO NA VEŘEJNÉ ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ Z HLEDISKA PODPORY HOSPODÁŘSKÉHO RŮSTU V ČESKÉ REPUBLICE

THE INTEGRATION OF TAX BASES OF INCOME TAXES, SOCIAL SECURITY CONTRIBUTIONS AND PUBLIC HEALTH INSURANCE CONTRIBUTIONS FROM THE VIEWPOINT OF PROMOTION OF ECONOMIC GROWTH IN THE CZECH REPUBLIC

JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Abstrakt: Příspěvek se zabývá harmonizací vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Nejprve se příspěvek zaměřuje na vymezení pojmů „daň", „pojistné na sociální zabezpečení" a „pojistné na veřejné zdravotní pojištění" z teoretického hlediska a z pohledu platné právní úpravy. Poté se zabývá projektem jednoho inkasního místa daní a pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Cílem tohoto příspěvku je posoudit, zda je sjednocení vyměřovacích základů z teoretického hlediska daňového práva možné a jaké bude mít obecné důsledky z hlediska podpory hospodářského růstu v České republice.

Klíčová slova: daně z příjmů, sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění, harmonizace daňových základů.

Abstract: This paper deals with the integration of tax bases of income taxes, social security contributions and public health insurance contributions. First

the paper focused on the definition of tax, social security contributions and public health insurance contributions from the viewpoint of legal theory and legal regulation. The paper then deals with the project of one place for collection of taxes and social security contributions and public health insurance contributions. The aim of this paper is to assess if the integration of tax bases is possible from the viewpoint of theory of tax law and what will be the consequences from the viewpoint of promotion of economic growth in the Czech Republic.

Keywords: income taxes, social security, public health insurance, the integration of tax bases.

Úvod

V tomto příspěvku bych se chtěl zabývat harmonizací vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Je to téma, které je v současné době v České republice více než aktuální, neboť dne 19. dubna 2010 přijala Vláda České republiky usnesení č. 280 k návrhu základních tezí sjednocení vyměřovacích základů daní a pojistného, kterým mimo jiné uložila ministrům financí, práce a sociálních věcí a ministryni zdravotnictví předložit do 31. prosince 2010 věcný záměr zákona o daních z příjmů, pojistném na sociální pojištění a pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

Nejprve se budu zabývat pojmy daně z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění z teoretického hlediska. Dále se zaměřím na projekt Jednoho inkasního místa, který se již v České republice realizuje a který s harmonizací vyměřovacích základů souvisí. Následně se pokusím shrnout zjištěné skutečnosti a vyvodit z nich odpovídající závěry.

Cílem je obecně posoudit, zda je sjednocení vyměřovacích základů z teoretického hlediska vůbec možné a jaké bude mít obecné důsledky z hlediska podpory hospodářského růstu v České republice.[1]

1 Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy".

Vymezení jednotlivých povinných plateb

V této části se budu z teoretického hlediska zabývat daněmi z příjmů, pojistným na sociální zabezpečení a pojistným na veřejné zdravotní pojištění, jejichž vyměřovací základy mají být sjednoceny (harmonizovány). Aby totiž vůbec bylo možné posoudit, zda je možné tyto základy harmonizovat, je nutné proniknout do podstaty těchto povinných plateb.

Daně z příjmů

V souvislosti s vymezením daní z příjmů je nutné se nejprve zaměřit na pojem „daň". V České republice existuje ohledně vymezení pojmu „daň" poměrně propracovaná teorie, a to jak teorie právní, tak teorie ekonomická. Nejprve se proto zaměřím na teoretické vymezení pojmu „daň" z právního hlediska a poté z hlediska ekonomického.

V rámci práva spadá právní institut daně do práva finančního, resp. jeho pododvětví – práva daňového. Daně jako příjmy veřejných rozpočtů se dotýkají i rozpočtového práva, které je rovněž pododvětvím práva finančního. Pražská učebnice finančního práva vymezuje daně jako povinné platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Pojmovým znakem daní je tedy jejich nenávratnost.[2] Obdobné vymezení pojmu „daň" nalezneme v brněnsko-plzeňské učebnici finančního práva, kde je uvedeno, že daň je možné definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní.[3] Rovněž Radvan vymezuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.[4] Obdobně jsou daně definovány i v zahraniční právnické literatuře.[5]

2 Bakeš, M., KarfíkovÁ, M., Kotáb, P., Marková, H. *Finanční právo*. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 154.

3 Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 287.

4 Radvan, M., et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 23.

5 Viz např. Gluchowski, J. *Polskie Prawo podatkowe*. 5. zmienione wyd. Warszawa: LexisNexis,

Ekonomická literatura obvykle vymezuje daně jako povinnou (nedobrovolnou), pravidelně se opakující a zákonem stanovenou platbu, která je nenávratná a neekvivalentní.[6] Učebnice teorie národního hospodářství konstatuje, že daně tvoří rozhodující část státních rozpočtových příjmů a jsou nevratnými a neúčelovými platbami do veřejného rozpočtu.[7] Velmi stručně vymezuje daň Kubátová, která ji označuje za povinnou nenávratnou platbu do veřejného rozpočtu.[8]

Lze konstatovat, že daně jsou zákonné, nenávratné a neekvivalentní povinné platby, které jsou zpravidla neúčelové, jejichž prostřednictvím je hrazena podstatná část výdajů veřejných rozpočtů.

Daně z příjmů bývají prakticky všemi autory řazeny mezi přímé důchodové daně. Jako přímé daně se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, a neexistuje žádná možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt.[9] Daně přímé jsou přímo vyměřeny každému poplatníkovi, přihlížejí k majetkové situaci poplatníka a poplatník si je sám vypočítává a odvádí.[10] Z hlediska předmětu zdanění pak ty přímé daně, jejichž předmětem je příjem (důchod), bývají označovány jako daně důchodové. V současné době se v České republice uplatňují dvě přímé důchodové daně, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Tyto dvě daně jsou společně upraveny v zákoně o daních z příjmů.[11]

S ohledem na téma příspěvku se dále budu zabývat základem daní z příjmů. Základ daně je jedním ze základních prvků konstrukce každé daně, daně z příjmů nevyjímaje. Pozitivní právní úprava základu daně z příjmů fyzických osob je v zákoně o daních z příjmů obsažena v ustanovení § 5 tohoto zákona nazvaného „Základ daně a daňová ztráta". Základ daně je vymezen jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují

2004. 592 s. ISBN 83-7334-315-6. s. 11; Balko, L., Babčák, V., et al. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava: Eurokódex, 2009. 688 s. ISBN 978-80-89447-02-2. s. 165 nebo Tipke, K., et. al. *Steuerrecht*. 18. zcela přepracované vyd. Köln: Schmidt, 2005. 1118 s. ISBN 3-504-20138-X.

6 PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4. s. 301.

7 Urban, J. *Teorie národního hospodářství.* 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2006. 516 s. ISBN 80-7357-188-9. s. 402.

8 Kubátová, K. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7557-092-0. s. 9.

9 Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. *Finanční právo*. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 157.

10 Radvan, M., et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 37.

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

výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Důležitá je skutečnost, že toto základní pravidlo je doplněno konstatováním: *„pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak"*. Z uvedeného vyplývá, že zákonodárce sice stanovil základní pravidlo, ovšem zároveň připouští, že jsou možné z tohoto pravidla výjimky.

Navíc základní pravidlo, ze kterého mohou být uvedenými ustanoveními zákona o daních z příjmů stanoveny výjimky, je dále modifikováno ustanovením § 5 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že u poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v ustanoveních § 6 až 10 zákona o daních z příjmů, je základem daně z příjmů fyzických osob součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů *„s použitím ustanovení odstavce 1"*. Jedná se o speciální ustanovení pro stanovení základu daně z příjmů fyzických u zde vymezených poplatníků.

Základ daně z příjmů fyzických osob je stanoven odlišně pro jednotlivé druhy příjmů, ovšem s výjimkou dílčího základu daně u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, se vždy jedná o rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Základem daně z příjmů právnických osob je obecně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, přičemž při zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření. Zákon o daních z příjmů pak v dalších ustanoveních stanoví, které výdaje lze uznat jako daňové a které nikoliv. Pravidla pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob se použijí rovněž pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Je patrné, že základ daní z příjmů je stanoven poměrně detailně a jedná se o složitý systém pravidel a jednotlivých výjimek.

Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Pojem „pojistné" není na rozdíl od pojmu „daň" tak teoreticky propracovaný. V oboru práva se tímto pojmem zabývá právo sociálního zabezpečení. Pražská učebnice práva sociálního zabezpečení se pojmům „pojistné na sociální zabezpečení" a „pojistné na veřejné zdravotní pojištění" věnuje v části týkající

se financování sociálního zabezpečení.[12] Pojistné na sociální zabezpečení je vymezeno jako příjem státního rozpočtu, ze kterého jsou financovány výdaje na nemocenské a důchodové pojištění. Dále je pak pojistné na sociální zabezpečení vymezeno podle jednotlivých pojmů, z jejichž souhrnu vyplývá smysl fungování jeho systému. Konkrétněji je v této učebnici vymezeno pojistné na veřejné zdravotní pojištění, a to jako finanční částka, kterou jsou všichni jeho plátci povinni platit, a to zpravidla za jednotlivé kalendářní měsíce.[13] Jak je patrné, tato publikace z teoretického hlediska pojem pojistného nevymezuje.

Naproti tomu Tomeš uvádí, že „*Zvláštním druhem přímých daní mohou být i účelové platby, např. příspěvky na politiku zaměstnanosti, pojistné na sociální a zdravotní pojištění*".[14] Obdobně Veselý konstatuje, že pojistné na sociální zabezpečení má charakter daně.[15] Z toho by vyplývalo, že tito autoři nepovažují pojistné za zvláštní druh povinné platby, nýbrž za zvláštní typ daně. Tuto teorii zastává i Kubátová, která za daně považuje nejen daně jako takové, ale i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. K tomu dodává, že je pravdou, že tyto příspěvky nesplňují přesné podmínky pro zařazení do kategorie daní, ovšem mají však některé vlastnosti, které je daním velmi přibližují, a to zejména neekvivalentnost.[16] I Peková uvádí, že veřejné zdravotní pojištění, pokud má povahu povinné platby ze zákona, má daňový charakter. Ohledně příspěvků na sociální zabezpečení konstatuje, že v teorii se vedou diskuse o tom, zda mají či nemají daňový charakter, ovšem vzhledem k tomu, že jsou vypočítávány ze stejného vyměřovacího základu jako v případě daní, dochází k závěru, že se považují za příjmy daňového charakteru.[17]

Lze shrnout, že z teoretického hlediska není mezi pojistným na sociální zabezpečení a pojistným na veřejné zdravotní pojištění na straně jedné a daněmi

12 Tröster, P., et al. *Právo sociálního zabezpečení*. 4. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 404 s. ISBN 978-80-7400-032-4. s. 109 an.

13 Tröster, P., et al. *Právo sociálního zabezpečení*. 4. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 404 s. ISBN 978-80-7400-032-4. s. 142.

14 Tomeš, I., et. al. *Sociální správa: úvod do teorie a praxe*. 2. rozšířené a přepracované vydání. Praha: Portál, 2009. 304 s. ISBN 978-80-7367-483. s. 160.

15 Veselý, J. *Právo sociálního zabezpečení*. Praha: Vysoká škola aplikovaného práva, 2009. 201 s. ISBN 978-80-86775-23-4. s. 111.

16 Kubátová, K. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7557-092-0. s. 9 a 10.

17 Peková, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4. s. 300.

na straně druhé podstatný rozdíl. Většina autorů označuje tyto platby za platby daňového charakteru, daním velmi podobné, daním se blížící.

Podle mého názoru mohou mít tyto platby na rozdíl od daní znaky účelových plateb. V České republice je tomu tak zejména v případě veřejného zdravotního pojištění. Veřejné zdravotní pojištění je příjmem příslušných zdravotních pojišťoven, resp. platí se zdravotní pojišťovně, u které je pojištěnec pojištěn.[18] Tyto pojišťovny pak příjmy z takového pojistného používají na hrazení zdravotní péče. Je tak možné konstatovat, že pojistné na veřejné zdravotní pojištění je platba spíše účelová (hradí se jím především zdravotní péče). Naproti tomu pojistné na sociální zabezpečení je příjmem státního rozpočtu.[19] Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti stanoví, že pojistné na důchodové pojištění se vede na samostatném účtu státního rozpočtu, a v zákonu o státním rozpočtu se uvádí jako samostatná položka příjmů státního rozpočtu. Ovšem toto pojistné není výlučně používáno na hrazení určitých výdajů, není tedy možné hovořit o jeho účelovosti. Určité znaky účelovosti má tzv. zvláštní účet pro důchodovou reformu, který je součástí státních finančních aktiv.[20] Peněžní prostředky na tomto účtu lze použít pouze na důchodovou reformu, a to podle usnesení Poslanecké sněmovny na návrh vlády. Ovšem na tomto účtu se soustřeďuje pouze kladné saldo mezi pojistným na důchodové pojištění a výdaji na dávky důchodového pojištění.

Lze konstatovat, že pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění jsou stejně jako daně zákonné, nenávratné a neekvivalentní povinné platby, jejichž prostřednictvím je hrazena podstatná část výdajů veřejných rozpočtů. Tyto platby mohou být účelové nebo neúčelové.

Co se týká vyměřovacího základu pojistného na sociální zabezpečení, je tento upraven v ustanovení § 5 a násl. zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Obecně je možné konstatovat, že v případě zaměstnance je odkazováno na dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a v případě osob samostatně výdělečně činných na dílčí základ daně z příjmů fyzických

18 Viz ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

19 Viz ustanovení § 2 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

20 Viz ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

osob z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Určité druhy příjmů se však do tohoto vyměřovacího základu nezahrnují.[21]

Rovněž v případě vyměřovacího základu pojistného na veřejné zdravotní pojištění je vycházeno ze základu daně z příjmů fyzických osob. Tento vyměřovací základ je upraven v ustanovení § 3 a násl. zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. U zaměstnance je tímto základem zásadně úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, u osoby samostatně výdělečně činné je tento základ navázán na dílčí základ daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Stejně jako v případě pojistného na sociální zabezpečení, i zde existují příjmy, které se do vyměřovacího základu nezahrnují.[22]

Je patrné, že obě povinné platby pojistného vycházejí při stanovení jejich vyměřovacího základu ze základu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob. V tomto směru by tudíž jejich harmonizace neměla být zásadním problémem.

Jedno inkasní místo

V této části příspěvku se budu zabývat projektem tzv. Jednoho inkasního místa (JIM), který s harmonizací vyměřovacích základů daní a pojistného nepochybně souvisí. Již v roce 2006 zpracovalo Ministerstvo financí materiál „Záměr sloučení orgánů daňové a celní správy a sloučení správy daní a pojistného na veřejnoprávní pojištění", přičemž na základě tohoto materiálu Vláda České republiky usnesením č. 1033 ze dne 12. září 2007 schválila navrhovaný záměr sloučení správy daní, cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění a vyslovila souhlas se sloučením orgánů daňové a celní správy pro oblast správy daní a cel.[23] K tomuto sloučení mělo dojít s účinností od 1. 1. 2010, ovšem tak se nestalo.

V rámci prací na vytvoření jednoho inkasního místa byl vytvořen Program Projektu JIM, který byl schválen dne 3. listopadu 2008 usnesením vlády č. 1336, přičemž projekt předpokládá vytvoření jednoho inkasního místa

21 Viz ustanovení § 5 odst. 2 a § 5b odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

22 Viz ustanovení § 3 odst. 2 a § 3a odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

23 *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-25]. KONCEPCE vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010 _Koncepce_JIM_pdf.pdf>.

pro daně, clo a veřejnoprávní pojistné (tj. pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění) na bázi orgánů daňové správy, a to s termínem dosažení cílového stavu k 1. lednu 2014.[24]

Základní informace a skutečnosti ohledně projektu JIM jsou obsaženy v Koncepci vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM).[25] Tato koncepce předpokládá čtyřfázovou realizaci projektu JIM. Konkrétně se jedná o tyto fáze:

- vytvoření Finanční správy České republiky s účinností od 1. 1. 2011,
- převzetí vybraných procesů Celní správy České republiky Finanční správou České republiky s účinností od 1. 1. 2012,
- vznik JIM – převzetí správy sociálního pojištění s účinností od 1. 1. 2013,
- převzetí vybraných procesů zdravotních pojišťoven s účinností od 1. 1. 2014.

Projekt JIM již ve své současné podobě nepředpokládá institucionální integraci celní a daňové správy.[26]

Ministerstvo financí zveřejnilo na svých internetových stránkách strategické cíle projektu JIM. Mezi tyto cíle patří:

- zlepšení klientského přístupu a snížení administrativní zátěže zavedením jednoho správce,
- snížení platební zátěže zavedením plateb na jednotný účet státní pokladny a snížením počtu plateb,
- zvýšení vnitřní i vnější efektivity výběru daní a odvodů prostřednictvím zvýšení účelnosti a účinnosti správy a identifikování personálních, finančních, majetkových a dalších souvisejících úspor a synergických efektů při budování efektivní státní správy,
- garantované stejné úrovně výkonů správy veřejných příjmů po celou dobu procesu vytváření jednoho inkasního místa,
- vytvoření centrálního registru poplatníků daní a pojištěnců,

24 *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-16]. Zpráva MF k Projektu (JIM). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf.html>.

25 *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-16]. KONCEPCE vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). Dostupné z WWW:< http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010 _Koncepce_JIM_pdf.pdf>.

26 *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-25]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). Dostupné z WWW:< http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html>.

– efektivní a rychlé inkaso příjmů státních a veřejných zdrojů na jediném účtu státu ve smyslu budování státní pokladny.[27]

První fáze projektu JIM byla realizována zákonem č. 199/2010 Sb.[28] Tímto zákonem sice nebyla vytvořena Finanční správa České republiky, jak předpokládá koncepce projektu JIM, ale s účinností od 1. 1. 2011 vznikne Generální finanční ředitelství jako další článek soustavy územních finančních orgánů, tj. finančních ředitelství a finančních úřadů.[29] Věcně se tudíž jedná o naplnění první fáze projektu JIM.

Domnívám se, že projekt vytvoření jednoho inkasního místa má v současné době v České republice své opodstatnění. Jeho cíle jsou v souladu s obecnými principy fungování veřejné správy, tj. je kladen důraz na efektivnost, hospodárnost, nízkou administrativní náročnost pro subjekty a klientský přístup. V souvislosti s harmonizací vyměřovacích základů daní a pojistného však podle mého názoru bude nutné přehodnotit zejména poslední dvě fáze projektu JIM, kdy od 1. 1. 2013 má dojít k převzetí správy sociálního pojištění a od 1. 1. 2014 k převzetí vybraných procesů zdravotních pojišťoven. S ohledem na plánované sjednocení vyměřovacích základů by tyto fáze měly být sloučeny do jedné s tím, že časově by se tato fáze kryla s účinností změn týkajících se vyměřovacích základů.

Harmonizace vyměřovacích základů daní z příjmů a pojistného

Jak jsem již naznačil v úvodu, dne 19. dubna 2010 přijala Vláda České republiky usnesení č. 280 k návrhu základních tezí sjednocení vyměřovacích základů daní a pojistného, kterým mimo jiné uložila ministrům financí, práce a sociálních věcí a ministryni zdravotnictví předložit do 31. prosince 2010 věcný záměr zákona o daních z příjmů, pojistném na sociální pojištění a pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

27 *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-25]. Struktura Projektu (JIM). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_struktura_projektu.html>.

28 Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

29 V tomto směru je zákon trochu nelogický, neboť hovoří o Generálním finančním ředitelství jako o územním finančním orgánu, ačkoliv má mít tento správní úřad celostátní působnost.

Z uvedeného je zřejmé, že má být vytvořen jeden právní předpis, který by do sebe inkorporoval tři současné zákony, tj. zákon o daních z příjmů, zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. Domnívám se, že takový zákon by mohl přispět k zpřehlednění a zjednodušení právní úpravy. Jeden zákon by totiž znamenal jednotnou terminologii a jednotnou strukturu.

S ohledem na skutečnosti uvedené výše ohledně daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění je taková integrace možná i z hlediska věcného, neboť se jedná o tři velmi podobné povinné platby. V novém zákoně by každá z těchto povinných plateb měla být vymezena podle svých základních prvků konstrukce (tj. subjektu, předmětu, základu a sazby) s tím, že základ by byl harmonizovaný. Jako nejlepší řešení v tomto směru považuji podrobné upravení základu daní z příjmů s tím, že základy pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění by tento základ převzaly.

Právní úprava by měla být doplněna procesními pravidly pro jednotný výběr těchto povinných plateb. Mělo by jít vlastně o provedení třetí a čtvrté fáze jednoho inkasního místa společně s harmonizací vyměřovacích základů daní a pojistného. Tím by došlo i ke sjednocení procesních pravidel výběru těchto povinných plateb. Tato procesní právní úprava by byla upravena v hmotněprávním zákonu upravujícím daně z příjmů a pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění s tím, že subsidiárně by se používal daňový řád.[30] Daňový řád je totiž procesním právním předpisem, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Podle tohoto právního předpisu by se měla řídit jak správa daní z příjmů, tak správa pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

Z hlediska podpory ekonomického růstu v České republice je koncept harmonizace vyměřovacích základů daní z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění krokem správným směrem, neboť podle mého názoru přispěje k nižším nákladům jak na straně státu, tak na straně subjektů platících daně a pojistné. Proto by výše nastíněná právní úprava měla mít pozitivní vliv na ekonomiku České republiky.

30 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Závěr

V České republice se uvažuje o sjednocení (harmonizaci) vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Z hlediska těchto úvah je klíčová podstata těchto povinných plateb, neboť pouze u charakterem obdobných povinných plateb je možné takto harmonizovat vyměřovací základy.

Uvedené platby jsem v příspěvku vymezil takto. Daně jsou zákonné, nenávratné a neekvivalentní povinné platby, které jsou zpravidla neúčelové, jejichž prostřednictvím je hrazena podstatná část výdajů veřejných rozpočtů. Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění jsou pak stejně jako daně zákonné, nenávratné a neekvivalentní povinné platby, jejichž prostřednictvím je hrazena podstatná část výdajů veřejných rozpočtů. Tyto platby mohou být účelové nebo neúčelové.

S ohledem na tuto skutečnost a vzhledem k tomu, že vyměřovací základy pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění vycházejí při stanovení jejich vyměřovacího základu ze základu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob, neměla by být jejich harmonizace zásadním problémem.

Harmonizaci vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění bych určitě spojil s třetí a čtvrtou fází projektu jednoho inkasního místa, čímž by hmotněprávní a procesněprávní reforma daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění proběhla současně.

Z hlediska podpory ekonomického růstu v České republice harmonizace vyměřovacích základů daní z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění přispěje k nižším nákladům jak na straně státu, tak na straně subjektů platících daně a pojistné.

JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
odborný asistent a tajemník katedry finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: bohac@prf.cuni.cz
www.radimbohac.cz
tel.: +420221005530

TAXATION WITH THE REAL PROPERTY TAX OF THE LAND MANAGED BY ORGANIZATIONAL UNITS OF THE STATE FORESTRY ENTERPRISE OCCUPIED FOR ELECTRIC POWER LINES – CASE STUDY

dr Rafał Bucholski

Abstract: This article deals with the problem of taxation with the real property tax of the land managed by the State Forestry Enterprise occupied for electric power lines. The problem is presented in the case study based on the adjudication of November 10th, 2009 pronounced by the WSA (the voievodeship administrative court) in Gorzów Wlkp. concerning case I SA/Go 427/09.

Keywords: tax, local taxes, real property tax.

1. Introduction

The tax system in Poland is characterized by its complexity and changeability, which results in the lack of its clarity. This situation results form a large number of acts that regulate both the substantive system and the law of procedure within the tax law. As an example, it may be indicated that the Tax Ordinance Act[1] is implemented in order to adjudicate a case concerning either the local taxes or the income taxes, whereas in order to solve a problem concerning the excise tax, the provisions of the Code of Administrative Procedure[2] are applied.

The lack of the tax system's clarity is also an effect of a large number of acts on taxes in the substantive tax law. Moreover, the title of an act is not always equivalent to the subject matter included in the contents of the act. As an example, the act on local taxes and fees[3] should be presented. The title suggests

1 Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2005, No. 8, item 605, with amendments).

2 Ustawa z dnia 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2000, No. 98, item 1071, with amendments).

3 Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Consolidated text, Journal of

that it regulates all the issues concerning local taxes. However, these issues are also regulated by e.g. the act on the forest tax,[4] the act on the agricultural tax[5] and the act on the inheritance and donation tax.[6]

The changeability of the tax legislation results indirectly from a large number of provisions and directly from an intention to adjust the incomes from taxes to the state's current budget needs dependent on its financial situation. This results from the lack of a global reform of the public finances in Poland. The new act on public finances[7] that came into force on January 1st, 2010 is a step in the right direction. However, it is certainly insufficient. Frequent changes in the contents of the acts on taxes as well as attempts to casuistically regulate certain issues lead to increasing obscurity of tax norms, which in turn leads to disputes between tax payers and tax authorities. This, in consequence, causes settlement costs to rise and frequently reduces the state's or a gmina's budget incomes from taxes.

An issue that is of interest to both practitioners and theoreticians, which is an example to confirm the existence of the problems in the Polish tax system described above, is imposing of the real property tax on the land under power lines belonging to power plants located on properties belonging to the State Treasury and being under management of the State Forestry. Disputes over this issue are quite frequent all over Poland. Obviously, each case is unique depending on the parties in a particular dispute as well as on the decision made by the tax authorities of first instance. However, in order to put it simply, it shall be stated that the problem refers mostly to the determination of an adequate tax rate by a tax authority and, occasionally, to the determination of the tax payer.

In order for the problem discussed in this article to be presented thoroughly, it needs to be underlined that the real property tax is determined by the act on local taxes and fees and constitutes a gmina's income. The wójt (head of commune), burmistrz (mayor), or city president are the tax authorities of

Laws: Dz. U. 2010, No. 95, item 613, with amendments) – hereinafter: the ALOTAF.

4 Ustawa z dnia 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Journal of Laws: Dz. U. 2002, No. 200, item 1682, with amendments).

5 Ustawa z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2006, No. 136, item 969, with amendments).

6 Ustawa z dnia 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2009, No. 93, item 768, with amendments).

7 Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Journal of Laws: Dz. U. 2009, No. 157, item 1240, with amendments).

first instance. SKOs (self-government appeal boards) are the appeal agencies. They are supervised by WSAs (voievodeship administrative courts). Provided the conditions defined in the act are fulfilled, the notions of the taxpayer refers to both forest district offices that are organizational units of the State Forestry and power plants (ENEA or Polskie Linie Energetyczne – Polish Power Lines) whose shareholders are the State Treasury (among others) or territorial self-government units. This means that in practice the dispute over taxes arises between public subjects, which shows even more distinctly the oddity of the problem resulting from the defective provisions of the law.

Hereinafter, the problem is presented in the example of a particular case that has been considered by tax authorities, a voievodeship administrative court, and its cassation complaint is currently awaiting resolutions of the Supreme Administrative Court. The author of this article presents the facts of the case as well as his reflections on the case's settlement. The case analyzed in this article is relatively representative of the problem in question.

2. Case study

The adjudication of November 10th, 2009 pronounced by the WSA in Gorzów Wlkp. concerning case I SA/Go 427/09 reversed the challenged decision of the SKO in […] of June […], 2009 together with the preceding decision of Wójt Gminy […] (the Head of […] Commune) of February […], 2009 about the determination of the real property tax obligations in 2007 for the […] Forest District Office. The reasons for the decision state that the challenged decision is subject to reversal and that the complaint is to be considered. In the challenged decision, the court of first instance which acknowledged that the appellant should have been taxed with the tax rate for the other land defined under article 5, item 1, subparagraph 1, letter c) of the act in local taxes and fees (ALOTAF), not with the tax rate related to carrying on of an economic activity defined under article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF despite the fact that the land was occupied in order to carry on an economic activity.

The infringement of the law which according to the WSA in Gorzów Wlkp. makes it necessary to reverse the SKO's decision and the preceding decision by Wójt Gminy […] lies firstly, in the defective determination of the legal relation between the […] Forest District Office and the PSE (the Polish Power

Lines Ltd.) and secondly, in the faulty interpretation of the possession notion used in article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF to define the notion of 'land connected with carrying on of an economic activity,' which resulted in the determination of the inadequate tax rate.

The unquestionable fact in this case is that pylons and power lines being either in the possession of third parties or included in third parties' enterprises (the PSE, ENEA – hereinafter referred to as the power plants) are located on the land belonging to the State Treasury and managed by the […] Forest District Office which is an organizational unit of the State Forestry. Furthermore, the indisputable fact is that the […] Forest District Office did not conclude any civil contracts with the power plants and does not hold any legal titles transferring the possession of the land where the power lines in question are located. Therefore, it is also unquestionable that in compliance with article 3 item 2 of the ALOTAF the tax obligation related to the land managed by the State Forestry Enterprise rests on the […] Forest District Office which is an organizational unit of the State Forestry.

The disputable issue in this case is whether the land in question should be taxed with the rate determined in accordance with article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF as the land connected with carrying on of an economic activity or with the rate determined on the grounds of article 5, item 1, subparagraph 1, letter c) of the ALOTAF as the other land.

In respect to the facts of the case, both Wójt Gminy […] and the SKO in […] in their decisions which were later reversed applied the notion of land with power lines on it as the land connected with running of an economic activity (article 1a, item 1, subparagraph 3 of the act). This is explained by the fact that the land is in the possession of an entrepreneur or another subject that conducts an economic activity. Thus the rate of the tax obligation should be determined in conformity with the rate defined under article 5, item 1, subparagrapg 1, letter a) of the ALOTAF.

The WSA in Gorzów Wlkp. did not agree with the tax authorities of first and second instance about the tax obligations for the […] Forest District Office established on the grounds of article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF. The court claimed that in this particular case it needs to be determined whether the possession by the power plants is possessing of things, i.e. real properties or holding of appurtenant easement. According to the court, the notion of holding of appurtenant easement does not mean the same as the notion of possessing as it is defined under article 1a, item 1,

subparagraph 3 of the ALOTAF where this notion refers exclusively to possessing of things – real properties, not to holding a right. In consequence, the holding of appurtenant easement may not lead to imposing on the appealing […] Forest District Office of the tax rate on the land connected with carrying on of an economic activity.

Having analyzed the facts of the case, the WSA in Gorzów Wlkp. decided that the legal relation between the […] Forest District Office and the power plants should be defined in accordance with article 352 § 1 of the Civil Code[8] as appurtenant easement which states that the subject that actually uses another subject's real property within the notion of appurtenant easement holds appurtenant easement. The WSA in Gorzów Wlkp. agrees with the appealing […] Forest District Office that in conformity with article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF the land connected with running of an economic activity is land in the possession of an entrepreneur or another subject that carries on an economic activity. What is more, the court confirms the legal regulation referred to in this case states that an entrepreneur or another subject that carries on an economic activity should possess land, i.e. real property. Both the appealing […] Forest District Office and the WSA in Gorzów Wlkp. are of the opinion that the power plants do not possess land as defined under article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF. They only hold appurtenant easement. In order to justify the opinion, the […] Forest District Office delivered their correspondence with third parties. Therefore, in the opinion of the WSA in Gorzów Wlkp. the […] Forest District Office may not be burdened with the real property tax rate defined by article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF, i.e. the tax rate on the land connected with running of an economic activity. The […] Forest District Office should only be taxed with the tax rate defined by article 5, item 1, subparagraph 1, letter c) of the ALOTAF, i.e. the tax rate for the other land.

The SKO in […] shares the opinion that, as defined in the provisions of article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF, the land connected with an economic activity is land possessed by an entrepreneur or another subject that carries on an economic activity. This results directly from the provisions of the article mentioned above and remains beyond dispute.

However, the appealing SKO in […] claims that the WSA in Gorzów Wlkp.

8 Ustawa z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (Journal of Laws: Dz. U. 1964, No. 16, item 93, with amendments) – hereinafter: the CC.

made a defective conclusion firstly, that it is impossible to tax the land where pylons and power lines are located with the real property tax rate defined under article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF and secondly, that the power plants only hold the right of appurtenant easement not the right of possession of real property (land) and should therefore be taxed subject to the provisions of article 5, item 1, subparagraph 1, letter c) of the ALOTAF. The conclusion is defective and does not comply with the notion of 'possession' used in article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF to define the notion of "land, buildings and constructions connected with carrying on of an economic activity."

The determination of the relation between the subject of taxation and the economic activity was controversial in practice even before the 2003 amending of the act. In order to determine the relation, the legislator used four different terms: 'connected with an economic activity' – with different definitions for the land (a statutory definition) and the other land (lack of a statutory definition), 'connected with carrying on of an economic activity,' and 'occupied for carrying on of an economic activity.' Currently, the legislator uses two notions. The first notion is defined under article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF which states that "land, buildings and other constructions in the possession of an entrepreneur or another subject that carries on an economic activity (…) unless the subject of taxation is not and may not be used for carrying on of an economic activity due to technical reasons". The second notion is applied in article 2 item 2 of the ALOTAF: "tree-covered and shrub-covered areas within farming land or forests, with the exception of the land occupied for carrying on of an economic activity".

In accordance with article 2, item 2 of the ALOTAF, the real property tax may not be imposed on farming land, tree-covered and shrub-covered areas with the exception of the land occupied for running of an economic activity. The act on local taxes and fees determines an economic activity as the activity defined under article 2 of the act of July 2nd, 2004 on liberty of economic activity[9] with the exception of a forest activity as well as guest room rental to tourists on the grounds of article 1a, item 2, subparagraphs 1 and 2 of the ALOTAF. Article 2, item 2 of the ALOTAF introduces the principle that the farming land, tree-covered and shrub-covered areas within farming land or

9 Ustawa z dnia 02.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2007, No. 155, item 1095, with amendments).

forests are not liable to taxation with the real property tax. The exception to this is a situation when the above-mentioned land and forests are occupied for carrying on of an economic activity as defined by the act on local taxes and fees. In order to determine the notions, it should be indicated that with reference to article 3, subparagraph 2 of September 28th, 1991 on the act on forests,[10] forest means e.g. land connected with forest economy, occupied for, among other things, areas under power lines used for the need of forest economy. In compliance with article 2 of the act on liberty of economic activity, an economic activity means a profit-making activity of a manufacturing, building or trading character, the search for, recognition and mining of ores and minerals from deposits, as well as a professional activity carried on in an organized and continuous way. From the facts of the case, it shall be concluded that the power plants conduct an economic activity and occupy forest land required for this activity.

The provisions of article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF which state that "land, buildings and other construction in the possession of an entrepreneur or another subject that carries on an economic activity unless the subject of taxation is not and may not be used for carrying on of an economic activity due to technical reasons" introduces a general rule which states that qualifying subjects of taxation as 'economic' does not go along with the actual use of the subject, but it is based on the criterion of the possession of the subject by 'an entrepreneur.' This means that an economic activity does not have to be actually conducted on the land in the possession of the entrepreneur, nevertheless, the entrepreneur shall be bound to pay the tax rate defined under article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF. The only exception to this principle is the lack of technical possibilities to use the subject of taxation for running of an economic activity, which has already been the subject of numerous adjudications of administrative courts and does not give rise to any disputes.

Furthermore, the land occupied for carrying on of an economic activity (article 2, item 2 of the ALOTAF) is the land where an economic activity is actually carried on.[11] From the facts of the case, it is concluded that the land managed by the […] Forest District Office where the pylons and power lines

10 Ustawa z dnia 28.09.1991 r. o lasach (Consolidated text, Journal of Laws: Dz. U. 2005, No. 45, item 435, with amendments).

11 The adjudication of the WSA in Szczecin of December 5th, 2007, I SA/Sz195/07, LEX nr. 377375.

are located is the land where an economic activity is conducted by the power plants. The economic activity includes, among other things, the construction and maintenance of the pylons and power lines, as well as the transmission of electric power by the power lines. Analyzing the objective, the legislator pursued when voting the provisions mentioned above, it should be acknowledged that article 2, item 2 of the ALOTAF is *lex specialis* with reference to article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF where it refers to imposing of the real property tax on, among other things, forests occupied for carrying on of an economic activity and, in this particular case, excludes the criterion of the possession of land by the entrepreneur as the basis for qualifying subjects of taxation by stating that in order to acknowledge that the land is not to be burdened with the forest tax rate, it is sufficient to only occupy the land.

As a consequence of such a way of reasoning, it is concluded that since the highest tax rate is imposed on the land connected with carrying on of an economic activity with reference to the criterion of the possession of the land by the entrepreneur without the need to actually carry on an economic activity on the land, it appears to be rightful that such a tax rate should be imposed on forest land occupied for conducting of an economic activity, i.e. the land where an economic activity is actually conducted. Classifying forest land occupied for carrying on of an economic activity as the other land is contrary to the principle of taxation justice in respect to even distribution of tax obligations connected with the solvency of tax payers. For instance, the power plants obtain revenues from their economic activity. At the same time, the subjects that manage the land made available to the power lines may legally obtain incomes from making the land available to the other subjects. What is more, pursuant to the provisions of article 3, item 1 of the ALOTAF, the subjects defined under article 3, item 2 of the ALOTAF (including forest district offices) may transfer the tax obligations onto the subject carrying on the economic activity (e.g. power lines). This should be determined in respective contracts or on the grounds of other legal titles. Therefore, a situation is difficult to be accepted as just and matter-of-fact when the land occupied for carrying on of an economic activity (e.g. being actively used for carrying on of an economic activity and increasing the entrepreneur's economic value) is taxed with the same tax rate as the land not occupied and not connected with any economic activity. Such a way of reasoning is presented by the WSA in Gorzów Wlkp. in its challenged adjudication.

With reference to the discussion above, it should be concluded that the notion of 'land in the possession of an entrepreneur' used in article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF refers not only to the possession of land as defined under article 336 of the CC but also to any possession of land occupied for carrying on of an economic activity including holding of appurtenant easement as defined under article 352 § 1 of the CC.

As H. Dzwonkowski[12] rightfully points out, "the tax law applies the same notions as notions applied in other branches of law. The notions are either of the same meaning or of a meaning modified in respect to the notion's meaning in another branch of law (of a meaning that is wider or narrower). There are also notions applied in the tax law which have meanings totally different from the meanings used in other branches of law. The notions with the different meanings in the tax law are either defined or undefined. The undefined notions cause interpretation problems. The notion in the tax law should not be expected to be applied with the same meanings as in other branches of law. However, the civil law experts in particular sometimes demand the meanings of a notion given in the civil law be identical in the tax law. Such an attitude is groundless because the tax law applies notions with modified meanings as they pursue other objectives than the notions used in the civil law. For instance, 'acquisition' in the tax law may not be limited to 'purchase-sale' because 'any acquisition' is liable to taxation in compliance with various legal titles, not only of the 'purchase-sale.' It should be legislatively wrong to list all kinds and forms of 'acquisition' as defined by the civil law (purchase, acquisitive prescription, donation, etc.) and should cause difficulties in covering fully all the situations necessary to embrace the subject of taxation with a particular tax." An analogous situation takes place in the case presented in this article and it refers to the notion of 'possession of land by an entrepreneur' used in article 1a, item 1, subparagraph 3 of the ALOTAF. The real property tax rate defined by article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF is imposed on any kind of relation between land and economic activity resulting from the possession of the land by the entrepreneur (at this point, it does not matter whether the economic activity is actually carried on) and from the occupation of the forest land for carrying on of an economic activity.

In addition to the main topic of the discussion, another mistake should be noticed in the reasons for the WSA's decision. In the opinion of the WSA in

12 Dzwonkowski, H. [in] *Prawo podatkowe*, various authors, C.H. Beck, Warszawa 2006, p. 104.

Gorzów Wlkp., the facts of the case indicate that the power plants hold appurtenant easement. In respect to article 352 § 1 of the CC, the subject that actually uses another subject's real property as defined by the contents of easement is in fact the subject that holds easement. Holding of easement is different from possessing of things as the easement's subject is not a thing but a right to possess a thing. In the literature, it is most common to find that only affirmative easements may be subjects of possession, i.e. easements based on a use of an encumbered real property in a specified scope. B. Burian[13] claims that "the property rights state that the use of things means the right to use the things, collect profits or other incomes from the things as well as the right to use up and process the things (article 140 of the CC). The use of a thing is undoubtedly connected with the possession of the thing. However, in principle, all these rights do not simultaneously apply to the easement holder because he may only use the encumbered real property in a specified scope, i.e. narrower than it is for the owner of the property. The scope in which the right to use the encumbered real property is specified determines the scope in which the property is possessed. The specified use may be diverse and may be in the form of trespassing on foot or by vehicle, collecting of natural deposits as profits, drawing of water, grazing of cattle, picking of forest fruits." As the above quotation indicates, even in the civil law it is acknowledged that the use of a thing in the form of appurtenant easement is connected with the possession of the thing. It should also be underlined that the scope of the use with reference to the limited possession of the real property determined by appurtenant easement may include locating of pylons along with power lines as well as carrying out of periodical activities within maintenance and repairs.

What is more, B. Burian[14] points out that "the typical contents of appurtenant easement is the right to use the real property in a specified scope. This right comes along with the obligation for the owner of the encumbered property to abolish actions taken by the dominant property's owner within the right granted him. The right to use in a specified scope the encumbered real property is included in the contents of e.g. easement (…) of constructing of water, electric and gas devices on another party's land." In respect to this, if the […] Forest District Office claims the power plants hold appurtenant easement, the correspondence with third parties delivered by the […] Forest

13 Burian, B. [in] *Kodeks cywilny. Komentarz*, edited by E. Gniewek, C.H. Beck, Warszawa 2006, p. 435.

14 Burian, B. op.cit., p. 435.

District Office may not be evidence to prove that the power plants are not (in a limited scope) possessors of the subject real property because otherwise the conclusion should be that they do not have vested entitlements resulting from appurtenant easement, i.e. the appurtenant easement is not vested in the power plants. The correspondence presented by the […] Forest District Office may only be evidence to show that the […] Forest District Office and the third parties abide the provisions of the act on forests, e.g. articles 29 and 30 when they act on the power plants' order. This, however, has nothing to do with the case being discussed.

It should also be underlined that since firstly, holding of affirmative easement includes a durable use of an encumbered real property in a specified scope,[15] secondly, use of things refers to possession of things, and thirdly, possession is a category related to actual control over things and is characterized by durability of this control, it may be acknowledged that the holder of appurtenant easement (article 352 § 1 of the CC) is *de facto* and *de iure* the dependant possessor in respect to art. 336 of the CC because he is vested in a right (i.e. the appurtenant easement) connected with a specified control over another party's thing.

In the case discussed in this article, it should be noted that the non-application for different reasons (e.g. lack of agreement with the other party, negligence, ignorance of the law) of adequate civil law institutions (e.g. contract of tenancy) by the […] Forest District Office in order to establish the legal relation between the […] Forest District Office and the power plants, which should have resulted in simultaneous transfer of the tax obligations as defined under article 3, item 1, subparagraph 4 letter a) of the ALOTAF onto the power plants, may not lead to evasion of the tax provisions. An adequate contract concluded with the power plants should have resulted, as mentioned above, in transferring of the tax obligations as defined under article 3, item 1, subparagraph 4, letter a) of the ALOTAF onto the power plants and in tax rate assessment on the grounds of article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF. Therefore, the lack of an adequate legal title of the civil law may not lead to a defective interpretation of the tax law and circumvention of the law by establishing lower tax rates on the land *de facto* occupied for (and connected with) an economic activity.

15 The adjudication of the Supreme Court of January 31st, 1967, III CR 270/66 (OSN 1967, No. 9, item 160).

In conclusion, it should be stated that, in the case discussed, the power plants are the dependant possessors of the land connected with running of an economic activity, where the power lines are located and the power lines occupy the land in order to carry on an economic activity. However, because there is no legal title to establish this possession, it is the […] Forest District Office that in compliance with article 5, item 1, subparagraph 1, letter a) of the ALOTAF is the payer of the real property tax determined in accordance with article 3, item 2 of the ALOTAF.

3. Conclusions

The case discussed in the article above is evidence to the lack of clarity in the Polish tax law. Therefore, a uniform line of judicial decisions by tax authorities and administrative courts should be petitioned for.

The provisions of the act on local taxes and fees *de lege lata* should seemingly be interpreted in the way presented above. Along with the *de lege ferenda* conclusion concerning the act on local taxes and fees and its amending within the issues presented above, first and foremost a global, not only fragmentary and ad hoc, reform of the tax law in Poland should be petitioned for. This shall facilitate and shorten the process of tax establishing and collecting, increase budget incomes, accelerate potential enforcement. The facilitating and the tax payers' better understanding of the tax system shall be likely to bring the implementation of 'a friendly state' idea closer and decrease the grey area (evasion of taxes).

dr Rafał Bucholski
Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa w Bydgoszczy
ul. Chrobrego 31
66-400 Gorzów Wlkp.

SOCIOKULTÚRNE DETERMINANTY PODPORY HOSPODÁRSKEHO RASTU V SLOVENSKEJ REPUBLIKE[1]

SOCIOCULTURAL DETERMINANTS OF PROMOTING ECONOMIC GROWTH IN THE SLOVAK REPUBLIC

Ing. Karolína Červená, PhD.
Doc. PhDr. Ján Čipkár, PhD.

Abstrakt: Súčasná svetová ekonomika sa vplyvom celoplošne prebiehajúcej hospodárskej krízy dostáva do situácie, kedy je podpora hospodárskeho rastu reálnou prioritou každej krajiny. Východiskovým bodom obnovy a rozvoja hospodárstva je existujúce domáce makroekonomické prostredie konfrontované s vonkajšími ekonomickými vplyvmi. Celkové prostredie ekonomiky so všetkým sférami spoločenského života vytvára predpoklady a zároveň poskytuje možnosti reálnej úspešnosti domácej ekonomiky. V posledných rokoch rozvoj národného hospodárstva v SR ovplyvňuje skupina determinantov (sociálnych, kultúrnych, ekonomických, politických, ideologických, morálnych, technologických, geografických a geopolitických, finančných a právnych, včítanie globálnych a integračných). Vyčlenenie tých najdôležitejších a pochopenie ich komplexného fungovania si vyžaduje náležitú analýzu. V krátkom rozsahu môžeme však upozorniť na niektoré z nich. Cieľom nášho príspevku je načrtnúť existujúci stav ekonomiky Slovenskej republiky ako východiskový bod ďalšieho hospodárskeho rastu.

Kľúčové slová: hospodársky rast, faktory rozvoja, makroekonomické prostredie.

Abstract: The current world economy, under the influence of the ongoing global economic crisis, is getting into a situation where the support of economic

1 Príspevok je súčasťou výstupov z riešenia grantového projektu VEGA 1/0325/08 „Sociokultúrne determinanty tvorby a pôsobenia práva v európskom právnom priestore."

growth becomes an actual priority of every country. The starting point for reconstruction and economic development is the existing domestic macroeconomic environment faced with external economic influences. The overall economic environment with all the areas of social life put together creates the prerequisites of a successful domestic economy, while providing a real possibility thereof. The aim of this paper is to outline the existing state of the economy of the Slovak Republic as a starting point for further economic growth. In recent years, the development of the Slovak national economy has been affected by a group of determinants (social, cultural, economic, political, ideological, moral, technological, geographical and geopolitical, financial and legal, as well as global and integrational). Setting apart the most important ones and understanding their intricate operation demands proper analysis. Even in the limited scope of this paper, we can highlight some of them.

Keywords: economic growth, development factors, macroenvironment.

V súčasnej dobe vo všetkých ekonomikách Európskej únie rezonuje potreba efektívneho, dlhodobého a udržateľného hospodárskeho rastu. Predpokladáme, že rozhodujúcim faktorom ďalšieho možného rozvoja, a tým aj zabezpečenia efektívneho hospodárskeho rastu v Slovenskej republike je stabilné a vyhovujúce makroekonomické prostredie, ktoré podnecuje a zabezpečuje využitie podnikateľských príležitostí. Ochrana a taktiež podpora kvalitného podnikateľského prostredia je podľa nášho názoru najdôležitejšia ekonomická úloha štátu vo vzťahu k hospodárskemu rastu, pričom existencia podnikateľského subjektu, za účelom realizácie v ekonomickom prostredí je závislá od vývoja makroprostredia. Externé prostredie, ktoré je tvorené jednotlivými sférami ekonomiky sme analyzovali na úrovni makroekonomickej aplikáciou vybraných ukazovateľov za účelom komplexnejšieho pohľadu na existujúci stav.

Ekonomické prostredie – podľa viacerých oficiálnych zdrojov v rámci hodnotenia ekonomického rastu členských štátov EÚ sa Slovenská republika zaradila v roku 2007 medzi jediné dva štáty celku EÚ-27, v ktorých tempo rastu HDP dosiahlo úroveň nad 10 %. V dokumente Európskej komisie *Európska ekonomika 2008* sa konštatuje spomalenie hospodárskej expanzie v SR (rast HDP) z 10,5 % v roku 2007 na 7 % v roku 2008, v roku 2009 sa napĺňajú prognózy – očakávaný pokles 5 %.

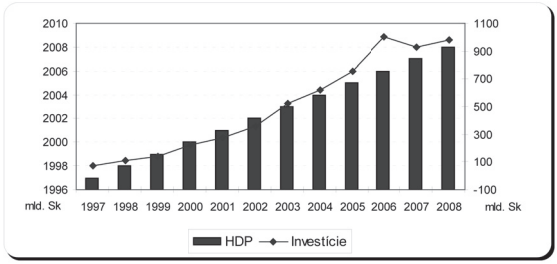
Tab. 1: Prehľad vybraných ukazovateľov za ekonomiku SR

Roky Ukazovateľ	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Rast HDP (%)	3,2	4,1	4,2	5,4	6,5	8,5	10,4	6,4
Miera nezamest. (%)	19,2	18,5	17,4	18,1	16,2	13,3	11,0	9,6
Úr. miera z úverov (%)	9,3	9,1	7,6	7,9	6,0	7,4	7,5	6,7
Export (mld. Sk)	548,3	610,7	652	891	990	1233	1421	1493

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov ŠÚ SR, NBS SR, NÚP, MF SR, MH SR

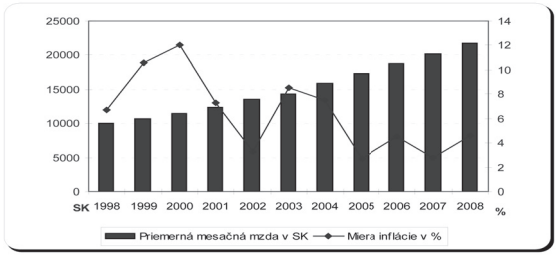
Vývoj rastu HDP v Slovenskej republike dosiahol zatiaľ dlhodobo najvyššiu úroveň v roku 2007, pričom už je podľa predbežných číselných údajov potvrdené, že sa uvedený trend v roku 2008 a 2009 neudržal. Hrubý domáci produkt podľa odhadu ŠÚ SR v 2. Q 2009 poklesol o 6,5 % (v b. c.) a o 5,3 % (vyjadrené v s. c.) oproti tomu istému obdobiu roku 2008. Miera nezamestnanosti[2] vykazovaná metodikou podľa výberového zisťovania pracovných síl sa od roku 2006 permanentne znižovala. Rok 2009 tento trend nepotvrdzuje, keďže za 1. Q 2009 bola predbežná hodnota uvádzaná nad hranicou 10 % (v mesiaci máj dosiahla predbežne hodnotu 11,4 %). Ako je možné vidieť z uvedených údajov v tabuľke 1, mal celkový export tovarov rastúcu tendenciu, v prvom polroku 2009 došlo podľa predbežných výsledkov oproti predchádzajúcemu obdobiu k zníženiu o 28,4 % (v júni uvedená hodnota predstavovala 3,2 mld. Eur). Index priemyselnej produkcie (IPP)[3] poklesol v decembri 2008 o 16,8 % (najväčší pokles bol zaznamenaný vo výrobe dopravných prostriedkov o 35,7 %). V podiele deficitu ŠR SR na HDP došlo v priebehu niekoľkých rokov k postupnému znižovaniu (zo 6,5 % v roku 2001 na 2 % v roku 2008),[4] podiel dlhu na HDP v roku 2001 dosahoval 49 %, v roku 2008 sa uvedená hodnota znížila na 29,2 %. Úroveň rastu HDP v SR, investičný vývoj za desaťročie je prezentovaný na nasledujúcich grafe 1.

2 Definícia nezamestnanosti podľa *Nariadenia komisie ES č. 1897/2000.*
3 Podľa európskej normy *Council Regulation č. 1165/98 o krátkodobej štatistike.*
4 Priemerný deficit v EÚ-27 klesol na 0,9 % v roku 2007 (v roku 2003 to bolo 3,1 %). V eurozóne poklesol priemerný deficit z 3 percent na 0,8 %.



Graf 1: Vývoj HDP a investičnej činnosti v SR
Zdroj: vlastné spracovanie z údajov ŠÚ SR (Eurostatu) a MF SR

Napriek tomu, že rozvoj investičnej činnosti, predovšetkým prílev priamych zahraničných investícií na územie SR, ktorý bol zaznamenaný v posledných rokoch, prispel k posilneniu vonkajšej rovnováhy, sa PZI podieľajú na znižovaní hodnoty HND. V percentuálnom vyjadrení došlo k poklesu v rokoch 2002 o 0,4 %, 2003 o 5 %, 2004 o 4 %, 2005 o 2,7 %, 2006 o 2,5 % a 2007 o 3,4 p. b. Vývoj priemernej ročnej miery inflácie (%) a nominálnej mzdy (v Sk) za obdobie 1998-2008 je uvedený na nasledujúcom grafe 2.

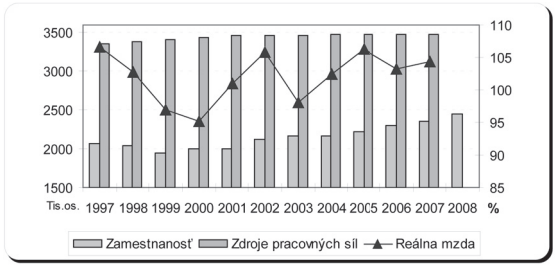


Graf 2: Vývoj nominálnej mzdy v NH a miera inflácie v SR
Zdroj: vlastné spracovanie z údajov ŠÚ SR (Eurostatu) a NBS.

Podľa ŠÚ SR sa spotrebiteľské ceny v októbri 2007 zvýšili v úhrne o 5,1 % oproti tomu istému obdobiu roku 2006. V priemere vzrástli spotrebiteľské ceny o 4,6 %. Medziročná inflácia (meraná HICP) v roku 2009 (obdobie 01–07) sa oproti bázickému roku (2005) zvýšila o 11,1 %, v porovnaní s tým

istým obdobím v roku 2008 sa uvedená hodnota pohybovala na úrovni cca 1 %. Podľa zdrojových údajov NBS SR sa hodnota harmonizovaného indexu spotrebiteľských cien v rokoch 2005 až 2008, v zmysle medziročnej zmeny, pohybovala v rozmedzí od 1,9 % až po 4,3 %.

Sociálno-kultúrne prostredie – Slovenská republika s rozlohou 49 036 km^2 je teritoriálne situovaná v centrálnej Európe. Počet obyvateľov k 31.12. 2007 dosiahol hodnotu 5,401 mil., z uvedeného počtu zdroje pracovných síl predstavovali 3,478 mil. osôb. V rámci porovnania vekovej štruktúry obyvateľstva sa od roku 1994 znižuje podiel obyvateľov od 0–14 rokov (15,8 % v roku 2007) a zvyšuje podiel vo vekových hraniciach 15–64 rokov (72,3 % v roku 2007) a 65 a viac (12 % v roku 2007). Domáci dopyt vyjadrený v b. c. sa od roku 1997 (787,7 mld. Sk) sústavne zvyšoval v roku 2007 predstavoval hodnotu 1 871,8 mld. Sk. Kúpna sila obyvateľstva (podmieňujúci faktor zvyšovania životnej úrovne) sa pohybovala v súlade s vývojom zamestnanosti a reálnej mzdy, je však zrejmé, že dynamika rastu zamestnanosti sa v súčasnej dobe spomaľuje v súvislosti s poklesom rastu HDP.[5]



Graf 3: Vývoj reálnej mzdy, počtu pracovných síl a zamestnanosti
Zdroj: vlastné spracovanie z údajov ŠÚ SR, NBS, MF SR, MH SR, NÚP SR

Miera ekonomickej aktivity obyvateľstva dosahovala v rokoch 2004 až 2007 hodnoty v priemere 60 %. Podľa predbežných údajov ŠÚ SR v 1.Q 2009 podiel pracujúcich z ekonomicky aktívneho obyvateľstva poklesol na 89,5 %. Správanie sa spotrebiteľov na trhu je ovplyvnené aj ich predpokladmi a očakávaniami do budúcnosti. V uvedenej súvislosti uvádzame aj hodnoty indikátora

5 Sociálne štatistiky sa zisťujú v súlade s *nariadením* č. 1177/2003a *nariadením č. 1553/2005 o štatistike Spoločenstva o príjmoch a životných podmienkach.*

ekonomického sentimentu (dlhodobý priemer), ktorý vykazoval nasledovné zmeny – rast v rokoch 2005–2007 (101,7 %, 110,4 %, 111,5 %) a pokles v roku 2008 na úroveň 90,9 %.

Technicko-technologické prostredie – trendy v oblasti technológií, inovácií, výskum a vývoj sú v dnešnej dobe výrazne ovplyvňované percepciou globálnych hrozieb, akými sú napríklad globálne otepľovanie, úbytok energetických surovín a pod. Uvedené skutočnosti zásadným spôsobom ovplyvňujú životné prostredie určitého územia a tým spoluvytvárajú podmienky ďalšieho smerovania z hľadiska dlhodobo udržateľného rozvoja danej spoločnosti. Náklady na ochranu životného prostredia v SR celkovo predstavovali v roku 2003 hodnotu 5 316 mil. Sk, v roku 2004 hodnotu 7 390 mil. Sk, v roku 2005 8 476 mil. Sk, v roku 2006 sa ich hodnota zvýšila na 10 015 mil. Sk a za rok 2007 8 801 mil. Sk. Podiel MSP v SR na celkovej inovačnej angažovanosti je nízky (dosahuje max. 13,4 %). Niektoré informačné zdroje poukazujú na permanentne pretrvávajúcu poddimenzovanosť financovania vedy a výskumu na vysokých školách. V tabuľke č. 2 sú uvedené výdavky na výskum a vývoj v druhovom členení a podiel výdavkov z HDP za roky 2003 až 2007.

Tab. 2: Výdavky na výskum a vývoj

Obdobie (roky)	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**
Výdavky spolu (mil. Sk)	7 016	6 965	7 503	8 063	8 514
Podnikateľský sektor	3 873	3 426	3 740	3 472	3 368
Podpora priem. rozvoja	1 910	1 646	2 026	1 845	1 903
Rozvoj infraštruktúry	472	273	492	365	410
Podiel výdavkov z HDP (%)	0,58	0,51	0,51	0,49	0,46

Zdroj: vlastné spracovanie podľa údajov ŠÚ SR: Štatistická ročenka Slovenskej republiky 2008.

Pre porovnanie úroveň hrubých domácich výdavkov na vedu a výskum dosahuje v EÚ-27 (obdobie 2002–2006) v priemere hodnoty vyššie ako 1,8 %. Pozícia Slovenska podľa súhrnného inovačného indexu v rámci porovnania EÚ-27 nevyznieva lichotivo (23. miesto). Podľa klasifikácie EIS 2007 je označovaná za dobiehajúcu krajinu.

Politicko-legislatívne prostredie vytvára základný rámec formovania podnikateľského prostredia. Považujeme ho za rozhodujúci aspekt stability a ochrany podnikateľských aktivít. Vnútropolitický vývoj v Slovenskej republike založený na výsledkoch parlamentných volieb z roku 2006 sa zrejme vplyvom súčasných volebných výsledkov bude meniť, aj keď v niektorých oblastiach zásadné zmeny nepredpokladáme. Vládna politika predchádzajúceho zoskupenia bola často považovaná za selektívnu revíziu najmä v dôchodkovom systéme, súdnictve, zdravotníctve, pracovnoprávnych vzťahoch. V roku 2008 bolo celkovo schválených 142 zákonov a ich noviel. Za najvýznamnejšie považujeme novelu Zákonníka práce, zákony o zrušení krajských úradov, novelu zákona o štátnej službe, novelu zákona o Najvyššom kontrolnom úrade, novelu zákona o advokácii, novelu zákona o registri trestov, zákon o štátnom rozpočte, novelu zákona o dani z pridanej hodnoty, novelu zákona o vysokých školách, zákon o zavedení eura.

Integrácia a globalizácia predstavuje samostatný fenomén, ktorý nemôžeme pri posudzovaní makroekonomických podmienok SR nespomenúť. Stupeň integrácie danej krajiny sa výraznou mierou podieľa na formovaní jej hospodársko-politického rámca.[6] Slovenská republika je členom viacerých medzinárodných organizácií a zoskupení ako sú EÚ, OECD, NATO, WTO, OSN. Všeobecne môžeme skonštatovať, že proces globalizácie prináša so sebou nové skutočnosti a vytvára pre podnikateľské subjekty nové trhové podmienky – možnosť vstupov na nové trhy, harmonizácia legislatívnych podmienok, spájanie subjektov, nové technické a technologické poznatky. V podnikateľských aktivitách súčasného trhového prostredia vystupujú do popredia odlišné faktory (pôda, nerastné bohatstvo, vlastníctvo hmotných statkov), ako pred 50-tymi, resp. 20-tymi rokmi, sú to predovšetkým know-how, znalosti, informácie, inovácie. Získavanie, vyhodnocovanie a využívanie uvedených činiteľov sa v budúcnosti môže stať významnou komparatívnou výhodou nielen ekonomiky ako celku ale aj jednotlivých podnikateľských subjektov.

6 Napríklad členstvo v menovej únii znamená pre krajinu určitú stratu nezávislosti v domácej menovej politike. V roku 2006 bolo uskutočnená reforma *Paktu stability a rastu*, pričom podľa pravidiel paktu by mala byť zabezpečená zmysluplná rozpočtová politika v rámci krajín EÚ s akcentom na štáty eurozóny.

Podnikateľské prostredie v SR

Prostredie podnikania v konkrétnom odvetví národného hospodárstva SR považujeme za rozhodujúci faktor budúcej úspešnosti hospodárskeho rastu. Vývoj odvetvového podnikateľského prostredia je podľa nášho názoru priamo závislý od makroekonomického vývoja prostredia daného štátu vo všetkých sférach spoločenského života.

Podľa hodnotiacej správy Svetového ekonomického fóra a Svetovej banky sa podnikateľské prostredie v roku 2007 zhoršilo (v rebríčku Doing Business pokles o jednu priečku z 32. miesta na 33. v rámci hodnotenia 130 krajín). V hodnotiacej správe, ktorú predkladá Ministerstvo hospodárstva SR sa za uvedené obdobie konštatuje zlepšenie podnikateľského prostredia (z 36. pozície v roku na 32. pozíciu). Podľa Podnikateľskej aliancie Slovenska tento rozpor vznikol zmenou metodiky vykazovania, a teda hodnota indexu podnikateľského prostredia od roku 2006 klesá, pričom podnikatelia a manažéri považujú za podstatné nedostatky: existujúce vysoké odvodové zaťaženie, nízku vymožiteľnosť práva, komplikovanú legislatívu, vysoký stupeň byrokracie, korupciu, neefektívny sociálny systém a nepružný vzdelávací systém.

Základné právne podmienky pre podnikanie právnických a fyzických osôb na území SR, bez rozdielu, či ide o osoby slovenskej alebo inej národnosti, malý, stredný, alebo veľký podnik, upravujú *Obchodný zákonník* (z. č. 513/1991 Zb. v z. n. p., ktorý prešiel od roku 1991 viac ako 15-tymi novelami), Živnostenský zákon (z. č. 455/1991 Zb. v z. n. p.), *Zákon o dani z príjmov v z. n. p., zákon o DPH v z. n. p, Zákon o účtovníctve v z. n. p.* a ďalšie. Súčasný legislatívny stav pre oblasť podnikania považuje väčšina podnikateľov za komplikovaný, neprehľadný a nevyhovujúci. Medzi významné zmeny ovplyvňujúce podnikateľské prostredie SR sme zaradili: zníženie daňového zaťaženia pri daniach z príjmov (napríklad rovná daň 19 %), postupnú aplikáciu Medzinárodných účtovných štandardov, snahu o odstraňovanie administratívnych prekážok podnikania,[7] rozširovanie možností poskytovania verejných služieb podnikateľom, štandardizáciu právneho prostredia pre pôsobenie obchodných spoločností, zlepšenie konkurzného práva, skvalitnenie vymožiteľnosti práva, rozširovanie možností poskytovania verejných služieb podnikateľom

7 Popisuje Palková, R. Riešenie negatívnych externalít v obchodovaní. In: *Právo a obchodovanie*. Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2008, s. 176–180.

prostredníctvom elektronickej komunikácie, reformu záložného práva. Politicko-legislatívny rámec vysiela dôležitý signál pre všetkých zahraničných ako aj domácich investorov.

Vývojové trendy ekonomiky SR

Vláda Slovenskej republiky schválila v roku 2007 viacero strategických dokumentov ako východisko strednodobej hospodárskej politiky na obdobie rokov 2007-2013. Na základe doterajších analýz súčasného stavu hospodárstva SR a jeho ďalšieho predpokladaného smerovania môžeme uvažovať o dvoch nosných pilieroch konkurencieschopnosti SR, ktorými sú porovnateľne nižšie mzdové náklady a vysoká kvalita produkcie zahraničných subjektov pôsobiacich na našom území. Súčasný, ako aj budúci hospodársky rast je vo veľkej miere podmienený zahraničnými investíciami čo sa ale spája aj určitým rizikom. Zmiernenie predpokladaného rizika je možné dosiahnuť fungovaním silného domáceho kapitálu (po prijatí *Lisabonskej stratégie* boli vytypované perspektívne klastre[8] pre vysoko inovatívne podnikanie, aktivity Slovenska sú na nich zatiaľ nevýznamné).

Súčasný stav vyspelých trhových ekonomík indikuje viac ako kedykoľvek pred tým potrebu zvyšovania kvality a inovácie, zvyšovanie podielu ľudského kapitálu na celkovej akumulácii kapitálu, zvyšovanie podielu vysokých technológií a sofistikovaných služieb v produkčných, investičných a exportných štruktúrach, vzrast využívania moderných technológií vo všetkých odvetviach, technický rozvoj smerujúci k zdrojovej úspore a environmentálnemu riešeniu. Realizovanie uvedených kvalitatívnych zmien si vyžaduje vyhovujúci hospodársko-politický rámec na zabezpečenie efektívne fungujúcich pružných trhov, makroekonomickú stabilitu, kvalitné podnikateľské prostredie ako aj funkčnú verejnú správu. Predikcia hospodárskeho vývoja Slovenska do roku 2030 naznačuje optimistický scenár, kde sa uvádza zvýšenie rastu HDP /obyv. o 80 %–90 % a HNP/obyv. na 85 % úrovne, ktorú v tom istom čase dosiahnu členské štáty EÚ-15. Z uvedeného vyplýva, že priemerné ročné tempá rastu hrubého domáceho produktu sa v uvedenom časovom horizonte mali pohybovať medzi 3,3 %–3,8 %. Konkurencieschopnosť ekonomicky činných

8 Pojem „priemyselné klastre" popisuje Székely, V. Regionálne priemyselné klastre a problémy s ich identifikáciou. In : *Ekonomický časopis.* 56, 2008, č. 3, s. 223–238.

subjektov ovplyvňuje v rámci globálneho prostredia aj úroveň a kvalita legislatívnych procesov. Aproximácia práva je proces, ktorý je v rámci integračných ambícií Slovenskej republiky nezvratný. Je dôležité, že prispôsobovanie legislatívy právnym štandardom EÚ prebieha v súčinnosti s reprezentantmi slovenského podnikateľského prostredia. V rámci prebiehajúcich integračných procesov SR do EÚ bolo prijatých niekoľko legislatívnych dokumentov, ktoré zabezpečujú aproximáciu slovenského práva k európskemu a riešia tak zákonné ustanovenia, ktoré nie sú kompatibilné so štandardami Európskej únie.[9]

V dnešnej dobe rozvoj národného hospodárstva determinuje najmä kríza. Spolu s procesom obnovy teraz prebieha ešte ďalší: snaha zmeniť rovnováhu síl – v duchu hesla, že je „škoda premárniť dobrú krízu". Keď sa osekajú sociálne funkcie štátu, oslabí to vrstvy, ktoré sú na ne najviac odkázané. Čím menej môžu čakať od štátu, tým viac sa musia spoliehať na trh. Lenže kým v štáte platí „jeden občan – jeden hlas", na trhu má najviac hlasov ten, kto má najviac peňazí. A ten vyhráva.[10] Vzniká otázka, ako má postupovať štát v nachádzaní východísk z tejto krízy? Má šetriť, pristúpiť ku škrtom v rozpočte, alebo musí míňať (postupovať ako banka – deficitnými výdavkami dnes stimulovať ekonómiu, aby zajtra za to získal zvýšené daňové príjmy)? Rozvoj nášho národného hospodárstva je ovplyvnený aj politicko-ekonomickým rozhodovaním vlády pod vplyvom európskych krajín, ktoré sa rozhodli ponechať potácajúcu sa ekonomiku svojmu osudu a v mene splácania dlhu škrtať v rozpočte. „Tlak okamžite splácať dlh – nie vyššími daňami na dobre platených, ale nižšími výdavkami na zle platených – znamená snahu zmeniť pomer síl medzi nimi. Kapitálové vrstvy EÚ sa zrejme rozhodli, že tento pokus stojí za riziko ďalšieho prepadu".[11] Čomu sa má venovať dnešná nová vláda a štátne orgány zainteresované v naplňovaní cieľov rozvoja národného hospodárstva v nasledujúcom období? Je možné zistiť, v ktorej fáze rozvoja konkurencieschopnosti sa nachádza slovenská ekonomika? Je zrejmé, že podniky založené na *maximálnom využívaní výrobných faktorov*, konkurujú vo svetovom priestore konkurencie iba cenovo. Výrobky, ktoré majú vysokú pridanú hodnotu, sú v ekonomikách tohto typu vyrábané predovšetkým spoločnosťami, ktoré vlastní cudzí kapitál. Väčšinou domáce výrobné subjekty nie sú priamo napojené na svojich odberateľov, teda ani sa nemôžu na nich

9 Napríklad nedávno realizovaná priama podpora štátu pre automobilový priemysel – šrotovné.

10 Pozri: Polák, M. Rež a rúb! Až do krvi? In: *Pravda*, 2. júla 2010, s. 43.

11 Detto Polák, M. Rež a rúb! Až do krvi? In: *Pravda*, 2. júla 2010, s. 43.

zákaznícky orientovať. Ich úkolová výrobná činnosť nie je v priamom vzťahu s koncovým odberateľom. Z tohto vyplýva, že konkurenčná schopnosť tohto typu ekonomiky je obmedzená, pretože je závislá od výkyvov ekonomického cyklu ich partnerov (odberateľov). Z hľadiska makroekonomického uvedené zameranie národnej ekonomiky prináša zvyčajne krátkodobo rast, často veľmi výrazný, avšak z hľadiska dlhodobého nie je reálne udržateľný. Ekonomika, ktorá je založená iba na dostatku výrobných faktorov, svoju cenovú výhodu postupne stráca a ide len o to, ako rýchle alebo pomaly tento proces prebieha. Ak je pozvoľný, umožňuje, aby spoločnosti investovali a tak dosiahli požadovanú efektívnosť, ktorá vyrovná straty cenovej výhody. A ak je tento proces rýchlejší, potom národná ekonomika prechádza do recesie.

Ak by vláda svojou politikou podporovala pre využitie konkurencieschopnosti národnej ekonomiky prevažne investície, podporovala by podniky s výrobnou infraštruktúrou založenou na moderných technológiách, ktoré sa dovážajú zo zahraničia. Tieto by umožnili dosiahnuť úspory, ktoré vyúsťujú do vyššej pridanej hodnoty a s takto vyrobenými výrobkami je možné konkurovať aj na náročnejších a sofistikovanejších zahraničných trhoch. Aj keď takto využívané technológie nepatria medzi celosvetovo najmodernejšie, bývajú často prispôsobované miestnym podmienkam. Potrebná kvalifikovaná pracovná sila je omnoho lacnejšia, než v ekonomicky vyspelejších krajinách. Vývozcovia majú priamy vzťah s odberateľmi. Na trhoch so štandardizovanými produktmi prebieha medzinárodný konkurenčný boj, ktorý núti podniky znižovať náklady, optimalizovať procesy, vyvíjať nové produkty a rozvíjať schopnosti svojich pracovníkov, t. j. investovať do rozvoja pracovnej sily (ľudských zdrojov, úroveň využitia ktorých vždy má nejaké rezervy). Konkurencieschopnosť môže ohrozovať nárast cien technológií, ako aj rast miezd.[12] Zároveň je potrebné poznamenať, že mnohé subjekty, podieľajúce sa na rozvoji národnej ekonomiky založenej na inovácii, majú aj medzinárodný dosah. Vyvíja sa globálna stratégia, nové výrobky, poskytuje sa servis, dochádza k väčšej optimalizácii a pružnejšej reakcii na požiadavky a dopyt zákazníkov, čo prispieva k ich konkurencieschopnosti.

V súčasnej dobe hlavným rozvojovým pilierom národnej ekonomiky sú *služby zamerané na dosiahnutie maximálne možnej kvality života* jednotlivcov a skupín subjektov vytvárajúcich národné hospodárstvo. V tejto ekonomike sa najviac rozvíja terciárna sféra a v oblasti napr. výroby či technologického

12 Pozri: Porter, M. *The Comparative Advantage of Nations*. New York, 1998, s. 210–211.

vývoja sú to práve služby, ktoré zvyšujú konkurencieschopnosť danej ekonomiky. Terciálna sféra je schopná pružne reagovať na zmeny v dopyte a zvyčajne nevyžaduje veľmi náročné investície, pri ktorých hrozí nenávratnosť v prípade rýchlych zmien na medzinárodných komoditných trhoch. Zdá sa, že táto sféra rozvoja konkurencieschopnosti našej národnej ekonomiky má ešte stále veľké rezervy a teda aj veľkú budúcnosť.

Doc. PhDr. Ján Čipkár, PhD.
UPJŠ, Právnická fakulta
Kováčska 26, 040 75 Košice
P. O. BOX 75 – A

Ing. Karolína Červená, PhD.
UPJŠ, Právnická fakulta
Kováčska 26, 040 75 Košice
P. O. BOX 75 – A

РОЛЬ ПАРАФИСКАЛЬНЫХ СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФИНАНСОВОЙ СИСТЕМЕ

THE ROLE OF PARAFISCAL CHARGES WITHIN RUSSIAN FINANCIAL SYSTEM

Anastasia Dolgova, post-graduate student

Аннотация: Данная статья посвящена парафискальным сборам в российской финансовой системе в период финансово-экономического кризиса в России.

Ключевые слова:финансовое право, финансовая система, налог, фискальный платеж, парафискальные сборы.

Abstract: The article under consideration is about parafiscal charges within Russian financial system in period of financial crisis in Russia.

Keywords: financial law, financial system, tax, parafiscal charges.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах упоминает о двух налоговых платежей –налог и сбор, причем их перечень является исчерпывающим. Бюджетный кодекс Российской Федерацииобъединяет налоговые платежи, которые образуют налоговые доходы бюджета, и неналоговые платежи (сборы), образующие неналоговые доходы бюджета, в одно родовое понятие фискальные, по признаку консолидации их в рамках фиска (казны, бюджета).

Правоприменитель (Конституционный суд РФ) расширительно толкуетст. 59 Конституции РФ, считая законно установленными не только фискальные сборы, регламентированные НК РФ, но и «иные обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, не являющиеся налогами, а также не подпадающие под данное Налоговым кодексом Российской Федерации определение сборов и не указанные в нем в качестве таковых, но по своей сути представляющие собой именно фискальные

сборы»(Постановление от 28 февраля 2006 года № 2-П[1]). Тем самым, все иные фискальные сборы, хотя и не регламентированные Налоговым кодексом РФ, но установленные нормативно-правовым актом имеющим силу закона признаются законными.

В связи с существенными изменениями в представлении о сущности современного правового государства, выражающаяся в выдвижении на первый план его социальной функции, растут потребности государства в дополнительных финансовых ресурсах. В условиях финансового кризиса увеличение налогового бремени для решения этого вопроса неэффективно как с точки зрения финансовой, так и социальной политики, так какповышение налоговых ставокпрямо пропорционально уменьшению собираемости налогов обратно пропорционально возрастанию социальной напряженности. А введение новых фискальных платежей, без их предварительного практического «тестирования» может иметь тяжелые негативные последствия.

Кроме того, в зоне наибольшего риска в тот или иной исторический период времени, находятся, как правило, совершенно разные отрасли экономики, социальные микросферы жизни общества, нуждающиеся в целевом, точечном финансировании, котороене может быть своевременно обеспечено за счет бюджетных средств.

С целью решения обозначенных выше проблем разумно использование такого финансового инструмента, как парафискальный сбор (парафискалитет или неналоговый сбор).

Российский законодатель не спешит закрепить на уровне закона правовую дефиницию понятия «парафискальный сбор», однакоданный финансовый механизмзакреплен в специальном законодательстве, которое регулирует некоторые отрасли предпринимательской деятельности, а само правовое явление все больше укореняется в финансовой системе России, подтверждая свою разумность, эффективность и необходимость.

Для парафискалитетов присущи следующие основные признаки:

1. установлены законом или принятыми на основании закона подзаконными нормативными актами, если такое полномочия соответствующего органа прямо указано в законе;

1 Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. N 2–П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Корякского автономного округа»/ «Российская газета» –№50–14.03.2006г.

2. имеют обязательный характер;
3. имеют целевой характер;
4. плательщики-лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в определенной отрасли хозяйства (юридические лица, индивидуальные предприниматели);
5. консолидируются на уровне в небюджетных фондов или на специальных счетах, уполномоченных органов, организаций или учреждений.

Таким образом, парафискальный сбор – это публичный платеж, имеющий обязательный, целевой характер, уплачиваемый лицами, осуществляющие предпринимательскую деятельность в определенной отрасли хозяйства, расходуемый нанужды, признаваемые сувереном, какпублично значимые, но не поступающие в бюджет;

Соответственно, можно говорить о трех разновидностях сборов публичного характера, существующих в рамках финансовой системы Российской Федерации:

1) сборы налогового характера, направленные на формирование доходных частей бюджетов за счет установления и реализации специальных налоговых режимов (например, государственная пошлина[2]);
2) сборы публичного характера, связанные с административно-правовым регулированием отношений, хотя и не регламентированные законодательством о налогах и сборах, но являющиеся законнымив силу ст. 59 Конституции РФ (например, патентная пошлина[3])
3) парафискальные сборы (например, отчисления на цели энергосбережения[4])

Понятие «парафискальный сбор» (парафискалитет) до настоящего времени законодательно не закреплено. Приведенный термин единожды присутствует в Особом мнении судьи Конституционного Суда РФ А.Л. Кононова, который применил термин «парафискалитет» в связи с

2 Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть 2/»Российская газета»– N 153–154– 10.08.2000 г.

3 Часть четвертая Гражданского кодекса Российской Федерации от 18 декабря 2006 г. N 230–ФЗ/»Российская газета» –№289 – 22.12.2006 г.

4 Данные парафискалитет устанавливается нормативными актами субъектов Российской Федерации. Например, Постановление Администрации Воронежской области № 113 от 25.12.2002 года «Об утверждении Порядка консолидации и использования средств, предназначенных для энергосбережения в Воронежской области

правовой оценкой платы за знаки соответствия и за марки учетной информации.[5] Болеепонятие «парафискалитет» не встречается ни в нормативных правовых документах, ни в судебных актах. Вместе с тем, под понятие парафискалитет подпадают некоторые платежи, взимаемые на территории Российской Федерации, например, третейские сборы, идущие на покрытие расходов, связанных с деятельностью Третейского суда для разрешения экономических споров при Торгово-промышленной палате РФ,[6] отчисления на цели энергосбережения,[7] отчисления организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные производства и объекты,[8] страховые взносы, уплачиваемые в Агентство по страхованию вкладов,[9] регистрационный сбор за выдачу за выдачу прокатного удостоверения на кино- видеофильмы, созданные в странах, не входящих в Содружество Независимых Государств,[10] портовые сборы (канальный,

5 Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова// Постановление Конституционного Суда РФ от 22.11.2001 N 15–П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 16 Закона Российской Федерации «О сертификации продукции и услуг» в связи с жалобой гражданина В.П. Редекопа»//»Вестник Конституционного Суда РФ», N 1, 2002

6 Правовая регламентация: Регламент Третейского суда для разрешения экономических споров при Торгово-промышленной палате Российской Федерации: утв. приказом Торгово-промышленной палаты от 22 июня 2006 г. N 48

7 Правовая регламентация: п.п. 2 п. 1 ст. 8 Гражданского Кодекса РФ, ст. 2, Федеральный закон от 23 ноября 2009 г. N 261–ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»,ст. 16 Закона Воронежской области «Об энергосбережении», Правила государственного регулирования и применения тарифов на электрическую и тепловую энергию в Российской Федерации (утверждены Постановление Правительства РФ от 26.02.2004 г № 109), Постановление Администрации Воронежской области № 113 от 25.12.2002 года «Об утверждении Порядка консолидации и использования средств, предназначенных для энергосбережения в Воронежской области»

8 Правовая регламентация: Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. N 317–ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом», Постановление Правительства РФ от 21 сентября 2005 г. N 576 «Об утверждении Правил отчисления организациями, эксплуатирующими особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты (кроме атомных станций), средств для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития»

9 Правовая регламентация: ФЗ от 23 декабря 2003 года № 177–ФЗ«О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации»,Порядок уплаты страховых взносов (утв. решением Правления Государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» от 5 февраля 2004 г.

10 Правовая регламентация: Порядок взимания регистрационного сбора за выдачу прокатного удостоверения на кино – видеофильмы, созданные в странах, не входящих в Содружество Независимых Государств (утв. Минфином РФ и Комитетом по кинематографии РФ 31 августа 1994 г. N 02–20/968)

навигационный, маячный, ледокольный, корабельный, лоцманский и экологический)[11] и так далее.

Известный французский ученый Дюверже[12] отводит парафискалитет у место промежуточного института между налогом и сбором. Автор данной работы считает, что парафискалитет, скорее, является, переходным финансовым механизмом, который, в случае подтверждения его всеобщей значимости, может быть законодательно признан налогом или сбором. Тем не менее, все парафискальные сборы в какой-то мере схожи и различны со сборами и налогами по ряду признаков (Таблица № 1):

	Налог	Фискальный сбор (на примере государственной пошлины[13]	Парафиска-литет (на примере отчислений на цели энергосбережения (Воронежская область)[13]

13 Автор, под понятием фискальный сбор, рассматривает данный платеж в его классическом значении, то есть только такие платежи, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах РФ.

11 Правовая регламентация: Кодекс внутреннего водного транспорта Российской Федерации от 7 марта 2001 г. N 24–ФЗ, Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации от 30 апреля 1999 г. N 81–ФЗ, Приказ Минтранса РФ от 4 июня 2009 г. N 90 «Об утверждении Перечня сборов, взимаемых с судов в речных портах (портовых сборов), и Перечня сборов, взимаемых за услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей»

12 Duverger Maurice: *Finances publiques*. Paris: Presses Universitaires de France.

1.Понятие	обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.(ст. 8 НК РФ)	обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов сударственными органами, органами местного самоуправления, иными олномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). (ст. 8 НК РФ)	обязательный сбор, получаемый в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, за исключением государства, местных органов и их государственных административных учреждений

2.Существенные характеристики	– фискальный платеж; – обязательный; – безвозмездный; – неперсофицированный	-фискальный платеж; -обязательный; -возмездный; -предоставление субъективного права заинтересованному лицу (т.е. предоставление возможности плательщику сбора на юридически обоснованное (разрешенное) поведение в экономическом обороте	-неналоговый сбор; -взимается в связи с оказанием услуги; -носит обязательный и возмездный характер; -имеет целевой характер; -плательщиками выступают лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в определенной отрасли хозяйства.

3.Порядок установления	Все существенные признаки устанавливаются только НК РФ (ст. 3 п. 5, ст. 12 п. 6, ст. 17 п. 1 НК РФ)	Все существенные признаки устанавливаются только НК РФ: плательщики и элементы обложения (ст. 3 п. 5, ст. 12 п. 6, ст. 17 п. 3 НК РФ)	Может быть установлен как законом, так и подзаконным нормативным правовым актом, если такое право делегировано федеральным законодателем. Так Отчисления на цели нергосбережения, являются источниками формирования средств для финансирования работ по ергосбережению, установление способов формирование таких источников федеральным аконодателем(ФЗ „Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации“) делегировано субъектам РФ, например, ст. 16 Закона Воронежской области «Об энергосбережении». Все существенные элементы данного парафискалитета установлены подзаконным нормативным актом субъекта РФ.

4.Способ аккумуляции	Бюджет (федеральный бюджет, региональный бюджет, местный бюджет). Налоговые доходы.	Бюджет. Налоговые доходы.	Внебюджетные фонды и специальные счета, например, нсолидированные средства, предназначенные для нергосбережения находящиеся на спецсчете, уполномоченного учреждения «Центр нергосбережения Воронежской области»
5.Уплачивается в пользу:	Властных органов: Федерации, субъектов Федерации, муниципалитетов в зависимости от того является ли налог федеральным, региональным или местным.	Властных органов: Федерации, субъектов Федерации, униципалитетов в зависимости от того является ли налог федеральным, региональным или местным.	Взыскиваемый парафискалитет предназначается для промышленных, коммерческих и социальных предприятий и учреждений, технических или рофессиональных организаций. Так отчисления на цели нергосбережения уплачиваются в пользу частного юридического лица - Автономного учреждения «Центр ергосбережения», которое уполномочено на консолидацию указанных средств нормативными актами субъекта Федерации.

4.Цель использования	В связи с тем, что распределение бюджетных средств производится по казначейскому принципу, использование может быть произведено на любые цели, предусмотренные Законом О бюджете на очередной год	В рассматриваемом примере (государственная пошлина), денежные средства от ее уплаты также составляют налоговые доходы бюджета, использована может быть по любому назначению	Используется в экономических и социальных целях, в зависимости от сферы правоотношений, на которые осуществляет действие. Отчисления не цели нергосбережения используются на цели, предусмотренные в рамках проведения нергосберегающей государственной политики
4.Функции	фискальная; регулирующая; контрольная; распределительная; стимулирующая	Основной функцией является оплата расходов государственных органов и их должностных лиц, возникающих в связи с совершением ими действий в пользу физических лиц или организаций.	-страховая функция

Таким образом, в качестве отличительных черт налогов от парафискалитетов можно выделитьследующее:

1) по значению – парафискальные сборы, связанные с аккумуляцией меньшей доли доходов публичных денежных фондов, кроме того налог имеет, как правило, распространение на большее количество категорий налогоплательщиков (например, налог на доходы физических лиц), в то время как парафискалитеты действуют

только в определенной отрасли экономики, и распространяются на узкий круг субъектов, занимающихся определенным видом предпринимательской деятельности (например, отчисления на цели энергосбережения уплачивают поставщики и производители энергии – тепловой, электрической и т.д.);

2) по цели – в отличие от нецелевого характера налога сборы связаны с реализацией целевых затрат;
3) по обстоятельствам – в отличие от безусловного характера уплаты поступление сборов связано с предоставлением определенных услуг или осуществлением действий в пользу плательщика;
4) по характеру обязанности – в отличие от безусловно императивного веления в отношении налога поступление от сборов, связано с некоторыми акцентами добровольности действий;
5) по объекту консолидации – налог всегда аккумулируется в рамках бюджета, парафискалитет, напротив,консолидируется во внебюджетных фондах или специальных счетах, отсюда разные способы и меры по контролю за распределением и использованием.
6) по выполняемым функциям: налог выполняет фискальную; регулирующая; контрольная; распределительная; стимулирующую функции; для парафискалитета также присуще выполнение вышеназванных функций, однако они являются факультативными; основная функция состоят в быстром, прозрачном, целевом финансировании приоритетным областей экономической деятельности, нуждающихся в точечной поддержке, кроме того важной является страховая функция (отчисления в Агентство по страхованию вкладов), так консолидированные средства, полученные от уплаты парафискалитета, позволяют возместить потерпевшим лицам убытки, наступившие в связи с наступлением того или иного «страхового случая», например, в при банкротства банка.

Что касается соотношения фискальных и парафискальных сборов, то здесь ситуация более сложная. С точки зрения автора настоящей работы фискалитеты и парафискалитеты имеют как общие черты, так и существенные различия, последние состоят в следующем:

1) По порядку установления: фискалитет –может быть установлен только Законом, допускается подзаконное правовое регулирование на уровне Федерации (Правительство Российской Федерации),

парафискалитеты –на данный моментустановлены как Законом, так и подзаконными нормативными актами;

2) В зависимости от субъекта, уплачивающего указанные платежи. Фискалитет, уплачивается в пользу государства или местных органов власти лицом, обращающимся за «общественной услугой», в соответствующий государственный или муниципальный орган. Взыскиваемый парафискалитет предназначается для промышленных, коммерческих и социальных предприятий и учреждений, технических или профессиональных организаций и уплачивается в обязательном порядке лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в той или иной отрасли народного хозяйства;
3) В зависимости от способа и места аккумуляции денежных средств: фискалитеты аккумулируются в бюджетах различного уровня как налоговые(например, государственная пошлина) или неналоговые (например, патентная пошлина) доходы; парафискалитеты аккумулируются на уровне внебюджетных фондов и специальных счетов уполномоченных органов, организаций, учреждений.

Подводя итог, необходимо отметить, что парафискалитет, несмотря на то, что является преимущественно переходным финансовым институтом, который часто выполняет роль «пилотажного» проекта фискального платежа, являетсянеобходимым экономическим инструментомкак в условиях стабильного развития экономики, так и в кризисный период. Так как финансовые ресурсы, полученные от его уплаты позволяют быстро направить на решение наиболее проблемным вопросов, складывающихся в наиболее слабых отраслях экономики, чем значительно уменьшается риск причиненных убытков и упущенной выгоды

Anastasia Dolgova
24,48, Plekhanovskaya street
Voronezh, Russia, 394000

OTÁZKY ZAVEDENIA SPOLOČNÉHO JEDNOTNÉHO DAŇOVÉHO ZÁKLADU FIRIEM V EURÓPSKEJ ÚNII Z POHĽADU DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB V SR

SOME ISSUES CONCERNING INTRODUCTION OF COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE IN THE EUROPEAN UNION FROM THE POINT OF VIEW OF CORPORATE TAX IN THE SLOVAK REPUBLIC

JUDr. Mária Duračinská, CSc.

Abstrakt: Autorka sa vo svojom príspevku venuje výsledkom práce pracovnej skupiny Európskej komisie, ktoré skupina dosiahla pri vypracovaní spoločného jednotného základu dane právnických osôb (Common Consolidated Corporate Tax Base, ďalej len „CCCTB"). Vychádzajúc z analýzy pracovných dokumentov je zrejmé, že sa dosiahla určitá zhoda pri určení obchodných spoločností, ktoré by mohli CCCTB v rámci Európskej Únie používať. Bol zadefinovaný základ dane a v tejto súvislosti navrhnuté druhy príjmov, ktoré nebudú predmetom dane z príjmu právnických osôb, a ktoré výdavky sa nebudú považovať za daňové. Ďalšími daňovo-právnymi inštitútmi, ktoré sú definované v nadväznosti na CCCTB sú najmä: odpisovanie dlhodobého majetku, princípy oceňovania, nakladanie so stratami, predaj aktív a podielov a mechanizmus alokácie CCCTB medzi jednotlivé členské štáty.

Kľúčové slová: spoločný jednotný daňový základ, harmonizácia, základ dane, daňová sadzba, daňová konkurencia, odpisy.

Abstract: In her article, the author deals with the results of the European Commission Working Group concerning Consolidated Corporate Tax Base (also „CCCTB"). Based on the work-in progress and the analysis of the working documents, some agreement has been achieved in determining the companies

in which CCTB could be used within the EU. Corporate tax base has been defined, and in this context also the types of tax exempt income and deductible expenses have been proposed. Other tax matters defined in relation to CCCTB include, in particular, depreciation of long-term assets, valuation principles, handling the losses, sale of assets and shares, or the mechanisms of CCCTB allocation among individual Member States.

Keywords: common consolidated corporate tax base, harmonization, tax base, tax rate, tax competition, depreciation.

1. Možnosti harmonizácie priamych daní podľa zmluvy o založení Európskeho spoločenstva

Zmluva o založení Európskeho spoločenstva (ďalej len „Zmluva“) v kapitole 2 – Daňové ustanovenia – stanovuje v článku 93, že Rada na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom (ďalej len „EP“) a Hospodárskym a sociálnym výborom (ďalej len „HaSV“) prijme jednomyseľne pravidlá na zosúlaďovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu v lehote uvedenej v článku 14 Zmluvy. Táto lehota bola daná v súvislosti s prijímaním opatrení Európskeho spoločenstva (ďalej aj „Spoločenstvo“ alebo „ES“ alebo „EÚ“) na vytváranie vnútorného trhu do 31. decembra 1992. Odporcovia harmonizácie priamych daní sa odvolávajú práve na tento článok 93 Zmluvy a tvrdia, že na základe neho je možné v súlade so Zmluvou harmonizovať len nepriame dane. Tento článok je však spojený len s vytvorením vnútorného trhu ES do konca roka 1992, keď ES tvorilo 15 členských štátov. Vytvoreniu vnútorného trhu do konca roka 1992 mali napomôcť pravidlá, ktoré by zosúlaďovali právne predpisy týkajúce sa nepriamych daní. Jednoznačne ide o ustanovenie, ktoré malo byť naplnené v určitom čase a v stanovenom termíne. Na súčasných 27 členských štátov Spoločenstva sa vzťahujú všeobecné ustanovenia kapitoly 3 – Aproximácia práva, kde podľa čl. 94 Rada jednomyseľne na návrh Komisie a po porade s EP a s HaSV vydá smernice na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie spoločného trhu. Predpokladom fungovania spoločného trhu je, aby nepôsobili v rámci Spoločenstva žiadne prekážky pre voľný pohyb tovaru, služieb, kapitálu a pracovnej sily. Vzhľadom na dosiahnutý stupeň

globalizácie v oblasti ekonomiky je nutné nielen koordinovať národné daňové systémy, ale aj harmonizovať daňové predpisy. Zakotvenie jednomyseľnosti v čl. 94 Zmluvy pre prijímanie smerníc Radou je dostatočnou zárukou pre zachovanie suverenity členských štátov v oblasti daní. Na druhej strane neochota členských štátov ES prejaviť suverenitu práve tým, že z vlastného rozhodnutia sa vzdajú časti svojich práv v oblasti daní, spomaľuje prijímanie harmonizačných opatrení najmä v oblasti dane z príjmu právnických osôb (ďalej aj „korporačná daň").

Všeobecne sa pod harmonizáciou rozumie proces zlaďovania vnútroštátnych predpisov členských štátov Európskej únie (ďalej len „členské štáty EÚ") s cieľom odstrániť prekážky fungovania vnútorného trhu ES, ktoré sú spôsobené rozdielmi medzi vnútroštátnymi predpismi členských štátov. Hlavným nástrojom harmonizácie sú harmonizačné smernice.[1] Smernice sú hlavným prameňom práva ES. Nie sú všeobecne záväzné, nemajú na rozdiel od nariadení Rady bezprostredný účinok v jednotlivých členských štátoch. Zaväzujú členské štáty iba k tomu, aby v stanovenej dobe dosiahli požadovaného výsledku. Voľba foriem a prostriedkov na dosiahnutie tohto výsledku je ponechaná na členských štátoch.[2] Požadovaný výsledok sa dosahuje transpozíciou a implementáciou smernice do vnútroštátnych predpisov, do ktorých sa preberie obsah smernice, aby sa dosiahol požadovaný cieľ.

Pod daňovou harmonizáciou sa rozumie proces zbližovania daňových sústav členských štátov na základe spoločných pravidiel. Prostredníctvom smerníc sú doteraz harmonizované len niektoré vybrané oblasti dane z príjmov právnických osôb.

Harmonizácia v ES v oblasti daní si kladie tieto hlavné ciele:

a) odstránenie daňových hraníc s cieľom vytvoriť rovnaké konkurenčné podmienky pre podnikateľské subjekty v rámci Spoločenstva, čím sa napomôže zjednoteniu a unifikácii jeho vnútorného trhu ako hlavného motora integračných procesov,
b) zosúladenie štruktúry daňových sústav a spôsobu výberu základných daní v jednotlivých členských štátoch,[3]

1 Hendrych, D. a kolektív, *Právnický slovník*, 2.rozšírené vyd., Praha: C. H. Beck, 2003, s. 232.
2 Pozri Kalesná, K., Hruškovič, I., Ďuriš, M. *Základy európskeho práva*, 1. vyd., Bratislava: PraF UK, 2006, s. 102.
3 Gonda, V. Transformácia daňového systému SR a otázky jeho harmonizácie s EÚ, In *Dane a právo v praxi*. 1999, č. 24, s. 8.

c) vytvorenie spoločného daňového systému postupne cez spoločné daňové systémy zdaňovania jednotlivých predmetov základných daní.

Diskutovanou témou býva harmonizácia priamych daní, najmä dane z príjmov právnických osôb. Predmetom diskusie je, či táto daň má byť vôbec predmetom harmonizácie, či sa má harmonizovať sadzba tejto dane alebo aj stanovenie spoločného základu dane. Stále prevažujú názory, že základným pilierom štátnej moci je štátna suverenita v oblasti daní.[4] Odporcovia harmonizácie priamych daní, resp. dani z príjmov právnických osôb sa odvolávajú na princíp subsidiarity a princíp proporcionality, ktorý je zakotvený v článku 5 Zmluvy. Tento článok vymedzuje, že:

a) ES koná v medziach právomocí vymedzených touto Zmluvou a cieľov, ktoré sú v nej zakotvené,
b) v oblastiach, ktoré nepatria do výlučnej právomoci ES, vyvíja ES činnosť v súlade s princípom subsidiarity len vtedy a len v takom rozsahu, pokiaľ ciele navrhované touto činnosťou nemôžu byť uspokojivo dosiahnuté členskými štátmi EÚ a z dôvodu rozsahu alebo dôsledkov navrhovanej činnosti možno ich lepšie dosiahnuť prostredníctvom ES,
c) ES žiadnou činnosťou neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov tejto Zmluvy.

Na druhej strane zástancovia harmonizácie práve tieto ustanovenia Zmluvy považujú za tie, ktoré podporujú harmonizáciu a umožňujú v určitých oblastiach vytvoriť spoločný systém zdaňovania právnických osôb, pričom tieto oblasti sa budú musieť rozširovať, aby bolo zabezpečené efektívne fungovanie ekonomiky v rámci ES.

2. Ciele harmonizácie dane z príjmov právnických osôb

Harmonizácia dane z príjmov právnických osôb si kladie za cieľ:

1) Umožniť zoskupovanie, resp. zlučovanie, rozdelenie alebo splynutie spoločností rozličných členských štátov tým, že sa v rámci Spoločenstva vytvoria rovnaké podmienky pre všetky spoločnosti a zavedú sa daňové pravidlá, ktoré

4 Tichý, L. Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. *Evropské právo*, 3.vyd., Praha: C.H.Beck, 2006, s. 619.

sú neutrálne z hľadiska súťaženia, čím sa posilní ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni Základom pre naplnenie tohto cieľa je smernica 90/434/EHS Rady o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov, ktorá bola zmenená a novelizovaná smernicou 2005/19/ES a 2006/98/ES. Novely rozšírili spoločný systém zdaňovania aj pri premiestňovaní sídla spoločností alebo družstva medzi členskými štátmi.

2) Odstrániť prekážky fungovania vnútorného trhu EÚ, ktorými sú dvojité zdanenia. Pravidlá, ktoré umožňujú zamedziť dvojité zdanenie boli prijaté Smernicou Rady 90/435/EHS o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, ktorá upravuje vzťahy medzi materskou spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami sídliacimi v rôznych členských štátoch, ako aj zdaňovanie zisku dcérskych spoločností smerom k materským spoločnostiam. Podľa tejto smernice ide o vylúčenie duplicity zdanenia. Táto smernica bola zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES a smernicou Rady 2006/98/ES. Ďalšie pravidlá, ktoré zamedzujú dvojité zdanenie ale aj dvojité nezdanenie, je Smernica Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov v znení smernice Rady 2004/66/ES, smernice Rady 2004/76/ES a smernice Rady 2006/98/ES. Cieľom je zabezpečiť, aby výplaty úrokov a licenčných poplatkov podliehali iba jednému zdaneniu v niektorom členskom štáte.

3) Priblížiť sadzby dane a spôsob stanovenia základu dane.

Priblíženie sadzieb korporačných daní v súčasnosti, keď ekonomická úroveň 27 členských štátov je rôzna a prebieha proces ich vyrovnávania prostredníctvom štrukturálnych fondov Spoločenstva, by neprinieslo žiaden efekt. Daňová konkurencia,[5] ktorá vznikla najmä vstúpením krajín východnej Európy do ES, umožňuje prirodzené prelievanie kapitálu do týchto krajín bez akýchkoľvek administratívnych zásahov, čo v konečnom dôsledku zvyšuje ich ekonomickú úroveň a urýchľuje vyrovnávanie ekonomickej úrovne medzi pôvodnými a pristupujúcimi členskými štátmi EÚ. Nízke sadzby korporačnej dane v krajinách východnej Európy vytvárajú lepšie daňové podmienky pre investície a z toho dôvodu sa kapitál prelieva do týchto krajín s cieľom

5 Vo všeobecnosti sa pojem daňová konkurencia spája so samostatným a nezávislým určovaním daňových sadzieb suverénnymi a nezávislými štátmi EÚ.

dosiahnuť svoje efektívnejšie zhodnotenie. Z tohto pohľadu daňová konkurencia, ktorá zlepšuje podnikateľské prostredie, je potrebná pre ďalšie urýchlenie globalizácie v rámci ES.

Opakom daňovej konkurencie je daňová neutralita, podľa ktorej by nemalo dochádzať k tomu, aby umiestňovanie investícií bolo ovplyvňované výškou sadzieb korporačných daní. Daňová neutralita je zakotvená v čl. 90 a nasl. Zmluvy. Je spájaná aj s druhmi investícií, na základe čoho by nemali byť zvýhodňované určité odvetvia, formy podnikania alebo zdroje financovania investícií. Zástancovia daňovej neutrality investície podmienené nízkymi daňovými sadzbami dávajú do súvislosti so vznikom ekonomických deformácií. Takúto súvislosť však nepotvrdzuje žiaden skutočný ekonomický ukazovateľ.

Absolútnu výšku zaplatenej korporačnej dane ovplyvňuje nielen sadzba dane, ale najmä spôsob stanovenia základu korporačnej dane. Ide najmä o vymedzenie predmetu dane, alebo o vymedzenie príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, o určenie príjmov, ktoré sú oslobodené od dane, ďalej ako vplývajú rezervy a opravné položky na základ dane, aké sú pravidlá odpisovania dlhodobého hmotného a nehmotného majetku, aké sú možnosti nakladania so stratou. Práve z týchto dôvodov zástancovia daňovej neutrality presadzujú, aby sa harmonizácia korporačnej dane nedotýkala sadzby tejto dane ale jej vnútornej štruktúry. Najdôležitejším krokom štrukturálnej harmonizácie sú práce na spoločnom jednotnom základe dane právnických osôb (Common consolidated corporate tax base, ďalej aj „CCCTB").

Na Slovensku sa harmonizácia daní nestretla s pochopením najmä u politikov. Z iniciatívy KDH bolo navrhnuté stanovisko SR „Deklarácia o daňovej suverenite v priamych daniach",[6] ktorá zaväzuje predstaviteľov SR v ES, aby hlasovali zamietavo o akýchkoľvek opatreniach, ktoré by posunuli harmonizáciu priamych daní, ich základu, štruktúry alebo ich systému. Väčšina slovenských ekonómov je proti harmonizácii sadzieb korporačnej dane a podporuje harmonizáciu daňového základu najmä z dôvodu, že sa tým zabezpečí prehľadnosť systému a vytvorí sa priestor pre jednoduchšie porovnanie základov dane v rôznych členských štátoch. Peter Chrenko, Roman Kuruc, Ludvík Posolda sú toho názoru, že daňovou harmonizáciou sadzieb dane by SR stratila jednu zo svojich výhod, a to rovnú daň a jednoduchý daňový systém.[7] Rovná

6 Návrh Deklarácie o daňovej suverenite v priamych daniach., ktorá považuje samostatné a suverénne rozhodovanie členských štátov o priamych daniach za základnú otázku zvrchovanosti každého členského štátu.

7 Napr. analytik INEKO Peter Goliáš podľa http://hnonline.sk/c3-22744725-k00000/

daň u korporačnej dane zvyšuje jednoduchosť daňového systému. Je však len jedným z faktorov, ktorý znižuje zložitosť daňového systému.

Daň z príjmu právnických osôb sa zjednodušila prijatím zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu v znení neskorších predpisov nie len tým, že sa zaviedla rovná daň, ale aj tým, že sa v zákone značne znížil počet výnimiek. Výpočet základu dane však zostáva stále pomerne zložitý. Podľa analýzy PricewaterhouseCoopers a Svetovej banky, ktorou boli porovnávané daňové systémy z hľadiska ich jednoduchosti, sa SR umiestnila na 122. mieste.[8]

Samotný harmonizačný proces v oblasti korporačnej dane stagnuje najmä z dôvodu, že členské štáty EÚ považujú ďalšiu harmonizáciu za zásah do suverénnych záležitostí štátu, do vnútornej hospodárskej politiky, ktorá využíva korporačnú daň ako jej hlavný nástroj.[9] Za ďalšie negatívne stránky harmonizácie sa považuje, že vedie k vyšším daňovým sadzbám a tým nevytvára tlak na výdavkovú stránku štátneho rozpočtu, čo v konečnom dôsledku spôsobuje spomalenie ekonomického rastu. Harmonizácia priamych daní vedie k strate fiškálnej autonómie členských štátov EÚ.[10]

3. Náčrt histórie CCCTB

Výraznejší pokus o presadenie prác na CCCBT bol urobený v rámci ES ešte v roku 1997, keď Rada prijala Code of Conduct for Business Taxation s cieľom vylúčiť nežiaducu daňovú konkurenciu medzi členskými štátmi. Tento dokument mal však politický charakter, nebol právne záväzný.[11] Posun sa dosiahol v roku 2001, keď Komisia prezentovala dokument Zdanenie firiem.[12] Boli navrhnuté štyri možné varianty harmonizácie systému zdanenia firiem pôsobiacich v rámci ES:

1) Zdanenie v domovskej krajine (Home State Taxation). Spoločnosti s celoeurópskou aktivitou by boli zdaňované podľa pravidiel, ktoré platia v krajine, kde majú sídlo alebo miesto skutočného vedenia. Mohli by

8 http://ekonomika.sme.sk/c/3601288/nase-dane-stale-nie-su-jednoduche.html
9 Široký, J. *Daňe v Evropské unii*, 3.aktualizované a přepracované vydání, Linde Praha, 2009, str. 61.
10 Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2.vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 22.
11 Blechová, B. *Teoretické a praktické aspekty daňové konkurence a daňové harmonizace v oblasti korporátní daně z příjmů v Evropské unii*, 2008, s. 38.
12 Commission of the European Communities (2001), Com (2001)582 final.

si zvoliť, či budú zisky zdaňovať v každej krajine, kde pôsobia, alebo budú podliehať len jednému daňovému systému. Zdaniteľný príjem by sa potom rozdelil medzi všetky členské štáty, kde spoločnosti podnikajú, a to v pomere vyplatených miezd alebo podľa obratu dosiahnutom v týchto členských štátoch. Takto rozdelený daňový základ bude zdanený daňovou sadzbou platnou v danom členskom štáte. Tento systém bol navrhnutý najmä pre menšie a stredné firmy s cieľom vytvoriť pre ne jednoduchší systém zdanenia, ktorý by ich neodradzoval od cezhraničných operácií a zakladania prevádzok v zahraničí. V podstate nejde o daňovú harmonizáciu, ale o vytvorenie systému zdaňovania na základe platných právnych predpisov v členských štátoch.

2) Spoločný konsolidovaný základ dane (Common Consolidated Tax Base). Spoločnosti s celoeurópskymi aktivitami sa môžu rozhodnúť, či budú používať CCCTB, ktorý sa bude rozdeľovať medzi jednotlivé krajiny podľa stanoveného kľúča. Práve pri stanovení spôsobu rozdelenia základu dane je zložité dosiahnuť zhodu vzhľadom na rôznu ekonomickú a životnú úroveň v členských štátoch.
3) Európska korporačná daň (European Union Company Tax). Platila by len pre veľké nadnárodné spoločnosti, pričom by bol stanovený nielen jednotný konsolidovaný základ dane, ale aj jednotná sadzba tejto korporačnej dane. Išlo by o zdaňovanie tzv. Európskej spoločnosti (Societas Europaea), ktorá môže vzniknúť a fungovať na základe nariadenia Rady č. 2157/2001/ES o stanovách európskej spoločnosti.
4) Povinný harmonizovaný základ dane (Compulsory Harmonized Corporate Tax Base). Podľa tohto systému by bol zavedený jednotný základ korporačnej dane pre všetky spoločnosti bez ohľadu na to, či pôsobia len v národnom rámci, alebo v rámci EÚ.

Východiskom pre CCCTB mali byť konzultácie v roku 2003 o používaní medzinárodných účtovných štandardov. Neformálne zasadanie Rady EKOFIN v septembri 2004 prerokovalo dokument o spoločnom základe dane, ktorý bol predložený Komisiou. Bola vyslovená podpora pre vytvorenie pracovnej skupiny pre CCCTB (ďalej aj „CCCTB WG"), ktorá už vypracovala celý rad pracovných dokumentov, ktoré riešia CCCTB. Pracovná skupina navrhla vymedzenie CCCTB a jeho štruktúru pre spoločnosti pôsobiace v EÚ a predložila alternatívy mechanizmov rozdelenia CCCBT medzi členské štáty.

Podľa pracovnej skupiny hlavnými výhodami CCCTB sú:

a) efektívna sadzba dane[13] sa stane transparentná, podporí sa spravodlivá daňová súťaž,
b) odstránia sa prekážky cezhraničných fúzií a akvizícií,
c) členským štátom EÚ a spoločnostiam pôsobiacich vo viacerých členských štátoch sa znížia náklady, ktoré vznikajú v súvislosti s dodržiavaním predpisov upravujúcich korporačnú daň v 27 krajinách EÚ,
d) odstráni sa problém oceňovania v súvislosti s úpravou základu dane zahraničných závislých osôb (tzv. transfer pricing),
e) odstráni sa dvojité zdanenie,
f) zrátaním všetkých národných daňových základov sa umožní započítať stratu získanú v jednom členskom štáte so ziskom získaným v druhom členskom štáte.

Hlavnou nevýhodou je, že v jednotlivých členských štátoch korporačná daň už nebude nástrojom fiškálnej politiky a že sa eliminuje daňová konkurencia. Tiež môže dôjsť k diskriminácii spoločností pôsobiacich len v rámci národnej ekonomiky, ktoré budú používať národný daňový systém.[14]

4. Spoločný konsolidovaný základ daně právnických osôb

Pri spracovaní tejto časti vychádzame z pracovných dokumentov CCCTB WG,[15] ktoré boli vypracované v procese prípravy textu návrhu smernice (ďalej len „návrh") upravujúcej CCCTB. Vymedzujú pojem CCCTB, určujú spoločnosti, na ktoré sa bude smernica vzťahovať, definujú dlhodobý majetok, riešia otázky oceňovania, odpisovania a uplatnenia straty. Veľká časť práce

13 Za efektívnu daňovú sadzbu sa považuje sadzba vzťahujúca k celkovému dôchodku. Naproti tomu daňová sadzba vzťahujúca sa k zdaniteľnému dôchodku je nominálna daňová sadzba. Pozri Šíbl, D. a kolektív, *Veľká ekonomická encyklopédia*, SPRINTvfra Bratislava, 2002, str. 216.

14 http://mfiles.pl/en/index.php/Comon-Consolidated-Corporate-Tax-Base

15 Súhrnná správa zo schôdze Spoločný konsolidovaný základ dane z príjmov pracovnej skupiny –CCCTB/WP/055/en konanej 13.3. 2007 v Bruseli; Správa a prehľad hlavných problémov, ktoré vyplynuli počas diskusie o mechanizme rozdelenia SG6 na druhom stretnutí 11. 6. 2007, CCCTB/WP/056/doc/SK; CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK; Vstup z vnútroštátnych daňových správ na hodnotenie vplyvu reforiem na úrovni EÚ systémov daní zo zisku, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/058/doc/SK; Súhrnná správa zo schôdze 27. a 28. 9. 2007, CCCTBWP/059/draft/en; Spoločný konsolidovaný základ dane CCCTB: možné prvky mechanizmu jeho rozdeľovania, CCCTB/WP/060/doc/SK;

CCCTB WG bola venovaná mechanizmu rozdelenia CCCTB medzi jednotlivé členské štáty.

Návrh rozlišuje tri druhy spoločností podľa kritéria výšky majetkovej účasti:[16]

1) prepojené spoločnosti, keď má spoločnosť viac ako 20 % a maximálne 50 % majetkovej účasti v druhej spoločnosti,
2) skupina spoločností, keď sú prepojené majetkovou účasťou vyššou ako 50 % a maximálnou 75 %; tieto spoločnosti majú právo voľby CCCTB,
3) konsolidovaná skupina spoločností, keď sú spoločnosti majetkovo prepojené viac ako 75 % účasťou.

Obdobne ako doteraz prijaté smernice k zdaňovaniu priamymi daňami aj návrh predpokladá, že v prílohe budú uvedené spoločnosti, na ktoré sa CCCTB vzťahuje. Pracovný dokument CCCTB/WP/057/doc/SK predpokladá ešte tieto situácie:

- jediná tuzemská spoločnosť, ktorá je rezidentom v členskom štáte EÚ,
- stála prevádzkareň spoločnosti, ktorá nie je v EÚ rezidentom,
- jediná tuzemská spoločnosť, ktorá je rezidentom v členskom štáte EÚ s viacerými stálymi prevádzkarňami v EÚ,
- jediná spoločnosť, ktorá nie je rezidentom a má viac ako jednu stálu prevádzkareň v EÚ.

Výpočet CCCTB jednotlivých spoločností sa uskutoční tak,[17] že sa od celkových príjmov spoločnosti odrátajú príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, a výdavky, ktoré je možné uznať ako daňové. Príjem je široko definovaný ako peňažný alebo nepeňažný, a to nielen z obchodného styku ale aj z predaja majetku a práv, ďalej sú to úroky, dividendy a iné rozdelenie ziskov, licenčné poplatky, dotácie a granty, dary, náhrady a ex-gratia platby. Na účely zdanenia bolo navrhnuté vyňať z príjmov dotácie priamo spojené s obstaraním, vytvorením alebo zhodnotením odpisovaného majetku, ktorý sa využíva na podnikanie, výnos z predaja združených aktív vo výške zostatku, ktorý by bol odpisovaný v budúcnosti, a dividendy a zisky z predaja majetkovej účasti v spoločnostiach podľa pravidla participation exemption, t.j. oslobodenie kapitálových ziskov vzniknutých predajom majetkovej účasti v spoločnostiach.

Ako daňové výdavky sú definované všetky náklady spoločnosti vzniknuté

16 CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK str. 4.

17 CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9.2007, CCCTB/WP/057/doc/SK str. 7–10.

v súvislosti s podnikaním, s udržaním a zaistením príjmov, vrátane nákladov na výskum a vývoj alebo na zvýšenie základného imania alebo na získanie finančných prostriedkov na podnikanie.

Medzi výdavky, ktoré nie je možné uznať ako daňové, sú zahrnuté:

- rozdelený zisk, splácanie vlastného kapitálu alebo dlhu, úveru, výdavky vynaložené v prospech akcionára alebo osôb s ním spojených,
- 50 % nákladov na pohostenie a reprezentáciu,
- nerozdelený zisk predchádzajúcich období, ktorý je súčasťou vlastného imania spoločnosti,
- daň z príjmu, úplatky, pokuty a penále platené štátnym orgánom v súvislosti s porušením všeobecne záväzných právnych predpisov,
- dary s výnimkou darov určených charitatívnym združeniam,
- náklady súvisiace s obstaraním a technickým zhodnotením dlhodobého majetku okrem nákladov na výskum a vývoj, ktoré podľa návrhu budú vstupovať do nákladov vo výške 100 %,
- náklady na riadenie v súvislosti s výplatou dividend, príjmov z kapitálového majetku a s príjmom stálej prevádzkarne, ktoré sú vyňaté zo zdanenia.

Všetky náklady na zamestnancov, vrátane vedúcich zamestnancov sa budú považovať za prevádzkové náklady.

Výnosy budú bez DPH a ďalších daní. Základ dane sa bude rátať za ročné obdobie, t.j. za 12 mesačné účtovné obdobie. V tejto súvislosti chýbajú pravidlá pre stanovenie daňového roka, pre jeho otvorenie a uzavretie.

Dlhodobý majetok je definovaný ako hmotný a nehmotný majetok, finančné aktíva a vlastnícke práva užívané v súvislosti s dosiahnutím a udržaním príjmu z podnikania po dobu dlhšiu ako 12 mesiacov Hodnota dlhodobého majetku je 1000 € a viac. Majetok z nižšou hodnotou ako 1000 € sa neodpisuje a vynaložené náklady na obstaranie alebo technické zhodnotenie vstupuje okamžite do nákladov. Zásoby sa nepovažujú za fixné aktíva a neodpisujú sa vzhľadom na to, že sa spotrebujú vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb. Hmotný majetok, ktorý sa neopotrebováva (ako sú pozemky, výtvarné umenie, starožitnosti, šperky a finančné aktíva), sa neodpisuje.

Oceňovanie[18] výnosov a nákladov bude robené v cenách tovaru alebo služby v čase, keď sa uskutočňuje transakcia. Ak ide o nepeňažnú transakciu robí sa

18 CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK str. 12–14.

oceňovanie podľa trhových cien aktuálnych v čase transakcie a ak ide o transakciu medzi závislými osobami použije sa metóda porovnávania, resp. pravidlo ceny obvyklej. Kurzové zisky a straty, ktoré vzniknú pri prevode na euro sa budú zahrnovať do základu dane v tom zdaňovacom období, keď vznikli.

Oceňovanie zásob zahrňuje všetky náklady spojené s ich obstaraním, nakladaním a s ich manipuláciou. Oceňovanie nepeňažných darov bude vychádzať z trhovej hodnoty daru, pričom náklady na jeho výrobu by boli odpočítateľnou položkou. Výnimkou sú dary na charitatívne účely, keď sa vychádza z hodnoty peňažného daru, ktorá je daná nákladmi na jeho výrobu, pričom sa tieto náklady odpočítajú.

Odpisovanie[19] je navrhnuté tak, že by sa individuálne odpisovali len budovy a dlhodobé hmotné aktíva. Ostatný hmotný majetok by sa za účelom odpisovania združoval do skupín a odpisoval by sa súbor.

Za dlhodobé hmotné aktíva sa považujú aktíva, ktoré majú životnosť dlhšiu ako 25 rokov alebo náklady na jeho obstaranie, výrobu alebo technické zhodnotenie sú vyššie ako 5 mil. €.

Odpisovať majetok bude môcť ten, kto ho skutočne využíva na podnikanie, tzv. ekonomický vlastník, ktorý je nositeľom podstatných práv, povinností a rizík spojených s odpisovaným majetkom. Nie je rozhodujúci skutočný právny vlastník.

Do základu pre odpisovanie by boli zaradené všetky obstarávacie náklady, náklady na zhotovenie, na technické zhodnotenie a s tým súvisiace vedľajšie náklady, ako sú najmä náklady na dopravu a inštaláciu a právne poplatky. Od základu na odpisovanie budú odrátané dotácie priamo spojené s obstaraním majetku, s jeho zhotovením alebo technickým zhodnotením. Navrhuje sa, aby sa za technické zhodnotenie považovali náklady na zlepšenie funkčnosti alebo zvýšenie výkonnosti, ktoré presahujú 10 % pôvodného základu pre odpisovanie.

Individuálne odpisovanie budov by sa robilo rovnomerne vo výške 2,5 % ročne zo základu na odpisovanie, t.j. 40 rokov. Odpisovanie dlhodobých hmotných aktív by sa robilo tiež rovnomerne vo výške 4 % za zdaňovacie obdobie, t.j. 25 rokov. Náklady na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku by sa odpisovali tiež individuálne a rovnomerne počas obdobia, keď sú chránené právami. Ak nie je možno takto stanoviť dobu odpisovania, budú odpisované

19 CCCTB: možné prvky technickej osnovy, stretnutie 27. a 28. 9. 2007, CCCTB/WP/057/doc/SK str. 14 až 19.

15 rokov. Odpisovanie združeného majetku do skupín, t.j. odpisovanie súboru by sa uskutočňovala 20 % ročnou sadzbou zo základu na odpisovanie.

Aktívum, resp. majetok je možné začať odpisovať v plnej výške ročného odpisu v roku obstarania alebo začatia používania na podnikanie, a to tým dátumom, ktorý nastane neskoršie. V roku, keď sa aktívum predáva nie je možné uplatniť odpis. Pri predaji individuálne odpisovaného majetku daňová zostatková hodnota sa odpočíta od daňového základu príslušného zdaňovacieho obdobia.

Mechanizmus rozdelenia CCCTB bol prvýkrát prerokovaný v rámci CCCTB WG 13. decembra 2006. V pracovnom dokumente CCCTB/WP/056/SK sú popísané mechanizmy rozdelenia daňových základov v Kanade a v USA.[20] Tieto mechanizmy sú východiskom aj pre vzorce rozdelenia základu dane v rámci CCCTB. Tieto vzorce môžu byť založené na makro ukazovateľoch alebo na mikro ukazovateľoch.

Medzi makro ukazovatele možno priradiť tie faktory, ktoré sa sledujú na národnej úrovni, ako sú hrubý domáci produkt, alebo národný základ dane z pridanej hodnoty. Rozdelenie daňového základu na základe makro ekonomických ukazovateľoch nezaručuje naplnenie zásady spravodlivosti, z ktorej CCCTB WG vychádza, z dôvodu, že nie je v tomto prípade väzba medzi skutočne vytvorenou hodnotou danej spoločnosti a hrubým domácim produktom vytvoreným v danom členskom štáte.

K mikro ukazovateľom možno pristupovať na základe zistenia hodnoty, ktorá bola skutočne vytvorená v danej spoločnosti určitého členského štátu, t.j. na základe pridanej hodnoty (zisku) alebo na základe alokačnej formule.

Rozdelenie CCCTB na základe pridanej hodnoty je možné dvoma spôsobmi, a to metódou odčítania alebo metódou sčítania. Podľa metódy odčítania sa pridaná hodnota vypočíta, keď sa od celkovej hodnoty výstupov odčíta celková hodnota vstupov. Pri použití sčítacej metódy sa pridaná hodnota určí sčítaním náhrad za prácu plus úroky a zisky. Rozdelenie CCCTB na základe pridanej hodnoty generuje otázku, čo bude považované za miesto rozhodujúce pre uplatnenie rozdelenia CCCTB medzi členské štáty, v ktorých je konsolidovaná skupina aktívna. Do úvahy prichádzajú dva prístupy. Buď bude rozhodujúce miesto, kde sa uskutočnila výroba, alebo miesto, kde sa pridaná hodnota realizovala, t.j. štát, kde sa služba alebo tovar spotrebovali.

20 Správa a prehľad hlavných problémov, ktoré vyplynuli počas diskusie o mechanizme rozdelenia SG6 na druhom stretnutí 11. 6. 2007, CCCTB/WP/056/doc/SK;

Na základe alokačnej formule sa CCCTB navrhuje rozdeľovať rôznou kombináciou faktorov, ako sú predaj, práca, majetok. Skúsenosti s alokačnou metódou sú v USA a v Kanade. CCCTB WG tieto skúsenosti zovšeobecnila a vychádza z nich pri vypracovaní mechanizmu rozdelenia CCCTB podľa alokačnej formule. Jej použitie viac napĺňa zásadu daňovej spravodlivosti z dôvodu, že medzi faktormi, ktoré v danom členskom štáte EÚ tvoria hodnotu a podielom na CCCTB, je priama väzba.[21]

5. Porovnanie faktorov ovplyvňujúcich základ dane v SR s návrhom CCCTB

Pri porovnaní faktorov ovplyvňujúcich základ korporačnej dane v SR a v návrhu CCCTB vychádzame z toho, že pohyb tovarov, služieb a kapitálu vo vnútri skupiny spoločností CCCTB pôsobí z hľadiska daňového neutrálne a že v rámci skupiny spoločností CCCTB je možné započítať stratu.

V platnej právnej úprave dane z príjmu právnických osôb v SR (ďalej len „v právnej úprave v SR") je obdobne ako v návrhu CCCTB definovaný pomerne široko predmet dane, a to ako príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom. Príjmom je peňažné alebo nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby.[22] Analýzou ustanovení o zisťovaní základu dane v právnej úprave v SR a ich porovnaním s návrhom CCCTB zistíme, že zdaniteľný príjem v SR[23] je definovaný užšie ako je definovaný v návrhu CCCTB a oslobodenie od dane v SR zahŕňa širšiu škálu oslobodených príjmov v porovnaní s návrhom CCCTB.

Podľa právnej úpravy v SR predmetom dane nie je príjem získaný darovaním alebo dedením, podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku alebo podiel na výsledku podnikania tichého spoločníka. V rámci CCCTB je navrhnuté, aby boli vyňaté z predmetu dane len niektoré dividendy a zisky z predaja podielov v spoločnostiach.

21 Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2.vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 85–86.

22 Pozri § 2 písm. b) a c) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

23 Zdaniteľný príjem je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane. Pozri § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Podľa právnej úpravy v SR sú oslobodené od dane úroky a iné výnosy z poskytnutých úverov a pôžičiek, príjmy z výnosov podielových listov, dlhopisov, vkladových certifikátov, depozitných certifikátov, pokladničných poukážok, vkladových listov a iných cenných papierov a vkladov postavených im na roveň, ďalej odplaty za poskytnutie práva z priemyselného vlastníctva, počítačových programov, návrhov a modelov, plánov, výrobno-technických a iných hospodársky využiteľných poznatkov a za poskytnutie autorského práva alebo práva príbuznému autorskému právu, ako aj náhrady za poskytnutie práva na použitie priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia, plynúce zo zdroja na území SR právnickej osobe (daňovníkovi členského štátu) alebo jej stálej prevádzkarni na území iného členského štátu, ak sú konečnými príjemcami týchto príjmov od daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR alebo od stálej prevádzkarne, ktorá je daňovníkom členského štátu, ale len ak do dňa výplaty príjmu, počas najmenej dvadsiatich štyroch mesiacov bezprostredne nasledujúcich po sebe má vyplácajúci daňovník najmenej 25% priamy podiel na základnom imaní konečného príjemcu tohto príjmu, alebo konečný príjemca tohto príjmu má najmenej 25% priamy podiel na základnom imaní vyplácajúceho daňovníka, alebo iná právnická osoba so sídlom v členskom štáte má najmenej 25% priamy podiel na základnom imaní vyplácajúceho daňovníka a zároveň má aj najmenej 25% priamy podiel na základnom imaní konečného príjemcu tohto príjmu. Podľa návrhu CCCBT budú úroky, kapitálové výnosy a licenčné poplatky neutrálne v rámci skupiny spoločností CCCBT. Ide o spoločnosti, ktoré sú prepojené majetkovou účasťou vyššou ako 50 % až do 75 %, a ktoré z tohto titulu využijú právo voľby CCCTB a o konsolidované skupiny spoločností CCCTB, ktoré sú majetkovo prepojené viac ako 75% účasťou a tým sa stanú súčasťou CCCTB systému. Podľa právnej úpravy v SR sú však tieto príjmy oslobodené od dane už pri 25% majetkovej účasti.

Príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov ako aj príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie nie je predmetom dane podľa právnej úpravy v SR, a to aj v prípadoch, keď ide o splynutie, zlúčenie a rozdelenie spoločnosti so sídlom v členskom štáte EÚ.[24] V rámci skupiny spoločností CCCTB nebudú príjmy spojené s týmito operáciami predmetom dane a budú pôsobiť neutrálne.

Platná úprava v SR obdobne ako návrh CCCTB nepovažuje za daňové výdavky rozdelený zisk, splácanie vlastného kapitálu alebo dlhu, úveru, výdavky

24 Pozri §12 ods. 7 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

vynaložené v prospech akcionára alebo osôb s ním spojených, nerozdelený zisk predchádzajúcich období, ktorý je súčasťou vlastného imania spoločnosti, daň z príjmu, úplatky, pokuty a penále platené štátnym orgánom v súvislosti s porušením všeobecne záväzných právnych predpisov, dary s výnimkou darov určených charitatívnym združeniam, náklady súvisiace s obstaraním a technickým zhodnotením dlhodobého majetku, ktoré vstupujú do nákladov formou odpisov. Podstatný rozdiel je pri nákladoch na výskum a vývoj, ktoré podľa návrhu CCCTB budú vstupovať do nákladov vo výške 100 %, aj keď ide o investíciu presahujúce hodnotu 1000 € alebo o technické zhodnotenie, ktoré by sa inak odpisovalo. Podľa návrhu CCCTB sú dlhodobým hmotným aj nehmotným majetkom určeným na odpisovanie aktíva s vyššou hodnotou ako 1000 €. Podľa právnej úpravy v SR je hmotným majetkom vec alebo súbor vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením s vyššou hodnotou ako 1 700 €. Za nehmotný majetok určený na odpisovanie sa považujú práva duševného vlastníctva s vyššou hodnotou ako 2 400 €.

Podľa návrhu CCCBT sa za daňové výdavky nepovažujú taktiež náklady na riadenie v súvislosti s výplatou dividend a príjmov z kapitálového majetku, keďže tieto výplaty sú vyňaté zo zdanenia. Platná právna úprava v SR obsahuje podobnú úpravu, ktorá za daňové výdavky nepovažuje výdavky vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane.[25] Obdobne ako v návrhu CCCBT sa v SR dotácia poskytnutá na obstaranie odpisovaného hmotného majetku nezahŕňa do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo o nej účtované. Právna úprava v SR obsahuje aj postupné zahrnutie dotácie do základu dane počas doby odpisovania vo výške odpisu alebo v pomernej časti zodpovedajúcej výške použitej dotácie na obstaranie tohto majetku.[26] Podľa návrhu CCCBT náklady na reprezentáciu sú daňovými výdavkami len do výšky 50 %. Podľa právnej úpravy v SR nie sú výdavky na reprezentáciu daňovými výdavkami okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 16,60 € za jeden predmet.[27] Výdavky na reklamu sú uznanými daňovými výdavkami v plnej výške, pričom reklama je koncipovaná veľmi široko a zahŕňa prezentáciu podnikateľskej činnosti, tovaru, služieb, nehnuteľností,

25 Pozri §21 ods. 1 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

26 Pozri §17 ods. 3 písm. f) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

27 Pozri § 21 ods. 1 písm. h) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu v znení neskorších predmetov.

obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.[28]

Odpisovanie podľa platnej úpravy v SR je výhodnejšie, lebo budovy a inžinierske stavby sa odpisujú 20 rokov (podľa návrhu CCCBT 40 rokov) a ostatné dlhodobé aktíva 12 rokov (podľa návrhu CCCBT 25 rokov). Nehmotný majetok sa odpisuje rovnomerne 5 rokov (podľa návrhu CCCTB až 15 rokov, alebo počas trvania práv duševného vlastníctva).

Porovnaním základných faktorov, ktoré ovplyvňujú základ dane podľa návrhu CCCBT a podľa právnej úpravy v SR, dochádzame k záveru, že zisťovanie základu dane podľa zákona č. 595/2003 o dani z príjmu v znení neskorších predpisov je koncipované výhodnejšie pre podnikateľské subjekty. Vytvárajú sa výhodnejšie daňové podmienok pre zhodnotenie kapitálu najmä tým, že niektoré príjmy nie sú predmetom dane alebo sú oslobodené od dane. Ďalej je možné si uplatniť širšiu škálu daňových výdavkov a započítať daňovú stratu prevádzkarne umiestnenej v zahraničí alebo zostávajúcej v zahraničí pri zmene sídla spoločnosti zo zahraničia na územie SR. Vzhľadom na to, že právna úprava v SR nezužuje zahraničie len na priestor Spoločenstva, v konečnom dôsledku podporuje voľný pohyb kapitálu všeobecne a nielen v rámci EÚ. Na druhej strane oslobodenie od korporačnej dane v SR v prípade úrokov, kapitálových príjmov a licenčných poplatkov sa vzťahuje len na spoločnosti Spoločenstva. Pritom však sa v SR požaduje len 25% majetková účasť počas bezprostredne po sebe nasledujúcich 24 mesiacov. Z hľadiska posúdenia vplyvu korporačnej dane v SR na podnikateľskú sféru a na investície je zrejmé, že rozhodujúcimi faktormi nie je len rovná daň vo výške 19 %, ale aj štruktúra základu dane, ktorá umožňuje efektívne a účinné zhodnotenie kapitálu.

JUDr. Mária Duračinská, CSc.
Poľná 16
900 18 Ivanka pri Dunaji,
SR

28 Pozri §19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ МЕР ПРИНУЖДЕНИЯ В РОССИЙСКОМ БЮДЖЕТНОМ ПРАВЕ

CURRENT ISSUES OF THE COMPULSORY MEASURES IN RUSSIAN BUDGET LAW

Andrey Evdokimov, post-graduate student

Аннотация: В рамках современной парадигмы российской науки финансового права анализируются актуальные проблемы применения принудительных бюджетно-правовых мер по действующему бюджетному законодательству России с точки зрения фискального и денежного содействия экономическому росту в странах центральной и восточной Европы после 2010 года.

Ключевые слова: бюджетное право, принуждение, экономика.

Abstract: Current issues of the compulsory budgetary measures (in current budget laws of the Russian Federation) are considered according to the modern paradigm of Russian financial law science from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010.

Keywords: budget law, compulsion, economy.

1. Общие пропозиции

В содействии экономическому росту в странах центральной и восточной Европы, как и во всём мире, немаловажное место занимает бюджетное регулирование. Так, Международный валютный фонд в своем «Годовом отчете – 2009: Преодоление глобального кризиса», положительно характеризуя комплексный подход государств к «налогово-бюджетной политике», отметил, что «страны с развитой экономикой, такие как Канада, Австралия и Новая Зеландия, переживали неблагоприятные

изменения условий торговли, последствия существенного снижения благосостояния в частном секторе и, в случае Канады, слабого спроса в США. Вместе с тем, после нескольких лет проведения осмотрительной налогово-бюджетной политики и более консервативного регулирования финансовых систем эти страны располагали лучшими возможностями по сравнению с другими странами с развитой экономикой для смягчения эффектов дальнейшего снижения спроса».[1]

Среди бюджетных правоотношений наряду с регулятивными всё большее внимание уделяется охранительным правоотношениям по применению мер принуждения за невыполнение или ненадлежащее выполнение субъектами регулятивных бюджетных отношений их содержания (юридических обязанностей, полномочий, действий и тому подобного поведения), причем, как будет показано далее, при применении принудительных мер по современному бюджетному законодательству России денежные средства могут перемещаться не только в бюджет, но и из бюджета (получателям бюджетных средств), что имеет особое значение в правовом государстве с преимущественно свободной (рыночной) экономикой. Именно на современном этапе развития российского бюджетного права (после принятия Бюджетного кодекса Российской Федерации в 1998 году) в нормах позитивного права смогла начать реализовываться идея о взаимной имущественной ответственности субъектов бюджетных правоотношений, несмотря на общий публичный характер бюджетной (под-)отрасли права и экономики, ввиду признания аксиологического значения ответственности (и вытекающих из нее охранительных отношений) для всех отраслей права, предметов, методов и систем правового регулирования. Это значение взаимной ответственности непосредственно основано на таких общепризнанных ценностях европейской цивилизации, как равенство и справедливость.

Кроме того, вопрос о выплатах денежных средств из бюджета при применении принудительных бюджетно-правовых мер актуализировался для темы настоящей конференции (в аспекте содействия экономическому росту в странах центральной и восточной Европы после 2010 года), поскольку среди четырех «приоритетов макроэкономической политики в реагировании на кризис» Международный валютный

1 IMF Annual report 2009 (Russian). Международный валютный фонд. Годовой отчет 2009: Преодоление глобального кризиса. – Вашингтон: МВФ, 2009. – С. 19.

фонд в названном «Годовом отчете – 2009: Преодоление глобального кризиса» называет в качестве отдельного приоритета «предоставление бюджетных стимулов». «Фонд рекомендовал странам, как развитым, так и развивающимся, обладающим соответствующими бюджетными возможностями, использовать их для стимулирования спроса. Кризис наглядно показал важность бюджетного потенциала, позволяющего принимать антициклические меры налогово-бюджетной политики во время экономического спада».[2] Эти меры представляют собой не что иное, как предоставление (из бюджета) или оставление (через налогово-правовые механизмы) свободных денежных средств у потребителей. Свою посильную лепту в «производство» потребления способны внести и выплаты из бюджета при применении принудительных бюджетно-правовых мер.

Далее нами будут рассматриваться отдельные меры. Поясним, на основании чего были избраны именно эти меры.

Во-первых, необходимо отделять собственно бюджетно-правовые меры от других (уголовных и административных), которые также отражены в бюджетном законодательстве. Их сущностные отличия состоят в: а) имущественном содержании (принуждаемый субъект лишается некоторого количества своих денежных средств) и б) правовосстановительной (компенсационной) функции – в отличие от штрафной (карательной) функции уголовных и административных мер. Правовосстановительная функция означает, что количество денежных средств, которых лишается принуждаемый субъект, должно быть экономически обоснованным, т.е. правонарушение, за которое применяется принудительная мера, должно причинять имущественный ущерб (вред), а размер (сумма) принудительно уплачиваемых средств должен быть равен размеру ущерба (с допущением той или иной погрешности в способе исчисления, о чем подробнее в анализе пени). Однако мы не случайно используем здесь категории деонтической логики, поскольку нормы реального бюджетного права не всегда полностью соответствуют указанным критериям, что не отменяет необходимости им соответствовать.

Во-вторых, происхождение и природа собственно бюджетно-правовых мер, отвечающих названным критериям, также различны. Рассмотрены

2 Там же. С. 9-10.

будут меры, которые имеют большее экономическое содержание относительно остальных мер и происходят не исключительно из юридического контекста. Под происхождением исключительно из юридического контекста подразумевается такая ситуация, когда в позитивном праве устанавливается какая-либо конструкция (модель поведения), а затем закрепляется мера, подлежащая применению в случае ненадлежащего поведения, которое нарушает эту конструкцию.

2. Отдельные бюджетно-правовые меры принуждения

2.1. Изъятие бюджетных средств

Изъятие бюджетных средств (2.1) и выплата компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования (2.2), являются обратными аналогами друг друга (то есть разновидностями одной меры принуждения), принципиальное отличие которых состоит в том, что при изъятии осуществляется перемещение средств в сторону бюджета, а при выплате компенсации – из бюджета в сторону получателей.

Изъятие (списание) бюджетных средств осуществляется в бесспорном порядке и в сумме (размере) использованных не по назначению бюджетных средств, то есть является имущественной мерой ответственности правовосстановительного характера.

Изъятие бюджетных средств закреплено в норме абзаца 4 статьи 282 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) и в качестве санкции за совершение правонарушений, предусмотренных статьями 289–291, 296–299, 302, 303 БК РФ.

В пункте 1 статьи 284 БК РФ установлено, что руководители федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов в области применения мер принуждения за нарушения бюджетного законодательства РФ имеют право в соответствии с договорами (соглашениями) о предоставлении средств из федерального бюджета списывать в бесспорном порядке:

– суммы бюджетных средств, выданных ими на возвратной основе, срок возврата которых истек;
– суммы процентов (плату) за пользование средствами федерального

бюджета, предоставленными на возвратной основе, срок уплаты которых наступил;
– суммы предоставленных ими субсидий, межбюджетных субсидий, субвенций, бюджетных инвестиций, использованных не по целевому назначению их получателями.

В соответствии с пунктом 2 указанной статьи руководители Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и ее территориальных органов в установленном порядке при наличии оснований применения мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства принимают решения о списании в бесспорном порядке сумм предоставленных из федерального бюджета субсидий, субвенций, бюджетных инвестиций, использованных не по целевому назначению их получателями.

В соответствии с пунктом 2 статьи 284.1 БК РФ руководители органов, исполняющих бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, и их заместители (в соответствии с их полномочиями) в установленном порядке имеют право списывать в бесспорном порядке:
– суммы бюджетных средств, используемых не по целевому назначению, и в других предусмотренных случаях;
– суммы бюджетных средств, подлежащих возврату в бюджет, срок возврата которых истек;
– суммы процентов (платы) за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возвратной основе, срок уплаты которых наступил.

Приведенные нормы получили развитие в подзаконных нормативных актах.

В аспекте зависимости эффективности бюджетной ответственности от наличия четкого механизма реализации Ю. А. Крохина указывает на то, что «администратором доходов федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ по взысканным средствам» в рамках «исполнения решения Федеральной службы финансово-бюджетного надзора о бесспорном списании» должна выступать именно эта служба, а также на то, что «законодательство не определяет правовую природу взысканных средств» в контексте ответственности за нецелевое использование субвенций: «должны ли эти средства зачисляться в доход бюджета, из которого были потрачены ненадлежащим образом, или они вновь аккумулируются в качестве субвенции и расходуются на цели, первоначально

предусмотренные».[3] Однако согласно подпункту «а» пункта 3, пунктам 6, 7, 10, 11, 18–20 и 26 Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина РФ от 26 апреля 2001 года № 35н и признанной утратившей силу Приказом Минфина РФ от 26 июня 2009 года № 64н: правом применения мер принуждения «по материалам проверок органов финансового контроля» обладали «руководители (их заместители) управления федерального казначейства по субъектам РФ», которое и должно было выступать администратором; одновременно со списанием средств оформлялись «уведомления об изменении (уменьшении) бюджетных ассигнований на сумму средств, использованных не по целевому назначению», на основании постановления о списании или уведомления об изменении ассигнований, принятых органом федерального казначейства и подписанных его руководителем (заместителем руководителя) в течение 10 дней с даты получения представления, заключения или акта проверки от органов финансового контроля. После отмены Инструкции наряду с БК РФ применяются Письмо Минфина РФ от 2 июня 2009 г. № 02-07-10/2211 («определение механизма реализации положений БК РФ по применению мер к нарушителям бюджетного законодательства РФ в части бюджета субъекта РФ осуществляется органами государственной власти субъекта РФ») и Письмо Федерального казначейства РФ от 12 декабря 2005 г. № 42-7.1-01/5.1-368: «сообщаем, что письмо Минфина РФ от 2 сентября 2005 г. № 02-05-03/2556 разъясняет порядок зачисления поступлений, использованных не по целевому назначению средств в федеральный бюджет по коду бюджетной классификации «Прочие доходы федерального бюджета от оказания платных услуг и компенсации затрат государства», а не порядок взыскания средств федерального бюджета, использованных не по целевому назначению».

3 Крохина Ю. А. Контроль за расходованием субвенций / Ю. А. Крохина // ЭЖ-Юрист. – 2006. – № 32.

2.2. Выплата компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования (статья 293 БК РФ)

Выплата компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования в настоящее время предусмотрена за состав правонарушения, установленного статьей 293 БК РФ: «неперечисление бюджетных средств получателям бюджетных средств, перечисление бюджетных средств в меньшем объеме, чем предусмотрено уведомлением о бюджетных ассигнованиях, либо несвоевременное перечисление бюджетных средств получателям бюджетных средств». Выплата компенсации соответствует «иным мерам», «применяемым к нарушителям бюджетного законодательства» (абзац 8 статьи 282 БК РФ). Никакого иного регулирования в БК РФ она в настоящее время не имеет.

В пункте 2 статьи 238 БК РФ «было определено, что недофинансирование означает разницу между лимитом бюджетных обязательств, доведенных в уведомлении о лимите бюджетных обязательств до получателя бюджетных средств, и объемом средств, зачисленных на лицевой счет получателя бюджетных средств, либо объемом средств, списанных с единого счета бюджета в пользу получателя бюджетных средств, в период действия лимита бюджетных обязательств с учетом положений ст.ст. 224, 230 и 231 Кодекса. Однако в связи с принятием Закона 2007 г. N 63-ФЗ ст. 238 Кодекса признана утратившей силу».[4] Причем в той же редакции БК РФ в соответствии с пунктом 1 статьи 238 БК РФ получатель бюджетных средств имел право на компенсацию в размере недофинансирования в случае, если в течение нормативного срока лимит бюджетных обязательств не финансируется в полном объеме, за исключением случаев, определенных статьями 230 (утратила силу с 1 января 2008 года) и 231 (утратила силу с 1 января 2009 года) БК РФ: сокращение расходов бюджета более чем на 10% и блокировка расходов бюджета, соответственно.

Нормы, аналогичные указанным нормам статьи 238 БК РФ, продолжают существовать в нормативных актах субъектов РФ и муниципальных образований. Например, Положение о бюджетном процессе

4 Борисов А.Н. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / А. Н. Борисов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: *Юстицинформ*, 2008.

в городе Воронеже, утвержденное Постановлением Воронежской городской Думы от 14 мая 2004 года № 53-I, содержит статью о выплате компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования:

«**Статья 41.** Права получателей средств городского бюджета при исполнении городского бюджета

1. Если в течение нормативного срока лимит бюджетных обязательств городского бюджета не финансируется в полном объеме, за исключением случаев, определенных Бюджетным кодексом Российской Федерации и настоящим постановлением, получатель средств городского бюджета имеет право на компенсацию в размере недофинансирования.

2. Недофинансирование означает разницу между лимитом бюджетных обязательств городского бюджета, доведенных в уведомлении о лимите бюджетных обязательств городского бюджета до получателя средств городского бюджета, и объемом средств, зачисленных на лицевой счет получателя средств городского бюджета, либо объемом средств, списанных с единого счета городского бюджета в пользу получателя средств городского бюджета, в период действия лимита бюджетных обязательств городского бюджета с учетом положений Бюджетного кодекса Российской Федерации и настоящего постановления.

3. Компенсация в размере недофинансирования осуществляется в соответствии с судебным актом». –

Обращает на себя внимание то, что до 1 января 2008 года выплата компенсации в соответствии с пунктом 3 статьи 238 БК РФ осуществлялась в судебном порядке («в соответствии с судебным актом»), что в теоретическом плане основано на принципе иммунитета бюджетов, а в плане позитивного правового регулирования на прежней редакции пункта 1 статьи 239 БК РФ. Однако с 1 января 2008 года статья 238 утратила силу, а пункт 1 статьи 239 возымел следующее содержание: «Иммунитет бюджетов бюджетной системы Российской Федерации представляет собой правовой режим, при котором обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется только на основании судебного акта, за исключением случаев, установленных статьями 93.3, 93.4, 142.2, 142.3, 166.1, 218 и 242 настоящего Кодекса». Проявившаяся таким образом тенденция к ограничению иммунитета бюджетов путем увеличения количества

исключений из судебного порядка взыскания средств бюджетов позволяет ставить вопрос о том, в каком порядке надлежит компенсировать получателям бюджетных средств недофинансирование: судебном или/и административном. По нашему мнению, следует допустить применение рассматриваемой меры как в судебном, так и в административном порядке, тем более, что обратный ее аналог – изъятие бюджетных средств – осуществляется в административном порядке. В данном случае эквивалентность процедур изъятия бюджетных средств и выплаты компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования означала бы реализацию принципа равенства (равноправия) субъектов правоотношений в правовом государстве. В противном случае получатель бюджетных средств имеет меньше юридических возможностей, чем их владелец (пользователь).

2.3. Пеня

Наличие имущественного ущерба, а также иных негативных последствий неимущественного характера в результате несвоевременной уплаты денежных средств объективно требует установления соответствующих механизмов компенсации, каковым и выступает пеня.

Начисление (и взимание) пени наиболее подробному анализу подвергалось в исследованиях по налоговому праву. Полученные в них концептуальные результаты – ввиду идентичности в бюджетном и налоговом праве содержания данной меры и порядка расчета размера подлежащих уплате денежных средств – возможно применять и в исследованиях по бюджетному праву.

Также необходимо отметить, что пеня является самостоятельной правовой категорией (мерой принуждения), поэтому подобно тому, как в налоговом праве неправильной является позиция некоторых судов[5] о том, что пеня по своему содержанию должна включаться в содержание института недоимки, т.е. под недоимкой следует понимать как задолженность по налогу (т.е. собственно недоимку), так и задолженность по пеням,[6] – в бюджетном праве неуплаченную пеню нельзя включать

5 Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 5 декабря 2002 года № Ф09-2523/02-АК.

6 Начисление пени на налоговую задолженность вообще, включающую в себя в том числе и сумму пени, или на какие-то иные показатели, применяемые при исчислении

в категории[7] «недофинансирования» (в целях применения принудительной выплаты компенсации получателям бюджетных средств в размере недофинансирования – в порядке статьи 293 Бюджетного кодекса РФ) и «бюджетных средств, используемых не по назначению» (в целях применения такой меры, как изъятие (списание) использованных не по назначению бюджетных средств), аналогичные налогово-правовой категории недоимки.

Рассмотренный вопрос о неуплаченной пене подводит нас к другой проблеме, решение которой является не столь очевидным. Речь идет о механизме начисления пени. По сути своей эта проблема возникает в экономических исследованиях, но поскольку данный механизм находит свое нормативное закрепление, практическое применение и совершенствование в юридических отношениях, рассматривать его необходимо и в науке финансового права. Итак, несвоевременное перемещение денежных средств причиняет ущерб их получателю. Данный ущерб возмещается уплатой пени. Следовательно, механизм начисления (расчета) пени должен отражать размер ущерба. Однако фактический ущерб (в экономическом смысле) – очень сложное явление, его размер обуславливается многими факторами и может обсчитываться по различным формулам (логико-математическим моделям). Традиционно для механизма начисления пени из различных экономических факторов выбирается инфляция, объективированная (нормативированная) в ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Однако, даже опираясь на ставку рефинансирования, механизм начисления пени в промежутке времени от первого до последнего дня ее начисления можно построить, используя разные логико-математические модели. В настоящее время в бюджетном праве избрана модель (1), в которой в указанный временной промежуток (от первого до последнего дня начисления пени) не меняется базовая денежная сумма (неуплаченная своевременно), а лишь каждый день растет на один число дней просрочки. При этом, конечно, также каждый день возможно изменение ставки рефинансирования.

налогов, действующим законодательством о налогах и сборах не предусмотрено. Фактически это означало бы начисление пени на пеню (Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства»).

7 Подробнее о них в §§ 2.1 и 2.2.

Теоретически (экономически) возможна, вместе с тем, и такая модель (2), которая описана в предыдущем абзаце, т.е. когда неуплаченная пеня за каждый предыдущий день включается в денежную сумму, неуплаченную своевременно, и также облагается пеней.

Иначе говоря, модели (1) и (2) совпадают только в первый день (а) начисления пени (когда пеня начисляется на базовую денежную сумму). А затем размер пени по модели (2) с каждым днем становится всё больше, чем размер пени по модели (1), поскольку в модели (2):

– во второй день пеня начисляется на базовую денежную сумму и (+) неуплаченную в первый день пеню (б);
– в третий день пеня начисляется на базовую денежную сумму + неуплаченную в первый день пеню + неуплаченную во второй день пеню (в).

И так далее в последующие дни.

Однако механизм начисления пени по модели (2) может существовать как минимум в двух вариантах: 2.1 и 2.2. Либо суммируются (2.1) размеры пени, начисленные в каждый из дней (а + б + в +…), либо берется (2.2) только размер пени, начисленный в последний день.

В варианте (2.1) кривая линия графика геометрической прогрессии размера пени растет наиболее быстро. Тем не менее, для экономики ясно, что невозможно удовлетворительно ответить на вопрос о том, какая же из логико-математических моделей (формул) способна наиболее адекватно отражать фактический ущерб, причиняемый пострадавшему. Эта невозможность обусловлена тем, что феномены (явления, процессы во времени, семиотические (знаковые) структуры) рыночной экономики (прежде всего, реальную инфляцию) невозможно адекватно (пропорционально) соотнести с феноменами банковского администрирования Центрального банка РФ (ставкой рефинансирования), феноменами всех экономических отношений пострадавшего субъекта, которому причитается пеня, а также субъекта, который должен ее уплатить, и, наконец, феноменами логико-математических моделей, представляющих собой сугубо знаковые системы. Переходя на уровень философии, можно выразиться еще точнее, а именно, что рассматриваемая невозможность ответа на вопрос обуславливается невозможностью полной (принципиальной) адекватности отражения средств (единиц) «мира» реальности средствами «мира» смысла (идей) и «мира» знаков (словесного и иного знакового выражения) ввиду отсутствия или нехватки средств,

их избытка, их концептуальной несопоставимости.[8] Эмпирические исследования способны показать значительные отклонения размера пени от фактического ущерба при применении любой логико-математической модели, в том числе (1), (2), (2.1) и (2.2). Данный случай – лишний вклад в копилку прикладных аргументов в пользу древней философской идеи о том, что концептуализировать реальность (формулами, словами, дефинициями, симулякрами и т.п.) можно, но не до конца, ибо на границах концептуализируемой области проявляется ограниченность знака и безграничность реальности.

Говоря об экономической обоснованности существующего в настоящий момент механизма исчисления размера пени, А. В. Брызгалин, В. Р. Берник и А. Н. Головкин[9] указывают несколько аспектов, которые могут поставить под сомнение так называемую полноту этой обоснованности. 1) Указанные авторы полагают, что более корректным будет использование ставки не в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, а «в размере самой ставки», точнее, одной трista шестьдесят пятой (триста шестьдесят шестой – в високосном году) ставки. Несложно подсчитать, что использование ставки в размере одной трехсотой вместо ставки рефинансирования Центрального банка РФ увеличивает размер пени на величину около 20 %. (300 = 82,19…% от 365; 300 = 81,97…% от 366.) Эта величина подвержена колебаниям. Точнее максимальные и минимальные пределы разницы в процентах определить невозможно, т.к. все переменные в формуле расчета пени ограничены только нижним пределом (больше ноля, а для числа дней просрочки – от одного и больше) и нормативно не установлен верхний предел размера самой пени. Последнее замечание подводит к другому аспекту, ставящему под сомнение полноту экономической обоснованности компенсационной функции действующего механизма исчисления размера пени. 2) Этим аспектом является отсутствие предельного размера взыскания пени. В этой связи можно отметить тот исторический факт, что согласно первой редакции статьи 75 Налогового кодекса РФ

8 Подробнее об этой проблеме см.: Витгенштейн Л. Й. И. Философские исследования // Л. Витгенштейн. Философские работы / Пер. с нем. М. С. Козловой и Ю. А. Асеева / Л. Й. И. Витгенштейн. – Ч. I. — М.: *Гнозис*, 1994.

9 Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Пеня в налоговом праве. Теория и практика применения ст. 75 Налогового кодекса РФ / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник и А. Н. Головкин. – Екб.: *Налоги и финансовое право*, 2006. – С. 21–23.

максимальный размер пени был ограничен размером самой недоимки. Однако к концу 1990-х годов данное ограничение было исключено, т.е. в настоящий момент максимальный размер пени как в налоговом, так и в бюджетном праве не ограничен. Однако, А. В. Зимин[10] полагает, что пеня в части, превышающей размер недоимки, не имеет восстановительного характера и начинает обладать уже штрафной (карательной) природой и должна подчиняться режиму взыскания санкций (мер ответственности). В зарубежных финансово-правовых системах правовосстановительные санкции нередко бывают ограничены либо размером, либо периодом начисления. Так, в Республике Армения установлен максимальный срок начисления пени в 365 дней.[11] В этой связи можно поддержать тех авторов,[12] которые предлагают законодателю нормативно установить какие-либо механизмы ограничительного исчисления и взыскания пени.

То обстоятельство, что действующий порядок исчисления пени не совсем отвечает декларируемому современной теорией финансового права постулату о непосредственном выполнении пеней только правовосстановительной функции, делает обоснованной постановку вопроса о наличии карательного (штрафного) элемента в природе института пени, что, однако, может потребовать соответствующего изменения современного правового регулирования.

Однако С. Д. Шаталов[13] по этому поводу указывает, что пени по своей природе не являются налоговой, или финансовой, санкцией. Это положение по мнению автора однозначно подтверждено Конституционным Судом РФ, который установил, что пени являются аналогичной процентам мерой, позволяющей компенсировать потери бюджета от несвоевременного поступления налогов. Такого же мнения придерживаются Л. А. Касьянова и А. И. Орлова: «утверждение о том, что пеня – мера ответственности, не находит подтверждения в <…> процедуре

10 Зимин А. В. Налоговая ответственность российских организаций: Автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А. В. Зимин. – СПб., 2002. – С. 15.

11 Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество независимых государств / М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталиев, Н. Н. Тютюрюков. – М., 2002. – С. 65.

12 Стрельников В. В. Налоговая ответственность: учеб. пособие / В. В. Стрельников. – Воронеж: Изд-во Воронеж. госуд. ун-та, 2006. – С. 104.

13 Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный) / С. Д. Шаталов. – М., 2003. – С. 394.

ее взыскания: пени в отношении юридических лиц взыскиваются в бесспорном порядке, снижение пени (по аналогии со смягчением налоговой ответственности) действующим законодательством не предусмотрено, решение о взыскании пеней при несвоевременной уплате налога может не выноситься, достаточно лишь выставления суммы пеней в требовании одновременно с налогом, подлежащим уплате».[14] По данному вопросу С. Г. Пепеляев[15] указывает на то, что юридическая ответственность за нарушения законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке, а поскольку взыскание пени не является наказанием, она относится только к правовосстановительной мере принуждения. Такой же подход характеризует и официальную позицию органов государственной власти: в Письме Министерства финансов РФ от 24 октября 2000 года № 04-01-10 указывается, что с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ сущность пени стала заключаться не в наказании налогоплательщика, допустившего нарушение налогового законодательства, а в возмещении потерь государства в результате несвоевременного поступления налоговых платежей в бюджет. Ряд авторов вообще стали отрицать какой-либо охранительный (санкциональный) аспект пени. Например, Е. Имыкшенова[16] утверждает, что «определение ответственности в сфере налогообложения в качестве дополнительных обременений ошибочно». По ее мнению, если в гражданском обороте задача восстановления имущественных прав заключается в приведении сторон в эквивалентное положение, то в сфере налогообложения – в надлежащем исполнении налоговой обязанности, которая сама по себе предполагает определенные имущественные лишения. Такая позиция оказывается близка к высказанной другими авторами[17] идее отождествления принудительного исполнения финансово-правового обязательства и взыскания пени, которая обуславливает то, что, как считает О. И. Юстус, в состав налогового обязательства входит и

14 Касьянова Л. А., Орлова А. И. Вопросы практики применения налоговой пени // Л. А. Касьянова, А. И. Орлова. – *Арбитражная практика*. – 2004. – № 11.

15 Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2003. – С. 393–395.

16 Имыкшенова Е. Пеня как способ обеспечения обязанности по уплате налогов (сборов) // *Хозяйство и право*. – 2003. – № 2. – С. 102.

17 Подробнее см.: Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: Дисс. … канд. юрид. наук / О. И. Юстус. – Саратов, 1997. – С. 56.

обязанность по уплате пени, что связывает уплату налога и пени с полным возмещением ущерба.

Вообще, А. В. Брызгалин, В. Р. Берник и А. Н. Головкин[18] отмечают, что «и законодатель, и правоприменитель, практически полностью отрицая наказательную природу налоговой пени, несколько перестарались или даже переувлеклись. Ведь очевидно, что пеня, даже несмотря на свое определение в качестве исключительно способа обеспечения налогового обязательства, тем не менее, имеет двойственную правовую природу. Даже с исторической точки зрения и терминологически пеня происходит от латинского *poena* – наказание, кара».[19]

М. В. Карасева также, характеризуя пеню прежде всего как компенсационную меру, вместе с тем, не отрицает, что пене присущ ряд признаков, позволяющих относить ее к финансовой санкции: «Наличие такого признака пени, как государственное принуждение, а также ее непосредственная связь с противоправным поведением – неуплатой налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок – дают основание рассматривать пеню в налоговом законодательстве в качестве финансовой или налоговой санкции».[20]

То же верно для института пени и в бюджетном праве. Данную позицию разделяет и М. В. Кустова.[21] И. И. Кучеров[22] также указывает, что определение налоговых санкций в нормах Налогового кодекса РФ неоправданно сужено, т.к. в нем не учтены фактически предусмотренные в законодательстве о налогах и сборах правовосстановительные санкции, к которым он относит пени за просрочку уплаты налога.

Резюмируя, следует подчеркнуть, что признание в современном российском финансовом праве приоритета правовосстановительной функции пени не может являться препятствием в признании за ней и функций юридической ответственности. С последней идеей также солидарен

18 Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Цит. соч. С. 27-29.

19 Латинско-русский словарь. – М., 1976. – С. 779. (Цит. по: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Цит. соч. С. 29.)

20 Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть / М. В. Карасева. – М., 2000. – С. 190.

21 См.: Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелевой. – М., 2001. – С. 352.

22 Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. – 2001. – С. 134–136.

ряд авторов.[23] Таким образом, необходимо детальнее рассмотреть пеню, когда она выступает мерой ответственности.

Уплата пени как ответственность предстает в двух аспектах:

а) штрафная доля в размере пени,

б) применение пени к оконченным регулятивным правоотношениям, когда выполнение ею функции обеспечения исполнения обязанностей уже невозможно и логически у пени остается только карательная функция (пеня становится мерой ответственности).

Условно говоря, первый аспект является экономическим, а второй – юридическим. Такое разделение условно, поскольку фактически оба аспекта имеют существенное значение и для экономики, и для права.

Итак, экономический аспект.

Штрафная (не компенсационная) доля в размере пени высчитывается по формуле

$$x:300\text{-}x:365{,}25=\text{штрафная доля}$$

(где $\underline{x}$ – ставка рефинансирования).

365, 25 – условное среднее арифметическое число дней в году (по формуле (365+365+365+366):4=365,25). Тогда x:365,25 – это календарно обоснованная компенсационная доля в размере пени. Таким образом, конкретный размер штрафной доли зависит от величины ставки рефинансирования Банка России.

Разделение на штрафную и компенсационную долю в размере пени теряет значение в случае «б» (применение пени к оконченным регулятивным правоотношениям), поскольку тогда обе доли выполняют штрафную функцию. Выделение штрафной доли существенно только при применении пени к длящимся регулятивным правоотношениям (когда уплата пени совмещает обе функции: штрафную и компенсационную).

Андрей Юрьевич Евдокимов, аспирант
улица Юных Натуралистов, д. 15, кв. 59
398024, Россия, г. Липецк
(E-mail для замечаний и предложений: yuland@lipetsk.ru)

23 Тернова Л. В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности // Л. В. Тернова. – Финансы. – 1998. – № 9. – С. 27–29; Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Цит. соч. С. 356; и др.

ANALYSING THE CONSEQUENCES OF POLAND'S ACCESSION TO THE EUROZONE

Izabela Felczak, Master of Economics
Jarosław Poturnicki, Master of Laws

Abstract: Discussions and dispute concerning the advantages and threats associated with Poland's accession to the Monetary Union have been ongoing since Poland's accession to the EU. In this paper, the authors will attempt to highlight the potential opportunities and advantages as well as threats and costs of Poland's accession to the Euroland. For the purpose of this analysis, the paper was divided into two parts. The first part addresses impacts on the country's economy and the other – consequences for businesses.

Keywords: Euroland, European Union, Poland's Accession to the Eurozone.

Introduction

While joining the EU, Poland committed itself to introduce Euro in longer term and, hence, to follow the single monetary policy alongside the member states of the Monetary Union. However, the date of accession to the single currency area has not been set yet. For Poland to be able to join the Eurozone, it must satisfy the formal requirements defined in the Maastricht Treaty and go through the successive stages of the process of replacing the Polish currency with Euro. The convergence criteria defined in the Maastricht Treaty, signed in February 1992, include without limitation:

- Fiscal criterion – public finance (government) deficit must not exceed 3 % GDP and the ratio of government debt to GDP must not exceed 60 %;
- Price stability criterion – a given country's inflation cannot be more than 1.5 pp higher than the average of three best performing Member States of the EU;
- Exchange rate criterion – it contemplates at least two years of participation in the European Exchange Rate Mechanism II; and
- Interest Rate Criterion – long-term interest rate must not be more than

2 pp higher than the average in three lowest-inflation Member States (being price stability leaders).

The entire process of states' accession to the Eurozone usually takes five years, however, that period can be significantly shorter, and for example, Slovenia fulfilled the criteria of its economy's preparation to participation in the Monetary Union before its accession to the EU.

Discussions and dispute concerning the advantages and threats associated with our accession to the Monetary Union have been ongoing since Poland's accession to the EU. In this paper, the authors will attempt to highlight the potential opportunities and advantages as well as threats and costs of Poland's accession to the Euroland. For the purpose of this analysis, the paper was divided into two parts. The first part addresses impacts on the country's economy and the other – consequences for businesses.

Macroeconomic Effects

The membership in the Monetary Union entails the resignation from any independent interest rate policy and flexible exchange rate. Therefore, it will not be possible to use them to mitigate fluctuations in the business cycle in a situation of asymmetrical shocks,[1] namely those having different impacts on the economy of Poland and that of the Eurozone. It entails the risk of increased fluctuations in output, employment and private consumption after the introduction of Euro.

While it is beyond doubt that an independent interest rate policy may serve as an effective tool to mitigate the business cycle, the stabilising role of flexible exchange rate in the economy is rather limited. Flexible exchange rate may operate by both reining in economic fluctuations and being the source of disturbances feeding such fluctuations. The efficiency of freely determined exchange rate in neutralising shocks occurring within the economy depends on the degree to which it reflects the economic fundamentals. In the conditions of the globalisation of financial markets and the growing mobility of international capital flows, the role of factors from outside the real sphere in development of currency rates tends to grow. Expectations as to risk premium

1 Rogut, A., Tchorek, G. A Discussion about the Single Currency. Benefits and Costs for Poland, *Bank i Kredyt* 12/2008, p. 17

and future interest rates path of the central bank as well as reasons inherent to the nature of capital markets may cause the exchange rate deviate from the level coherent with the macroeconomic equilibrium.

In the absence of autonomous monetary policy, the economy should have effective mechanisms enabling it to neutralise asymmetrical shocks. The better such mechanisms work, the lower the cost of participation in the single currency area.[2]

In a situation of asymmetrical demand shock in a region affected by the decline in demand, the output might go down, followed employment cutbacks.[3] In such a situation, there should be a sufficient flow of manufacturing factors from a country suffering from a negative demand shock to a country experiencing a growing demand. That would permit regaining the macroeconomic equilibrium in both countries and curbing the unemployment. Unfortunately, this is not the case as the mobility of output-related capital is low. In addition, the free flow of labour within the Monetary Union is hindered, among other things due to existing language and cultural barriers and unmatched qualifications of workers.

It should be noted that the additional factors limiting external migrations in Poland are the lingering institutional constraints in access to labour markets of certain Member States. In the conditions of limited mobility of domestic labour force, real wages remain the key mechanism absorbing the negative effects of asymmetrical shock. When domestic demand goes down, the equilibrium may be regained by cutting real wages to increase employment. When wages are highly inflexible, the adjustment of limited demand is entirely achieved by reduction of employment.

Poland's wage rigidity index is among the highest in the OECD states, meaning that Poland could be painfully affected by consequences of giving up its autonomous monetary policy upon its accession to the Monetary Union. The Polish labour market does not feature a fully effective mechanism of counteracting the effects of negative asymmetrical shocks. In this situation, the abandonment of own currency and independent monetary policy – should such asymmetrical shocks arise – entails the risk of increased fluctuations in employment and household income. To mitigate that risk, a reform

2 *Report on Benefits and Costs of Poland's Accession to the Eurozone (ed. By* J. Borowski), National Bank of Poland, Warsaw, February 2004, p. 55

3 Ibidem., p.27–28.

of the labour market will be necessary to enhance the flexibility of wages and other terms of employment.[4]

Another tool of levelling the negative effects of joining the Eurozone is the fiscal adjustment mechanism. It consists in the operation of so-called automatic stabilisers that cause automatic change of budget deficit in response to fluctuations of the business cycle. The best fiscal policy provides for the free operation of automatic stabilisers with simultaneous limitations on the discretionary policy of fiscal authorities. However, the public finance in Poland are characterised by a high structural deficit hampering the operation of automatic stabilisers. For that reason, in order to reduce the costs of participation in the single currency area, a far-reaching reform of public finance focused on the reduction of spending is necessary. The operation of automatic stabilisers is such that when tax receipts go down due to a decline in output, some spending tends to grow, for example that related to unemployment. Consequently, the budget deficit grows automatically and creates additional demand, thus propping up the declining business activity. Their action depends on the type of shock. In case of demand shocks, their operation is quite strong and favourable for the stabilisation of the economy.

In case of supply shocks, the operation of stabilisers is weaker and might be found adverse to the pace of adjustment processes in the economy. Any discretionary adjustment efforts of fiscal authorities in response to economic shocks are usually considerably delayed as the business cycle shock needs to be identified first and then, frequently prolonged; legislative process needs to be initiated.

Unlike automatic stabilisers, a discretionary fiscal policy usually works asymmetrically – its relaxation during a downturn is difficult to reverse, for political considerations, during the period of growth. This leads to accumulation of public debt.[5]

Following the introduction of Euro, the rate of economic growth might also temporarily go down due to the necessary bringing the inflation down during the benchmark period below the continuous inflation target as adopted by the Monetary Policy Council. However, the value of benchmark inflation in the period preceding Poland's accession to the single currency area remains

4 Radomska, E. Poland in the Euro Zone. Potential Macro – and Microeconomic Benefits and Costs, http://www.exporter.pl

5 Poland in the Eurozone. When and Why? Kraków, 1 June 2007-05-31, http://www.mariawisniewska.pl/download/POLSKAWSTREFIEEURO

unknown. Based on simulations,[6] in order to meet the inflation criterion of convergence, it could become necessary to reduce GDP by ca. 0.3-0.8 % in the aggregate over two years when compared to the higher-inflation scenario. Simulations were carried out on the assumption that the benchmark inflation would be very low, and, therefore, those results may be treated as the upper limit of potential costs.

Therefore, we may say that potential costs of joining the Eurozone could be avoided, unlike benefits that will emerge almost immediately after adoption of the single currency.

The balance of costs and benefits of joining the Eurozone may be positive. It supports the assumption that the cost of giving up the independent monetary policy after adoption of Euro will be small while benefits will be considerable. It stems from the high degree of Poland's economic integration with the Eurozone, the limited effectiveness of flexible exchange rate in mitigating fluctuations of the business cycle and the likely enhancement of effectiveness of adjustment mechanisms in the labour market and the fiscal policy after Poland's accession to the EU and the Eurozone. Thus, the risk of the ECB monetary policy being inadequate for the Polish economy following Poland's accession to the Monetary Union, is negligible. However, any short-term reduction of GDP dynamics, if any, due to the necessity of meeting the inflation criterion of convergence, will be minor when compared to long-term positive impacts on our economic growth that will occur in Poland after the adoption of the single currency. Therefore, the accession to the Eurozone will allow for significant and long-lasting increase of GDP and consumption in Poland with probably small increase of fluctuations for those categories.

Microeconomic Effects

Thanks to the single currency, businesses will gain access to the European market for financial services with a wider range of products and lower costs. It is caused by fierce competition among European banks which directly translates into, e.g., lower costs of raising capital by small and medium enterprises. Although Euro has existed for a relatively short period of time, there is a perceived rapid growth of issuances of Euro-denominated bonds, primarily

6 *Report on Benefits* …, op. cit. p. 17

bonds of corporate issuers. Initially, financial institutions prevailed among issuers of bonds denominated in the single currency, and then companies from other industries came into play. This shows that the EU market matures and becomes more and more similar to the US market.[7]

Among immediate benefits, there will be also the reduction of currency risk and transaction costs and the improved confidence in the economy and the re-allocation of resources within the Eurozone which should trigger off a number of long-term economic processes.[8]

The elimination of transaction costs associated with the PLN/EUR exchange rate and the elimination of currency risk as between Poland and the Eurozone will cause a reduction of domestic interest rates by the amount of premium for currency risk included in those rates and, hence, the reduction of the cost of capital.

Also, domestic investments are expected to grow – thanks to reduced cost of capital from the elimination of currency risk premium inherent in interest rates, and foreign investments – as a result of enhanced macroeconomic stability and elimination of the aforesaid currency risk.

The increased competition in the domestic financial market will be certainly perceived, leading to the improvement in effectiveness of financial intermediaries and reduction of the cost of services offered by them.

Poland's accession to the Eurozone will also contribute to the integration of the Polish financial market with the Eurozone, producing better terms of financing for Polish businesses.

The reduction of macroeconomic risk at home, the elimination of exchange rate fluctuations as well as the reduction of transactions costs and the tendency towards their levelling within the single currency area will lead to stronger links between prices of securities and real sphere factors and, therefore, better allocation of capital.

The elimination of currency risk will also stabilise the value of EU funds flowing into Poland.

On the other hand, the increased competition will contribute to the better allocation of labour and capital and the growing pressure on effective use of resources at hand, thus boosting productivity. The growing competition will

7 Chojnacki, M. Euro – Balance of Opportunities and Threats, http://cfo.cxo.pl/artykuly/49853/Euro.bilans.korzysci.i.zagrozen.html

8 Kachniewski, M. Single Currency and Integration of Financial Markets, *Bank i Kredyt* 7/2008, p. 17–19

also intensify the process of launching innovations and state-of-the-art technologies being of key importance for a long-term economic growth.

Therefore, the impacts of adopting Euro will be felt most by trade and distribution enterprises, as well and transport and forwarding businesses. During the first phase of double circulation of Euro and national currency of the Eurozone states, they will be forced to accept both kinds of tender. Thus, they will also have to plan their operations and post their receipts in different currencies. They may experience difficulties in conversion of deals to Euro and rounding sums up or down. Based on analyses,[9] depending of scenarios tested for the methods of rounding up or down, the average growth in prices caused by such rounding would range from 0.04 % to 2.56 %. The effect of rounding depends on the conversion rate to be accepted.

The effect of introduction will be the price transparency of the market. In Poland, prices will be denominated in the same currency s prices in the member states of the Monetary Union. It will be easier for entrepreneurs to compare offers of foreign suppliers and buyers, and select the best quotes. On the other hand, the price transparency of the market will highlight differences in prices of the same products in different countries, thus facilitating the consumers' choice of the best place to shop. Entrepreneurs with high quality products and services at competitive prices will attract new customers. Other entrepreneurs will be forced to reduce prices and improve the quality of products and services offered in order to remain competitive.

The adoption of Euro will affect the better perception of domestic businesses as trade partners. Poland being outside the Eurozone makes domestic businesses less attractive partners for commercial and capital cooperation in comparison to businesses activities inside the Eurozone.

Once Poland joins the Eurozone, we will have the full access to one of the world's largest financial markets. For domestic companies, this means new and more attractive opportunities to raise capital. The wider access to the sources of funding and the lower cost of raising funding will create development opportunities for many Polish companies.[10]

In addition, pension funds, trust funds, insurance companies and corporate investment managers who, for regulatory reasons, had to invest mainly

9 Rozkrut, M., Jakubik, J. T., Konopczak, K.: Effects of Rounding Pices in Poland after the Introduction of Euro into Cash Circulation, *Bank i Kredyt*, Vol. 40, No. 2 (2009), p. 34

10 Conference entitled "Ups and Lows of Poland's Accession to the Eurozone", 15 November 2006, http://www.senat.gov.pl/k6/agenda/seminar/blaski/061115.htm

in domestic securities so far, will have the freedom of investing in securities issued across the Eurozone without incurring any currency risk.

To sum up the potential benefits and costs of Poland's presence in the Eurozone, we should say that Polish companies have an opportunity to gain a lot from the adoption of Euro, but, at the same time, they will be forced to incur considerable investments on preparations to the new situation. Experiences of small and medium companies from less-developed countries, such as Portugal or Spain, show that, at the time of accession to the Eurozone, it was easier for those companies to establish their presence in the European market and their products and services raised their profile and became more accessible. Thus, Polish entrepreneurs should benefit from experiences of other countries and treat the adoption of Euro as a strategic event that would compel them to analyse their activities to date and improve them, rather than a threat to their existence. In order to become successful in new Europe, Polish small and medium enterprises should strive to reduce overheads, improve the quality of their offer and also anticipate and satisfy expectations of more and more demanding partners from the European Union.

We may also mention that Polish entrepreneurs will have to adapt to the new situation. The replacement of PLN with EUR will be the source of numerous measurable costs to be borne by enterprises in order to adapt to the new situation. Those costs will primarily concern: adjustment to Euro of such IT systems as accounting, electronic payments, billing, payroll, etc.

Businesses will experience some inconvenience of displaying double prices on products and in catalogues during the period of transition. In addition, during the double circulation, enterprises will have to accept both kinds of tender and also account for receipts in both currencies. The conversion of prices from PLN to EUR will cause changes of so-called psychological prices. In order to maintain the psychological effect, entrepreneurs will strive to round converted prices up to their favourite ending. Naturally, entrepreneur's income goes up when prices are rounded up. However, they might be concerned that consumers, learning the lessons of the first countries that adopted Euro, will pay much more attention to the conversion of prices from national currencies to Euro, thus forcing businesses to round prices down.[11]

11 Radomska, E. op. cit., p. 6

Summary

The first positive aspect is the elimination of the risk associated with developments of exchange rates within the EU. Another advantage is the improved transparency of prices. The cost of all products within the European Union will be denominated in the same currency, easier for comparisons among the Member States. Another upside is the unquestionably easier flow of money making our country more attractive for foreign investors. In addition, this may bring about the acceleration of economic growth and reduction of inflation rate.

The main risk of Poland's accession to the Eurozone is giving up the autonomy of the state. While having the single currency for the European Union, we will be forced to subordinate our economic policy to goals set by that organisation. The downside to be felt first after the Polish currency is replaced with Euro will be quite high costs of that operation. Fiscal registers, computer software and other tools used in money circulation will have to be altered, improved and adjusted to the new currency market.

As of 1 May 2004, i.e., the moment of accession to the EU, Poland had been committed to introduce Euro as well. The exchange of the national currency calls for appropriate preparations. The success of this exchange depends manly on its executors, commercial banks in particular. In light of practical arrangements in use in the Union, this however does not mean that our country is compelled to replace its domestic currency with the European one. The speed of attempts to fulfil the criteria will be of our own choice and account should be taken of both unquestionable benefits of being a member of the Monetary Union and the costs of participation, including the costs of meeting the Maastricht criteria. There are many reasons for Poland's adoption of the Euro currency.

Although the Eurozone comprises diverse and independent states, it reinforces the economic and political ties within Europe, thus increasing its importance in the global economy. The transition from a multi-currency system to the single-currency system may influence the ways of foreign trade, capital flows, the balance and structure of foreign debt. The core advantages of the foregoing include the price transparency which will drive more competition and, thanks to the intensified competition among companies, prices will be lower and their growth should be slower. After the adoption of Euro, transactions costs will fall, including the costs of hedging against the currency risk as effects of exchange rate fluctuations will be eliminated.

The introduction of single currency may generate better terms of trade and may improve the balance of trade, reduce foreign debt, better terms of doing business for companies, considerable inflow of capital for direct investments, better use of still relatively cheap labour.

Nevertheless, some adverse developments cannot be ruled out. The Eurozone has important weaknesses when compared to the USA being a comparable currency area. The flow of workers among the Euroland countries is limited, mainly for cultural and language reasons, the flexibility of wages is limited, too. The migration and flexible wages are necessary conditions to assure the full employment in a situation of downturn in certain regions of such area. Moreover, there are no budget transfers between member states of the Euroland. When one country suffers from recession, the Community funds will not permit patching its budget hole to enable expansive fiscal policy to revive the economy. On the contrary, the Member States are ties by the Stability and Growth Pact which hinders if not prevents any significant increase of government deficit due to fluctuations in the business cycle. The date of adoption of the single currency in Poland should be considered in this context.

Another material cost is the considerable limitation of national sovereignty in the monetary area, however, each change creates both opportunities and threats, and the situation is the same in case of the new currency – Euro, which will affect Poland as well. The EU Treaty signed in 1993 makes it clear that each EU Member State that has met the convergence criteria will become a member of the Economic and Monetary Union, and, hence, must adopt Euro. Opportunities that such a change can produce are undeniable and wide-spread while threats may be eliminated. Undoubtedly, the introduction of the new currency will cause a considerable confusion, however, in a longer term, it will prove to be the right move. To conclude, it is noteworthy to quote the viewpoint of Z. Szpringer[12] claiming that benefits may prevail over costs.

Izabela Felczak, Master of Economics
ul. Norwida 6B/11
05-120 Legionowo

Jarosław Poturnicki, Master of Laws
ul. Marszałkowska 111A/417, 00-102 Warszawa

12 Szpringer, Z.: Dilemmas of Poland's Accession to the Eurozone, *INFOS*, No. 14, 10 May 2007

LEGAL PROBLEMS OF STATE AND LOCAL SELF-GOVERNMENT AUTHORITIES UNDER TAX ADMINISTRATION

Irina Vasilievna Glazunova, Ph.D.

Abstract: The article is devoted to the issues of cooperation of local self-government and state authorities under tax administration for the purpose of balance and profitability increase of local budgets.

Keywords: tax enforcement; tax administration; local budget.

Under the conditions of country-wide financial crisis, municipal entities face difficulties in financing of expenditure obligations of local budgets. Problems in different regions are solved by various (besides, not always legal and valid) ways. For example, the Governor of Ulyanovsk region in connection with the crisis recommended to the local self-government authorities to start working on a temporary basis.[1]

Such actions, in our opinion, are the example of irrational behaviour amid the crisis, as they are quite disputable both in legal and economical aspect. It is necessary to use other ways of achieving the balance of local budgets. Local budgetary recharge by means of tax burden increase does not seem reasonable under the conditions of the financial crises, when the organizations have great problems with the refinancing of assumed liabilities as it is. Engaging municipal loans in a context of stock market volatility and in a situation of municipal entities' credit rating decrease can not become an efficient instrument of pumping up the budget.

At the same time, as it is fair mentioned by the Director of the Institute of New Economics Sergey Glaziev, the crises gives a unique chance to adopt the new path of development by changing the control model of economical activities in order to receive dividends from such modernization in the longer term.[2]

In view of the aforesaid, it is necessary to answer the question: is it possible

1 Titov S. Ulyanovsk deputies and officials are sacrificed to the crises// *Kommersant*. 2008. October 22.

2 Glaziev S. We are on the fork: whether economical boom or depression // *Russian Federation today*. 2008. № 20. P. 28-2

to increase the administration efficiency of already-existing taxes and charges and what is needed for that? We believe that the administration of local tax charging can be and must be improved by means of reforming the cooperation of local self-government authorities and other bodies of public authority (Federal Real Estate Cadastre Agency, Federal Registration Service, Ministry of Internal Affairs), but first of all, with tax authorities.

Analysis of the active legislation shows that legal regulation of the trend and order of local self-government and tax authorities cooperation is extremely laconic.

Number of normative acts embody regulations of declarative nature on solving by tax authorities the assigned tasks in cooperation with local self-government authorities.[3] Federal Law "On General Principles of Organization of the Local Self-Government in the Russian Federation" concretizes the subject of cooperation of the denoted bodies: territorial inspections of Federal Tax Service keep a record of taxpayers in every municipal entity and according to the procedure established by the Government of the Russian Federation, submit to the finance body of the local administration the information concerning calculation and paying of tax and charges, subjected to entering into the budget of municipal entity.[4] It comes under notice that the law does not speak about cooperation but only about unilateral influence (information is submitted only to tax authorities) and only in one field (informational). Cooperation rules of state government bodies of constituent entities of the RF and local self-government authorities with territorial bodies of federal executive authorities, in charge of control and supervision in the area of taxes and charges, confirmed by the RF government in order to implement the provisions of the said law, involve not unilateral but mutual exchange of information between local self-government and tax authorities.[5]

Meanwhile, the Rules specifying such a vast sphere of activities of public

3 Refer to: Article 4 RF Law dd 21.03.1991 № 943-1 «On Tax Authorities of the Russian Federation» // *Bulletin of Normative Acts*. 1992. № 1; item 4 Regulation on Federal Tax Service of the RF (confirmed by RF Government Ordinance № 506 dd 30.09.2004) // Rossiyskaya Gazeta. 2004. October 6; item 8.9 of Regulation of Federal Tax Service (confirmed by the Order of FTS of Russia dd 15.02.2007 № САЭ-3-18/62@) // *Bulletin of Normative Acts of Federal Executive Bodies*. 2007. № 22.

4 Refer to: Part 4 of article 65 Federal Law dd 06.10.2003 № 131-ФЗ «On General Principles of Organization of the Local Self-Government in the Russian Federation» // *Corpus of legislative acts of the Russian Federation*. 2003. № 40. P. 3822.

5 RF Government Ordinance dd 12.08.2004 № 410 // *Corpus of legislative acts of the Russian Federation*. 2004. № 33. P. 3497.

authority bodies, include only 5 items occupying one and half page of printed text, which allows to make a previous conclusion that there are gaps in regulation of sphere under consideration.

Firstly, item 2 of the Rules limits the cooperation of local self-government and tax authorities only by the purpose of information supplying, necessary for forming and executing of local budgets in the part of taxes and charges. Thus, other spheres of cooperation except for informational (e.g. carrying out control activities) are not regulated at all. Meanwhile, Federal Law dd 25.09.1997 № 126-ФЗ "On Financial Capabilities of Local Self-Government in the Russian Federation" in article 14 clearly provided that along with mutual submission of necessary information the cooperation of local self-government and tax authorities is based on coordination and integrating efforts in control of timely and full entry in corresponding budgets of tax payments of all kinds including local taxes and charges.[6] However, the given norm has become inoperative since January, 1 2009, and existing normative acts do not have such rule.

It should be noted that in tax authorities application cases when local self-government authorities are engaged in carrying out control activities (e.g. examination of a land area which is occupied by a taxpayer without paying land tax[7]) are quite widespread. Cooperation usually takes place in the following manner: a tax authority asks in a letter a local self-government authority (usually it is a Department of Property Relations) to carry out an examination, employees of the latest go to the place of examination, make an act of examination and send it to the tax authority. Meanwhile, according to the article 92 of the Tax Code of the RF, examination of a territory belonging to the taxpayer as a tax control activity can be carried out by a tax official exclusively. Participation of a local self-government authority is also necessary because, if according to the results of tax control the land tax is not recovered from a taxpayer, municipal entity will have a right to apply to court for recovery of unjustifiable enrichment from the actual land user. So it would be effectually to formalize normatively duty of carrying out cooperative examination

6 Federal Law dd 25.09.1997 № 126-ФЗ "On Financial Capabilities of Local Self-Government in the Russian Federation" // Corpus of legislative acts of the Russian Federation. 1997. № 39. P. 4464.

7 Arbitration award of Arbitration Court of Omsk region dd 20.06.2008 in a case № A46-3916/2008 // Published on the official site of Arbitration Court of Omsk region www.omsk.arbitr.ru.

of territories belonging to the taxpayer if there are any suspicions in non-repayable using of land.

Thus, normative formalization of grounds and order of local self-government authorities' participation in carrying out the control activities in paying of local taxes and charges would place at executor's of law disposal a clear, uniform and legal control activity procedure. Such regulation will make a process of local taxes and charges recovery more effective, clear and what is more, legal.

Secondly, the Rules formalize only types of submitted information. Thus, tax authorities are obliged to submit to the financial authorities of local administrations information about accrued, paid amounts of taxes and charges, amounts owed, deficiency, restructured and stopped for recovery amounts; tax base data and structure of accruals of taxes and charges, forming the income of local budgets, budgets of constituent entities of the RF. Financial authorities of local administrations submit to tax authorities information about tax advantages, regulated in accordance with normative acts of local self-government authorities, administrative-territorial structure of municipal entities data.

Meanwhile, the Rules do not regulate the procedure of exchanging information (e.g. timing, submission periodicity, etc.). The text of the Rules contains the only instruction indicating that the subjects of exchange provide delivery and reception of information in electronic format. Formulation of a norm does not let to determine if it is of imperative nature or if electronic document management can combine with paper documents. The form and the time of submitting information by tax authorities were concretized in connection with issuing of the cooperative Order of Ministry of Finance and Federal Tax Service of the Russian federation. In Exhibit 1 to the said Order Timing and periodicity of data submission by local self-government authorities are determined.[8] At the same time, legitimacy of entrusting local self-government authorities with additional responsibilities by means of adoption of a subordinate act by a federal executive body provokes strong doubts. Such regulation, as it would seem, comes into conflict with principle of independence of local self-government formalized in articles 130, 132 of the RF Constitution.

8 Order of the Ministry of Finance of the RF № 65н, FTS RF № ММ-3-1/295@ dd 30.06.2008 // *Rossiyskaya Gazeta*. 2008. August, 20.

Thirdly, analysis of regulations of the Tax Code of the RF shows that the law provides considerably more grounds for information change between tax and local self-government authorities than given in the Order.

In accordance with the article 16 of the Tax Code of the RF information and also normative acts establishing, changing or discharging local taxes must be brought to the notice of territorial bodies of the Federal Tax Service. Procedural aspects of data submission (submission date, data structure, list of officials responsible for submission), except for details of tax advantages are not clarified neither in the Tax Code of the RF nor in other normative acts. Meanwhile, the gaps in the procedure regulation might neutralize the effectiveness of the institute of data submitting itself. For example, taking into consideration quite moderate circulation of local newspapers where municipal legal acts on taxes and charges are officially published, absence of fixed time of their obligatory submission to tax authorities and also specific subject of law responsible for that might result in that tax authorities upon examination would not possess actual data and taxpayers would be brought to tax responsibility illegally.

Besides, taxpayers have the right to carry out their tax duty by transferring money via the cash register of local administration. Subject to the item 4 of the article 58 of the Tax Code of the RF local administration has to submit the documents confirming tax payment to the budgetary system of the RF to territorial bodies of Federal Tax Service of Russia upon request. Submission date of such documents unfortunately is not provided.

According to the item 2 of the article 63 the Tax Code of the RF payment date of taxes and charges subjected to be entered to the local budgets is changed by the decision of a tax authority on agreement with financial bodies of corresponding municipal entities. The Tax Code of the RF or other normative acts do not specify neither coordination procedure nor obligingness of positive result of the coordination for decision-making by the tax authority. Meanwhile, issues of tax payment date change may be extremely significant for local budgets especially if they concern major taxpayers.

Subject to the item 7 of the article 67 of the Tax Code of the RF legislative acts adopted by representative bodies of local self-government authorities can establish other (except for provided by the Tax Code of the RF) grounds and conditions of giving an investment tax credit. In our opinion, it would be logical to formalize the duty of representative bodies of local self-government authorities to bring to the notice of tax authorities facts of issuing of such

acts and their content and also define clear date of informing. Reasons why such duty seems necessary are similar to the previously described reasons.

Fourthly, the Rules formalize submitting by tax authorities information on calculated, paid and unpaid taxes on the whole. We believe that it would be effective to provide the provision to local self-government authorities data on debts of specific tax payers and also information on tax authorities' suspicions concerning some or other persons. The previous experience shows that heads of municipal units can influence effectively on tax collection (e.g. amounts of personal income tax transferred by an organization often increase greatly after invitation of its director for the appointment with the head of local administration).[9] Being a lower structure of a public authority, the closest to the population, local self-government authorities are able to perform special prevention of tax offence better.

All the above-said let make a conclusion that the existing order does not assist objective fulfillment of legal regulation of issues of local self-government authorities cooperation: line of cooperation are described uncomprehensively, issues of procedure are not practically touched upon.

It is necessary to suppose that, on the level of the Government of the RF, it is impossible to regulate all the questions which may arise during continuous cooperation of tax and local self-government authorities. Municipal entities in Russia differ considerably in operational conditions of their executive bodies, in territory, in taxable capacity of territories, and also in other parameters. Such differences can't help influencing on the order of daily cooperation of local self-government authorities and tax inspections on corresponding territories. We suppose that it is impossible to reflect in a normative act of the federal all peculiarities of their cooperation.

According to the legal proposition, stated by the Supreme Court of the RF in the Determination dd 30.11.2005 № 21-Г05-5, normative acts of the state government bodies constituent entities of the RF are not allowed to change powers of subdivisions of Federal Tax Service in comparison with that how these powers are formalized by the Federal legislation. We suppose that this approach can be spread on the level of municipal legal acts. Consequently, regulation of the issues of cooperation of local self-government and tax

9 Press conference materials of the Director of the Economic Policy Department of Omsk city Evgeny Frezorger // *Kommercheskie vesti*. 2007. April, 18. P. 8.

authorities by publishing the rules by the first ones obligatory for the second ones will not correspond the Russian Federation legislation.

Dynamic realization of the principles of market-based economy and state authority decentralization in modern social relations vitally requires to bring forms and methods of public government action into line with new conditions.[10]

As it would seem, the concerned subject of legal regulation (cooperation of local self-government and tax authorities) supposes using for its regulation such legal form as public legal agreement. "An agreement represents a document of multilateral character, expressing coordination, integration, interaction of the will of agreeing parties. It applies as a regulator of social relations, regulated by all branches of law".[11] Therefore, the structure of public agreement may be applied in the relations under consideration.

In the theory of law the following features of public agreements are pointed out: 1) the right to contract them is provided in the act of competence of parties-participants; 2) they have organizational regulating character; 3) as least one of the parties in them is public rights subject; 4) they are contracted to achieve public order; 5) their subject includes actions of organizational and public character; 6) they are characterized by legalistic equality of the parties during their implementation.[12]

Possible cooperation agreement between a local self-government and a tax authority will correspond all the abovementioned criteria of the public agreement. Its objections will be regulation of the cooperation of formally equal (in terms of influence on the chance of relation between them) subjects of public law, the content will contain the detailed description of cooperation order. The parties of such agreement can be local administration and corresponding territorial body of Federal Tax service of the RF.

We suppose the right to contract such agreements (to avoid arguments of their legality) can be written in the Rules of cooperation of Bodies of State Authority of Subjects of the Russian Federation and local self-government authorities with territorial bodies of federal executive body, authorized to carry out functions involving control and supervision in the area of taxes and charges. Such Rules, confirmed by federal normative act, are necessary but in our opinion they must become a framework document, formalizing the

10 Korenev A. P., Abdurakhmanov A.A. Administrative agreements: concept and types// *Russian Law magazine*. 1998. № 7.

11 Bakhrakh D. N. Postdelict agreement as a kind of public agreement // *Modern Law*. 2007. № 3.

12 Bakhrakh D. N. Essays on Theory of Russian Law. M., 2008. P. 246–247.

grounds of legal regulation of spheres of cooperation of local self-government and tax authorities. At the same time, the Rules, unlike the existing version, must be filled with specific but not declarative content.

For example, it is necessary to formalize in the Rules main principles of cooperation of local self-government and tax authorities.

Essence of law in all variety is reflected exactly in its principles.[13] Steady fulfillment of law demands means continuous putting into practice of principles included in it, which the executors of law should follow primarily.[14]

Principle classification on different grounds will assist in determining optimal list of principles of cooperation of tax and local self-government authorities. The classification lets examine, systematize and reveal the content of some or other events better.

1. It is possible to point out the following groups of principles of cooperation of tax and local self-government authorities according to the subject matter:

a) legal principles – such principles which have juridical subject matter, the effectiveness of legal regulation of relations under examination mainly depends on them;

b) principles of cooperation – such principles which have pragmatic subject matter, the effectiveness of subjects cooperation, stability of relations mainly depend on them.

2. According to their content (sphere of legal regulation) legal principles can be divided into the following groups.
   a) general law – they are realized in all branches of law. Legality, responsibility, adherence of form of action, etc.
   b) inter-branch – characteristic for the group of branches of law. In this there is for example independence and unaccountability of the subjects to each other, equality of participants.
   c) branch – put into practice within separate branch of law. Into their content, in particular, can be included the principle of tax secret adherence; principle of priority of tax offence prevention.
3. Principles of cooperation according to their content (influence direction) can be divided into the following groups:
   a) principles of information influence which include obligingness,

13 Butakova N. A. On principles of law concept // History of State and Law. 2007. № 16.

14 Municipal law: text book / Under the editorship of prof. N. M. Konin. *M.*: *Norma*, 2006. P. 117.

initiativity, openness, continuity, urgency, gratuitousness, truthfulness and objectiveness of submitted information .

b) principles of joint implementation of compulsory measures, for example, control activities. Mutuality, regularity, coordination, the least impact on the object of control fit this group.

Some researchers think that the cooperation of State government bodies and local self-government authorities necessarily must be based on the principle of priority and regard of state interests.[15]

Pointing out such a principle seems to be methodologically and juridically wrong as legal interests of state and municipal entities are equally guaranteed by the Constitution of the RF. Moreover, formalizing of interests of one of the parties, in our opinion, will destroy the mechanism of cooperation, as it will inevitably decrease interest in cooperation of one of the parties.

Some scientists also declare the necessity of formalizing the principle of mutual trust in the relations of State government bodies with other subjects.[16] Meanwhile, the given principle does not have a legal content and its realization by juridical means in the sphere under consideration might result in uncontrolled abusive acts (may be not on the part of cooperating authorities, but on the part of executives). So, as we suppose, the two mentioned principles must not be regulators of cooperation of tax and local self-government authorities.

On the basis of the foregoing, in the previously mentioned Rules it is necessary to formalize optimum content of principles of cooperation of local self-government and tax authorities which would include direct legal principles ad principles of their effective cooperation.

Such principles may contain: legality, equality of participants, independence and unaccountability of the subjects to each other; mutual responsibility; obligingness (impossible to avoid cooperation), urgency (it is necessary to formalize on the level of a normative act or fulfillment duration contract of some or other actions; mutuality (an official must realize that if he/she avoids cooperation, the other party also has the right to avoid cooperation henceforth), initiativity (data transfer even in the cases when there is no such a duty, but he data may be useful for fulfillment of the direct functions by the other party); openness (the parties have to transfer to each other any information

15 Khabibulin A. R. Independence and cooperation – general principles of local self-government organization in the Russian Federation // *Urist*. 2007. № 9.

16 Bakaeva O. U., Shilina E. V. Principles and forms of cooperation of banking system and customs authorities // *Bankovskoe pravo*. 2006. № 2.

except for specially limited in task); continuity (submitting of information in stated cases without a counter request); gratuitousness, truthfulness and objectiveness of submitted information; priority of prevention measures (prevention of tax offence must be one of the main objectives of the cooperation); adherence of tax secret, etc.

In the legal regulation of cooperation of tax and local self-government authorities there are considerable gaps, which negatively influence on the effectiveness of administering of taxes and charges and as a consequence, on the amount of tax return of the local budgets. The more "painful" consequences for the financial provision of activity of municipal entities such defects involves under the conditions of the financial crises affected our country. At the same time, the crisis has to become an impulse for the structural changes in the sphere under consideration so as to increase tax collectability, entering into the revenue side of local budgets for a long period.

Irina Vasilievna Glazunova, Ph.D.
6 Liniya St., h.34, ap.9 Omsk
Russia, post code 644021
007 (3812) 32-16-50, 0079139733840

TAX FACILITATIONS FOR BUSINESS TAXPAYERS IN POLAND

dr Andrzej Huchla

Abstract: Facilititations in payment of personal income tax and corporate income tax from business taxpayers introduced in Poland since 2003.

Keywords: tax, law.

1.

Polish tax system is generally considered as too much complicated and claims of its simplification are permanent and common. First of all it concerns turnover and income taxes, most important in taxation of enterprises. All that troubles are not only the question of taxes themselves, but use to be presented as serious barrier of growing and economic activity.

From the other side, it must be remembered that taxation system should be always adequate to more and more sophisticated (in economic and legal sense) reality. It's an obvious condition of proper execution of its functions.

Controversies are usually related not to the tax system generally, but to separate taxes. Single elements of tax construction are discussed in details. Of course, the results of such analyses are different, but often useful for both tax authorities and taxpayers.

An interesting example is the evolution of some regulations of income taxes dealing – as in the title – business taxpayers. It's not a question of present "crisis" times: the first attempts of this trend date from 2003. During this period, some modifications (which can be called "facilities") were introduced. This process was exerced by changing two acts: Law on Personal Income Tax (PIT)[1] and Law on Corporate Income Tax (CIT)[2]. However, their provisions on taxation of business activity are practically identical, so both these laws were modified simultaneously. Therefore, the taxation of income is the same,

1 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.).

2 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

irrespective of the form of economic activity (individual, corporate, as well as other subjects with or without legal personality). Income taxes were chosen because of their "national" character. Similar provisions can be noticed in turnover taxes (first of all in the tax on goods and services – Polish version of VAT), but there are more or less connected with the European system.

2.

Since 2007, the taxpayers have the possibility of quarterly advance payment[3]. In the system of "self-taxation" – which means calculation of advance and period payments by the taxpayers themselves – advance payment should be normally transfered monthly. Quarterly payments can be chosen by taxpayers starting their businesses this year, as well as by "small taxpayers". According to the art. 105 of the Law on Liberty of an Economic Activity[4] small taxpayer is an enterprise up to 50 employed and yearly turnover or assets up to equivalence of 10 millions euro. Quarterly calculation of advance payments is similar to the monthly one. The quota of the tax depends on the income achieved from the beginning of the year and the advance payments payed before.

3.

Another exemption from the common rules is (since 2003) the possibility of so called "simplified form" of advance payments.[5] It is available for business taxpayers only by proper announcement to the tax organ. In this case, monthly payment is 1/12 of the yearly tax declared in the past year – irrespective of current year income. Such calculation means that the fraction 1/12 refers to the year before the past year ("minus 2"). Income tax for any year should be declared in the beginning of the next one.

This version is useful when:

1) the income forcasted for the current year is higher than the income in the base year, or
2) when the income in the beginning of the currrent year would be higher than in the end of it, or

3 Art. 44 sec. 3g-3i of PIT and art. 25 sec. 1b-1e of CIT.

4 Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.).

5 Art. 44 sec. 6b-6i of PIT and art. 25 sec. 6-10 of CIT.

3) the income in the beginning of the base year is lower than in the end of it.

All these cases give the result of relatively lower burdens through the whole year or in its beginning. Every legal delay of any tax payment is usually considered as taxpayers' benefit. Of course, final taxation is the same as in general way. The tax must be yearly accounted according to the real income of the year. Disparity between "simplified" advance payments and the yearly tax quota should be settled due to yearly tax return.

There are some special conditions of using this way of payment. It is not allowed for taxpayers to start their businesses that year or the year before. In the year of tax declared (base year), the taxpayer should have declared the income (not the less). If not – only one more year before can be taken into consideration as the base year; if there is still no income, this possibility is entirely excluded. In the case of correction of the yearly tax return for the base year, only later "simplified" advance payments should be adapted to the new tax quota. The same result gives the re-counting of the yearly a tax by a tax organ.

4.

Another new idea appeared at the same time (2003). Taxpayers beginning business activity may use so called "tax exemption".[6] The term is inappropriate. In fact, it is kind of prorogation of the payments. Taxpayers don't pay the tax (neither advance, nor yearly) in the second year of their work, but must keep normal books and accountancy. During next 5 years, 20 % of the income achieved in the year of "exemption" must be added to present yearly income or loss.

There are many additional details. Most important of them are as below. The beginning of the activity means a minimum of 3 years after another finished taxpayer's (also spouse's or partner's) business. The first year of the activity must last a minimum of 10 months; if less – the "exemption" can be used in the next (third) year. The "exempted" taxpayer must be "small" (in the sense described before) and his monthly income in the year before "exemption" should be not less than equivalence of 1000 euro. The business must

6 Art. 44 sec. 7a-7k of PIT and art. 25 sec. 11-17 of CIT.

be continued for a minimum of 5 years after the "exemption". As a regard to the formalities – once more, an announcement to the tax organ is enough.

5.

Finally, since 2007, the obligation of monthly tax returns was withdrawn (from both taxpayers and withholding agents). It does not influence the quotas of tax burdens. Advance payments must be paid as usual, but without the document connected. It may be treated as an expression of trust in taxpayers. On the other hand, it limits possibilities of current veryfying of taxpayers` behaviour.

Perhaps this change doesn't seem to be not very important, but in fact it is an extraordinary exemption in the Polish tax law. Since years, more and more returns, declarations and similar documents were intruduced in all taxes.

6.

It is easy to notice that this article reviews only regulation of payments themselves. Many other changes may appear much more serious – like reducing the tax rate from 40 % to 19 %, as well as many exemptions added or withdrawn. However, it is characteristic that many of new large amendments refer only to formalities or prorogation of tax burdens – not for tax measuring. It is just "facilitation" well accepted by the taxpayers.

This entire trend should be considered as a compromise between taxpayers' expectations and the fiscal needs. The first three of four possibilities presented above are also evident promotion of small taxpayers, as well as an encouragement for the taxpayers beginning their businesses, being sort of a "bonus" for them. They are optional, given to the taxpayers' choice. Fortunatelly, formalities are minimized as much as possible.

dr Andrzej Huchla
ul. Dzierżonia 12
PL – 52-413 Wrocław

FINANČNO-PRÁVNE REÁLIE EURÓPSKYCH ZOSKUPENÍ ÚZEMNEJ SPOLUPRÁCE

THE EUROPEAN GROUPINGS OF TERRITORIAL COOPERATION TODAY IN THE ASPECT OF FINANCIAL LAW

Mgr. Tomáš Hulkó

Abstrakt: Európske zoskupenia územnej spolupráce (EZÚS) sú novovzniknuté inštitúcie s cieľom uľahčiť a podporiť cezhraničnú, nadnárodnú a medzi regionálnu spoluprácu medzi svojimi členmi. Úlohou EZÚS v prvom rade, by mala byť vykonávanie programov a projektov územnej spolupráce spolufinancovaných Spoločenstvom. Realita je však celkom odlišná od pôvodných predstáv. EZÚS Ister-Granum bolo založené ako druhé EZÚS Európy. Pri skúmaní finančných reálií, tohto zoskupenia sa stane jednoznačnou, že zdroje vynaložené Spoločenstvom sa nedajú nazvať ani symbolickými.

Klíčová slova: európske, zoskupenie, územná spolupráca, financie, Ister-Granum.

Abstract: European groupings of territorial cooperation' (EGTC), are newly established institutions with the primary purpose to facilitate and support cross-border, transnational and regional cooperation among its members. In the first place, the EGTC should be able to act, for the purpose of implementing territorial cooperation programs and projects co-financed by the Community The reality is quiet different from the original ideas. EGTC Ister-Granun was established as the second EGTC in the Europe. By examining the finances of this aggregation, it is possible to conclude, that the resources spent by the Community for this purpose are symbolic.

Keywords: european, groupings, territorial cooperation, finances, Ister-Granum.

1. Zoskupenia územnej spolupráce v historickom kontexte

1.1 Prvé územné spolupráce samospráv v dejinách

Európske zoskupenie územnej spolupráce (ďalej len „EZÚS“) predstavuje jeden z najzaujímavejších inštitútov vytvorených počas procesu európskej integrácie. Hoci sa jedná o novodobú koncepciu inštitúty, ktoré sú svojou podstatou podobné existovali už od čias starovekého Sumeru.

Podľa historikov mezopotámski vládca Mesalim z 1. polovice 26. storočia p.K. bol prvý vladár, ktorý vybudoval panstvo spojením mestských štátov. Menovite išlo o mestá Adabu, Lagašu a Déru.[1]

V Mezopotámií mesto-štáty boli vo veľkej miere sebestačné a disponovali už určujúcimi pojmovými znakmi štátov. Samozrejme členstvo v prvej nadštátnej „územnej spolupráci“, v Mesalimovej ríši, nebolo dobrovoľné, ako v prípade EZÚS.

Z určitého pohľadu závet Attalusa III. z roku 138 p.K., ktorým zanechal kráľovstvo Pergamon Rímskej ríši,[2] by sa dalo považovať za podobný proces dobrovoľného pristúpenia samosprávneho celku k územnej spolupráce.

Práve dobrovoľnosť členstva v EZÚS je faktorom, ktorý ju odlišuje od iných právnických osôb. Svojou podstatou a štruktúrou pripomína kraj alebo župu. Podobne, ako kraje a župy zahrňuje v sebe viaceré samosprávne celky a zároveň disponuje vlastnou právnou subjektivitou. Jednotlivé mestá a obce, však nemali možnosť vybrať si, do ktorého vyššieho územného celku, župy alebo kraja chcú patriť.

1 Zdroj: Prosecký, J. a kolektiv, *Encyklopedie starověkého Předního východu*, Praha: Libri, 1999. ISBN 80-85983-58-3

2 Zdroj: Hansen, E. V. (1971). *The Attalids of Pergamon*. Ithaca, New York: Cornell University Press; London: Cornell University Press Ltd. ISBN 0-8014-0615-3.

2. Problémy cezhraničnej spolupráce v Euroregióne Centropa

2.1 Železná opona – brzda spolupráce

Podľa Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1082/2006 o Európskom zoskupení územnej spolupráce (EZÚS) (ďalej len „Nariadenie") „Je potrebné prijať opatrenia na zníženie významných ťažkostí, s ktorými sa stretávajú členské štáty, a najmä regionálne a miestne orgány pri vykonávaní a riadení akcií územnej spolupráce v rámci rozdielnych vnútroštátnych právnych predpisov a postupov."

Problematika nekompatibility právnych poriadkov pri prijímaní opatrení, ktorými sa stretávajú samosprávne orgány, najmä obce, je veľkou brzdou vývoja v euroregiónoch, ktoré sa rozprestierajú na území viacerých členských štátov. Obzvlášť sa to prejavuje v Euroregióne Centropa. Osobitosťou Euroregiónu Centropa je, že organický hospodársky celok s centrom Viedne bol počas studenej vojny rozdelený železnou oponou. Nepriechodnosť tejto bariéry spôsobila, že jej blízkosť sa postupne stávala perifériou. Nerozvíjali sa cezhraničné komunikácie ani inžinierske siete, keďže spolupráca obchodného alebo iného charakteru s organizáciami na druhej strane bariéry bola počas totality nepredstaviteľná.

2.2 Cezhraničná spolupráca v Malej dunajskej kotline

Situácia nebola oveľa lepšia ani medzi štátmi, ktoré sa ocitli na tej istej strane železnej opony. Pri týchto štátoch vývoj komunikácií a inžinierskych sietí bolo brzdené Dobrým príkladom je hranica medzi Slovenskom a Maďarskom, resp. bývalá Československo-Maďarská hranica.

Rozvoj výstavby pozemných komunikácií, najmä mostov v geografickej oblasti Malej dunajskej kotliny (po maďarsky: Kisalföld) extrémne dlho stagnoval. Za politickým rozhodnutím nepodporovať výstavbu komunikácií, najmä mostov, pramenilo prioritne z rigidnosti vo vnímania hraníc počas komunizmu. Neprispela k tomu ani pomerne zlá povesť Maďarskej republiky, ktorá bola v rámci Východného bloku vnímaná, ako skôr nedôveryhodný partner.

Prispeli k tomu udalosti z roku 1956 a najmä ostatnými štátmi kontroverzne ponímané normalizačné tendencie počas vlády Kádára, keď Maďarsko sa považovalo za „najveselší barak socialistického tábora".[3]

Ďalším dôvodom negatívnej tendencie zanedbávať až brzdiť výstavbu komunikácií na južnom Slovensku boli neskrývané asimilačné tendencie Slovenskej vlády, ktoré sa prejavili najmä po roku 1991. Slovenský politik, Ján Slota sa vyjadril o mostoch na riekach Dunaj a Ipeľ nasledovným spôsobom: „Mosty cez Ipeľ a Dunaj treba menej stavať. Je ich už toľko, že by maďarská armáda potom, keby vstupovala na Južné Slovensko, ani nepotrebovala nijaké pontóny, lebo tých mostov by mala až-až".[4] Populárna paranoidná predstava pestovaná časťou vládnucej elity na Slovensku o nebezpečnosti Maďarska významne a dlhodobo negatívne poznačila hospodársky vývoj v Malej dunajskej kotline. O nerovnomernom rozdeľovaní štátnych podpôr v regiónoch svedčí aj súčasný stav pozemných komunikácií. Chýbajúce mosty znepríjemňujú životy obyvateľov tohto územia dodnes. Bežným problémom je, že ľuďom cestu za prácou v regióne predlží o desiatky kilometrov nepriechodný úsek rieky.

2.3 Ister-Granum

Na území Malej dunajskej kotliny bola už desiatky rokov potreba nájsť adekvátny právny rámec pre spoluprácu obcí a samosprávnych krajov. Nástroje, ako napríklad európske zoskupenie hospodárskych záujmov, neboli pre tieto účely vyhovujúce. Nie je práve preto veľké prekvapenie, že v práve na *území Malej dunajskej kotliny* vzniklo jedno z prvých EZÚS v Európskej únii so sídlom v Ostrihome – Maďarsko.

Za účasti 85-ich samospráv vzniklo v Ostrihome Európske zoskupenie územnej spolupráce Ister-Granum. Na slávnostnom založení sa zúčastnil aj predseda Výboru regiónov EÚ, Luc van Den Brande – podľa jeho slov „naplnilo ho hrdosťou, že mohol byť prítomný pri založení jedného z prvých európskych EGTC, ktoré môže byť fakticky aj prvý, veď právny rámec umožňujúci založenie EGTC z 27-ich členských krajín doteraz prijalo iba 10 – medzi

3 Zdroj: http://shp.hu, Commora Aula honlapja, url: http://shp.hu/hpc/web.php?a=commorakozigaz&o=1148497649 dňa 10.08. 2010

4 Prevzaté zo stránky www.topky.sk, url: http://www.topky.sk/cl/10/673611/Vlada-zvazuje-vystavbu-dvoch-mostov-ponad-Ipel dňa 10.08. 2010

nimi Maďarsko a Slovensko. Preto na podobnú spoluprácu, ktorá sa má zrodiť na francúzsko-belgickom pohraničí ešte treba čakať, nakoľko chýba príslušná národná právna norma. Osobitne zablahoželal maďarským a slovenským zákonodarcom, ktorí právnu normu schválenú úniou v roku 2006 implementovali vo svojich krajinách za tak presvedčivo krátky čas."»[5]

3. Problematika subjektivity EZÚS

3.1 Spôsobilosť EZÚS nadobúdať práva a povinnosti

V Článku I bod 4. Nariadenia cit.: „EZÚS má v každom členskom štáte najširšiu právnu spôsobilosť, aká sa priznáva podľa vnútroštátneho práva členského štátu právnickým osobám. Môže najmä nadobúdať a scudzovať hnuteľný aj nehnuteľný majetok a zamestnávať zamestnancov a môže mať procesnú spôsobilosť, t. j. byť účastníkom konania."

Formulácia „najširšia právna spôsobilosť, aká sa priznáva podľa vnútroštátneho práva členského štátu právnickým osobám" je veľmi široká a nekonkrétna. V každom členskom štáte existuje veľký počet rôznych kategórií právnických osôb. Vo všeobecnosti platí, že spôsobilosť právnických osôb nadobúdať práva a povinnosti je ustanovené zákonom. Napríklad obchodné spoločnosti môžu vykonávať iba tie činnosti, ktoré majú uvedené v obchodnom registri. V určitých prípadoch podmienkou nadobudnutia právnej spôsobilosti je odborná spôsobilosť. Zavedením „absolútnej spôsobilosti" pre EZÚS ide o ďalší zásah do suverenity členských štátov. Jednotlivé členské štáty pri vytváraní vnútroštátnych podmienok pre fungovanie EZÚS pristupujú veľmi rozmanitým spôsobom.

3.2 Regulácia spôsobilosti EZÚS v Česku na Slovensku a v Maďarsku

V Česku sa ustanovuje vnútroštátny právny rámec pre EZÚS zákonom č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje. V § 3 uvedeného zákona je vymedzená oblasť regionálneho rozvoja pomerne rozsiahlym výpočtom[6]

5 Prevzaté zo stránky www.istergranum.hu, url: http://www.istergranum.hu/index.php?-k=admin_sk/data/00000000/_fix/00000000/_fix/00000029&id=0 dňa 10.08.2010

6 Podľa § 3 zákona č. 248/2000 Sb. o podpoře regionálního rozvoje cit.: „Podpora regionálního rozvoje je zaměřena na a) rozvoj podnikání, s cílem zlepšení hospodářské struktury

činností. Zo zákona nie je jednoznačné, či je protizákonné ak svojím konaním EZÚS prekročí okruh vymenovaných činností. Možno povedať, že v Česku zákonodarcovia sa vybrali cestou pozitívneho vymedzenia činností EZÚS. Naopak v slovenskom a v maďarskom právnom poriadku nachádzame skôr negatívne vymedzenie činnosti. Čiže v zákone je uvedené, čo nemôže byť činnosťou EZÚS.

V slovenskom právnom poriadku sa vnútroštátny právny rámec pre EZÚS ustanovuje zákonom č. 90/2008 Z. z. o európskom zoskupení územnej spolupráce a o doplnení zákona č. 540/2001 Z. z. o štátnej štatistike v znení neskorších predpisov. Slovenská regulácia tiež obsahuje ustanovenie, ktoré svojim spôsobom protirečí Nariadeniu. Ide o ods. 2 § 26 slovenského zákona cit.: „Zoskupenie sa nemôže zúčastňovať na podnikaní iných osôb a nemôže uzatvárať zmluvu o tichom spoločenstve." Ide o jasné obmedzenie spôsobilosti nadobúdať určité práva a povinnosti.

V Maďarskom právnom poriadku je vnútroštátny právny rámec pre EZÚS ustanovené Zákonom z roku 2007 č. XCIX. O EZÚS[7] (ďalej len maďarský zákon). V tomto zákone je celý paragraf venovaný problematike činnosti. V maďarskom zákone v ods. 1 § 2 sa ustanovuje cit.: „Zoskupenie nemôže byť vytvárané prioritne za účelom vykonávania hospodárskej činnosti. Nemôže byť vykonávateľom verejnej moci."[8] Ide o jasné obmedzenie spôsobilosti EZÚS.

a vytváření nových nebo stabilizaci ohrožených pracovních míst, b) rozvoj lidských zdrojů a další opatření v oblasti trhu práce, například zvyšování kvalifikace, zabezpečování vzdělávání a rekvalifikací, zajišťování souladu dosaženého vzdělání a kvalifikace s potřebami trhu práce a hospodářského a sociálního rozvoje regionu, c) výzkum a technologický vývoj přispívající k celkovému rozvoji regionu se zřetelem na podporu zavádění nových technologií a inovací a posilování kapacit výzkumu a vývoje tam, kde je to pro rozvoj regionu nutné, d) rozvoj cestovního ruchu, e) zlepšování vybavení regionu infrastrukturou a zajištění dopravní obslužnosti, f) rozvoj tělovýchovných, sportovních a mládežnických aktivit a kultury včetně památkové péče, pokud vytváří nová pracovní místa, g) rozvoj občanské vybavenosti, včetně zařízení pro tělovýchovu, sport, mládež a aktivity občanů v jejich volném čase, rozvoj služeb s cílem uspokojování potřeb občanů v únosně dostupné vzdálenosti, h) rozvoj sociálních služeb, i) zajištění dostupnosti a zlepšování úrovně poskytování zdravotnických služeb, j) opatření k ochraně životního prostředí, omezování vlivů narušujících krajinu a udržení kulturní krajiny, k) vznik právnických osob a tvorbu programů v regionu sloužících k jeho celkovému rozvoji, l) provádění pozemkových úprav, m) dosažení dalších cílů u regionů uvedených v § 4 odst. 2 písm. b), jsou-li v souladu s důvody, pro něž byl region vymezen, n) dosažení jiných cílů stanovených v programu rozvoje územního obvodu kraje,1) u regionů v tomto programu vymezených."

7 Presný názov po maďarsky znie: 2007. évi XCIX. Törvény az európai területi együttműködési csoportosulásról

8 Magyarul: Csoportosulás elsődlegesen gazdasági tevékenység folytatása céljából nem alapítható, közhatalmi tevékenységet nem végezhet.

4. Žalostné reálie

Podľa ods. 3 čl. 7 Nariadenia cit.: „Úlohy EZÚS sa konkrétne obmedzujú v prvom rade na vykonávanie programov alebo projektov územnej spolupráce spolufinancovaných Spoločenstvom prostredníctvom Európskeho fondu regionálneho rozvoja, Európskeho sociálneho fondu a/alebo Kohézneho fondu"

Bez zveličovania možno Ister-Granum EZÚS nazvať jedným z najúspešnejších v Európskej únií. Bolo oficiálne v poradí druhým EZÚS, ktoré sa ustanovilo a od svojho vzniku sa usiluje získať zdroje na naplnenie svojich cieľov. V tomto kontexte predstavuje dobrý príklad pre skúmanie toho, či pri súčasnej právnej úprave EZÚS napĺňa ciele ustanovené v Nariadení.

Pozrime sa teda na faktické čísla, presnejšie na množstvo finančných zdrojov získaných z fondov Spoločenstva, ku ktorým sa EZÚS Ister-Granum doteraz dopracovalo. V súčasnosti podľa zverejnených informácií[9] v súčasnosti prebiehajú dva projekty so spolufinancovaním Spoločenstva.

Prvým je projekt URBACT v ktorom sa jedná o spoluprácu šiestich EZÚS konkrétne s cieľom zdieľania skúseností. Celkový rozpočet projektu je 258 157 €, z čoho na Ister-Granum pripadá 28 774 €, z toho faktický objem podpory je 23 019 €. Druhým projektom je nórsky projekt zameraný na rozvoj civilných služieb „Bez hraníc" s celkovým rozpočtom 24 988 €, z čoho celkový objem podpory prestavuje 21 749 €.

Celkový objem podpôr z fondov Spoločenstva, ktorý získalo EZÚS na svoju primárnu funkciu, čiže na vykonávanie programov územnej spolupráce spolufinancovaných Spoločenstvom je 44 768 €.

Pre EZÚS so členstvom 85-ich samospráv s rozlohou 223 686 ha a s obyvateľstvom 218 081[10] obyvateľov to predstavuje 44 768 €, čo po viac než dvojročnom pôsobení je žalostne málo. Podpora vychádza na necelých 0,21 € na jedného obyvateľa.[11] V prípade ak počítame iba zdroje získané z Európskeho fondu regionálneho rozvoja, Európskeho sociálneho fondu a/alebo Kohézneho

9 Informácie prevzaté zo stránky www.istergranum.hu, url: http://www.istergranum.hu/index.php?k=admin/data/00000000/_fix/00000001/_fix/00000001/_fix/00000001&id=0 dňa 10.08.2010

10 Informácie prevzaté zo stránky www.istergranum.hu, url: http://www.istergranum.hu/index.php?k=admin/data/00000000/_fix/00000001/_fix/00000007/_fix/00000001/_fix/00000004&id=0 dňa 10.08.2010

11 Podpora na obyvateľa vychádza podľa výpočtu: celkový objem podpory/počet obyvateľov (44 768,00 € / 218 081 obyvateľov = 0,2052815 €/obyvateľ)

fondu bez Nórmi financovaného projektu „Bez hraníc“ vychádza to na jedného obyvateľa cca. 0,105 €.[12]

Podľa štatútu Ister-Granum V. hlava 3. ods. cit.: „Výška členského príspevku stanoveného pri zriadení zoskupenia je v prípade maďarských, respektíve slovenských miestnych samospráv 20 Ft, respektíve 2,50 SK (cca 0,066 €) za každého stáleho obyvateľa.“

Keď odrátame členské príspevky zostane 0,14 € na osobu, čo sa podarilo jednému z najúspešnejších EZÚS získať počas dvojročného pôsobenia. Keď odrátame podporu z Nórskeho projektu, tak zo zdrojov Spoločenstva sa poskytlo ako podpora necelých 0,039 € na jedného obyvateľa.

5. Zhrnutie

Z hľadiska historického je možné konštatovať, že príklady fungujúcich územných spoluprác sa vyskytujú v dejinách od čias prvých štátnych útvarov. V slobodnom priestore vytvorenom Európskou úniou sa otvorili nové možnosti regionálnej spolupráce prakticky bez ohraničení štátnymi hranicami.

Problémom je, že pri snahe implementovať Nariadenie sú členské štáty konfrontované rôznymi problémami, ako napríklad vymedzenie spôsobilosti EZÚS vo vnútroštátnych zákonoch. Všetky tri porovnané štáty, t.j. Česko Maďarsko a Slovensko museli pri implementácií pristúpiť k porušeniu litery Nariadenia .

Potreba regionálnych a samosprávnych celkov o vhodný právny rámec pre spoluprácu je už dlhodobo neuspokojivá. Platí to najmä pre postsocialistické štáty, kde kvôli rigidnosti hraníc počas totality sa periferizovali cezhraničné regióny. Pritom každá pomoc pri odstraňovaní problémov ktoré sa nahromadili počas desiatky rokov je vítaná.

O tom, že EZÚS by predstavovalo významnú pomoc pri „znižovaní významných ťažkostí“, ktorými sa stretávajú regionálne a miestne orgány pri cezhraničnej spolupráci, napríklad v regióne Ister-Granum, bohužiaľ nie je môžné hovoriť. V súčasnosti právna úprava EZÚS nenapĺňa ciele, ktoré boli pri jeho tvorbe sledované.

12 Podpora zo zdrojov EÚ na obyvateľa vychádza podľa výpočtu: Podpora zo zdrojov EÚ /počet obyvateľov(23 019,00 € / 218 081 obyvateľov = 0,1055525 €/obyvateľ)

Mgr. Tomáš Hulkó
Októbrová ulica 51
929 01 Dunajská Streda

EXECUTION OF ANTI-CRISIS MEASURES IN CONSTRUCTION BRANCH BY STATE

Natalia Chebykina, Ph.D.

Abstract: In the article, the measures taken by the Government of the Russian Federation to level the effect of the world financial crisis in construction branch are displayed.

Keywords: financial crisis, anti-crisis measures, construction.

After ten years of continuous economic growth and welfare increase, Russia has faced the global economic crisis. The crisis has touched almost all industry branches, especially the area of construction works. Construction boom has turned into stagnation and daily struggle of entrepreneur for "a place in the sun".

Author's practice in this sphere has moved her to write this article.

In purpose of coping with the crisis and further development of state and its economy, the Government of the Russian Federation has elaborated the program of anti-crisis measures for 2009[1] and 2010[2]. The state had the task to involve all instruments of economic and social policy in order to prevent the destructive processes in the country's economy, allowing, in the same way, solving strategic tasks of social and economic development.

In this program of anti-crisis measures, a special accent is put on construction branch and especially on residential building. The Government of the Russian Federation has outlined following actions for this sphere: execution of the Federal target program "Housing" (invoking of state housing certificates for military men dismissed from the Armed Forces of the Russian Federation, arrangement of housing for young families); arrangement of housing for all veterans of the Great Patriotic War; restructuring of real estate credits for unemployed persons through the Agency of real estate crediting; elaboration of measures' complex for reforming housing and utilities in 2009–2011, participation in programs of municipal infrastructure development; increase

1 http://premier.gov.ru/anticrisis/

2 http://premier.gov.ru/anticrisis/3.html

of property-related deduction sum at calculating the individual income tax when purchasing the housing for 1 to 2 mln. rubles; involving the unformed land properties in construction; allowing the families owning the state certificate of maternity (family) capital to direct these funds to improve their housing conditions, since 2009 (principal redemption and interest payments for credits and loans, including mortgage) and some other measures.

Let's stop more precisely on some actions:

1. Purchasing of economic class housing in apartment blocks of high level of availability by entities of the Russian Federation in 2008–2011 in order to realize the regional target programs of transferring individuals from emergency stock of housing, involving the funds of state corporation – Fund of assistance to reforming of housing and utilities,[3] on condition of finishing the construction of such buildings in terms of no more than 6 months from the date of signing the corresponding state contract.

The realization of this action is possible through concession of resources of Fund of assistance to reforming of housing and utilities for transferring individuals from emergency stock of housing to the regions. Total resource amount, planned for provision of financial support to the entities of the Russian Federation to execute regional target programs of apartment blocks' capital repair and transferring individuals from emergency stock of housing at the expense of the Fund in 2008–2011, counts about 240 bln. rubles.[4]

For the moment the programs of Fund of assistance to reforming of housing and utilities involve totally 79 constituent entities of the Russian Federation. Omsk region doesn't make an exception. The Law of Omsk region of 13 February 2008 № 1013-ОЗ "About target program of Omsk region 'Housing' for 2008–2010"[5] is adopted, it includes the subprogram "Transferring individuals

3 Federal law of 21 July 2007 № 185-ФЗ "About the Fund of assistance to reforming of housing and utilities"//Collection of Legislative acts of the Russian Federation. – 2007. – № 30. – Art. 3799.
Purposes of Fund activities are forming of safe and advantageous conditions of citizens' housing, stimulation of housing and utilities' reforming, forming effective mechanisms of housing stock management, introduction of resource-saving technologies through providing financial support from the resources of the Fund.

4 Federal law of 30 December 2008 № 323-ФЗ "About the order of determining the minimum volume of shared funding the capital repair of apartment blocks, transferring individuals from emergency stock of housing, inclusive of necessity of housing market development stimulation, from the resources of Federal entities' budgets and (or) local budgets in 2009, and about making alterations in distinct legislative acts of the Russian Federation"// Collection of Legislative acts of the Russian Federation. – 2009. – № 1. Art. 31.

5 Omskiy Vestnik. 2008. – 19 February. – № 17.

from emergency stock of housing, effecting capital repair, reconstruction and modernization of residential housing", and Resolution of Government of Omsk region of 17 December 2008 № 208-п "About approval of regional target program of Omsk region of transferring individuals from emergency stock of housing inclusive of necessity of housing market development stimulation in 2009".[6] Total volume of financing in 2008–2010 from the resources of regional budget will count about 820,0 mln. rubles.

The Ministry of construction and housing and utility complex of Omsk region is placing orders for the right of making state contracts for purchasing residential areas in apartment blocks from the builders for transferring individuals from emergency stock of housing inclusive of necessity of housing market development stimulation in 2009–2010.[7] Conditions of pricing rate of order look profitable for the builder at first sight. However after detailed examination, the situation isn't so optimistic. Let's check the example of pricing order. The subject of conducting pricing order is the right of making a state contract for purchasing four residential areas in apartment blocks in Omsk to transfer the citizens from the emergency apartment block, that is: an apartment of 27, 4 sq.m. total area; an apartment of 27,7 sq.m. total area; an apartment of 55, 2 sq.m. total area; an apartment of 27,6 sq.m. total area. Gross total area of residential premises is 137, 9 sq.m. An apartment should be of proper sanitary and technical condition allowing normal exploitation, be prepared for taking up residence (final finishing of rooms necessary). Maximum price of one square meter of apartment total area for placing the pricing query is 27,500 rubles.

This example shows that at displacement of residential apartment block, the builder faces the problem of granting residential premises of greater area than stipulated in pricing order. For the present day, the average area of a one-room apartment in the new building area is about 30–35 sq.m., the area of two-room apartment is 60–70 sq.m. That means that the builder will in fact grant more square meters for the price stipulated by state contract, and the price of one sq.m. of the area will be lower. Moreover, regional authorities face the problem of inappropriate use of financial resources of Fund of assistance to reforming of housing and utilities in cause of purchasing more areas than

6 Omskaya Pravda. 2008. – 25 December. – № 172-173.
7 www.omskzakaz.ru

the order stipulates. The condition of premise final finishing also makes the price of one square meter higher than it was appraised in the state contract.

2. Allowing the families owning the state certificate of maternity (family) capital to direct these funds to improve their housing conditions, since 2009 (principal redemption and interest payments for credits and loans, including mortgage).

The Federal Law of 29 December 2006 № 256-ФЗ «About additional measures of state support to the families with children»[8] is adopted and actual in the Russian Federation. The law outlines the additional measures of state support to the families, having children, to establish the conditions of decent life for these families. Women, giving birth to the second, the third and so on child, have the right for additional state support, that means getting the state certificate of maternity (family) capital. The volume of maternity capital is about 250 000 rubles, that makes approximately 6500 EURO.

Since the 1st of January 2009, the law is supplemented with following positions: "Resources (part of resources) of maternity (family) capital can be diverted to principal redemption and interest payments for credits and loans for purchasing (construction) of residential premise, including real estate credits, extended to citizens according to crediting contract (loan contract), made with an organization, including credit organizations, up to the 31st of December 2010 inclusively, independently from the time passed from the date of birth (adoption) of the second, the third and all consequent children".

According to evaluation calculation included as amendment to the budget law, such a right can be potentially realized by about 88 thousand families, and this action will demand about 26,3 bln. rubles from the federal budget.

3. Increase of property-related deduction sum at calculating the individual income tax when purchasing the housing for 1 to 2 mln. rubles. Corresponding alterations are made to Taxation Code of the Russian Federation at the end of 2008; however their effect is limited by the legislative authority to legal relationships existing since the 1st of January 2008.

4. Restructuring of real estate credits for unemployed persons through the Agency of real estate crediting.

Government of the Russian Federation in association with banks managed by state and the Agency of real estate crediting is taking measures to re-structure the real estate credits' indebtedness of temporarily unemployed

8 Collection of Legislative acts of the Russian Federation. – 2007. – № 1 (part I). – Article 19.

persons (inclusively, on this purpose the charter capital of the Agency of real estate crediting is increased by 60 bln. rubles, of them 17,5 bln. rubles will be directed to re-financing the real estate credits by the Agency of real estate crediting itself, and 30 bln. rubles will be included in the charter capital of the Agency of restructurisation of real estate housing credits – associated company of the Agency of real estate crediting).

The Law of Omsk region of the 24st of July 2006 № 776-OЗ "About the target program of Omsk region 'Development of real estate housing credits in Omsk region till 2010'",[9] the Law of Omsk region of the 27st of December 2002 № 417-OЗ "About state support of real estate housing crediting (drawing) in Omsk region"[10] are adopted in the region. "Omsk regional mortgaging corporation" OJSC, the regional operator of "Agency of real estate crediting" OJSC, is established. This is the way this course is realized in the regional level.

However the commercial banks, active in extending real estate credits, are not interested in restructurisation of indebtedness, extending the terms of final credit payments by about 2 or 3 years.

So we see, the anti-crisis measures of the Government of the Russian Federation are not without fault, and during their execution by the state authorities, as well as organizations and individuals, face some difficulties. However we hope that above-mentioned measures will have further development, consolidation and improvement in legal acts, and will help the state and its citizens to cope with the consequences of the world financial crisis.

Moreover, according to the reports of the Government of the Russian Federation, its anti-crisis policy had allowed not only to prevent a deeper recession, but also led to comparatively quick passage of the economy to positive rates of growth. In the meantime, positive trends are still unstable. This means the Government has an area for improvement to retain the reconstructive growth.

Natalia Chebykina, Ph.D.
Irtyshskaya Naberezhnaya St., b. 11/1 ap. 44
644010, Russia, Omsk city
Phone: 007 (3812) 324980
Cell Phone: 0079139882766

9 Omskiy Vestnik. – 2006. – 28 July. – № 55.
10 Omskiy Vestnik. – 2002. – 30 December. – № 62.

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ В РЕГУЛИРОВАНИИ БАНКОВСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

THE LEGAL PROBLEMS IN REGULATION OF BANKING ACTIVITY

Elena Vadimovna Chernikova, Ph.D.

Аннотация: В статье автор рассматривает комплекс теоретических проблем, связанных с анализом правового регулирования банковской деятельности, значением ее социально-правовой природы в условиях посткризисного развития экономики. В правовом регулировании выделяются такие ее аспекты как публичность и социальность.

Ключевые слова: банковская система, кредитные организации, банковский кризис, рыночная экономика, банковская деятельность.

Abstract: This article presents a complex theoretical and legal analysis of the problems in regulation of banking activity which began in the Russian banking system during the financial crisis. The author of the article has tried to analyze the legal acts about help for state for banks, corporations, enterprises, employers and other participants of the real economic. The paper shows the most important activities of banks in conditions of the economic crisis. Its aim is to assist to the introduction and development of the newest achievements in science, building, atomic energy, economic.

Keywords: banking system, credit organization, banking crisis, market economies, banking activity.

Государственное регулирование банковской деятельности, мыполагаем, относится к одним из важных направлений финансовой деятельности государства. Данную посылку мы обосновываем следующим. Согласно доминирующей в современной научной литературе точке зрения, денежные фонды, образуемые в рамках банковской системы, входят в структуру финансовой системы России. Так, профессор Покачалова

Е. В., основываясь на анализе основных научно теоретических позиций по данному вопросу, выработанных в рамках современного финансового права, аргументированной и логичной полагает научную позицию о целесообразности расширительного толкования финансов, в том числе включения в них банковского кредита.[1]

Одновременно, при выполнении кредитными организациями функций налогового агента, агента валютного контроля, контролера кассовой дисциплины происходит формирование денежных фондов, в том числе на основе государственной и муниципальной форм собственности. Возникает теоретический вопрос о включении функции налогового агента, агента валютного контроля, контролера кассовой дисциплины, функции по финмониторингу, осуществляемых кредитными организациями в состав финансовой деятельности, и одновременном их отнесении к банковской деятельности. На наш взгляд, ответ на данный вопрос лежит в плоскости исследования соотношения понятий финансовая деятельность и банковская деятельность.

Во-первых, считаем возможным определить, что данные функции кредитных организаций относятся к банковской деятельности в ее широком понимании, то есть не только деятельности по исполнению банковских операций и сделок, поскольку непосредственно связаны с обеспечением их стабильности. Во-вторых, характе деятельности по выполнению кредитными организациями данных функций носит, прежде всего, публичный характер, так как преследует публичный интерес обеспечения устойчивости в функционировании банковской системы в частности, и финансовой системы в целом. Первое и второе позволяют отнести банковскую деятельность к виду финансовой деятельности. Дополнительно обосновываем данную позицию следующим образом.

Процессы осуществления данных функций регулируются нормами финансового права, а именно положениями Налогового Кодекса РФ, Бюджетного Кодекса РФ, Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». В ходе осуществления ряда функций, например при перечислении налогов с доходов физических лиц по депозитным вкладам и по операциям с ценными бумагами кредитные

1 Актуальные проблемы современного финансового права России: сб.науч.тр., посвящ.80-летию д.ю.н., проф., академ.МАН ВШ Н.И. Химичевой/ под ред. Е.В. Покачаловой. Саратов, Изд-во ГОУ «Саратовская государственная академия права», 2008. С.27.

организации участвуют в формировании бюджета, то есть становятся участниками отношений в сфере государственных финансов. Здесь, позволим себе сослаться на мнение Э. Д. Соколовой о том, что при осуществлении финансовой деятельности государство и муниципальные образования прослеживают (контролируют) денежные потоки, возникающие между фондами банковского кредита и иными фондами денежных средств, входящих в финансовую систему России, и в первую очередь бюджетной системой, обеспечивая своевременное и полное поступление доходов в соответствующие бюджеты».[2]

При этом мы полагаем, что кредитные организации действуют как органы, осуществляющие финансовую деятельность государства, поскольку обладают специальной для этого компетенцией, установленной нормами федерального законодательства. Государство в императивном порядке, путем закрепления в нормах федеральных законов, наделяет кредитные организации специальной компетенцией по осуществлению публичных функций. При этом выполнение кредитными организациями этих публичных функций контролирует Центральный банк РФ, и в отдельных случаях при их неисполнении вправе применить санкции вплоть до отзыва лицензии. Так, Банк России осуществляет контроль за кредитными организациями при исполнении требований Федерального закона №115-ФЗ.

В результате в содержании банковской деятельности, проводимой кредитными организациями, просматриваются две основные составляющие предпринимательская и публичная, подпадающие под различное правовое регулирование, имеющие различные и вступающие в противоречия цели деятельности. На наш взгляд, данный вопрос подлежит глубокому научному анализу в целях формирования эффективного механизма финансово-правового регулирования кредитно-банковской системы и деятельности. На основании изложенного позволим себе высказать авторское предположение, что финансовая деятельность имеет более широкие границы, нежели финансовая деятельность только государства, или муниципальных образований. Отличительной чертой финансовой деятельности от других видов общественной деятельности является управляющее воздействие на хозяйствующие субъекты посредством

2 Финансовое право: Учебник/ отв.ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М. Норма, 2008. С.683.

финансов. Исследуя финансовую деятельность как вид управленческой деятельности, считаем возможным разделить точку зрения профессора Запольского СВ. о толковании финансов как средства формирования экономической среды усилиями государства.[3] При этом позволим высказать предположение, что в формировании экономической среды по отношению к банковской деятельности помимо государства участвуют кредитные учреждения, как особые участники гражданского оборота, обладающие не только специальной правоспособностью, но и наделенные специальной правосубъектностью. Осуществление кредитными организациями вышеназванного ряда публичных функций, означает наличие у кредитных организаций контрольных полномочий, имеющих регулятивно-правовой характер. Задача наделения такого рода полномочиями, на наш взгляд имеет цель управляющего воздействия на хозяйствующих субъектов и граждан, их клиентов. Данные полномочия всегда облечены в правовую форму, то есть, основаны на нормах закона.

Банковскую деятельность опосредуют банковские отношения. В ходе сопоставления понятий банковские отношения и финансовые отношения, первые мы рассматриваем как вид вторых, и выявляем, прежде всего, в них управленческий характер. Управленческая составляющая предполагает законодательную форму, то есть трансформацию отношения в правоотношение. Правоотношение возникает, развивается и прекращается в ходе его правоприменения субъектами различной юрисдикции. Современное правовое регулирование относится к юрисдикции государственных органов власти.

Правовое регулирование банковской деятельности, на наш взгляд, имеет ряд своих особенностей, которые условно можно разделить на два основных блока: субъектный и содержательный. Первый включает вопросы о субъектах, их уровне и компетенции. В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»[4] правовое регулирование банковской деятельности осуществляется Конституцией РФ, настоящим Федеральным законом, Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», другими федеральными законами, нормативными актами Банка России. Таким образом, данная норма, на основе

3 Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. М.: РАП, Эксо, 2008. С.10

4 СЗРФ. 1996. №6. Ст.492;

положений статьи 71 п. «ж» Конституции РФ, определяет, причем достаточно лаконично, исключительно федеральный уровень для субъектов, осуществляющих правовое регулирование банковской деятельности. К таковым законом отнесены органы государственной власти Российской Федерации и Центральный банк РФ. При этом из субъектов правового регулирования исключены органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы власти муниципальных образований. Возникает вопрос, адекватны ли данные правовые нормы современным социально-экономическим потребностям Российской Федерации. Кредитные организации, согласно статье 1 того же Федерального закона образуются на основе любой формы собственности, в том числе государственной и муниципальной. Одновременно расширение региональной сети кредитных учреждений, в том числе основанных на названных видах собственности, а также частного капитала с их участием, относится к одной из задач российской кредитно-банковской политики о доступности банковской услуги.

Не закрывая данной темы, особо хочется остановиться на следующем. Обособленно в статье 2 Федерального закона о банках, в качестве регулирующего субъекта выделен Банк России. Специальная компетенция в сфере правового регулирования банковской деятельностью, помимо указанной правовой нормы Закона о банках, обеспечена нормами Конституции РФ, Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»[5] и другими федеральными законами, определяющими статус, цели деятельности и полномочия Центрального банка РФ. Правовое регулирование банковской деятельности Банк России осуществляет с помощью издания подзаконных нормативно-правовых актов (статья 7 Федерального закона о ЦБ РФ) в форме указаний, положений, инструкций. Законов Центральный банк РФ издавать не может, и с формальной точки зрения его нормотворческие возможности уже нормотворческой компетенции органов государственной власти субъектов РФ и органов власти местного самоуправления. На наш взгляд, вопрос о возможностях изменения пределов ведения Российской Федерации в отношении сферы кредитного регулирования подлежит глубокому научному анализу в рамках теории конституционного и финансового права.

5 СЗ РФ. 2002. №28. Ст.2890.

Особого внимания требуют вопросы правового регулирования банковской деятельности, предопределяемые спецификой ее существа и содержанием. На современном этапе развития правового регулирования этого вида предпринимательской деятельности к наиболее актуальным относится вопрос о соотношении используемых в регулировании методов. На наш взгляд, основная особенность правового регулирования банковской деятельности заключается в гармонизации совместного использования в его механизме элементов административно-правового и частноправового регулирования. Не требует доказательств позиция, что банковская деятельность, как особый вид предпринимательской деятельности, в силу свей социальной специфики, подлежит регулированию на основе совместного использования методов и средств административного характера и частноправового характера, что предполагает применение к банковским отношениям, правовых норм различных отраслей права.

Данная специфика правового регулирования банковской деятельности, прежде всего, связана с социально-экономической существом предмета правового регулирования – банковской деятельностью, и комплексом отношений, порождаемых ею и подлежащих управляющему воздействию. Как известно из теории права, к предмету правового регулирования относится то, на что направлено регулирующее воздействие. Правовому регулированию подвергаются, прежде всего, банковские отношения, опосредующие банковскую деятельность. Банковские отношения, в свою очередь, в силу двойственной общественно-экономической природы банковской деятельности, подлежат комплексному правовому регулированию. Комплексной правовое регулирования предопределяет использование в е правовом регулировании норм права, различных по своей правовой природе, относящихся к разным отраслям права. Позволим себе равнозначно отнести сказанное и к методу правового регулирования.

В современных условиях развития банковских отношений искусственно усеченной представляется научная позиция профессора А. Г. Братко, высказанная по поводу формирования метода банковского права. Уважаемы ученый считает, что «метод правового регулирования в банковском праве имеет значительную специфику, основанную на участии в регулировании Банка России, одновременно устанавливающего обязательные для кредитных организаций правила поведения,

и осуществляющего пруденциальное регулирование и надзор, являясь, при этом также органом валютного контроля, и характеризует метод правового регулирования в банковском праве как метод власти и подчинения. Который, однако, не следует смешивать с административным правом.[6] Разделяя последнюю позицию, нельзя полностью согласиться с отсутствием в правовом регулировании банковской деятельности гражданско-правовых элементов. На наш взгляд, разница в подходах к методу правового регулирования, основывается на различном понимании содержания понятия «банковская деятельность».

В действующем российском законодательстве, как известно до настоящего времени определение данного понятия не легализовано. В современной научной экономической и правовой литературе при определении банковской деятельности имеют место несколько разнообразных мнений. Устоявшаяся позиция французских экономистов К. Гавальды и Ж. Стуфле, раскрывает банковскую деятельность через основное содержание профессиональной деятельности банкира складывающееся из двух составляющих: коммерческой деятельности и банковского характера производимых операций.[7] Юрисдикционный подход предлагает уважаемая О. М. Олейник: «банковская деятельность с правовой точки зрения является некоторой совокупностью правовых действий, совершаемых определёнными субъектами в требуемой законодательством или договором форме. У этих действий есть определенная правовая цель, без констатации которой действия теряют своё содержание».

Позволим себе, на основе данного научно-теоретического определения охарактеризовать банковскую деятельность в качестве правового явления с выделением следующих черт: организационная системность действий; совершение действий в строгих нормативно определённых границах и формах; нацеленность действий на установление и реализацию банковских отношений между субъектами; специальная правосубъектность и правоспособность участников[8] банковской деятельности. Мы полагаем, что доказанной и обоснованной является позиция, что банковская деятельность имеет четко выраженный правовой характер, её субъекты нацелены на установление правоотношений и вне правовых

6 Банковское право: Курс лекций/А. Г. Братко. – М.: Эксмо, 2006. С9. (704с.)

7 Гавальда К., Стуфле Ж. Банковское право: (Учреждения-Счета-Операции-Услуги). Пер.с фр. М., Финстатинформ, 1996. С.123.

8 Олейник О. М. Основы банковского права. Курс лекций. М., *Юристъ*, 1999. С.23.

границ и форм этот вид предпринимательской деятельности не осуществляется, без наделения специальной правоспособностью субъекта эта деятельность запрещена законом. Порядок, формы ведения банковской деятельности, а также контроль и надзор за ее осуществлением определяются государством, посредством правового регулирования.

Раскрывая содержание банковской деятельности, О. М. Олейник выделяет в нем структурную составляющую. Ученый предлагает рассматривать в ее рамках следующие направления: конструирование банковской системы; налаживание взаимодействие её элементов путём определения статуса и функций определённых звеньев. Экономическая сущность данного понятия указанным автором представляется как совокупность действий специальных субъектов, совершаемых ими как участниками единой банковской системы, по поводу денег, ценных бумаг и валютных ценностей как средства платежа, сбережения и как товара. Отметим, что в качестве дополнительных характеристик выделяются специальный статус участников банковской деятельности и её объект. Правовое содержание банковской деятельности, считает О. М. Олейник, закреплено в статьях 1 и 5 Закона о банках и банковской деятельности.[9]

Мы считаем, что в указанных нормах определены правовой статус и правосубъектность кредитных организаций, поскольку первая норма, закрепляя, основные понятия названного Федерального закона определяет объем и содержание понятия кредитная организация и банк, а вторая – раскрывает перечень банковских операций и сделок. Поэтому, с мнением уважаемого ученого мы согласны в части, касающейся того, что в статье 5 Закона о банках и банковской деятельности закреплено правовое содержание банковской деятельности, поскольку по устоявшейся в финансово-правовой теории позиции существо банковской деятельности составляют банковские операции, проводимые кредитными организациями.

В теории банковского права заслуживает особого научная позиция, сформированная в отношении понятия «банковская деятельность», группой ученых Г. А. Тосуняном, А. Ю. Викулиным, А. М. Экмаляном. Уважаемые ученые предлагают под банковской деятельностью понимать предпринимательскую деятельность кредитных организаций, а также деятельность Банка России (его учреждений), направленную на

9 Там же. С.21.

систематическое осуществление банковских операций (либо обусловленную ими), осуществляемую на основании: для Банка России и его учреждений – Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»[10] (далее – Закон о Банке России); для кредитных организаций – специального разрешения (лицензии) Банка России, полученного после государственной регистрации кредитной организации в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.[11] Таким образом, названными авторами обозначены два основных аспекта банковской деятельности, связанных с её субъектным составом, во-первых, это предпринимательская деятельность кредитных организаций, и, во-вторых, это деятельность Центрального банка Российской Федерации и его учреждений. Характеристики системности действий и специального статуса субъектов остаются, но расширяется спектр деятельности: это не только банковские операции, но и действия, обусловленные ими.

Не претендуя на всеобъемлющую полноту и истинность авторских изысканий, основываясь на изложенном теоретическом материале, мы полагаем, что особенности правового регулирования банковской деятельности предопределены спецификой ее содержания, банковская деятельность опосредуется банковскими отношениями, данные понятия, в первую очередь, относятся к категориям финансового права, являются межотраслевым и подлежат комплексному правовому регулированию.

Elena Vadimovna Chemikova, Ph.D.
Novorjazanskaja str., h.31/7, b.6, fl.13
105066, Moscow, Russia

10 См. Собрание законодательства Российской Федерации , 1995, №18. Ст.1593.

11 Тосунян Г. А., Викулин А. Ю., Экмалян А.М. Банковское право Российской Федерации. Общая часть: Учебник/ Под общ. ред. Б. Н. Топорнина. М., *Юристъ*, 1999. С.227.

THE GOVERNMENT DEBT IN THE LEGISLATION OF THE EUROPEAN UNION AND THE POLISH LAW

mgr Adam Piotr Chociej

Abstract: The EU law and the Polish law give a different definition of government debt. This can cause problems both in reporting on public debt, as well as in the case of excessive deficit. Remedial procedures in the Polish law and the European law also differ when an excessive deficit is concerned, and require verification of their effectiveness in reducing the public deficit.

Keywords: government debt, public debt, national debt, public finance law.

The government debt in the legislation of the European Union and the Polish law

Public debt, its existence and rate were an important issue since the start of the European Community. The issue of public debt was already in the Treaty establishing the European Community. The expanding of the concepts contained in the Treaty was reflected in the Protocol annexed to the Treaty on the excessive deficit procedure. Also, the Council of the European Union in its directives related to the issue of debt. The Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community introduced some changes to the Treaty establishing the European Community.

Due to the fact that the Lisbon Treaty changed the heading of the Treaty Establishing the European Community "for The Treaty on the Functioning of the European Union, as well as it changed the numbering of articles of that Treaty, in the remainder of this paper I use two names. For naming the solutions by the entry into force of the Treaty of Lisbon, I use the name „the Treaty establishing the European Community (EC T)", together with the numbering of articles which are used in that treaty. The name The Treaty on the Functioning of the European Union (EUT) and the numbering of articles used in this act are used to determine the solutions adopted by the Treaty of Lisbon.

Article 104 establishing the European Community says in paragraph 1 that member countries should avoid excessive government deficit. Supervision for the development of the budgetary situation and the amount of debt in the Member States has been entrusted to the Commission, which was to examine compliance with the budgetary discipline on the basis of two criteria:

- the deficit (projected or actual) to the gross domestic product
- ratio of public debt to gross domestic product.

Furthermore, the Treaty contains provisions on the procedures to be used against countries that do not meet one or both of these criteria. In such a situation the Commission worked out a report containing the information whether the government deficit exceeds government investment expenditure and all other relevant factors (including the medium-term economic and budgetary position of a member state).

Other paragraphs of Article 104 contained a remedial procedure for establishing the existence of the budget deficit in a member state. This procedure will be discussed further later in this paper.

Significance of the terms used in the Treaty was attached to the Treaty Protocol on the excessive deficit procedure.

In particular, reference values for the ratio of the deficit and public debt to gross domestic product have been included in the protocol

- 3 % for the ratio of planned or actual government deficit to gross domestic product, expressed in market prices,
- 60 % for the ratio of debt to gross domestic product, expressed in market prices.

A contravention of the reference value by a member state could be the basis for initiation of the procedure related to the existence of excessive deficit.

In accordance with the Protocol, the adjective "public" used in the context of deficit and debt relates to general government (central government, regional or social security funds), with the exclusion of commercial operations.

"Deficit" means net borrowing as defined in European System of Integrated Economic Accounts.

The elaboration of the concepts relating to the excessive deficit also reflected in Council Regulation (EC) No 3605/93 of 22 November 1993 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community.

The regulation has been amended several times, and its consolidated text

was introduced by Council Regulation (EC) No 479/2009 of 25 May 2009. The Regulation introduced definitions in line with the European system of national and regional accounts in the Community (ESA 95). Thus, in accordance with Council Regulation 479/2009:

- S.1311 – government agencies at the central level,
- S.1312 – State and local government institutions at the regional level,
- S.1313 – self-governing institutions at the local level,
- S.1314 – social security funds.

It should be emphasized that the regulation excludes commercial operations from this list within the meaning of ESA 95.

The exclusion of commercial operations means that the sector ‚government' (S.13) consists of only the units whose main activity is non-market services.

It should be noted here that the ESA 95 introduced by Council Regulation (EC) No 2223/96 of the 25st of June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community introduced some exemptions for particular Member States with regard to transmission of data based on ESA 95 classification.

In the case of Poland, some data has been reported according to this classification since 2008, while others (including all the variables in sub-sector division) are going to be transferred since 2010.

The ESA 95 in Annex V to the Regulations the Commission contains the definition of deficit for the excessive deficit procedure :

"For the purpose of making reports to the Commission by the Member States' under the excessive deficit procedure laid down in Council Regulation (EC) No 3605/93 (1)," Government debt "is" net-borrowings / net-lendings "of the public sector the balancing item, including streams interest payments being a result of swap agreements and a time-term interest rate contracts. This balancing item is codified as EDPB9. For this purpose, the interest includes the abovementioned flows and is codified as EDPD41."

The government debt regulations were not significantly altered by the Treaty of Lisbon.

The fundamental differences in understanding and counting deficit are included by the Polish legal system.

The definitions of public finance sector and the state budget deficit occured in the Act of August 27, 2009 on public finance. Article 7 defines the public

finance deficit as the difference between public revenue and public expenditure, fixed for the billing period.

In turn, Article 113 of Public Finance Act contains the definition of the state budget deficit – as a negative difference between revenues and expenditures of the state budget.

Thus it is easy at this point to declare that both Article 7 and 113 as well as the Public Finance Act do not refer directly to the public deficit. According to the Law on public finance, public finance sector are:

1. public authorities, including state administration bodies, bodies of state control and protection of the law and courts and their tribunals;
2. local government units and their tribunals;
3. budgetary units;
4. government budgetary establishments;
5. executive agencies;
6. institutions of fiscal management;
7. state-appropriated funds;
8. Social Insurance Department and the Agricultural Social Insurance Fund managed by it and funds managed by the President of the Agricultural Social Insurance Fund;
9. National Health Fund;
10. independent public health care;
11. public schools;
12. Polish Academy of Science and its organizational units;
13. state and local cultural institutions and public institutions of film;
14. other state or local legal entities established under separate acts to perform public duties, except for companies, R & D units, banks and commercial companies.

The above calculation of the subjects involved in the sector of public finances can be tried to relate to the definition of "public authority" according to ESA 95 classification. While the entities referred to in paragraphs 1–7, you can qualify for individual items in the classification of the ESA within S. 13, that other entities would be difficult to be counted among specific items.

Taking into account the definitions contained in the Polish legislation, the public finance deficit is a broader concept than the government debt as defined in the Treaty establishing the European Community, and while the same understanding of the deficit (as a negative difference, or as a balancing

item of the public net-lending sector), despite minor differences in the Polish legislation and EU, is very similar, the differences in the concept of the sphere of public finance are enormous.

It is difficult to clearly answer the question why preparing a new Law on Public Finance (adopted on August 27, 2009) the extent of ounting the budget deficit hasn't been adapted to the EU legislation. It is difficult to explain the fact with the current practice and the definitions adopted in the doctrine. Starting from 2010, Poland is obliged to submit reports to the Union by the ESA 95 classification.

Differences in the recognition of the government deficit and government deficit problems arise not only in returns, making it necessary to perform additional work. Much more important is the issue of remedial procedures provided for in the Treaty on the Functioning of the European Union.

Article 126 of the Treaty on the Functioning of the European Union (formerly Article 104 of the Treaty establishing the European Union) establishes the procedure concerning the situation of the existence of excessive deficit in a Member State. This procedure may be initiated mandatorily or on the initiative of the Commission:

It is obligatorily initiated in the case of no compliance by a member state of one or both of the criteria:

1) when the ratio of the planned or actual government deficit to GDP exceeds the reference value (3 %), except that:
   – the ratio has declined substantially and continuously and reached a level close to the reference value, or
   – exceeding the reference value is only exceptional and temporary and the ratio remains close to the reference value
2) when the ratio of government debt to GDP exceeds the reference value (60 %), except that:
   – ratio is sufficiently diminishing and
   – approaching the reference value at a satisfactory pace.

Optionally, the procedure may be initiated in the case if there is a risk of an excessive deficit in a member state, in spite of the criteria:

1) the relationship between the planned or actual government deficit to GDP
2) the ratio of government debt to GDP

If the Commission considers that there is an excessive deficit in the member state, or that such a deficit may occur, then it addresses an opinion to

the Council. In such a situation, the Council makes recommendations to the Member State to put an end to the situation. This recommendation is not made public.

In the case where a Member State in response to the recommendations of the Council has failed to take effective action within the prescribed period, the Council may make its recommendation public.

If a Member State persists in failing to apply the recommendations, the Council may:

- call upon all the member states to adopt, in a prescribed time, measures for the deficit reduction which are deemed necessary to remedy the situation, and
- demand from the member state reporting schedule to monitor its activities to reduce the deficit.

If a Member State fails to comply with the recommendations of the Council, the Council may take one or more of the measures:

- request that the member states publishes additional information specified by the Council before issuing bonds and securities;
- invite the European Investment Bank to reconsider its lending policy for the State
- require an interest-free deposit of an appropriate amount put in the Community by a member state until the time when the assessment of the deficit will be corrected,
- impose fines of an appropriate amount

President of the Council shall inform the European Parliament of the decisions taken.

As far as the excessive deficit is corrected according to the opinion of the Council, the Council abrogates some or all of the above sanctions.

At this point it seems reasonable to question why, despite the existence of these procedures, many EU member states faced the verge of bankruptcy in recent months. A particularly clear example here is Greece.

Undoubtedly, the answer to this question requires detailed analysis to avoid similar crises in the future It should be noted that, in Poland there is an excessive deficit stated in the Council Decision of July 7, 2009 (2009/589/WE). Despite this, the public have not brought up to discussion the actions which are to be taken by the Council of Ministers in order to reduce this deficit.

According to the spring 2009 forecast by the Commission services', the debt the government can achieve nearly 60 % of GDP in 2010.

In case of achieving such a high deficit, the Polish legislation requires a strong repair action, too. Poland Public Finance Act provides for the prudential and remedial procedures in case of too much debt, while there are no references to the public deficit in it. Public debt was defined in Article. Act 1972 as a commitment of public finance sector by:

- issued securities,
- loans and credits,
- accepted deposits,
- maturing obligations (arising out of separate acts and the final judgements of courts and administrative decisions, as well as recognised as undisputed by the public finance sector, the debtor).

The Act provides for procedures in the case where public debt relative to gross domestic product exceeds specified limits, and so in accordance with Article 86 of the Act:

1) if the public debt relative to gross domestic product is greater than 50 % and not more than 55 %:
   - The Council of Ministers shall pass the draft budget law in which the ratio of budget deficit to the state budget revenues may not be higher than the ratio of budget deficit to the state budget revenues from the current year resulting from the budget law;
2) is greater than 55 % and less than 60 %, for the following year, the Council of Ministers shall establish the draft budget law which among other things:
   - state budget deficit is not expected, or a level difference of revenue and expenditure budget is adopted, which ensures that the debt of the Treasury to gross domestic product projected for the end of the financial year which the bill concerns, will be lower than the year before,
   - the salary increase of state workers of budgetary sphere is not expected,
   - indexation of pensions may not exceed a level corresponding to the increase in prices of consumer goods and services, announced by the CSO for the previous financial year
   - introduces a prohibition on lending from the state budget with the exception of the installments of loans granted in previous years,

Furthermore, the Council of Ministers shall review the state budget expenditures financed by foreign loans and by multi-annual programs' review and the parlamentary remedial program.

3) is equal to or greater than 60 %, all the measures mentioned in the previous paragraph then are applied, plus
   - Council of Ministers shall submit to the Parliament a remedial program aimed at reducing this ratio to below 60 %
   - The expenditure budget of the local government unit as defined in the budget resolution for next year may not be higher than the revenues of the budget
   - public sector entities may not grant new guarantees

Remedial procedures in Polish law are more complex than the general provisions and EU standards. This situation is normal and does not require changes, while the efficiency of both Polish and EU regulations remains open. They concern, however, public debt but not the deficit phenomenon.

It should be noted once again that there are many inconsistencies in terminology in the field of public deficit.

Considering the foregoing observations, the following conclusions could be drawn:

1. The concepts of deficit and government deficit existing in Polish legislation vary considerably in their range of use from the concept of public deficit used for many years in Community legislation.
2. Different definitions of the concept of deficit and various ways of its calculating result in impediments in making an accurate analysis of the actual situation in a particular country and a reference to the situation of the national situation to the situation occurring in other countries of the Community.
3. The obligation of adaptation to the reporting requirements of the ESA 95 classification has been known for the Polish legislature for a long time. Although changes in legislation have not been introduced in Poland yet, the adjustment of Polish legislation to EU requirements could have been introduced already in enacting a new law on public finances in 2009. It currently appears to be necessary to introduce the concept of public deficit under EU rules, which permits a reliable reporting and will enable to analize the current level of public deficit in Poland, as soon as possible.
4. The EU procedures to prevent excessive deficits appear to be ineffective, and the recent months' events in Greece, Spain and Portugal made

it clear. These procedures require a thorough analysis and the action to improve them should be taken.

mgr Adam Piotr Chociej
ul. Wiejska 4a/24
15-352 Białystok, Poland
chociej@gmail.com

APPLICATION OF A MODEL OF JURIDICAL CONSTRUCTION OF THE TAX AS BASIC RECEPTION OF LEGAL TECHNIQUES FOR FORMATION OF LAWS ON TAXES

Doc. Valentina Nikolaevna Ivanova, Ph.D.

Abstract: The article is devoted to a technique of formation of bills of taxes with application of a model of legal design of the tax as basic reception of legal technique. The author underlines the necessary quantity of elements of a legal design of the tax which unite for the legal techniques in the groups interconnected by internal unity. The author offers the formation order on their basis of bills of concrete taxes.

Keywords: legal design of the tax, legal techniques, bills of taxes.

A number of legal acts in sphere of financial activity of the state are acts of planned character. There are laws on the budget and laws on taxes among them. The legislation formulates a rule of an adoption of law about the budget in the Budget Code of the Russian Federation. In the relation of an order of acceptance of laws on taxes there are no accurate instructions in the Tax code of the Russian Federation except for the item 17 establishing the general conditions of the establishment of taxes and tax collections.

We believe that legislative practice in taxation sphere requires creation of a special technique of formation of bills which at first should consider, according to plan, legal character of laws on taxes, secondly, base on contemporary works of the general theory of law. One of such ways is application of model of juridical construction of the tax as reception of legal techniques at formation the bill of the concrete tax.

The legal design is considered by scientists in several aspects: 1) as the public relations settled by legal norms; 2) as the central link of a matter of the right which have reached certain level of development; 3) as the typified models as a construction tool of legal material; 4) as the tool of legislative activity; 5) as a gnoseological category, a method of knowledge of law and the relations

settled by it.[1] The practical approach to research the legal designs of S.S. Alekseev is invaluable. In his opinion, they arise as the intellectual permission of the given problem. They form the central link (a basis, a core) of the matter of law which have reached necessary (for realisation of the functions) level of development, perfection.[2] In connection with such statement of a problem S.S. Alekseev gives the forecast that the fulfilled legal designs are the focus and, it is not excluded, a mainstream of scientific and practical creative activity to form an actual civil society.[3] The legal design arises objectively, as the organised effort in law, its standard maintenance. Thus change of legal designs acts not simply as a technique of the legislator, but also as a symbol of a certain chain of actions. As a result, the knowledge of an insignificant fragment of a whole opens its volume sense.[4] According to T.V. Kashanina, the purpose of an establishment of legal designs is to join together the standard positions and the basic decisions connected with that or other question, a sphere of activity or a legal problem.[5] K.K. Panko specifies that creation of a legal design has the aim to search for the best way of understanding and reflection the extremely difficult legal reality in legal norm.[6]

The question on existence of a legal design of the tax has designated for the first time S.D. Tsypkin[7] in the seventies of the last century. Now the doctrine about existence of the legal design used in the tax law is developed in D.V. Vinnitsky's and I.I. Kucherov's works. D.V. Vinnitsky allocates a design

1 See: Cherdantsev A. F. Logico-language phenomena in the right, jurisprudence and practice. Ekaterinburg, 1993. P. 131; Cherdantsev A. F. Legal designs, their role in a science and practice//News of high schools: sulfurs. *Jurisprudence*. 1972. № 3. P. 12–14; Dotsenko T. A. Sushchnost of legal designs / Problems of legal technics: сб. Articles / under the editorship of V. M. Baranov. Nizhny Novgorod, 2000. P. 319–321; Baranov V.M., Mareev U.L. Juridical constructions: the script of a computer lesson / Problems of legal techniques: Articles / under the editorship of V.M. Baranov. Nizhny Novgorod, 2000. P. 732–736; Tarasov N. N. Methodological problems of modern jurisprudence: referat of doctor of law. Ekaterinburg, 2002. 42–43; Kruglikov L.L., Spiridonov O. E. Legal designs and symbols in criminal law. SPb.: R. Aslanova's Publishing house «The Legal centre the Press», 2005. P. 65.

2 Alexeev S.S. Secret of law. Its understanding, appointment, social value. M: Publishing house NORM, 2001. P. 41, 48.

3 Alexeev S.S. Line of law. M: the Statute, 2006. P. 221.

4 Permjakov U. E. The philosophical bases of jurisprudence. Samara, 2006. P. 196–197.

5 Kashanina T. V. Legal of the technician: the textbook. M: Eksmo, 2008. P.177–183.

6 Panko K. K. Structure of the criminal norm of law / A legal science and juridical education reform: collection of works. № 19: Law creating and law applying: Interrelation and problems of increase of legal quality / under the editorship of J.N. Starilova. Voronezh: Publishing house Voronezh State University, 2006. P.150.

7 Tsypkin S. D. Income of the state budget of the USSR. Legal questions. M: «the Legal literature». 1973. P. 49–77.

of elements of the taxation which is characterised in item 17 of the Tax code of the Russian Federation. At a stage of creating laws the legal design of elements of the taxation represents the scheme which helps all standard material to be organised.[8] Analyzing a legal design of elements of the taxation listed in item 17 of the Tax code of the Russian Federation, D.V. Vinnitsky allocates those of them which have the basic value, and those that are directed on the characteristic of a base element logically and are functionally dependent on it. To the base elements he lists: object of the taxation; the tax rate; an order and terms of payment of the tax. Other elements of the taxation [though admitted obligatory for a tax] are called concrete.[9]

I. I. Kucherov, using the term "a legal design of the tax", has defined that tax payments, being legal categories, represent the certain legal designs consisting of certain elements.[10] Recognising that a legal design of the tax is a system, he allocates two groups of elements: 1) static elements of the tax and 2) dynamic elements of the tax. Those elements which form the material beginning of the tax, as they define who, from what period and how much to pay in the budget, he concerns static elements of the tax: the subject of the tax, a taxable object, tax base, tax scale, the tax period and the tax rate. In turn dynamic elements of the tax, being combined with its static elements, actuate the whole legal design of the tax. They are: an order of calculation the tax, an order of payment the tax, an order of offset and return the overpaid or unduly collected tax. I. I. Kucherov underlines, that exactly the set of these elements combine the procedure of execution of a tax duty which actually define the tax functioning.[11]

The Ukrainian scientist I.I. Babin considers a legal design of the tax from two positions. From the point of view of legislative techniques, "the legal design of the tax" is a way of giving the tax a validity by legislative definition of elements of its internal structure. From the point of view of formal logic, "the legal design of the tax" is the internal logically coordinated structure of the tax.[12]

8 Vinnitsky D. V. *The Russian tax law: theory and practice problems*. SPb.: Publishing house «the Legal centre Press», 2003. P. 278–279; The basic problems of the theory of the Russian tax law: dissertation of doctor of law. Sciences. Ekaterinburg, 2003. P. 221.

9 Vinnitsky D. V. Legal design of elements of the taxation in the Russian tax law // *State and law*. 2004. № 9. P. 62.

10 Kucherov I. I. *Tax law of Russia: a course of lectures*. M: Center JurInfro, 2006. P. 58–70.

11 Kucherov I. I. *Theory of taxes and payments (Legal aspects)* M: Joint-Stock Company «Jurinfro», 2009. P. 237.

12 Babin I. I. *The juridical construction of tax: referat of candidate of law*. Kiev, 2007. P. 4–5.

Thus, in the science of the financial law there already are researches of a legal design of the tax as financially-legal category.

Our technique of formation of the bill of the concrete tax recognises that, at first, not every element of the tax is used, but the groups of elements of model of a legal design of the tax, at the second, groups of elements of a legal design of the concrete tax, are set down because of the logics of their interdependence and interaction.

It is possible to allocate the following [interconnected and obligatory to use in creating laws] groups of elements of a legal design of the tax:

- Group of the elements defining conditions of effective execution by the tax bearer of a duty on payment of the tax. It includes: a taxable object, a tax subject, a tax source;
- Group of the elements characterising the subject of the tax. It includes: the tax bearer, tax privileges, tax clearings;
- Group of the elements defining an order of discharge of duty on payment of the tax. It includes several subgroups: a) the rate of the tax and the tax base, interconnected in the scale of the tax and unit of tax base; b) the tax period and the accounting period; c) an order of calculation of the tax; d) terms of payment of the tax, ways of payment of the tax, an order of payment of the tax.

At formation of the bill of the concrete tax, it is necessary [for the legislator] to consider character of system communications as in each group of elements (a subgroup of elements), and between groups of elements of a legal design of the established tax. The character of communications between elements of a legal design of the tax is rigid which is why, an absence at least one element, in some cases, can lead to destruction of the entire design of a specific tax. The legislator is recommended to pick up, first, such necessary quantity of elements, operating with which, he could make legal designs of concrete taxes full enough with a set of necessary elements. Secondly, the legislator needs informing on system communications between the elements forming a legal design of the tax, and sequence of forming of a legal design of the specific tax. It is a necessary condition of an optimal combination of legal characteristics of separate elements among themselves.

We believe that formation of the bill of the tax is necessary to divide into following stages:

1) a definition of the tax bearer and defining the presence of a tax source

at the allocated subject of the tax and a prospective taxable object. It is necessary to find out presence of the economic basis of the established tax;

2) a consecutive establishment of legal characteristics of elements in the groups united by internal system communications: a) for the elements defining conditions of effective execution by the tax bearer of a duty on payment of the tax (a taxable object, a tax subject, a tax source); b) specification of legal characteristics of tax bearers; c) an establishment of legal characteristics for the elements defining an order of discharge of duty on payment of the tax (the tax rate; tax base and tax scale, unit of tax base); d) the tax period and the accounting period; e) an order of calculation of the tax; f) terms of payment of the tax, ways of payment of the tax, an order of payment of the tax);

3) an establishment of tax privileges and tax clearings for separate categories of tax bearers taking into account values of already established elements.

In process of normative activity of legislative (representative) bodies of all levels, the whole complex of problems dares:

1) the necessity of introduction of the concrete tax for financing of expenses of the budget is proved;

2) the share of the new tax in the general tax obligation of the tax bearer, that is economic feasibility, and also presence of a sufficient source from the point of view of possibility of payment of the tax is defined;

3) the legal design of the concrete tax according to its model is created. Thus the set of the basic and additional elements of a legal design of the concrete tax should correspond to the model of a legal design of the tax developed in a science of the financial law and fixed in the Tax code of the Russian Federation;

4) the account of political interests of the party having the majority in the State Duma with updating on political interests of other parliamentary groups is carried out;

5) questions of social value are solved;

6) borders of economic possibilities of the tax bearer are defined.

Application of a legal design of the tax as the basic method of the legal techniques allows in a course of law creating activity of legislative (representative) authorities and local government to solve questions of optimisation of legal designs of established and operating taxes. *The optimisation is the special activity of legislative (representative) authorities and the local bodies which purposes the concrete social result with minimum material, organize and other efforts.*

The basic philosophical theory of optimisation has essential methodological

value for research of legal optimisation of legal designs of concrete taxes. It allows to apply the philosophical and methodological approach to research of concepts and principles of the concrete object – a legal design of the concrete tax.

Legal optimisation is connected with realisation in the legislation on taxes of such parametres of elements of legal designs of concrete taxes which in aggregate would develop in the balance of private interest of the tax bearer issued in a legal order and public interest of the state. For example, there is a legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation, stated in Definition from January, 18th, 2005 № 36 "About refusal in acceptance to consideration of the complaint of open joint-stock company Oil company 'YUKOS' on infringement of constitutional laws and freedom as positions of point 7 of article 3 and article 113 of the Tax code of the Russian federation". The constitutional Court of the Russian Federation[13] has specified that as a lawful state, laws on taxes should contain the accurate and clear norms in the Russian Federation, necessary elements of the taxation (tax obligations) should be formulated so that everyone precisely knew what taxes, when and in what order he is to pay. Formal definition of tax norms assumes their sufficient accuracy, which mean their correct understanding and application.

к.ю.н., доцент Иванова Валентина Николаевна
г. Ульяновск, ул. Гончарова, 40/9, ауд. 216
432970, Россия
E-mail: ivanovavn73@gmail.com

13 The bulletin of the Constitutional Court of RF. 2005. № 3.

DEPOSIT GUARANTEE SYSTEM IN TERMS OF THE EUROPEAN UNION LAW

mgr Dominika Jocz

Abstract: The paper illustrates the analysis of the legal solutions pertaining to the deposit guarantee system in the European Union. Having considered the fact that the system belongs to the safety net of the unified financial market of the European Union, positive and negative aspects of its functioning have been indicated. Bearing in mind the evolution of the regulations governing the deposit guarantee harmonization, the impact of the global financial crisis on the banking system and the latest proposals of the European Commission concerning the amendments of the current Directive 2009/14/EC, it may be expressed that the European regulations on the deposit guarantee system proceed in the right direction.

Keywords: financial market law.

1. Introduction

Deposit guarantee systems constitute indispensible component of the modern banking systems which aims at ensuring safe functioning of banks. Formalized deposit guarantee systems operate in approximately 100 countries and the majority of them was formed in the past 25 years. The first institution guaranteeing deposits was Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC) established in the USA in the year 1933 for a temporary period, and from 1935 working in a regular mode. Its formation was a response to the great economic crisis in the 1930's. The first deposit guarantee systems in Europe were established later: in 1961 in Norway, 1966 in Germany, 1969 in Finland and 1974 in Belgium. The creation of new guarantee institutions prompted dynamic development of the study and research on this field. In the year 2008, when the world financial market was affected by financial crisis, they have gained significance. The crisis once again proved how serious consequences for the economy may have the disturbances in the functioning of the banking sector. Therefore, it is worth examining regulations concerning the solutions for

preventing the destabilization of the financial system. Since all the Member States of the European Union, including Poland, shall implement its directives into their national legislations, it is crucial to scrutinize the regulations of the European law. As regards the financial market, EU directives adopt the principle of minimum harmonization and the mutual recognition of the national provisions.[1] It means that, despite the mutual requirements resulting from the requirement of harmonization, the Member States are allowed substantial latitude in forming guarantee institutions.

2. Regulations on the deposit guarantee system in the European Union

The regulation of the deposit guarantee system was essential for the final phase of establishing the internal market and it constituted a complement to the banking supervision system. On 22 December 1986 the Commission issued the Recommendation 87/63/EEC[2] implementing the unified deposit guarantee system for the entire Community. Adoption of the Recommendation by the Member States failed to achieve fully the intended aim, namely, protecting the deposits placed in authorized credit institutions, including the deposits of credit institutions with the head offices in other Member States in the protection system.[3]

Implementation of the Directive 94/19/EC of 30 May 1994 of the European Parliament and of the Council on Deposit Guarantee Systems[4] resulted in the obligation of credit institutions to participate in the guarantee system in their original Member State. Under this Directive, each Member State shall establish (and officially recognize) one or more deposit guarantee systems on its territory. Furthermore, the Directive imposes on the credit institutions the obligation to inform their actual and potential depositors about the regulations on deposit guarantee system they belong to, or about all applicable

1 Jurkowska-Zeidler, A. Publicznoprawne formy oddziaływania państwa i Unii Europejskiej na instytucje kredytowe i finansowe (w:) *System prawa finansowego*, (Public and Legal Forms of Influence of the State and the European Union on the Credit and Financial Institutions In: *Systems of the Financial Law*) v. IV, ed. J Grochowski, Warsaw 2010, p. 253 and following.
2 OJ L 33, 1987, p. 16.
3 Brodecki, Z. Jurkowska, A. Prawo bankowe (w:) *Finanse* (Banking Law In: Finances), ed. Z. Brodecki, Warsaw 2004, p. 260.
4 OJ EC L 135, 31.05.1994, p. 5; OJ EU Polish special edition, chapter 6, v. 2, p. 252.

alternative activities, including the coverage level and the scope of the guarantee. Moreover, on client's request, in order to receive compensation, information about the terms of compensation and accomplishment of formalities should be available. The Directive 94/19/EC stipulates that each Member State shall merely ensure that within its territory one or more deposit guarantee schemes are introduced and officially recognized. As a result, in nine of the European states deposit guarantee funds function as private bodies, whereas in eleven as a central bank and/or government funds.

The 2006 review of the Directive failed to adjust the principles of the deposit guarantee system to the needs of the safety net[5] in the European Union unified financial market. During this review, almost all of the involved parties rejected the idea to create all European guarantee system. Therefore, after the review of the Directive 94/19/EC, the deposit guarantee system preserved its form, remaining the most diverse element of this structure. The Member States avoided expensive amendments of the existing legislative framework of the banking deposit protection, especially when there was no evident economic justification.

Adoption of such position entailed the concerns that, in the long run, it may eventually prove considerably expensive in the case of the threat connected with the cross-border financial crisis. The entire financial safety net cannot function properly without an efficient deposit guarantee system. The confidence in the unified European financial services market constitutes an indispensible element of the safety net. Undermining this confidence may result in considerably more serious economic consequences than may have the necessary restructuring of the legal regulations ensuring the proper protection of the savings amassed in the credit institutions.[6]

Two years after the review of the current Directive, the global crisis became a fact. As a response to the crisis and in order to maintain the public

5 Communication from the Commission to the European Parliament and the Council concerning the review of the Directive 94/19/EC on Deposit Guarantee System; COM(2006) 729 final, Brussels, 27 November 2006.

6 See. Jurkowska-Zeidler, A. *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej* (Safety of the Financial Market in Terms of the European Union Law), Warsaw 2008. Having analyzed the issues of the EU financial market safety, the author expressed a well-founded concern relating to the occurrence of the global financial crisis and the consequences resulting from this crisis which could affect the deposit guarantee system if the present legislation remains unchanged.

confidence in the guarantee institutions the Directive 2009/14/EC[7] amended the regulations of the Directive 94/19/EC. By virtue of those amendments the minimal level of the guarantee has been increased from EUR 20,000 to the level of EUR 50,000. Moreover, until 31 December 2010, the guarantee level in the relation to the total deposits of each depositor shall maintain the level of EUR 100,000, unless the European Commission acknowledges that the increased level is inappropriate and financially unfeasible for some of the Member States. Furthermore, the amendments imposed new informative obligations on the credit institutions. The Member States shall guarantee that the credit institutions will provide the depositors with information necessary to identify the deposit guarantee system in the EU under which a given credit institution operates together with its units subordinate to the guarantee system in the country of origin. The credit institution shall inform its clients about the fact that the deposit is not under guarantee in the deposit guarantee system. On the depositors request, credit institutions shall provide information concerning the terms of payout of the guaranteed funds and all formalities to accomplish related to this activity. The aforementioned information should be conveyed in clear and comprehensible manner.[8]

3. The proposals for amendments of the Directive 2009/14/EC on deposit guarantee systems

On 12 July 2010, the European Commission issued a proposal amending Directive 2009/14/EC on deposit guarantee systems. The most important subjects discussed in the proposal included, i.a.: obligatory guarantee coverage of the deposit systems held by large scale enterprises, elimination of the possibility to use institutions which net claims (netting), reduction of the period of the guaranteed deposits payouts from 20 to 7 days, determining the upper limit of resources (1.5% of the deposits) at the disposal of deposit guarantee system in each state, *ex ante* increase of the fund financing, providing the

7 Directive of the European Parliament and the Council 2009/14/EC of 11 March 2009 amending the Directive 94/19/EC on the Deposit Guarantee System in the reference to the guarantee level and the payout period, OJ EU L 68, 13.03.2009, p. 3.

8 Jurkowska-Zeidler, A. Publicznoprawne formy oddziaływania państwa i Unii Europejskiej na instytucje kredytowe i finansowe (w:) *System prawa finansowego* (Public and Legal Forms of Influence of the State and the European Union on the Credit and Financial Institutions, In: *Systems of the Financial Law*), v. IV, ed. J Grochowski, Warsaw 2010, p. 274–275.

European supervision of all guarantee systems and the possibility to make loans between the systems. The new proposed solutions of the Directive are to be implemented by the EU Member States by the end of 2012 at the latest. As the European Commission indicates, the current deposit guarantee systems still remain considerably heterogeneous – approximately 40 deposit guarantee systems function in EU, offering various guarantee levels for different categories of depositors as well as deposits, and imposing different kinds of financial obligations on the banks.

Additionally, in the time of friction, the underfinancing of the systems most exposed to the crisis proved to be a serious problem. The chief aim of the changes is enhancing the harmonization of the solutions applied in the EU states, as well as the improvement of the transparency of the systems actions and the simplification of the principles of their functioning.[9] The greatest attention is focused on the increase of the guarantee level and further reduction of the guarantees payout period.

The major objective of those actions is, first and foremost, to restore the confidence in the international financial market. However, as was the case with the previous amendments, once again emerges the necessity to evaluate the costs of such alterations and their influence on the economic growth. The proposed changes in the field of the deposit protection are of various nature and numerous of them are expected to facilitate the achievement of the intended objectives. Nevertheless, it is essential to consider the costs of some of the introduced alterations and endeavour to balance them with the potential benefits resulting from their implementation. The European Commission estimates that, on account of such situation, the banks payments to the system will increase fivefold and it will reduce the annual profits of the banks by approximately 2.5 %. As for the depositors, the changes signify a reduction of the interest rate on deposits by maximum 0.1% or the increase of the provisions for running the account by maximum EUR 7 annually.

According to the European Commission, the benefits arising from the implementation of the amendments will be considerably more significant as a result of the guarantee for the better stability of the European banking sector which would be available for all banks and depositors.

9 Tylińska, J. http://www.zbp.pl/site.php?s=MTMzNTMyOTY= , date of access: 27 July 2010.

4. Positive and negative aspects regarding the functioning of the deposit guarantee system

There may be distinguished three main organizational models of the systems in Europe:

- First one – based on the principles of self-organization, voluntariness and created by interested banks (e.g. German system),
- Second one – created as a result of voluntary inter-banking agreements as well, however, under close cooperation with the central bank (e.g. French system, Italian system),
- Third one – created and managed by the government (e.g. British system).

Irrespective of the legal solutions adopted by different countries, each guarantee system plays a significant role in overcoming the crisis. The fulfillment of the guarantee function involves the payout of compensations to the depositors in the event of the bank insolvency on the part of the bank. The deposit guarantee system is also of high importance in the phase of the prevention against the destabilization of the financial system. The sole existence of the legal guarantees in this system reinforces the public confidence, diminishing the depositors' tendency to mass deposits withdrawals.

Owing to the stabilization measures targeted at the banks facing the threat of insolvency, the deposit guarantee systems with the vast scope of competences (functioning as risk minimizers) may as well play a significant part in the process of financial crisis management.

The functioning of the unified market entails the need to protect the interests of the depositors in the credit institution with its units in other European Union Member States. It is crucial to ensure the minimal harmonized level of the deposit guarantee, regardless of the location where the deposits were placed in the Community.[10] Such situation is possible due to the principle under which, in the event of the closure of the insolvent credit institution, depositors of the branches located in other Member States will be protected by the same guarantee system as other depositors of this institution.

The fact that the costs of the participation of the banks in the guarantee system are disproportionate to the costs which could be caused by the mass

10 Jurkowska-Zeidler, A. *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej* (Safety of the Financial Market in Terms of the European Union Law), Warsaw 2008, p 275.

deposits withdrawals from the credit institutions having difficulties, argues in favour of the development of the deposit guarantee systems and harmonizing the principles of their activity. Furthermore, in such event, deposits would probably be withdrawn also from other institutions regarded safe, and this would constitute an evident consequence of the loss of depositors' confidence in the stability of the banking system.

Functioning of the deposit guarantee system as an additional institution protecting the financial system against destabilization and strengthening the banking system, apart from obvious benefits, involves negative consequences as well. The deposit guarantees may trigger potential negative effects, disturbing the rules of the free market.[11]

In the case of the financial institutions, the existence and functioning of the safety net lead to the weakening of the market discipline, increasing the probability of phenomenon known as moral hazard. Being aware of the potential protection on the part of the institutions forming the safety net, the banks can make decisions maximizing their profits, frequently connected with greater risk.

Moreover, certain categories of deposits (particularly deposits of the bodies functioning professionally on the financial market, as well as those whose actions or failures triggered the crisis in a given bank) may be excluded from the field of guarantee. The phenomenon of moral hazard relating to the functioning of deposit guarantee systems reduces the rule of the co-financing of the existing guarantee system by the banks, and allows for the risk taken by a particular bank in the structure of premiums for the guarantee fund.

The answer to the problem of moral hazard may, for the most part, be found in the appropriate determining the amount of the guarantee level, establishing them in the incomplete scale (known as coinsurance) or applying the offsetting in the payment of compensation, that is reducing the compensation by the due liabilities of the depositor for the bank.

While construing deposit guarantee system, it is important to take into account a specific trade-off between the need to ensure the stability of the financial system and the negative consequences of the system in the form of the moral hazard. For that reason, the guarantee system should maintain the proper proportions between the protection and regulations and the markets

11 Obal, T. *Teoretyczne aspekty systemu gwarantowania depozytów*, *Bezpieczny Bank* (*Theoretical Aspects of the Deposit Guarantee System; Safe Bank*), 2004, nr 2, p. 50 and following.

discipline.[12] What is more, the appropriate rules of the systems construction enable to limit the phenomenon of moral hazard to the minimum.

The financial burden imposed most frequently on the banking sector constitutes another negative effect of the functioning of the deposit guarantee system. While estimating the amount to be paid by the banks for the guarantee system, two matters should be considered: on the one hand, its positive influence on the financial system safety and, on the other, negative aspects related to the increase in the costs of the banking sector functioning.

The construction of the guarantee system should balance the negative effects of the moral hazard with the assurance of the stability of banking system. Obtaining such balance is possible only due to the application of the right proportions between the protecting regulations interfering with market mechanisms and the functioning of the market discipline as a factor determining the investment decisions of the banks and their clients.[13]

Pursuant to the recommendations of the International Monetary Fund, the deposit guarantee system should be clearly defined and ensure quick payout of the guaranteed resources. If the financial market is characterized by the insufficient stability and the bank run occurs even in the reference to one bank only, it very quickly and easily inflicts other financial institutions, functioning not only in the banking sector. Such bank run frequently causes the disturbances in the payment system, impairs the availability of the credit in the economy upsetting the functioning of the entire economy and imposing considerable social and fiscal costs.

The variable approach to the achievement of the balance between the run-prevention capacity of the bank and the assumptions adopted in the guarantee model serves to differentiate the construction of the deposit guarantee system. Three from the basic structural options of the guarantee system – the selective scope of the protection, guarantee limit and the partial liability of the depositor (known as coinsurance) are appropriate for the normal, noncrisis

12 Pawlikowski, A. Zróżnicowanie systemów gwarantowania depozytów. Analiza różnych wariantów rozwiązań. *Bezpieczny Bank* (The Diversification of the Deposit Guarantee Systems. The Analysis of Different Solutions). 2004, nr 10, p. 5

13 Szczepańska, O. Podstawowe przesłanki, założenia i struktura sieci bezpieczeństwa finansowego w świetle teorii i doświadczeń międzynarodowych, Bezpieczny Bank (The Basic Premises, Assumptions and Structure of the Financial Safety Net in Terms of the International Theory and Experience, Safe Bank). 2005, nr 1, p. 25.

circumstances, and the choice between them shall be based on the specific for a particular country factors referring to the banking system.[14]

1. Conclusions

Deposit guarantee system (together with the central bank functioning as a lender of last resort and financial supervision) is one of the basic elements of the financial market safety net of the European Union. At the same time, it constitutes the latest and the most heterogeneous component of the net. It should, however, be emphasized that it cannot function properly without the support of other institutions, in particular, without the effective financial supervision. The harmonization of the legal regulations on the financial market safety, including the deposit guarantee system, is a justified and necessary action. It is aimed at preventing the subsequent crises and enhancing the confidence in the banking sector. As the theorists and practitioners frequently underline – confidence is a key aspect for all participants of the financial market. Without it the financial market fails to function efficiently.

The most crucial tasks in the process of improving the legal solutions in the field of guarantee systems are as follows: providing competent supervision of all guarantee systems, quick and well-organized information exchange (its importance was realized by the regulatory bodies during the last financial crisis) and creating early warning systems alerting to possible financial problems.

The proposal amending the Directive 2009/14/EC may be regarded as a step in the right direction. However, in the present phase, it requires subsequent research and consultation. The currently proceeding works in this field give the hope that created in such form unified guarantee system will be effective and the simultaneous does not burden the economies of individual Member States of the European Union.

mgr Dominika Jocz
University of Bialystok
Faculty of Law
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Bialystok

14 Szerzej: Jurkowska-Zeidler, A. *Bezpieczeństwo rynku finansowego w świetle prawa Unii Europejskiej* (Safety of the Financial Market in Terms of the European Union Law), Warsaw 2008.

THE NEW LEGAL FRAMEWORK FOR CRISIS MANAGEMENT IN THE EU INTERNAL FINANCIAL MARKET

dr hab. Anna Jurkowska-Zeidler

Abstract: The New Legal Framework for crisis management in the EU Internal Financial Market includes: changes in the European Financial Supervision Architecture; uniform rules for cross-border crisis management in the banking sector including the establishment of the EU Financial Stability Fund; creating banking recovery funds; changes to existing guarantee schemes for bank account holders and retail investors and the possibility of setting up Insurance Guarantee Schemes. In order to restore the financial stability and set up the system for crisis management the European Commission submitted to the Parliament and the Council legislative proposals for major reforms in the regulation and supervision of financial markets. Undoubtedly, these regulations developed at the European level are a crucial part of creation of the new international financial architecture.

Keywords: EU internal financial market, financial stability, financial supervision, financial crisis, crisis management, new financial architecture.

Preface

On June 1, 2008 a Memorandum of Understanding on co-operation between the EU's Member States Financial Supervisory Authorities (57), Central Banks (the European Central Banks and the 27 national central banks) and Finance Ministries (28, including two Danish ministries) of the European Union on cross-border financial stability,[1] was formally adopted setting out detailed arrangements for more effective cooperation in the event of a cross-border crisis. However, the arrangements are voluntary, and do not provide an adequate legal framework to support reorganization at a cross-border level. Meanwhile,

1 The new Memorandum extends the previous Memorandum of Understanding signed in 2005; http://www.ecb.eu/pub/pdf/other/mou-financialstability2008en.pdf

the latest crisis has exposed a clear gap in the EU regulatory framework covering the banking sector. Although much has been achieved in recent years to ensure adequate capitalization and prudential supervision of EU banks and to strengthen protection of depositors, far less has been attained in the area of crisis management.

At a time of the recent global financial crisis, a number of countries and its governments had to take emergency action to reinforce banks and to restore financial stability. Without that state's intervention, several banks might have failed. The fast and effective intervention by national governments avoided this and prevented serious financial meltdown. The unprecedented circumstances of the financial crisis generally justified that exceptional action. However, governments acted under national law and according to domestic rules. In this decentralized fiscal framework, any public solvency support ultimately has to come from the Member States.

There is currently no EU framework for managing crises in the banking sector, and there are significant differences between the existing tools and systems for crisis management across Member States. Meanwhile, the latest crisis has clearly shown that the lack of an EU reduces the ability of individual states to deal with problems in cross-border banks. It means that a crucial priority for the EU would be to set up at the European level a new legal framework for better prevention and if needed effective management possible financial crises.

The New European Financial Supervision Architecture

In the time of latest crisis existing EU and international supervisory mechanisms for the financial sector have proven ineffective in preventing or sufficiently containing contagion. As a result the European Commission mandated a High Level Group of experts chaired by Jacques de Larosière, the former president of International Monetary Fund, to give advice on the future of European financial regulation and supervision. The de Larosière Report was published on February 25, 2009 and concluded that the supervisory framework needed to be strengthened to reduce the risk and severity of future financial crises.[2] It recommended reforms to the structure of supervision of the

2 Report of The High Level Group on Financial Supervision in the EU, Brussels, February 25, 2009;

financial sector in the European Union and also suggested that a European System of Financial Supervisors (ESFS) should be created, comprising three new European Supervisory Authorities, one for the banking sector, one for the securities sector and one for the insurance and occupational pensions sector, and the establishment of a European Systemic Risk Council. The recommendations in the report represented the lowest level of change that the experts qualified as necessary to avoid a similar crisis to take place in the future.

Based on the de Larosière Report the European Commission has adopted a Communication on Financial Supervision in Europe.[3] The Communication provided more details about the possible architecture of such a new supervisory framework but did not include all the recommendations made in the de Larosière Report.[4] It proposes a set of ambitious reforms to the current architecture of financial services committees, with the creation of a new European System of Financial Supervisors, composed of new European Supervisory Authorities, and a European Systemic Risk Board.

Finally, the European Council, in its conclusions of 19 June 2009, recommended that a European System of Financial Supervisors, comprising three new European Supervisory Authorities, be established. On 23 September 2009, the Commission adopted an important package of draft legislation (detailed proposals for Regulations) to significantly strengthen the supervision of the financial sector in Europe. Commission's legislative proposals address those weaknesses both at the macro- and micro-prudential supervision levels by establishing the European System of Financial Supervisors, including the creation of the three European Supervisory Authorities (European Banking Authority; EBA,[5] European Insurance and Occupational Pensions Authority;

http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/de_larosiere_report_en.pdf

3 Communication from the Commission "European financial supervision", Brussels, 27.5.2009, COM(2009) 252 final; http://ec.europa.eu/internal_market/finances/docs/committees/supervision/communication_may2009/C-2009_715_en.pdf

4 Although the de Larosière Group focused on the supervisory and regulatory framework, it also made some recommendations in the area of crisis prevention and resolution. It called for the development of appropriate instruments and a coherent framework for managing crises, both at the EU level for cross-border banks and at a domestic level for national banks. It also recommended that deposit insurance schemes be harmonized and ex ante funded by the private sector, and that the powers of host Member States in respect of branches be reviewed and strengthened. Lastly, the de Larosière Group proposed certain criteria for burden sharing among home and host Member States.

5 Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a European Banking Authority, Brussels, 23.9. 2009, COM(2009) 501 final.

EIOPA,[6] European Securities and Markets Authority; ESMA[7]) and the European Systemic Risk Board (ESRB).[8]

The ESRB's task will be to monitor and assess systemic risk[9] in normal times for the purpose of mitigating the exposure of the system to the risk of failure of systemic components and enhancing the financial system's resilience to shocks. In this respect, the ESRB should ensure financial stability and alleviate negative impacts on the internal market and the real economy. The European Central Bank and the national central banks should have a leading role in macro-prudential oversight because of their expertise and existing responsibilities in the area of financial stability. The establishment of the ESRB will contribute directly to achieving the objectives of the Internal Market. The EU macro prudential oversight of the financial system is an integral part of the overall new supervisory arrangements in the EU as the macro-prudential aspect is closely linked to the micro-prudential supervisory tasks attributed to the New European Supervisory Authorities.

The European System of Financial Supervisors will be an integrated network of national and European Union supervisory authorities, leaving day-to-day supervision of financial institutions to the national level. The New European Supervisory Authorities should act with a view to improving the functioning of the internal market, in particular by ensuring a high, effective and consistent level of regulation and supervision taking account of the varying interests of all Member States and the different nature of financial institutions. The new Authorities should also protect public values like the stability of the

6 Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a European Insurance and Occupational Pensions Authority, Brussels, 23.9. 2009, COM(2009) 502 final.

7 Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a European Securities and Markets Authority, Brussels, 23. 9. 2009, COM(2009) 503 final.

8 Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on Community macro prudential oversight of the financial system and establishing a European Systemic Risk Board, Brussels, 23.9. 2009, COM(2009) 499 final.

9 Systemic risk is defined by international authorities (the International Monetary Fund, the Financial Stability Board and the Bank for International Settlements) as "*a risk of disruption to financial services that is (i) caused by an impairment of all or parts of the financial system and (ii) has the potential to have serious negative consequences for the real economy. All types of financial intermediaries, markets and infrastructure can potentially be systematically important to some degree*"; Guidance to Assess the Systemic Importance of Financial Institutions, Markets and Instruments: Initial Considerations. Report to the
G-20 Finance Ministers and Central Bank Governors prepared by: the International Monetary Fund and the Bank for International Settlements, and the Financial Stability Board, October 2009; http://www.financialstabilityboard.org/publications/r_091107c.pdf

financial system, the transparency of markets and financial products and the protection of depositors and investors but also prevent regulatory arbitrage and guarantee a level playing field, and strengthen international supervisory coordination. In order to fulfill its objectives, the New European Supervisory Authorities will have legal personality as well as administrative and financial autonomy. The Authorities will also be granted powers to address compliance with laws in particular those related with systemic risk and cross-border risks.

The Regulations of the European Parliament and of the Council establishing a new European Supervisory Authorities shall apply from January 1, 2011 and the Authorities shall be established on the date of application of these Regulations.

The EU Framework for Cross-Border Crisis Management in the Banking Sector

As a result of the latest global financial crisis, national governments have had to use massive amounts of taxpayers' money to support their domestic financial sector, maintain financial stability and protect depositors. Therefore at the present efforts are needed to ensure that such situations never happen again. The European Commission made clear that it supports the establishment of a new crisis management framework at the EU level. In October 2009, The Commission has adopted a Communication on the EU framework for crisis management in the banking secto.[10] This new framework includes a harmonized set of powers and rules allowing regulators to prevent bank failures and to take measures to facilitate the orderly resolution of insolvent banks whilst minimizing costs to taxpayers.

The Commission's consultative Communication sets out questions on the tools that the Commission considers would be necessary for an EU crisis management framework. This new framework should equip authorities with the right instruments and provide the legal conviction to manage cross-border banking failures, in ways that minimize costs to taxpayers and allow even the

10 Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, the European Court of Justice and the European Central Bank "An EU Framework for Cross-Border Crisis Management in the Banking Sector", Brussels, 20.10. 2009, COM(2009) 561 final; http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0561:FIN:EN:PDF

largest banks to fail without harmful financial stability. The Communication adopts a broad ranging approach to the complex and interlinked issues surrounding crisis management, so these tools range from: (1) "early intervention" (i.e. when the ailing institution is still a going concern and when supervisory intervention can still remedy the situation) by banking supervisors aimed at correcting irregularities at banks, so the Communication considers the need for new supervisory tools, possibilities to transfer assets between different legal entities and across borders within a group, and the feasibility of wind-down plans; (2) to "bank resolution" measures which involve the reorganization of ailing banks and in this area the important question is how bank resolution measures need to be financed (a clear preference for private sector solutions and burden sharing between Member States); (3) to "insolvency frameworks" under which consideration is given to the need to harmonize existing insolvency procedures in order to facilitate the winding up and re-organization of cross-border banking groups.

European Parliament has adopted the 7th of July 2010 Resolution with recommendations to the Commission on Cross-Border Crisis Management in the Banking Sector.[11]

The first Parliament's recommendation relates to a common EU crisis-management framework and consists in particular: creation a European crisis-management framework with a common minimum set of rules and ultimately a common resolution and insolvency law, applicable to all banking institutions operating in the Union; progressively converge existing national resolution and insolvency laws and supervisory powers and, within a reasonable calendar, establishing an effective single EU regime; establish a single EU resolution authority as a separated body or as a unit within the European Banking Authority; attribute to the relevant supervisor the responsibility for crisis management (including powers of early intervention) and the approval of each bank's contingency plan; design a common set of rules for crisis management including common methodologies, definitions and terminology, and a set of relevant criteria for stress test for cross-border banks.

11 Report with recommendations to the Commission on Cross-Border Crisis Management in the Banking Sector and Motion for a European Parliament Resolution with recommendations to the Commission on cross-border crisis management in the banking sector, 2010/2006 (INI), Committee on Economic and Monetary Affairs, 28.6.2010; http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A7-2010-0213+0+DOC+PDF+V0//EN

The second Parliament's recommendation relating to cross-border systemic banks is that cross-border systemic banks, due to their special role in the internal market of financial services, need to be addressed urgently by way of a new special regime to be known as European Bank Company Law (to be designed by the end of 2011). Therefore cross-border systemic banks shall adhere to the new reinforced special regime; that regime shall overcome legal impediments to effective action across borders while ensuring the clear, equal and predictable treatment of shareholders, depositors, creditors, employees and other stakeholders, in particular after intra-group asset transfers. The Commission shall adopt a measure setting up, before April 2011, criteria for definition of cross-border systemic banks.

Another Parliament's recommendation on cross-border crisis management in banking sector relates to an EU Financial Stability Fund (Fund) which shall be created, under the responsibility of the EBA, to finance interventions (rehabilitation or orderly winding-up) aimed at preserving the system's stability and limiting contagion from failing banks. The Commission shall present to Parliament, by April 2011, a proposal with details of the Fund's charter, structure, governance, size, operating model as well as a precise calendar for implementation.

The last, fourth recommendation of the European Parliament relates to a independent resolution unit which shall be established within the EBA to lead the resolution and insolvency procedures for cross-border systemic banks.

The European Parliament requested the Commission to submit to Parliament by December 31, 2010, one or more legislative proposals relating to an EU crisis-management framework, an EU Financial Stability Fund, and a resolution unit following the detailed recommendations, taking into account initiatives taken by international bodies, such as the G-20 and the International Monetary Fund, in order to ensure a global level playing field and based on a profound analysis of all alternatives available, including an impact assessment.

Bank Resolution Funds

The additional and complement part of the new EU framework for crisis management in the banking sector is the idea of creating the resolution funds whose size and scope would depend on the efficiency of improved supervision and regulation.

The European Commission has adopted the 26th of May 2010 a Communication on Bank Resolution Funds. The Commission proposes that the European Union will establish a EU network of bank resolution funds to ensure that future bank failures are not at the cost of the taxpayer or destabilize the financial system.[12] These funds would form part of a broader framework aimed at preventing a future financial crisis and strengthening the financial system. The most important is that the funds would not be used for bailing out or rescuing banks, but only to ensure that a bank's failure is managed in an orderly way and does not destabilize the financial system. The Commission believes that a way to achieve this is by introducing requirement for Member States to establish funds according to common rules into which banks are required to pay a levy. Hence, the European Council expressed on 17 June 2010 that "*Member States should introduce systems of levies on financial institutions to ensure fair burden sharing and to set incentives to contain systemic risk. Such levies should be part of a credible resolution framework*".[13]

The European Commission presented idea of creating bank resolution funds at the G-20 Summit in Toronto on June 26–27, 2010 but the G-20 allowed each country space to decide how to proceed with controversial provisions such as taxing banks to recoup bailout costs and implementing tougher bank capital rules. It means that at the moment it will be left up to individual countries to decide whether they want to impose a bank tax or establish some special (rescue) fund to counterbalance another financial collapse that sparked the worldwide recession.

12 Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the European Central Bank "Bank Resolution Funds", Brussels, 26.5. 2010, COM(2010) 254 final; http://ec.europa.eu/internal_market/bank/docs/crisis-management/funds/com2010_254_en.pdf

13 European Council Conclusions, June 17, 2010; http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ec/115346.pdf

Changes to the Guarantee Schemes in EU financial market

On July 12, 2010 the European Commission has proposed changes to existing European rules to further improve protection for bank account holders and retail investors[14]. Furthermore, the Commission has launched a public consultation on options to improve protection for insurance policy holders, including the possibility of setting up Insurance Guarantee Schemes in all Member States. These new legislative initiatives are a vital and complementary part of creating a safer and sounder financial system, preventing a future crisis and restoring consumer confidence in the financial markets.

The recent financial crisis illustrated once more how banks are vulnerable to the "bank runs" effect – i.e. when depositors believe that their savings are not safe and try to withdraw them all at the same time. Since 1994, a Directive 94/19/EC on Deposit Guarantee Schemes[15] has ensured that all Member States have in place a explicit deposit guarantee system for bank account holders. Deposit Guarantee Schemes (DGS) reimburse a limited amount of deposits to depositors whose bank has failed.

At present, the Commission comes forward with a proposal to fully amend the Directive 94/19/EC and ensure that all lessons are learned from the crisis. The key elements of the proposal are as follows: (1) better Coverage: the upgrade to 100,000 euro (instead of 50,000 euro) by the end of 2010 is now confirmed (this means that 95 % of all bank account holders in the EU will get all their savings back if their bank fails); (2) Faster payouts: bank account holders will be reimbursed within seven days; (3) Less red tape: for example, if you live in Portugal and have your account at a failing bank whose headquarters are based in Sweden, the Portuguese scheme would repay you on its own initiative and act as your contact point. The Swedish scheme would then reimburse the Portuguese scheme; (4) Better information: bank account holders will be better informed on the coverage and functioning of their scheme by a new easy to understand standard template and on their account statements; (5) Long-term and responsible financing: concerns have been expressed that

14 "Commission proposes package to boost consumer protection and confidence in financial services", Brussels, 12 July 2010, IP/10/918; http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/918&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en

15 OJ L 135, 31.5. 1994, p. 5.

existing Deposit Guarantee Schemes are not well funded.[16] Most improvements could already come in effect by 2012 and 2013 and would apply in all EU Member States as well as in Norway, Iceland and Liechtenstein, once incorporated in the European Economic Area Agreement.

It should be noted that in order to improve cross-border cooperation among Deposit Guarantee Schemes (DGS) and overcome the current fragmentation of the system (there are almost 40 schemes in the EU, so it is the most diverse element of the EU financial safety net), the Commission services analyzed the benefits and costs of introducing a pan-EU Deposit Guarantee Scheme.[17] The following structural options were taken into account: (1) a single entity acting as a pan-EU scheme, replacing the existing schemes (all banks as members); (2) an additional scheme at EU level (a so-called '28th regime') supplementing and supporting the existing schemes in 27 Member States (only cross-border banks as members i.e. banks with branches in another Member State); (3) a network of existing schemes ("an EU system of Deposit Guarantee Schemes"), including a mutual borrowing facility; this would mean that if the financial capacity of one DGS was depleted, it could borrow money from the other schemes (only large, systemically important banks as members).

In relation to the safety of investors in the EU capital market, since 1997, the Investor Compensation Scheme Directive 97/9/EC[18] has protected investors who use investment services in Europe by providing compensation in cases where an investment firm is unable to return assets belonging to an investor. This might occur for example where there is fraud or negligence at a firm or where there are errors or problems in the firm's systems. It is not a protection against investment risks at such. There are now 39 Investor Compensation Schemes (ICS) in place in the EU's 27 Member States. The Commission's proposal is intended to ensure that the rules on investor protection are more efficient, that there is a level playing field concerning the type of financial instruments that are protected and that there is appropriate funding and the necessary arrangements to make sure that investors are compensated. The key elements of the proposal are as follows: (1) Better coverage: the

16 More about Deposit Guarantee Schemes at http://ec.europa.eu/internal_market/bank/guarantee/index_en.htm

17 See Report from the Commission to the European Parliament and to the Council Review of Directive 94/19/EC on Deposit Guarantee Schemes, Brussels 12.7.2010, COM(2010) 368, p. 5; http://ec.europa.eu/internal_market/bank/docs/guarantee/20100712_report_en.pdf

18 OJ L 84, 26.3.1997, p. 22.

current minimum level of compensation for investors will be increased from 20,000 euro to 50,000 euro per investor; (2) Faster payouts: investors will receive compensation at the latest 9 months after the investment firm's failure; (3) Improved information: investors are to receive clearer and more extensive information about the extent to which their assets are covered; (4) Long-term and responsible financing: a minimum target fund level will be introduced which needs to be fully pre-funded. If necessary, schemes can borrow a limited amount from other schemes and other funding arrangements as a last resort ("mutual borrowing"). Contributions are to be borne by investment firms; (5) Wider protection: investors will be protected if the investment firm uses a third party custodian to hold the client's assets and the third party defaults without returning the invested assets.[19] Most improvements could already come in effect by the end of 2012 and would apply to all EU Member States as well as Norway, Iceland and Lichtenstein, once incorporated in the European Economic Area Agreement.

With reference to the safety of insurance policy holders, as opposed to the banking and securities sectors, there is currently no European legislation on guarantee schemes in the insurance sector. The lack of EU harmonization in the area of insurance guarantee schemes may create problems for the protection of policyholders in case of winding-up of an insurance undertaking and for the effectiveness of the EU Financial Safety Net. At present only in 12 Member States operate one or more Insurance Guarantee Schemes which cover life and/or non-life insurance policies. They not only vary in terms of protection and eligibility, but also on when they are to intervene or how they are to be funded for example. Generally Insurance Guarantee Schemes (IGS) provide last-resort protection to consumers when insurers are unable to fulfill their contract commitment, offering protection against the risk that claims will not be met if an insurance company is closed down. It is important that IGS can offer protection by paying compensation to consumers, or by securing the continuation of their insurance contract through, for example, facilitating the transfer of policies to a solvent insurer or the guarantee scheme itself. On July 12, 2010 the Commission adopted the White Paper on Insurance Guarantee Schemes.[20] In this document the Commission proposes introducing a

19 More about Investor Compensation Schemes at http://ec.europa.eu/internal_market/securities/isd/investor_en.htm

20 More about Insurance Guarantee Schemes at http://ec.europa.eu/internal_market/insurance/guarantee_en.htm

directive to ensure insurance guarantee schemes exist in all Member States and comply with a minimum set of requirements. The White Paper is up for consultation and all interested parties are invited to submit their comments and further input by November 30, 2010.

It must be highlighted that guarantee schemes plays important role in EU Financial Safety Net. The key feature of the evolving Safety Net is to establish an effective legal framework for the prevention and resolution of financial crises. Meanwhile effective finance safety net must embrace the large spectrum of non-professional financial market participants. In order to meet this challenge, it is necessary to work out the clear solutions concerning the pillars of the deposit guarantee, insurance guarantee and investor compensation schemes within the EU Financial Safety Net framework. It seems also that the establishment and management of bank deposit scheme, insurance fund and investor compensation scheme in one way (objectives, scope of protection, funding and operating arrangements) implies more potential benefits than threats, especially in the time of financial markets turmoil.

Final remarks

The latest global financial and economic crisis has created real and serious risks to the safety and stability of the European financial system and the functioning of the EU internal market. Restoring and maintaining a stable and reliable financial system is an absolute prerequisite to preserving confidence and coherence in the internal market, hence to preserve and improve the conditions for the establishment of a fully integrated and functioning internal market in the field of financial services. The EU internal market is critical for the European Union's global competitiveness and the internal market for financial services is not an amalgam of services independent of one another.

The recent crisis has shown clearly that European Union needs a crisis management framework which mirrors the cross-border nature of financial markets. It is a recognized fact, that no bank will ever be resistant to failure. So Europe needs a robust set of arrangements which will allow a possible failure to be identify and prevent, if at all possible and if not, then the bank should reorganize or wound up. This should be managed in a way that does not threaten the financial system and which minimizes the costs for domestic taxpayers. A understandable and transparent framework to manage

cross-border banking crises is, therefore, an essential complement to new supervisory architecture of EU internal financial market.

The experiences of the latest global crisis have strengthened the case for action at EU level since they demonstrated clearly that the absence of adequate arrangements can result in ad hoc national solutions which might ultimately prove more costly for national taxpayers. Therefore, the crisis has put the fiscal responsibility debate into a new light. So the most significant problem is who will pay the costs of a cross-border crisis. At the EU level the emphasis is on avoidance of public sector bail-outs and on facilitating private sector solutions, such as the purchase of the whole or parts of a failing bank by another institution. Various possibilities are considered, such as putting in place a framework for intra-group financial support, or the possible involvement of deposit guarantee schemes in the financing of resolution measures. However, there is also recognition that use of public funds may be unavoidable at some stage of a resolution, and that progress is needed in clarifying how the potential costs of managing a crisis in a cross-border bank would be shared between affected EU Member States.

Work on burden sharing is currently underway not only in the European Union but also in the International Monetary Fund, Basle Committee and the Group G-20 (Financial Stability Board).[21] It means that there is broad recognition that the problems of cross-border banking groups extend beyond the EU, and many significant financial groups are global in their organization and structure. Nevertheless, there is significant distinctions between the progress on crisis management that can be reasonably expected at international level and what can be achieved within the EU.

dr. hab. Anna Jurkowska-Zeidler
Professor at the University of Gdansk
Chair of Financial Law
Faculty of Law and Administration
University of Gdansk
ul. Jana Bażyńskiego 6
80-952 Gdańsk, Poland

21 See Fonteyne, W., Bossu, W., Cortavarria-Checkley, L., Giustiniani, A., Gullo, A., Hardy, D., Kerr, S. Crisis Management and Resolution for a European Banking System, *IMF Working Paper*, WP/10/70.

NĚKTERÉ AKTUÁLNÍ PROBLÉMY VEŘEJNÝCH FINANCÍ

SOME ACTUAL PROBLEMS OF PUBLIC FINANCE

Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
JUDr. Zdeněk Karfík, CSc.

Abstrakt: Příspěvek reaguje na dva základní okruhy problémů, na problematiku státního rozpočtu, jeho schodku a snahu o snížení dluhu, to na straně jedné, a na straně druhé poukazuje, jak samo ministerstvo financí připustilo vznik nového stupně, resp. nového správního orgánu v soustavě finančních orgánů. Zároveň je poukázáno na přípravu jednoho inkasního místa, což je postup schválený vládou, ale jde o obsáhlý zásah do současného systému výběru rozpočtových příjmů. Autoři se snažili poukázat i na formu, jak došlo ke vzniku nového správního úřadu – Generálního finančního ředitelství, a to tolik kritizovaným tzv. „přílepkem" zákona o daních z příjmů a zákona o rozpočtových pravidlech a dále pouze na základě poslaneckého návrhu, kdy nebyla posuzována otázka dopadu na státní rozpočet.

Klíčová slova: státní rozpočet, jedno inkasní místo, státní dluh, finanční orgány.

Abstract: This paper responds to two basic sets of problems, issues of state budget, its deficit and effort to debt reduction on the one hand; or on the other hand it points out how the Ministry of Finance itself has acknowledged the formation of new degree, or the new administrative authority in the system of financial institutions. It is also referred to the preparation of one place for collection of taxes and social security contributions and public health insurance contributions, which is a practice approved by the government, but it is also an extensive intervention in the current system of collecting budget revenues. The authors have tried to point out the way the new administrative authority – General Financial Directorate was founded, through the use of so criticized "legislative rider" to the law of income tax and law of budget rules

and further only on the basis of parliamentary proposal, when the question of the impact on the state budget was not considered.

Keywords: state budget, one place for collection of taxes and social security contributions and public health insurance contributions, public debt, financial institutions.

I.

Fiskální politika státu je v současné době „pastvou" pro teoretiky finančního práva, bohužel není čas, prostor a možná ani ochota moci výkonné, aby praxe využila poznatků teoretické fronty v této oblasti.

Tento příspěvek[1] je připravován době, kdy je koaličními stranami nově zvolené Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky dohodnuto programové prohlášení vlády, byla jmenována nová vláda a vláda požádala o vyslovení důvěry. Jak předvolební vystupování jednotlivých politických stran, jednotlivých kandidátů, tak současná povolební vyjadřování jsou poprvé v novodobé historii zcela věnována otázkám veřejným rozpočtů, a to jak snížení zadluženosti, tak stanovení horizontu (rok 2016) pro vyrovnaný státní rozpočet. V této souvislosti po seznámení se s uvedenými materiály nás napadají slova Johna Maynarda Keynese z roku 1933: „Protikladné umíněné snahy vyrovnat státní rozpočet dávkami, restrikcemi a preventivními opatřeními jsou s jistotou odsouzeny k ztroskotání, protože to má nutně ten účinek, že se zmenší kupní síla obyvatelstva a tím také národní důchod".[2]

Ministerstvo financí oznámilo, že schodek státního rozpočtu ke konci července 2010 klesl na 69 z červnových 75 miliard korun. Příjmy státního rozpočtu ke konci července 2010 klesly meziročně o 0,2 miliardy korun. Na pojistném na sociální zabezpečení stát vybral 204,1 miliardy korun, meziročně o 2,8 % méně. Plán přitom letos počítá s růstem o 5,5 %. Stále se tedy nedaří plnit především příjmy státní rozpočtu. Meziroční pokles příjmů o 0,2 miliardy je

1 Tento příspěvek byl zpracován v rámci výzkumného záměru Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy".

2 John Maynard Keynes prezentoval svou novou teorii pohledu na ekonomii a hospodářství v práci „Obecná teorie zaměstnanosti, úroku a peněz" (The General Theory of Employment Interest and Money, 1936), která je považována za jeho životní dílo. Česky vyšla v Praze v roce 1963.

signál, že plnění příjmů není ani v letošním roce dobré.[3] Nová vláda si vytkla za cíl udržet deficit veřejných rozpočtů na 5,3 % HDP (Hrubý domácí produkt – HDP, v mezinárodních pramenech GDP z anglického Gross Domestic Produkt – je celková peněžní hodnota statků a služeb vytvořená za dané období na určitém území). Tento ukazatel se používá v makroekonomii při určování výkonnosti ekonomiky států. Časovým obdobím bývá obvykle rok. V mezinárodních srovnáních se také používá HDP na obyvatele (HDP na hlavu).[4]

Výdaje státu mají být proti původnímu schválení na konci roku nižší o 28,2 miliardy korun. Ministerstva mají vládou zavázány výdaje o dalších 10,2 miliardy korun, a to jim vláda zavázala výdaje již počátkem roku o 6 miliard korun. O dalších 1,8 miliard korun se mají snížit výdaje dalších kapitol, a to Státního dluhu a Všeobecné pokladní správy.

Daňové příjmy státu ke konci července stouply o 16,3 miliardy korun na 298,8 miliardy korun. Meziroční růst byl ovlivněn především vyšším inkasem spotřebních daní a inkasem daně z přidané hodnoty, jak uvedlo Ministerstvo financí. Spotřební daně i sazby daně z přidané hodnoty stouply od ledna 2010 zhruba o 11 %, rozpočet však počítal s nárůstem o necelých 14 %. Příjem státního rozpočtu na daních od právnických osob meziročně klesl o 1,4 % na 50,4 miliardy korun. Rozpočet přitom počítal s růstem o víc jak pětinu. Na dani z příjmů od fyzických osob získal stát 47,4 miliardy korun, tj. o 1 % víc než před rokem, ale rozpočet počítal s růstem o 3,1 %. Tyto propady v daňových příjmech potom zachraňují nepřímé daně.

Samotné škrtání výdajů za daného stavu však nic neřeší a pouze prorůstová opatření by mohla změnit strukturu rozpočtu a celkově vést stát k podstatnému snížení daňového schodku. Z přijatých dokumentů vlády není zřejmé, jaké jsou společenské, ekonomické a sociální cíle vlády. Nejsou ani naznačeny cesty ke zvýšení zaměstnanosti, ke zvýšení koupěschopnosti obyvatelstva, řešení bytových otázek atd.

Od 1. ledna 2011 by měl schodek státního rozpočtu činit 135 miliard korun. Jestliže za letošních prvních 7 měsíců činí schodek státního rozpočtu skoro 70 miliard (a za celý rok by to mělo být 162 miliard korun), lze plánované číslo označit za příznivé. Rizika, která mohou naplnění tohoto ne zas přehnaně ambiciózního cíle ohrozit, ale nejsou právě malá. A ještě složitější může být dosáhnout v kombinaci s tím dalšího proklamovaného záměru: totiž

3 Viz www.ihned.cz – Zpravodajský server Hospodářských novin

4 Srov. Samuelson, P. A., Nordhaus, W. D. *Ekonomie*. Praha: Nakladatelství Svobody 1995

uspořádat veřejné finance tak, aby v příštích letech schodek klesal setrvale dál – a aby přitom stát fungoval lépe než dosud a vyrovnanosti státního rozpočtu se dosáhlo cca v roce 2016. Návrat ke stabilnímu růstu je stále nejistý a oživení komplikují specifické problémy. Třeba fakt, že náš růst byl v minulosti podmíněn vysokou investiční náročností. A čím pomaleji se oživují světové ekonomiky, tím pomaleji – a navíc se zpožděním – poroste ochota firem znovu začít investovat. Riziko představuje i vývoj kurzu koruny. Ta v posledních dnech značně posílila a její další zhodnocení by oživení ekonomiky zkomplikovalo. A konečně nemalé ohrožení státního rozpočtu představuje sama snaha o konsolidaci veřejných financí. Pokud vláda uspěje se snahou snížit mzdové náklady (kombinací pomalého růstu mezd a propouštění), vytvoří předpoklady pro velmi pomalý růst mezd v celé ekonomice. Následek je celkem zřejmý: stát bude muset počítat s nižšími odvody i slabší poptávkou.

Bezproblémová není ani rozpočtová strategie vlády, protože stojí do značné míry na plošném snížení výdajů. I když tento postup je pro Ministerstvo financí „příjemný" (stačí porovnat požadovanou výši úspor s velikostí proškrtávaných kapitol a dělením určit výsledek), má svá úskalí.

Jedním z nich je fakt, že takový postup „odměňuje" nejméně efektivní části státu (tam se snadno úspory hledají a moc nebolí) a sankcionuje ty, které se o efektivitu již v minulosti snažily. Navíc i když nelze nevidět, jak moc je v mnoha ohledech stát neefektivní, nepochybně existují i oblasti, v nichž funguje tak, jak má. A realizovat úspory u nich nebude vůbec snadné. Podstatnější však je, že právě ty nejvíce žádoucí reformní kroky – tedy podstatné zeštíhlení státu, lepší využití existujících aktiv a zbavení se nadbytečných – nejsou těmi, které přinesou vzývané rychlé úspory, diktované plošnými škrty. Redukce počtu zaměstnanců není vždy levná a reorganizace státních (či na státu závislých) institucí musí probíhat nejen razantně, ale především kompetentně. Což znamená, že to není práce na pár měsíců a již ze své podstaty nemá plošný charakter: zmenšení každého úřadu o desetinu totiž funkčnější stát nezajistí. Nelze ani opomenout, že k řadě kroků bude třeba provést změny v zákonech, a to bude vyžadovat určitý čas. Kroky ministrů tak sice mohou cíle stanovené rozpočtem plnit, ale nemusejí „dávat smysl". Ministr je více politik než profesionální manažer a jeho motivace se od motivace ředitelů firem liší. Jeho budoucnost je s dlouhodobým fungováním ministerstva spojena mnohem méně než u šéfů firem. Riziko, že dnešní úspory budou vyváženy vysokými náklady v budoucnu, tedy nelze přehlížet a kroky typu zmrazení investic či péče o státní majetek by měly být důkladně zvažovány v dlouhodobější

perspektivě. Platí to i o opatřeních typu nízkých plateb za státní pojištěnce. Všechny takovéto postupy nejsou ničím jiným než netransparentními půjčkami z budoucnosti. Bezesporu potřebuje naše republika konsolidaci veřejných financí, a to trvalou. Je to z důvodu, že není jisté, zda se ekonomická krize nevrátí, a rovněž se může objevit problém, o kterém dnes nevíme, a především proto, že státní dluh zatěžuje státní rozpočet nepříjemnými úroky, které samozřejmě musí být hrazeny, a tím je zbytečně vyvoláván tlak na daňové příjmy. V rámci navrhovaných opatření, které nás mají přivést ke stabilnějším financím, by proto bylo výhodné udělat mnohé systémové změny a po řádné analýze i další reformy. Domníváme se, že např. neustále avizovaná penzijní reforma by se neměla dělat bez reformy daňové, která by měla konsolidaci státního rozpočtu rozložit na více daňových subjektů.

Obtížně přijatelná jsou pro nás prohlášení o zavedení solidární daně týkající se náhrady škod způsobených povodněmi, kdy je navrhováno, aby každý aktivně činný občan platil 100 Kč měsíčně. Jsme přesvědčeni, že daňová politika je velice citlivou záležitostí a měla by být navrhována a realizována po pečlivém zvážení a koncipována tak, aby nastavené parametry byly dlouhodobě udržitelné a vytvářely příznivé podnikatelské prostředí, tj. aby daňové subjekty měli určitou jistotu ohledně daňových povinností.[5]

II.

Kromě výše uvedených problémů současné finanční politiky nás zaujala myšlenka, které s problematikou veřejných financí úzce souvisí a která se objevila v roce 2006. V tomto roce zpracovalo Ministerstvo financí materiál „Záměr sloučení orgánů daňové a celní správy a sloučení správy daní a pojistného na veřejnoprávní pojištění". Na základě tohoto materiálu vláda ČR usnesením č. 1033 ze dne 12. září 2007 schválila navrhovaný záměr sloučení správy daní,

5 Srov. Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009
Babčák, V. *Daně a daňové právo na Slovensku I. a II*. Košice: Aprilla, 2008
Engliš, K. Finanční věda. Brno: Polygrafia,1929
Kosikowski, C. *Financial Law of the European Union*. Bialystok: Temida2, 2008
Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006
Mastalski, R. *Prawo podatkowe*. 3. wydanie, zmienione i zaktualizowane. Warszawa: C. H. Beck, 2004
Tipke, K., Lang, J. *Steuerrecht*. 12.völlig überarbeitete Auflage. Köln 1989

cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění a vyslovila souhlas se sloučením orgánů daňové a celní správy pro oblast správy daní a cel, tedy jednoho inkasního místa, („JIM"). S ohledem na současný systém správy jak daní, tak i cel a pojistného – tj. příjmů veřejných rozpočtů, není možné vytvoření takové instituce realizovat v jednom kroku. Veřejné rozpočty jsou tvořeny státním rozpočtem a rozpočty mimorozpočtových fondů, krajů a obcí. Součástí veřejných rozpočtů je také systém veřejného zdravotního pojištění. Správu hlavních příjmů veřejných rozpočtů provádí následující instituce a soustavy orgánů:

- Orgány daňové správy – Ministerstvo financí a územní finanční orgány;
- Orgány Celní správy České republiky;
- Orgány sociálního zabezpečení;
- Zdravotní pojišťovny;
- Obce.

Orgány daňové správy, tj. Ministerstvo financí a územní finanční orgány doznávají zásadní změny s účinností od l. ledna 2011, potažmo od 1. ledna 2012. Zákonem č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony,[6] (dále jen „zákon"), se zřizuje soustava územních finančních orgánů jako soustava správních úřadů pro výkon správy daní a pro výkon dalších působností. Jako součásti soustavy územních finančních orgánů se zřizují Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady (dále jen „územní finanční orgány"), které jsou správními úřady vykonávajícími svoji působnost ve vymezených územních obvodech. Novým orgánem v soustavě územních finančních orgánů je Generální finanční ředitelství, které je podřízeno Ministerstvu financí (dále jen „ministerstvo"). Finanční ředitelství jsou podřízena Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny finančním ředitelstvím.

Působnost územních finančních orgánů je zákonem vymezena tak, že:

a) vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti,
b) vykonávají finanční kontrolu,
c) provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti,
d) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem

6 Zákon č. 199/2010 Sb. ve své části páté mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav,

e) vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty,

f) z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,

g) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu,

h) vykonávají dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami,

i) vykonávají kontrolu

1. dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení vybraných minerálních olejů a při značkování některých dalších minerálních olejů,
2. značení tabákových výrobků,
3. dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků,

j) vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně,

k) vykonávají kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,

l) vybírají a vymáhají peněžitá plnění, která uložily,

m) přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případné úroky z nich vyplývající,

n) z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,

o) vykonávají další činnosti, jestliže tak stanoví jiný právní předpis.

Pokud jde o otázku příslušnosti územních finančních orgánů, pak jestliže nelze určit místní příslušnost finančního úřadu podle jiných právních předpisů, je místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 1. Nelze-li určit místní příslušnost finančního ředitelství podle jiných právních předpisů, je místně příslušné Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. V pochybnostech určí místní příslušnost finanční ředitelství. Jestliže se jedná o určení místní příslušnosti mimo obvod jeho působnosti, určí ji Generální finanční ředitelství.

Generální finanční ředitelství je podle zákona správním úřadem s celostátní územní působností se sídlem v Praze. Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel Generálního finančního ředitelství (dále jen „generální ředitel"). Generálního ředitele zastupuje zástupce generálního ředitele. Generálního

ředitele jmenuje a odvolává ministr financí. Zástupce generálního ředitele jmenuje a odvolává ministr financí na návrh generálního ředitele. Generálním ředitelem a jeho zástupcem může být jmenován pouze současný nebo bývalý zaměstnanec v územním finančním orgánu nebo v ministerstvu, který má v územních finančních orgánech, v orgánech, které jsou jejich právními předchůdci, nebo v ministerstvu, odbornou praxi v činnosti těchto orgánů alespoň po dobu 5 let. S funkcí generálního ředitele a jeho zástupce je neslučitelné členství v politické straně nebo politickém hnutí.

Generální finanční ředitelství se podílí na přípravě návrhů právních předpisů v oboru své působnosti, se podílí v oboru své působnosti na zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích, dále se podílí na zabezpečování analytických a koncepčních úkolů v oboru své působnosti, spolupracuje s ministerstvem na tvorbě daňové politiky i v dalších oblastech a řídí finanční ředitelství, vykonává správu daní, včetně vyhledávací činnosti, provádí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti, z pověření ministerstva přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy, přezkoumává rozhodnutí finančních ředitelství vydaná ve správním řízení, pokud zákon nestanoví jinak.

Generální finanční ředitelství na základě pověření ministerstva zajišťuje úkoly ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi v oblasti své působnosti, včetně mezinárodní koordinace řešení zjištěných případů daňových úniků a z pověření ministerstva poskytuje mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek, v odůvodněných případech provádí úkony nebo dílčí řízení nebo jiné postupy, které jinak patří do pravomoci jiných územních finančních orgánů, anebo se může na provádění těchto úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů podílet, zpracovává údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů a vede centrální evidence, registry a statistiky nezbytné pro plnění úkolů územních finančních orgánů, a to bez ohledu na původní účel shromažďování údajů, a poskytuje tyto údaje ministerstvu a vykonává další činnosti, jestliže tak stanoví jiný právní předpis.

Generální finanční ředitelství může v odůvodněných případech pověřit

provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný územní finanční orgán.

Finanční ředitelství řídí finanční úřady, vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti, vykonávají finanční kontrolu, provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti, vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty, z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek a z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy, přezkoumávají rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení, v odůvodněných případech provádějí úkony nebo dílčí řízení nebo jiné postupy, které jinak patří do pravomoci jimi řízených finančních úřadů, anebo se mohou na provádění těchto úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů podílet, zpracovávají údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů ve svém územním obvodu, a to bez ohledu na původní účel shromažďování údajů a vykonávají další činnosti, stanoví-li tak jiný právní předpis.

Finanční úřad řídí ředitel finančního úřadu. Ředitele finančního úřadu jmenuje a odvolává generální ředitel na návrh ředitele finančního ředitelství. Finanční ředitelství řídí ředitel finančního ředitelství. Ředitele finančního ředitelství zastupuje zástupce ředitele finančního ředitelství. Ředitele finančního ředitelství a jeho zástupce jmenuje a odvolává generální ředitel. Finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný finanční úřad.

S účinností od l. ledna 2012 bude působit Specializovaný finanční úřad, který je finančním úřadem s celostátní územní působností se sídlem v Praze a který je příslušným finančním úřadem pro vybrané subjekty, a to pro celý rozsah působnosti finančních úřadů podle ustanovení § 6 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Specializovaný finanční úřad je podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu je finančním ředitelstvím s celostátní územní působností, které je příslušným finančním ředitelstvím pro vybrané subjekty, a to pro celý rozsah působnosti finančních ředitelství podle ustanovení § 9 citovaného

zákona. Územní působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu podle přílohy č. 3 k tomuto zákonu pro jiné než vybrané subjekty tím není dotčena. Vybraným subjektem se rozumí: banka a pobočka zahraniční banky, pojišťovna a zajišťovna, právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč. Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn čistého obratu pro účely zákona o účetnictví dosažený za zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím se rozumí zdaňovací období pro účely zákona o daních z příjmů. Jestliže je to účelné nebo jsou pro výkon územních finančních orgánů potřebné mimořádné odborné znalosti, může Generální finanční ředitelství v odůvodněných případech rozhodnout o tom, že fyzická nebo právnická osoba se považuje za vybraný subjekt, i když se nejedná o osobu uvedenou výše. Generální finanční ředitelství rovněž může rozhodnout o tom, že právnická osoba, která je osobou uvedenou výše, se za vybraný subjekt nepovažuje.

Územní finanční orgány jsou organizačními složkami státu. Generální finanční ředitelství je účetní jednotkou. Pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají finanční ředitelství a finanční úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Příjmy a výdaje Generálního finančního ředitelství jsou obsaženy v rozpočtu kapitoly ministerstva financí. Úkoly územních finančních orgánů plní zaměstnanci vykonávající službu ve služebním poměru podle služebního zákona nebo zaměstnanci v pracovním poměru Generální ředitel je v územních finančních orgánech oprávněn činit právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech. Představení a vedoucí zaměstnanci mohou činit jménem státu majetkoprávní úkony a úkony pracovněprávní pouze na základě písemného pověření generálního ředitele. Generální ředitel schvaluje organizační řád územních finančních orgánů. Pobočky územních finančních orgánů, které jsou jejich vnitřními organizačními jednotkami, mohou být zřízeny nebo zrušeny pouze rozhodnutím generálního ředitele.

Ministerstvo financí ve vztahu k územním finančním orgánům vykonává tyto činnosti:

a) řídí Generální finanční ředitelství,
b) vykonává správu daní, včetně vyhledávací činnosti,
c) přezkoumává rozhodnutí Generálního finančního ředitelství vydaná ve správním řízení, přezkoumává rozhodnutí vydaná finančními ředitelstvími ve správním řízení při výkonu finanční kontroly a cenové

kontroly a ukládá pokuty, přezkoumává rozhodnutí vydaná finančními ředitelstvími v rámci přezkoumávání rozhodnutí finančních úřadů vydaných při výkonu dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami,

d) může pověřit jednáním ve věcech mezinárodní pomoci při správě daní a ve věcech mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek územní finanční orgány,
e) může pověřit územní finanční orgány přezkoumáním hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a výkonem dozoru nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,
f) v odůvodněných případech provádí úkony nebo dílčí řízení nebo jiné postupy, které jinak patří do pravomoci územních finančních orgánů, anebo se může na provádění těchto úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů podílet,
g) v odůvodněných případech může pověřit jiný než místně příslušný územní finanční orgán správou některých daní, řízením o přestupcích, nebo výkonem dalších působností,
h) zpracovává údaje získané při výkonu působnosti územních finančních orgánů v jejich územním obvodu, a to bez ohledu na původní účel shromažďování údajů.

Zaměstnanci v územních finančních orgánech, kteří plní úkoly při výkonu působnosti územních finančních orgánů podle tohoto zákona a používají přitom pravomocí, které jim byly v rámci odpovědnosti za plnění těchto úkolů svěřeny, nesmějí výdělečně provádět kontrolní, daňovou a účetní poradenskou či podobnou činnost pro osoby, které mají podle daňového řádu postavení daňových subjektů, a pro příjemce dotací, být auditory, revizory účtů, prokuristy, likvidátory a správci konkursních podstat, vyrovnacími správci, zvláštními správci, insolvenčními správci, předběžnými insolvenčními správci, zvláštními insolvenčními správci a oddělenými insolvenčními správci, být statutárními orgány nebo členy statutárních orgánů obchodních společností nebo družstev nebo členy jejich dozorčích nebo správních rad.

III. Závěr

Úvodem našeho příspěvku jsme uvedli, že současná doba, která je spojována s celosvětovou ekonomickou krizí, je úžasná v tom, že politické strany se předhánějí při vysvětlování občanům jak správně hospodařit s veřejnými prostředky. Byly to však dvě nejsilnější politické strany, které se v uplynulých dvaceti letech střídavě, tak jak byly stranou vládnoucí, podílely na postupném narůstání dluhu veřejných rozpočtů. Pokud by se do problémů se státním dluhem nedostalo Řecko, asi by veřejnost byla o tuto tematiku ochuzena, neboť státní bankrot Argentiny v roce 2001 se nás bezprostředně netýkal. Politici prostřednictvím sdělovacích prostředků chrlí na občany výsledky ministerstva financí týkající se státního rozpočtu a návrhů na snižování výdajů a zvyšování příjmů. Je zajímavé, že jde o však neustále o čísla v desítkách miliard korun, ale konkrétní úspora výdajů je zamlčena. Politici však neřeknou lidem pravdu v tom smyslu, že snížit výdaje státního rozpočtu mohou bez legislativních změn, ale počítat s vyššími příjmy je skoro nezodpovědné, protože úprava daní si vyžádá změnu příslušných zákonů.

K problematice snižování výdajů ze státního rozpočtu ze strany ministra financí je zajímavé poukázat na jeden příklad, který je dokladem, že něco jiného se říká a něco jiného se v praxi realizuje. V situaci škrtů a úspor prostředků ze státního rozpočtu, vznikl nový správní orgán, a to Generální finanční ředitelství. Tento úřad je dalším článkem v soustavě finančních orgánů, zůstávají zachovány finanční úřady, nadřízená finanční ředitelství a navíc zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, založil vznik uvedeného úřadu. Zajímavé na tomto postupu je nejen to, že tento úřad vzniká ze zákona k 1. 1. 2011, a to podle zákona, kterým se novelizuje zákon o daních z příjmů a zákon o rozpočtových pravidlech, ale především ta skutečnost, že vládní návrh tuto problematiku neupravoval, tomu odpovídala i důvodová zpráva a tato problematika není uvedena ani ve sněmovním tisku Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR č. 959/0. Doplnění novely zákona o daních z příjmů a zákona o rozpočtových pravidlech došlo až na základě návrhu poslance Michala Doktora, a protože šlo o poslanecký pozměňovací návrh, nemusel se předkladatel, tedy ministerstvo financí, zabývat dopadem navrhované právní úpravy na státní rozpočet a dopad na státní rozpočet zůstal utajen.

Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
katedra finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: karfikov@prf.cuni.cz

JUDr. Zdeněk Karfík, CSc.
advokát
Vladislavova 46/3
110 00 Praha-Nové Město
email: karfik@mbox.vol.cz

ODHAD VLIVU STRUKTURY VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ NA EKONOMICKÝ RŮST – PŘEHLED TEORIÍ A EMPIRICKÁ ANALÝZA

STRUCTURE OF PUBLIC EXPENDITURE AND ECONOMIC GROWTH – THEORY REVIEW AND EMPIRICAL ANALYSIS

Ing. Standislav Klazar, Ph.D.
Ing. Alena Maaytová, Ph.D.

Abstrakt: Veřejné výdaje jako celek, případně některé výdajové položky pozitivně ovlivňují růst produktu. Předpokládají se tři základní způsoby (kanály), a to v souvislosti se základními funkcemi veřejných financí. Jedná se o vliv na alokaci zdrojů (alokační funkce výdajů a příjmů), redistribuci bohatství, důchodů (redistribuční funkce, úzce související se spravedlností) a dále se jedná o vliv na stabilizaci ekonomiky, jejího hospodářského cyklu (stabilizační funkce, souvisí s pojetím veřejných financí jako financí funkčních). Příspěvek shrnuje poznatky získané z první části výzkumu projektu GA ČR č. 402/08/1134 „Nové přístupy k optimalizaci rozpočtové a fiskální politiky s důrazem na posílení fiskální disciplíny".

Klíčová slova: veřejné výdaje, klasifikace, Grangerova kauzalita, ekonomický růst

Abstract: Fiscal policy is one of the factors which influences the economic growth. There could be a direct influence (on employment rate, savings, investments and innovations) and indirect, via institutional framework. Public finance influences on growth could be assessed via relations between public expenditures, taxation and growth; via the effectiveness of the institutional framework; or via their contribution to macro economic stability. Paper summarizes the basic finding of the scientific project: New approaches to an optimization of budgetary and fiscal policy with emphasis on the fiscal discipline (supported by Czech Science Foundation).

Keywords: public expenditures, Granger causality, economic growth.

Úvod

Historie vědeckých přístupů k ekonomickému růstu je spojena s analýzou faktorů, které ho ovlivňují, a intenzity jejich působení. Původní klasické teorie do jisté míry zahrnovaly jak krátká, tak dlouhá období (i když je tak nenazývaly), tedy studovaly, jak (prvotní) faktory ovlivňují ekonomiku jako takovou v krátkém období, tak i dynamiku těchto faktorů, což je důležité pro dlouhé období. Státní politiky mezi tyto faktory vždy patřily, ale jejich vliv byl v čase vnímán proměnlivě. Již Adam Smith ve svém učení vidí jako základní faktory růstu dělbu práce, akumulaci kapitálu a také technický pokrok.

Cílem příspěvku bude přehled teoretických přístupů k faktorům ovlivňujícím růst či ekonomickou úroveň a empirická analýzy na vzorku vybraných zemí OECD na datech statistiky COFOG.

„Původní" teorie růstu

Od počáteční fáze (klasické teorie), kdy byl obecně vytěsňován vliv státních politik jako celku na růst, event. dochází spíše k negativnímu vnímání jejich vlivu, dochází postupně ke změně. V období nástupu keynesiánství (polovina 20. století) a později neokeynesiánství do státní politiky získávají své místo jako faktor vývoje ekonomiky, i když se spíše akcentují jako nástroj jemného dolaďování ekonomiky v průběhu hospodářského cyklu. K tomu jsou využívány nástroje fiskální (a v určitých případech i monetární) politiky. Různé typy veřejných výdajů se dostávají do popředí zájmu také v souvislosti s budováním státu blahobytu po druhé světové válce téměř v celé Evropě. Teoretický zájem o míru vlivu těchto politik na růst jako zástupnou proměnnou (viz Giovannini, E., Hall, J. (2007) Measuring Well-Being And Societal Progress. In *Conference Beyond GDP-Measuring progress, true wealth, and the well-being of nations*, European Parliament, Brussels) celospolečenské míry blahobytu je pak zřejmý, i když empiricky jen velmi těžko dodnes uchopitelný (viz dále).

Problematika použití základních neoklasických modelů růstu souvisí s jejich předpokladem dokonalé konkurence, který do jisté míry neumožňuje korektně analyzovat faktor ve formě technologického pokroku. Ten je totiž primárně dán vědeckými informacemi, znalostmi, užitečnými nápady a inovacemi, které nelze dost dobře považovat za tržní statek. Bylo otázkou, jak (a zda vůbec) trh může dostatečně (efektivně) motivovat k této činnosti

– k jejich produkci (viz např. zajímavá diskuse v Greenstein, S. (2010) *Nurturing the Accumulation of Innovations: Lessons from the Internet*. National Bureau of Economic Research Working Paper Series, No. 15905). Po prvotním úspěchu, kdy se podařilo s využitím Ramseyho teorie intertemporální optimalizace úspor domácností endogenizovat investice, se již ne dost úspěšně dařilo podobné s technologickým pokrokem. Ten zůstával po dlouhou dobu exogenním faktorem, což do značné míry znemožňovalo postoupit v modelování a usuzování dále.

Za (neo)keynesiánský příspěvek k teorii růstu lze jistě považovat systém modelů Harroda a Dormana ze 30. a 40. let 20. století (viz Frait, J., Červenka, M. (2002) *Předpoklady a faktory dynamického růstu české ekonomiky ve světle nové teorie a empirie růstu*. Studie Národohospodářského ústavu Josefa Hlávky). V nich míra růstu produktu je součtem měr růstu pracovní populace a technologického pokroku. Ne zcela zde ale byla definována cesta, jak je dosahováno rovnováhy v ekonomice tak, aby platily základní předpoklady modelu. O to se sice později někteří ekonomové pokoušeli, z hlediska našeho pohledu je pak jistě zajímavý pokus týkající se vlivu nerovnosti příjmů a míry úspor měnící se s důchodem (viz dále), ale nezdá se, že je tato oblast již uspokojivě vyřešena.

Na druhé straně neoklasický přístup k problematice růstu zvolili Solow a Swan. Tento model rozšiřuje portfolio faktorů, které iniciují hospodářský růst, o úspory a akumulaci kapitálu. Model umožňoval odpovědět (teoreticky) na základní otázky týkající se růstu v jednotlivých ekonomikách, proč se odlišuje, jak budou ekonomiky konvergovat apod., ale měl problémy při empirickém testování. Především nesoulad mezi empirickými a teoretickými hodnotami podílu kapitálu na důchodech (vycházely významně nižší v praxi, než předpokládal model) vedl k posunu v analýze směrem k definici kapitálu v jeho širší podobě (což mohlo napomoci k přijetí modelu).

Nové teorie růstu

Výše uvedené (neschopnost endogenizovat vliv technologického pokroku) vedlo k třem desetiletím stagnace zkoumání dlouhodobého růstu a prim hrála analýza vývoje krátkodobého. Od 60. do cca 90. let minulého století mezi sebou soupeří teorie monetaristické, významně čerpající z odkazu klasického, a tím spojené spíše s negativně vnímaným vlivem státu na ekonomiku,

a neokeynesiánské vnímání světa. Neoklasické i „původní" neokeynesiánské teorie sledují spíše to, jak jednotlivé trhy fungují v daném okamžiku, ale ne to jak se mohou a budou vyvíjet v čase. Zde můžeme vypozorovat právě odkaz Keynesův a jeho skepsi vůči dlouhému období. Technologický pokrok a investiční proces sice byly jako (prvotní) faktor analyzovány a jejich vliv uznáván, ale již nebyl prostor ke studiu (druhotných) faktorů, které je určují, tedy chyběl pohled na jejich dynamiku. Hospodářský cyklus v tomto období dostal více prostoru než hospodářský růst (60.–90. léta).

Postupným přibližováním názorových hledisek a východisek dílčích modelů se víceméně teoreticky podařilo skloubit tato dvě učení (2. polovina 80. let), a to někteří autoři považují za „otevření dveří" k analýze dalších aspektů hospodářského vývoje. Dříve byla akcentována problematika determinace spíše nominálních veličin v krátkém a středním období (nezaměstnanost, inflace), ale později se pozornost přesunula k období dlouhému, kde primární roli hrají jiné faktory a determinanty.

Konec období klidu v této oblasti je spojen s pracemi na tzv. nové teorii růstu (teorie reálních veličin, modely Romera a Lucase, blíže např. Frait, J., Červenka, M. (2002)). Předchozí období sice částečně odpovědělo na otázky typu: co je faktorem růstu (investice, úspory, technologický pokrok), ale nechalo nezodpovězené otázky typu: proč některé země spoří více a jiné méně, či jak se chová funkce výnosů z rozsahu výrobních faktorů. Tím se otevřel i prostor pro studium hospodářských politik a jejich vlivu na růst. Část výrobního faktoru kapitálu totiž začala být považována za veřejný statek (nerivalitní, nedělitelný, tedy jen těžko dlouhodobě efektivně patentovatelný – především nové myšlenky) s potenciálními pozitivními externalitami. To v konečném důsledku mohlo vést k rostoucím výnosům z rozsahu (oproti předpokladu modelů původních, klasických), a tedy i omezení sbíhavosti (měřeno jejich růstem) ekonomik. Toho byla společnost v dané době svědkem a modely s tím neuměly pracovat. Postupné rozšiřování definice kapitálu (fyzický, lidský, další) a analýza s důrazem na jeho částečně veřejných charakter (má charakter veřejného statku) vedly k zamýšlení nad způsoby jeho poskytování a tvorby. Nástroje plně konkurenčního trhu nepostačovaly, hledaly se další způsoby, s využitím krátkodobé monopolní renty či veřejného poskytování/zabezpečování. To otevřelo prostor pro analýzu rolí veřejných politik.

Role veřejných (rozpočtových) politik

Veřejné politiky mají jistý (to uznávaly již i původní klasické teorie a keynesiánský přístup) vliv na tvorbu (fyzického) kapitálu. Nové teorie rozšířily jejich předpokládané vlivy i do oblasti kapitálu lidského, viz výše diskuse o ne plně tržním charakteru inovací a nových myšlenek.

Opačný názor, a to že veřejné politiky nemají vliv na hospodářský růst, je vtělen do tzv. Barro–Ricardovy teorie ekvivalence. Zde se předpokládá, že veřejné politiky vedoucí k deficitu nejsou nijak schopny ovlivnit budoucí růst ekonomiky, protože racionálně chovající se ekonomické subjekty zakalkulují do svého budoucího chování i nutnost splatit deficit. Pokud tedy vnikne deficit například v důsledku expanzivní fiskální politiky (veřejné výdaje převýší příjmy), dle keynesiánské multiplikační teorie by mohlo dojít k růstu produktu. Barro se ale domnívá, že vlivem řešení deficitu dojde v budoucnu k růstu úrokových měr (veřejný dluh musí být financován prostředky kapitálových trhů), což je vlastně zdražení úvěru pro jednotky, které ho poptávají, a to jsou i soukromé subjekty. Dojde k vytěsnění a celkovému poklesu investic, a tedy i kapitálové zásoby (Barro (1974). Are Government Bonds Net Wealth? *Journal of Political Economy*, 82(6), 1095-1117. Dostupné na http://ideas.repec.org/a/ucp/jpolec/v82y1974i6p1095-1117.html). Pokles investic podnikatelů a spotřeby domácností, které mají snahu spořit na budoucí vyšší zdanění, povede k utlumení růstových efektů této politiky. Jinak řečeno současný deficit je považován za předzvěst budoucích vyšších daní (se stejnou současnou hodnotou), tedy nedojde k incentivu více spotřebovávat.

Kapitálové veřejné výdaje do fyzického kapitálu, pokud jsou investovány do oblastí s přiměřenou výnosností a návratností, mimo jiné z titulu tvorby pozitivních externalit, vedou k růstu kapitálové výbavy ekonomiky a potenciálně i k růstu. Určité školy sice argumentují, že tím dochází k vytěsňovacímu efektu (vytlačí se tak soukromé investice, které by jinak do dané oblasti stejně plynuly), ale vezmeme-li v úvahu existenci externalit, pak toto vytěsnění není 100%. Soukromý sektor nerealizuje pozitivní externalitu, a proto určité investiční projekty nejsou pro něho výhodné, tedy celkově dochází k růstu vybavenosti kapitálem. Veřejné investice do infrastruktury (efektivní, tedy nepředražené vlivem nezvládnutého procesu zadávání veřejných zakázek) jsou považovány za příklad takto fungujícího statku.

Veřejné výdaje do oblasti lidského kapitálu jsou primárně spojeny s předpokladem externalit a jako příklad je možné uvádět investice do vzdělání,

zdravotní péče (zlepšující kvalitu lidského kapitálu, pracovní síly), ale i již A. Smithem uváděné výdaje na fungování vnitřní a vnější bezpečnosti.

Empirické testování výše uvedeného je ale problematické. Jednak se ukazuje, že není možné hodnotit vliv veřejných výdajů bez ohledu na chování příjmové strany veřejných rozpočtů, tedy bez ohledu na formu financování těchto výdajů, jednak je nutné počítat s významnými časovými zpožděními.

Dalším problémem se jeví využívání proměnné ekonomický růst jako zástupné proměnné pro blahobyt, který teprve jako takový by měl být cílem hospodářské politiky založené na maximalizaci spokojenosti a bohatství společnosti (Boarini, R. (2006) Alternative measures of well-being. OECD paper).

Voráčová (2007) (Ekonomická teorie vztahu fiskální politiky a růstu. Národohospodářský obzor, 4, 1213–2446) zajímavým způsobem rozděluje působení příjmové a výdajové strany veřejných rozpočtů na růst. Na straně příjmů akcentuje substituční a důchodové efekty různých typů daní a dovozuje, že v případě pouhé substituce mezi statky (v daném čase) nemusí dojít ke změně celkové produkce, naopak při substituci mezičasové (spotřeba kontra úspory) k výkyvu v daném čase dojít může. Zároveň dovozuje, že daně mohou ovlivňovat i míru úspor (dvojí zdanění úspor u daně z příjmů) přes motivaci ke spoření a na úkor současné spotřeby.

U zdanění příjmů není efekt na růst (přes pracovní aktivitu) zřejmý, protože proti sobě stojí efekty substituční (snižuje pracovní aktivitu) a efekt důchodový. Vlivy progresivity daňového systému na růst sledují např. Li, Sarte 2003 (Growth Effects of Progressive Taxes. FEDS Working Paper No. 2002-03.) a dokládají existenci substitučního efektu, který může převládat na efektem důchodovým. Proti naopak působí předpoklad keynesiánské teorie, kdy vyšší progresivní daň vede k akumulaci zdrojů u subjektů s vyšším sklonem ke spotřebě, a tím v období recese vede k oživení ekonomiky.

Struktura výdajů a příjmů

Z empirických i teoretických studií vyplývá, že spíše než úroveň veřejných výdajů (deficitu, veřejných příjmů) má na ekonomickou výkonnost vliv struktura výdajů a příjmů. Tanzi a Zee 1997 (Fiscal policy and long-run growth, Washington, D.C.: IMFStaff Papers, 44, 2) a později Arpaiaa a Turrini 2008 (Government expenditure and economic growth in the EU: long-run tendencies and short-term adjustment. EC paper) zatím asi nejkomplexněji zanalyzovali

potenciální vztahy a zdá se, že je možné dovodit tři základní způsoby (kanály), a to v souvislosti se základními funkcemi veřejných financí. Jedná se o vliv na alokaci zdrojů (alokační funkce výdajů a příjmů), redistribuci bohatství, důchodů (redistribuční funkce, úzce související se spravedlností) a dále se jedná o vliv na stabilizaci ekonomiky, jejího hospodářského cyklu (stabilizační funkce, souvisí s pojetím veřejných financí jako financí funkčních). Obecně lze shrnout, že kritickým místem analýzy je vliv jednotlivých politik na tvorbu a kvalitu lidského kapitálu, který je „motorem" ekonomického růstu.

Daně, jak již bylo uvedeno výše, mohou za určitých okolností mít prorůstové efekty, jindy však protirůstové. Primárně bude záležet na tom, na jaký faktor budou spíše uvaleny a jak tedy povedou ke změně akumulace kapitálu (viz výše substituce v daném období a mezi obdobími). Uvnitř období nedojde ke změně výše produkce, ale spíše ke změně vnitřní struktury. Jinak tomu bude, pokud dojde k substituci budoucí spotřeby spotřebou současnou, a tím k poklesu akumulace kapitálu (pokles úspor, investic). Pak je možné předpokládat omezení růstu. Dovozuje se dále, že omezení zdanění lidského kapitálu a přesun břemene na ostatní faktory může mít prorůstové (nebo alespoň méně negativní) dopady na ekonomiku. Bohužel to ale vede k politicky nepopulárním (a také sociálně problematickým) redistribučním dopadům.

U veřejných výdajů se předpokládá jejich pozitivní vliv na růst v důsledku existence pozitivních externalit z veřejně poskytovaných kapitálových statků, čímž dochází k vyrovnání nižší efektivnosti veřejných výdajů ve srovnání s investicemi soukromými, a celkový efekt je pozitivní. Omezení vedlejších administrativních a správních nákladů, které jsou s veřejnými výdaji spojené, je ale zřejmě nutnou podmínkou.

Obecné doporučení pak je: modifikovat daňový systém směrem k nižším distorzím, omezení nadměrného daňového břemena, zaměřit podporu do oblasti vědy, výzkumu a obecně lidského kapitálu a pečlivě vážit vlivy těchto politik na změnu nerovnosti v důchodech a jiné míry chudoby v kontextu zachování sociální spravedlnosti (Aghion, Caroli (1999) Inequality and economic growth: The perspective of the new growth theories', *Journal of Economic Literature*, 37, 4: 1615–71).

Empirické zkoumání - použitá data

V rámci jednoho dílčího cíle projektu GA ČR č. 402/08/1134 „Nové přístupy k optimalizaci rozpočtové a fiskální politiky s důrazem na posílení fiskální disciplíny" se tým výzkumníků snaží o odhad vlivu struktury veřejných výdajů na ekonomický růst. Základní hypotéza vychází z předpokladu, že (Hamerníková 2010) „…veřejné výdaje jako celek případně některé výdajové položky pozitivně ovlivňují růst produktu." Dále dodává, že: „Prokázání této hypotézy není jednoduchou záležitostí. Důkazem je řada pokusů mnoha ekonomů, kteří se snažili zjistit a dokázat kladný vliv veřejných výdajů na ekonomický růst" (Hamerníková a kol. (2010). Přehled analýzy veřejných výdajů. *Sborník z konference Bílá místa teorie a černé díry reforem ve veřejném sektoru*. 1. vyd. Brno: KVE ESF MU. ISBN 978-80-210-5174-4).

Více méně jediným vhodným nástrojem empirické analýzy se až do dnešních dnů jeví panelová regrese nebo alespoň prostorová analýza nepanelových dat v čase. Kvalitní datové základny, tedy co do šíře (rozsahu) dat a co do věrohodnosti dat, byly v minulosti nedostatečné. Postupem času ale dochází v této oblasti ke zlepšení, a to může znamenat předzvěst růstu zájmu teoretiků i praktiků o tuto oblast.

V současnosti se zdá, že existuje vhodná datová základna pro zkoumání těchto závislostí. V projektu při analýze objemu a struktury veřejných výdajů byla použita funkční klasifikace veřejných výdajů v rámci klasifikace Government Finance Statistics (dále GFS). Metodika GFS 1986 (resp. GFS 2001) je metodikou Mezinárodního měnového fondu (MMF). Používá se k sestavení návrhů rozpočtových dokumentů (např. státního rozpočtu nebo státního závěrečného účtu) a v rámci predikcí vývoje veřejných financí.

Od r. 2002 je používána aktualizovaná verze, a to GSF 2001, čímž došlo ke sblížení s metodikou ESA 95. ESA 95 (European System of Integrated Economic Accounts) je uplatňována ČSÚ v rámci sestavení národních účtů anebo materiálů předkládaných EU (např. Konvergenční programy apod.). U GFS jsou data vykazována na bázi peněžních toků (sledování okamžiku, kdy proběhne peněžní tok, ať již výdajový, nebo příjmový), zatímco v ESA jde o tzv. aktuální princip, tedy daný tok se přiřazuje tomu období, se kterým funkčně a obsahově souvisí. Existuje již možnost více méně bezproblémového převodu mezi metodikami, ovšem s tím, že z časového hledisky je GFS dostupná dříve.

Výsledky aktuálních analýz a vybrané ekonometrické problémy

Panelová regresní analýza pro data za ČR, Finsko, Irsko a Švédsko (viz Hamerníková a kol. (2009) Impact of selected types of public spending on economic growth. ACTA VSFS, 2/2009) odhalila, že úroveň HDP (na hlavu) je pozitivně ovlivněna výdaji na vzdělání a obranu (obojí na hlavu), a také velikostí ekonomiky měřenou počtem obyvatel. Další pozitivní efekty byly odhaleny u výdajů na sociální ochranu, zdravotnictví a ochranu a modifikaci ekonomických vztahů. Pokud se za vysvětlovanou proměnnou dosadil ekonomický růst, pak se statisticky významně jevily vztahy s výdaji na zdravotnictví a kulturu.

Dále byly použity postupy Grangerovy analýzy, aby bylo možné potvrdit tvar/směr závislosti mezi proměnnými, tedy od proměnných ovládaných politikami (výdaje) k proměnné vysvětlované (cílové, ekonomický růst či objem produkce). Právě opačná kauzalita je považována za problém podobných ekonometrických analýz, kdy není možné zřetelně odlišit příčinu a následek (blíže viz Hamerníková 2009).

Závěr

Hospodářská politika je považována za významný faktor ekonomického růstu a vyspělosti země. Moderní teorie růstu s ní počítají především v oblasti ovlivňování spotřebitelského chování prostřednictvím daní (motivování k úsporám, investicím, obecně odložení spotřeby do budoucna) a prostřednictvím veřejných výdajů do oblastí, kde je možné dosahovat pozitivních externalit.

Výsledky panelové regresní analýzy ošetřené Grangerovou analýzou pro data za ČR, Finsko, Irsko a Švédsko naznačují, že úroveň HDP (na hlavu) je pozitivně ovlivněna výdaji na vzdělání a obranu (obojí na hlavu), a také velikostí ekonomiky měřenou počtem obyvatel. Další pozitivní efekty byly odhaleny u výdajů na sociální ochranu, zdravotnictví a ochranu a modifikaci ekonomických vztahů. Pokud se za vysvětlovanou proměnnou dosadil ekonomický růst, pak se statisticky významně jevily vztahy s výdaji na zdravotnictví a kulturu.

Bude užitečné nadále analyzovat vztahy s modifikovanými časovými zpožděními – časové řady již umožňují tyto postupy. Odpovědi na otázku, jaké je

zpoždění mezi impulsem a jeho projevem ve změně vysvětlované proměnné, budou užitečné při načasování hospodářské politiky.

Ing. Stanislav Klazar, Ph.D.
Vysoká škola ekonomická v Praze
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
klazar@vse.cz

Ing. Alena Maaytová, Ph.D.
Vysoká škola ekonomická v Praze
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
Maaytova@vse.cz

ZNEUŽITÍ PRÁVA V AKTUÁLNÍM ČESKÉM DAŇOVÉM PRÁVU A JUDIKATUŘE

ABUSE OF LAW IN THE PRESENT CZECH TAX LEGISLATION AND JUDICIAL DECISIONS

JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Abstrakt: V tomto článku se autor zamýšlí nad otázkou zneužití práva ve veřejném právu, zejména v právu daňovém. Autor analyzuje dosavadní rozhodnutí českých soudů v této otázce a shrnuje, jaké argumentační proudy v těchto rozhodnutích převládají. Dále se pak zabývá i aktuální českou daňovou legislativou, ve které však žádné ustanovení přímo regulující otázku zneužití práva nenachází.

Klíčová slova: zneužití práva, obcházení zákona, disimulovaný právní úkon, zastřený právní úkon, veřejné právo, daňové právo.

Abstract: The author puts forward his ideas about the question of abuse of law in public law, especially in tax law, in the article. The author analyses existing Czech judicial decisions relating to this question and finds out prevalent ways of courts' argumentation. Furthermore, the author analyses the Czech tax legislation with a conclusion that there are no institution closely regulating the abuse of law questions there.

Keywords: abuse of law, public law, tax law.

Úvod

Judikatura správních soudů při řešení daňových sporů v posledních letech mnohokrát řešila obtížný právní problém spojený s právními otázkami týkajícími se obcházení zákona, disimulace právních úkonů a zneužití práva. Rozhodovací praxe tak prošla zajímavým vývojem, přičemž je možno říci, že v poslední době se sjednotila v užívání těchto pojmů a jejich aplikaci na vhodné skutkové okolnosti. Tento vývoj zajisté nebyl snadným. Tyto otázky

totiž v oblasti daňového práva, jež spadá do oboru práva finančního, které je součástí práva veřejného, nabývají odlišných rozměrů na rozdíl od práva soukromého, neboť v daňovém právu jsou správci daně vázáni premisou, že orgány veřejné moci mohou činit pouze to, co jim zákon výslovně dovoluje. Jsou proto omezeni ve volnosti hodnocení činnosti daňových poplatníků, kteří se snaží více či méně v souladu se zákonem optimalizovat svou daňovou povinnost na co nejnižší úrovni.

V tomto článku proto nejdříve vymezíme základní pojmy, následně budeme analyzovat jednotlivá významná soudní rozhodnutí vztahující se k této problematice, až snad dosáhneme výsledného hodnocení jednotlivých argumentačních proudů, které jsou v těchto právních otázkách soudy užívány. Na závěr si tak snad budeme moci dovolit vše zhodnotit a dobrat se nejvhodnějších řešení těchto otázek.[1]

Již na začátku považujeme za nutné zdůraznit, že problematika obcházení zákona, disimulace právních úkonů a zneužití práva vychází ze soukromého práva. V tomto článku se však budeme těmito problémy zabývat z pohledu veřejnoprávního, zejména finančně-právního, proto tato soukromoprávní východiska nanejvýše krátce zmíníme.

Daňová optimalizace

Společným aspektem většiny soudních sporů, které jsme analyzovali, přičemž závěry z těchto analýz používáme v tomto článku, je snaha daňových poplatníků minimalizovat své daňové povinnosti. Provedení této minimalizace může být hodnoceno z hlediska souladnosti s právní regulací širokou škálou závěrů v rozmezí od absolutního rozporu po absolutní soulad. Poplatníci, jejichž úmyslem je při této činnosti respektovat právní normy, se snaží nalézt v této škále hranici mezi souladem a rozporem a k této hranici se co nejvíce přiblížit, přitom však mít stále na mysli svou co nejnižší daňovou povinnost. Toto chování je zcela pochopitelné, přitom je nejen oprávněným zájmem poplatníka odvést státu jen nutnou část svého vlastnictví, ale i současně je také oprávněným zájmem státu vybrat daně pouze v zákonem určené výši. Vzhledem k veřejnoprávním premisám určujícím hranice jednání orgánů veřejné správy

1 Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy".

je proto nutné, aby správci daně respektovali daňovou optimalizaci provedenou za použití všech zákonných ustanovení, která na poplatníkovy skutkové okolnosti dopadají. Na druhou stranu je však zcela pochopitelné a žádoucí, aby správci daně postihovali takové jednání poplatníků, kdy tito zneužívají ustanovení daňových zákonů v rozporu s jejich zjevným smyslem. Avšak nalézt hranici mezi těmito dvěma situacemi je v praxi často velmi obtížné.

Pod pojmem daňová optimalizace tedy spatřujeme činnost daňových poplatníků, jejímž cílem je využít všech možností, jež platný a účinný právní řád umožňuje, aby poplatník zaplatil daň jen v nejnutnější výši, která pro poplatníka vyplývá za použití všech relevantních ustanovení právních norem a při jejich správné interpretaci. Daňová optimalizace je oprávněným postupem poplatníka, nikoli jeho povinností. V daňových zákonech je mnoho ustanovení, jež poplatník využít může, ale nemusí, jejichž použitím je možné snížit výslednou daňovou povinnost poplatníka. Snížení daňové povinnosti takovýmto způsobem je v souladu s právem a nemůže být správci daně postihováno.

Pokud však poplatník záměrně desinterpretuje zákonná ustanovení, vytváří umělé situace jen z důvodu jejich daňové výhodnosti či zcela předstírá určité skutkové okolnosti, je nutné takovouto činnost postihovat, neboť tím nejen poškozuje zájmy státu, ale také znevýhodňuje ostatní, možno říci slušné, daňové poplatníky. Toto jednání může být shledáváno obcházením zákona, disimulací právních úkonů či zneužitím práva – o vhodnosti toho či onoho hodnocení v oblasti daňově-právní bude pojednáno níže. Naopak zcela bude v následujícím pojednání opomenuto prosté protiprávní jednání, které je většinou jednoduché kvalifikovat a potírat (ač je samozřejmé, že vzhledem k tomu, že právo zná pouze dvě kategorie jednání – jednání po právu a jednání protiprávní, nutně musí i tyto tři druhy jednání patřit do kategorie protiprávního jednání, avšak z našeho úhlu pohledu je možné je pojímat jako nikoli prosté, avšak zvláštní protiprávní jednání, přičemž za prosté protiprávní jednání pro účely tohoto pojednání považujeme takové jednání, které je v rozporu s cílem a účelem zákonného ustanovení, jak je z tohoto ustanovení lze bez pochyb vyložit).

Obcházení zákona

V daňové legislativě, hmotněprávní i procesní, není možné nalézt úpravu alespoň nepřímo se dotýkající obcházení zákona. Z celého právního řádu se

k obcházení nejpříměji vztahuje ustanovení § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, které stanoví: *Neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se příčí dobrým mravům.* Toto ustanovení je základním, soukromoprávním, hmotněprávním pilířem, který určuje kritéria absolutní neplatnosti úkonu kvůli jeho povaze *contra leges*, *in fraudem legis* a *contra bonos mores*, přičemž postačuje naplnění jen jednoho z těchto hledisek. Z našeho pohledu je pak nejdůležitějším hledisko *in fraudem legis*, tedy právě obcházení zákona. Za úkon obcházející zákon je možno považovat *takový úkon, který sice není v přímém rozporu se zákonem, ale ve svých důsledcích k takovému rozporu vede.*[2] Tento rozpor má být shledáván zejména vůči kogentním ustanovením zákona. K významu pojmu obcházení zákona se svou autoritou několikrát vyjádřil také Ústavní soud České republiky, který shledal, že: *Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.*[3]

Pokud je tedy zřejmý obsah tohoto pojmu, je nutné vyjasnit, zda lze tuto primárně soukromoprávní zásadu aplikovat také v právu daňovém jako součásti práva veřejného. Vzhledem k zásadnímu postavení občanského zákoníku v rámci právního řádu je vhodné se přiklonit k závěru, že i toto ustanovení je obecně platné i pro posuzování skutečností rozhodných v daňovém právu při jeho aplikaci. Občanský zákoník se zcela jednoznačně používá jako subsidiární, možno ale říci i generální, právní úprava, na níž daňová legislativa následně staví (ať už se jedná například o tak základní pojem, kterým je fyzická osoba v případě daně z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., či o specifičtější pojem držitel (psa) podle zákona č. 565/1990 Sb.). Pokud však tento závěr přijmeme, musíme se zaměřit na dva zásadní aspekty aplikace ustanovení § 39 občanského zákoníku: 1) že hlediskem právnosti úkonu je to, zda se jedná o chování podle některého ustanovení práva, ale s výsledkem

2 Eliáš, K., a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek*. § 1–487. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 254.

3 Nález Ústavního soudu ČR ze dne 1.dubna 2003 , sp. zn II.ÚS 119/01, citován též in: Eliáš, K. a kol. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 1. svazek. § 1–487. Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 257.

touto normou nepředvídaným a nežádoucím; 2) že jeho důsledkem je absolutní neplatnost takovéhoto úkonu.

Daňové zákony jako takové neupravují primární úkony poplatníků, až následně je (popř. jejich následek) pojímají za předmět zdanění a kvantifikují je jako konkrétní základ daně. Je proto obvykle nemožné konstatovat, že konkrétní právní úkon porušuje účel daňového zákona. Jestliže by měl být takový právní úkon *in fraudem legis*, musel by se příčit účelu nedaňového zákona, obvykle tedy některé ze soukromoprávních hmotněprávních norem. Také dovození účelu zákona bývá u daňové legislativy nelehké, neboť sice účelem takového zákona je zdanění (tj. získání prostředků pro veřejné rozpočty), ale problematickou bývá konkrétní specifikace předmětu tohoto zdanění, jejíž dostatečná určitost by ale musela být podmínkou pro určení protiprávnosti úkonu.

Také druhý aspekt spočívající v jediném možném důsledku porušení ustanovení § 39 občanského zákoníku, tj. v absolutní neplatnosti, neulehčuje situaci správců daně. Pokud by předmět daně spočíval, či byl způsoben takovýmto úkonem, jediným důsledkem této kvalifikace byla neexistence tohoto předmětu daně *ex tunc*. Nebylo by tedy nic, co by bylo možno zdanit. Správce daně přitom není v žádném případě oprávněn konstruovat případný „náhradní" předmět daně, podle jakkoliv důvodného názoru správce daně takový, který byl skutečným právním úkonem či jeho důsledkem, neboť jej zákon k ničemu takovému neopravňuje a správce daně nemůže činit nic, co mu zákon výslovně neumožňuje. Dále je pak zřejmé, že závěr o absolutní neplatnosti takovéhoto úkonu by sice správce daně musel učinit v rámci svého řízení (jako vyřešení prejudiciární otázky), ale nebyl by oprávněn absolutní neplatnost úkonu konstatovat s obecnou platností. Výsledek aplikace tohoto ustanovení správcem daně by tedy byl z hlediska vybrání příjmů veřejných rozpočtů nulový.

Z těchto důvodů nepovažujeme aplikaci ustanovení § 39 občanského zákoníku v jeho části odkazující na obcházení zákona a jeho důsledky za vhodnou v oboru daňového práva. Je však nutné připustit, že toto ustanovení zejména v dřívější době nejen správci daně, ale i správní soudy aplikovaly, což je ve světle uvedených argumentů přinejmenším diskutabilní.

Zejména ze začátku rozhodovací praxe neměl Nejvyšší správní soud zcela jasno v používání argumentace při postihování protiprávní „daňové optimalizace", leckdy přímo odkazoval na ustanovení § 39 občanského zákoníku,

když například shledal,[4] že *tím ovšem nemá být řečeno, že právní úkony prodeje a následné koupě akcií, uskutečněné za účelem snížení daňového základu a s tím spojeného zkrácení výše daně z příjmů, a obejití povinnosti tvorby opravné položky, jsou platnými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tyto úkony neplatné z důvodu obcházení zákona; jde tedy o právní úkony in fraudem legis (§ 39 občanského zákoníku). Tyto úkony se nepříčí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku*. Je nutné však podotknout, že soud obvykle zároveň odkázal i na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy argumentoval disimulací právního úkonu. Svědčí to tedy spíše právě o nevybroušenosti argumentace, než o zcela špatné úvaze.

Ale i v současné době lze nalézt v odůvodnění správců daně argumentaci, která přinejmenším směšuje obcházení zákona např. s disimulací právního úkonu.[5] Většinou však Nejvyšší správní soud v těchto případech na základně argumentačního posunu ve své rozhodovací praxi usměrňuje výklad do z teoretického pohledu mnohem přijatelnějších mezí.[6]

Disimulovaný právní úkon

Problematika disimulovaných právních úkonů je z teoretického hlediska velmi dobře prozkoumána. V první řadě je nutné připustit a akceptovat, že otázka disimulace právních úkonů je daleko podrobněji probádána v civilistické právní vědě, přitom není důvodů civilistické závěry nepřijmout, neboť i v daňové oblasti se jedná o právní úkon jako takový a o posuzování jeho důsledků.

O disimulaci právního úkonu hovoříme v situaci, kdy subjekt učiní určitý právní úkon (právní úkon simulovaný), aby jím zastřel (disimuloval) právní

4 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004 – 100

5 Např. Finanční ředitelství v Brně jako žalovaný v argumentaci ve sporu projednávaném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 66/2009 uvedl, že: Jediným účelem prodeje akcií tak bylo obcházení daňových předpisů a jednalo se o úkony podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), jejichž skutečný obsah byl zastřen stavem formálně právním a lišil se od něj.

6 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, č.j. 8 Afs 66/2009 – 78: Z předestřené judikatury plyne pro účely posuzované věci požadavek odlišovat případy disimulovaných právních úkonů od případů úmyslného jednání, kterým dochází k obcházení zákona. Jakkoliv mohou vést oba typy jednání ke stejným procesním důsledkům v daňovém řízení, pro účely aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu je třeba je rozlišit.

úkon jiný (právní úkon disimulovaný), jehož učinění je jeho skutečnou vůlí. Teorie práva určuje i jasné následky této situace, právní úkon předstíraný je neplatný, právní úkon zastíraný pak platný (pokud jeho neplatnost nezpůsobují jiné právní důvody).

V daňovém právu stejně jako v právu soukromém je nutné hodnotit právní úkony podle teorie vůle, která zkoumá soulad či rozpor mezi skutečnou vůlí subjektu a mezi projevem subjektu navenek. Pokud se týká neshody skutečné vůle a vnějšího projevu, je významné také hledisko vědomosti o tomto rozporu, to vše je nutné hodnotit také s ohledem na to, zda se jedná o jednostranný projev vůle, nebo zda tento rozpor mezi skutečnou vůlí a jejím projevem je dvojstranný. Z pohledu daňově-právního je také významné hledisko realizace této neshody, kdy se buď jedná o tzv. absolutní disimulaci, kdy subjekt či subjekty předstírají nějaký právní úkon, ač nechtějí ve skutečnosti učinit žádný, nebo se jedná o tzv. relativní disimulaci, kdy subjekt či subjekty činí právní úkon, aby zastřely právní úkon, který by podle jejich pravé vůle učinit zamýšlely.[7] Právě relativní disimulace je nejčastějším případem, který daňová správa za použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků[8] potírá.

Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je zákonnou oporou správce daně, na základě které může brát v úvahu skutečný obsah právních úkonů, či jiných právních skutečností, pokud jsou zastřeny tzv. formálně-právními úkony a liší-li se od úkonů skutečných, na základě této úvahy pak může správce daně určit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v souladu s právem a její následné vybrání od poplatníka.

Známé je publikované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu,[9] kterým vymezuje vztah mezi disimulovaným právním úkonem a obcházením zákona, ve kterém soud shledal, že *o zakrývání (disimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti*

7 Poznamenejme, že poměrně jednodušší je občasná snaha subjektů, kdy tito pouze pojmenují určitý úkon jiným obecně užívaným názvem, než který se pro tento úkon používá, a to kvůli rozdílnému daňovému hodnocení tohoto jiného úkonu – tedy rozpor mezi materiální podstatou úkonu a jeho formálním pojmenováním. V této situaci je samozřejmým a správným postupem takový postup, kdy správce daně posuzuje tento úkon dle jeho materiální podstaty.

8 § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků: Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

9 Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS

chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona (je vhodné si povšimnout též poslední věty tohoto odstavce, neboť v předchozím textu jsme si zdůvodnili, z jakých důvodů není vhodné aplikovat problematiku obcházení zákona v daňových věcech).

Správným je tedy takový postup správce daně, kdy nepřihlíží k úkonu simulovanému, ale zkoumá právní úkon disimulovaný. Tento úkon, či jeho výsledky, pak zkoumá z ohledu správy daní a na něj aplikuje příslušné daňově-právní normy. Disimulace právního úkonu sama o sobě protiprávní není, při správném postupu správce daně však nezpůsobuje následky, které daňový subjekt nebo daňové subjekty zamýšlejí. Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků má tedy své nezastupitelné místo v situacích, kdy se skutečná vůle a její vnější projev neshodují.

Zneužití práva

K ucelenosti tohoto výkladu nyní chybí jen analýza problematiky zneužití práva a její použití v daňovém právu. Krátce shrnuto na úvod, zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného.[10]

Koncepce zneužití práva je velmi stará, propracována byla již v římském právu, v daňovém právu se začala hojněji používat v důsledku vydání rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Halifax,[11] jak se o tom zmíníme později. Teoretický pohled na otázku zneužití práva se dlouhodobě dělí na dva naprosto rozdílné proudy. Jeden vychází z římské zásady *nullus videtur dolo facere qui iure suo utitur* a tedy možnost zneužití práva výkonem

10 Knapp, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 184.

11 Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Halifax ze dne 21.2.2006, sp. zn C-255/02, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise

subjektivního práva jednoznačně vylučuje. Druhý myšlenkový proud naprosto rozdílně uzavírá, že zneužití práva je zakázáno – paradox, že by výkon práva měl být zakázaný je odůvodňován tím, že se o paradox jedná pouze zdánlivě, neboť ze zásady *lex specialis derogat generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, jestliže tedy jedna právní norma určité chování dovoluje a jiná právní norma jej, pokud je toto právo zneužíváno, kvůli tomuto zneužití, zároveň zakazuje, je takovéto chování protiprávní.[12]

Zřejmě nejznámějším pozitivním zakotvením tohoto pohledu na věc je ustanovení čl. 11 odst. 3 Listiny základní práv a svobod,[13] popř. ustanovení § 3 odst. 1 občanského zákoníku.[14] Pozitivně-právní úpravu zákazu zneužití práva není v oblasti českého daňového práva jednoduché objevit, v jistém smyslu by za odpovídající ustanovení mohlo být považováno ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.[15]

Aktuálně velmi častá argumentace zneužitím práva, kterou se postihuje jednání daňových subjektů, které postupují s cílem snížit svou daňovou povinnost takovým způsobem, který není v rozporu s (zejména) čistě jazykovým výkladem právní normy, ale protiví se smyslu takové právní úpravy, se stala oblíbenou zejména po vydání rozhodnutí Evropského soudního dvoru ve výše uvedené věci Halifax. Vzhledem k právní oblasti, která byla v tomto sporu řešena – daň z přidané hodnoty, tento judikát Evropského soudního dvora samozřejmě používá ve své rozhodovací praxi zejména Nejvyšší správní soud, který interpretoval toto rozhodnutí takto:[16] *Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokované plátcem daně je odepřeno pouze, pokud*

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje" tím, že hovoří o tom, že

12 Srovnej: Knapp, V. *Teorie práva*. 1.vydání. Praha: C.H.Beck, 1995, s. 185.

13 Čl. 11 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod: Vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. Jeho výkon nesmí poškozovat lidské zdraví, přírodu a životní prostředí nad míru stanovenou zákonem.

14 § 3 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku: Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy.

15 § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů: Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

16 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64

„hlavním účelem" realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a

b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového.

Na základě tohoto názoru Nejvyššího správního soudu (respektive Evropského soudního dvoru) se tento způsob argumentace relativně rozmáhá a je proto nutné zejména s ohledem na zásady právní jistoty a ochrany oprávněného očekávání[17] zpozornět. Není totiž vhodné podlehnout tomuto argumentačnímu proudu bez hlubšího zkoumání skutkových okolností toho kterého případu. Je sice pravdou, že zákon musí být do té míry obecný, aby dostatečně postihoval všemožné situace, které přináší život ve společnosti, avšak není jen s tímto odůvodněním možné rezignovat na požadavek dostatečné určitosti právní úpravy, a to zejména v oblasti daňové, kde stát zasahuje do vlastnického práva jedince tím nejsilnějším možným způsobem. Nakonec i Nejvyšší správní soud často v pochybnostech rozhoduje ve prospěch poplatníka. Daňový poplatník musí být s dostatečnou určitostí schopen s použitím zákona určit svou daňovou povinnost. Pokud stát poplatníkovi předkládá právní normu ve formě zákona, ze kterého často jen samotným jazykovým výkladem není možné určit, co právem je a co není, není možné negativní důsledky tohoto stavu klást na bedra poplatníka. Jestliže Nejvyšší správní soud shledává,[18] že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti), že je tento institut tedy nástrojem, kterým soudy (a i správci daně) mohou dotvářet daňové právo, je nutné takovéto oprávnění velmi limitovat. I s ohledem na rozhodnutí ve věci Halifax je nutné zbystřit v situaci, kdy by správce daně či soud měl balancovat na hranici hlavního či „nehlavního" hospodářského účelu nějakého faktického postupu poplatníka. Také hledisko, zda nějaký postup

17 Ač toto jsou elementární, ortodoxní právní zásady, jejich pozitivněprávní odraz je možné nalézt v normách nejvyšší právní síly v ustanoveních čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod

18 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48

poplatníka odpovídá smyslu zákona, je dosti abstraktní a příliš se neshoduje s požadavkem právní jistoty.

Pokud tedy má být argumentace zneužitím práva použita, je nutné dbát na to, aby se tak stávalo jen v situacích, kdy se jedná o elementárně zřejmou snahu daňového poplatníka použít formální, až „nerozumný" výklad textu zákona, kterým je evidentně zcela překroucen cíl a smysl takové právní normy právě ve prospěch poplatníka. Jakmile však vzniknou i jen mírné důvodné pochybnosti nabourávající tento závěr, je nutné postupovat dle zásady *in dubio pro reo* a akceptovat způsob aplikace tohoto právního ustanovení, jak jej použil poplatník. Vzhledem k tomu, že se při zdanění jedná o silný zásah do ústavně zaručených práv jedince, není nelogické právě toho připodobnění k situaci trestně-právní (pro puristy je možné místo této zásady odkázat na zásadu *in dubio mitius*).

V žádném případě se tato argumentace nesmí stát nástrojem, kterým budou správci daně a správní soudy opravovat či vylepšovat nekvalitní daňovou legislativu. V tomto je nutné odkázat i na názor[19] Nejvyššího správního soudu, že je *věcí zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby – jakkoli by takový požadavek byl v konkrétním případě z morálního hlediska třeba i oprávněný – dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni.*

Závěr

V tomto článku byla z pohledu aktuální české daňově-právní úpravy a správní judikatury rozebrána problematika obcházení zákona, disimulace právních úkonů a zneužití práva. Tyto jednotlivé argumentační proudy, kterými lze hodnotit závadné jednání daňových poplatníků, jsou si částečně velmi blízké, ale je zároveň možné mezi nimi stanovit hranice a určit hlediska, podle kterých lze jednotlivé skutkové situace třídit.

Z pohledu správy daní se ukázalo jako nevhodné používat argumentaci opírající se o obcházení zákona. Nejpodstatnějším důvodem pro tento závěr je skutečnost, že pokud by se v určitém případě mělo jednat o obcházení

19 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155

zákona, je jediným důsledkem předpokládaným zákonem absolutní neplatnost takové právního úkonu (opíráme se přitom o ustanovení § 39 občanského zákoníku, který je jako obecný právní předpis aplikovatelný při posuzování právních úkonů pro daňově-právní účely).

Vhodnou cestou je proto použití buď argumentace spočívající na disimulaci právního úkonu, nebo argumentace spočívající na zneužití práva. Obě varianty jsou v daňově-právní problematice aplikovatelné.

Pro posouzení, zda se jedná o disimulovaný právní úkon, je nutné použít teorii vůle – o disimulovaný právní úkon se jedná, pokud poplatník simuluje právní úkon jen s tím cílem, aby zastřel jiný právní úkon, právní úkon disimulovaný, pouze z důvodu příznivějších daňově-právních následků, které vyplývají z úkonu simulovaného, oproti následkům, které by vyplývaly z úkonu disimulovaného.

O zneužití práva se pak jedná v tom případě, kdy poplatník učiní úkon, který zcela zjevně nemá jiný hospodářský účel, než snížit daňovou povinnost poplatníka, přičemž se opírá o výklad textu zákona, který poplatník provedl nejčastěji pouze za použití jazykové metody výkladu právní normy, a to evidentně v rozporu se smyslem a účelem tohoto zákona.

V prvém případě by pak správce daně měl odhlédnout od simulovaného právního úkonu a hodnotit z hlediska daňově-právního právní úkon disimulovaný. V druhém případě by pak správce daně neměl přihlížet k úkonům, jejichž prostřednictvím poplatník zneužil své subjektivní právo, a měl by vše hodnotit podle materiální podstaty věci.

Zcela na závěr je nutné zdůraznit požadavek na střídmé používání argumentace zneužitím práva v daňově-právní oblasti, a to zejména s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany oprávněného očekávání daňových poplatníků.

JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.
katedra finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: kohajda@prf.cuni.cz
tel.: +420221005529

COURT OF AUDITORS – ISSUES RELATING TO FINANCIAL AUDIT OF THE EUROPEAN UNION EXPENDITURE

mgr Marta Kolasa

Abstract: Financial audit of the EU expenditure.
Keywords: financial audit.

The European Union, just like its Member States, has its budget consisting of revenue and expenditure. The expenditure has increased due to a larger number of Member States. Because the Union, in order to reduce disparities of countries accessing EU offers assistance to the countries, their entrepreneurs and institutions under structural funds. On this background, there arose a need to work out a mechanism of a control entity auditing the use of Community funds, as is the Court of Auditors. A question comes to mind, which I will try to address, whether the Court of Auditors is a suitable entity to audit the expenditure and use of Community funds. In its activity, is it an independent body acting under the Community law or is it influenced from outside?

The initiative of establishing an independent auditing body arose during the European Council summit in Copenhagen in 1973. Before, the tasks of the Court were performed by two separate entities – The Audit Board of the European Economic Community (EEC) and Euratom, and European Coal and Steel Community (ECSC). By virtue of the Brussels Treaty of July 22, 1975, the two entities merged, creating the European Court of Auditors, changing on name: The Court of Auditors in art. 246 Treaty on European Union,[1] which consists of one representative of each Member State appointed anonymously by the EU Council upon consultation with the European Parliament. The consultation consists in examining candidates by the Committee on Budgetary Control of the European Parliament. (COCOBU)

The legal grounds for the activity of the Court of Auditors are Articles 285–287 of the Treaty on the Functioning of the European Union.[2] On this basis, the tasks of the Court, pursuant to Article 287 include:

1 Treaty on European Union of 29 July 1992 (Official Journal of EU # 191, of 29.07.1992)
2 Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community of 17 December 2007 (Official Journal of EU #306 of 17.12.2007) (hereinafter referred to as 'Treaty')

- to examine the accounts of all revenue and expenditure of the Union and all bodies, offices or agencies set up by the Union insofar as the relevant constituent instrument does not preclude such examination,
- to examine whether all revenue has been received and all expenditures incurred in a lawful and regular manner and whether the financial management has been sound,
- to notify competent bodies on any cases of irregularity and suspicion of fraud discovered during audit,
- to provide the European Parliament and the Council with a statement of assurance as to the reliability of the accounts and the legality and regularity of the underlying transactions

The examination of the accounts of all revenue and expenditure of the Union and all bodies, offices or agencies set up by the Union insofar as the relevant constituent instrument does not preclude such examination should be understood as the examination of revenue – whether it occurred, and whether expenditure was incurred in accordance with the principles of legality and correctness. It is a typical element of the Court's financial examination to which it is obliged by Treaties and the Financial Regulation.[3] It is applied to the balance, account of results, cash flows, changes in equity, explanatory notes. 'The purpose is to determine whether financial statements reflect in a true and reliable manner the results for a given year and the financial position as of the end of the year, whether all transactions, assets and liabilities have been completely and correctly recognized in accounting records, whether they really exist, whether they belong to the audited entity and whether they are correctly presented in financial statements.'[4] Ordinary Court of Auditors audits are conducted at the end of a financial year. This does not preclude, however, conducting audit on a daily basis. These are so called accompanying audits of a supervisory nature.[5]

The examination of the lawfulness and regularity of the EU revenue and expenditure is the examination of their accordance with the Community

3 The Financial Regulation – Council Regulation (EC, Euratom) No. 1605/2002 of 25 June 2002 and Implementing Rules regulated by Commission Regulation (EC, Euratom) No. 2342/2002 of 23 December 2002

4 Wierzchowska, A. *System Instytucjonalny Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne, Warsaw 2008, p. 193

5 cf. Weidenfeld, W., Wessels, W. *Europa od A do Z. Podręcznik integracji europejskiej*, 3rd edition, Gliwice 1999, p.95

legislation, in particular relating to the category of expenditure and revenues, provisions of the Treaty and financial regulations.[6]

The examination of lawfulness and regularity of revenues and expenditure of the EU is closely related to correct management of funds. The examination of the reliability of financial management requires examining the actually incurred expenses and gained profits, and, in practice, the application of some indicators.[7] We can talk about so called prudence principle. The point is to assess how Member States manage funds and whether they apply principles laid down in the Regulation. Because the Financial Regulation provides that EU funds should be spent in accordance with the following principles:

- economy
- efficiency
- effectiveness

The economy principle should be understood as the achievement of a given goal using as little money as possible, the efficiency and effectivenees principle – whether for the spent funds the best quality was obtained, whether the objectives of the European Union policy have been achieved. 'In this type of examination, the auditors check, among others, whether the administrative activity connected with the conducted work took into consideration reasonable rules and practice of management, whether human and material resources were suitably selected and used in the project and whether the selected auxiliary, management and monitoring systems delivered their function.'[8] The auditors assess procedures selected by the audited entity from the point of view of their selection and accordance with the legislation on force and whether prior remarks of auditing entities have been implemented, as well as the correctness of the performance of these procedures.

Another task of the Court is notifying competent bodies on any cases of irregularity and suspicion of fraud discovered during audit. In order to present the Court's role in the performance of the task, the notion of irregularity

6 cf. Article 47 of the Financial Regulation regulating the budget aspects of the management of contracts concluded by the deputy of the General Secretary of the Council, on behalf of some of the Member States, concerning the implementation and operation of communication infrastructure for the Schengen environment, Sinset of 27 March 2000 amended by the decision of the Council of 30 November 2009 (Journal of Laws of EU #323 of 10.12.2009)

7 cf. Lienbacher, G.: *Rechnungshof,* Schwarze , *EU- Kommentar* , Baden – Baden 2000, p. 2072-2073.

8 Mitrowski, S. *Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich*, http://www.ce.uw.edu.pl/pliki/pw/4-2006_Mitrowski.pdf

should be explained first. It was defined in the Council Regulation No. 2988/95 as 'any infringement of a provision of Community law or any breach of a contractual obligation resulting from an act or omission by an economic operator, which has, or would have, the effect of prejudicing the general budget of the European Union or budgets managed by it, by an unjustified item of expenditure.'[9] The worst type of irregularity is fraud. The notion was classified in the Convention on the protection of the financial interests of the European Communities of 26 July 1995. Article 1 of the Convention provides that fraud affecting the European Communities' financial interests in respect of revenue and expenditure shall mean any intentional act or omission relating to:

- the use or presentation of false, incorrect or incomplete statements or documents, which has as its effect the misappropriation or wrongful retention of funds from the general budget of the European Communities or budgets managed by, or on behalf of, the European Communities,
- non-disclosure of information in violation of a specific obligation, with the same effect,
- the misapplication funds, i.e. the application of funds for purposes other than those for which they were originally granted or the misapplication of a legally obtained benefit[10]

On discovery of any irregularities, Court of Auditors, by virtue of the decision of the Court of Auditors no. 97-2004 laying down arrangements for cooperation with the European Anti-Fraud Office in respect of access by the latter to audit information (OLAF) 'introduced provisions concerning the manner of communicating information by Court of Auditors to the Authority in case of discovery of possible cases of fraud, or corruption or any other illegal activity.'[11] An example of the discovery of financial fraud on the part of some Council Members by the Court of Auditors is the publishing of a report in March 1999, which motivated the European Union to act in order to reform the control of the management system.

While discussing the Court of Auditors competences, one should bear in mind the obligation to provide the European Parliament and the Commission with a statement of assurance as to the reliability of the accounts and

9 Marcinkowski, L. *Ochrona interesów finansowych Wspólnot Europejskich,* „Kontrola Państwowa" 2004, # 1, p.65

10 Naruszewicz, S.: *Polityka spójności Unii Europejskiej, wybrane zagadnienia*, Difin, Warsaw 2004, p.47

11 Wierzchowska, A.: op.cit. p.194

the legality and regularity of the underlying transactions. The obligation was introduced by the Maastricht Treaty, which was in fact a summary of the results of annual reports.[12] It is main task is to determine whether in the performance of the budget the treaty provisions of the Community law were observed and whether the EU budget presents a reliable and true situation of the finances. 'The opinion of the Court in this respect is based on individual assessment of each aspect of the European Union activity and is formulated on the basis of the assessment of the internal control system, audit evidence basing on transaction samples from each budgetary field, other evidence of the audit of EU finances and the examination of the activity and declarations'.[13]

The report is in a way the basis for the Parliament's decision to grant the Council the acknowledgement of the implementation of the budget.

In order to perform the audit efficiently, Court of Auditors plans their work on a multiannual and annual basis. The multiannual plan assumes the Court of Auditors strategy while the annual plan determines the tasks which are to be executed within the year. The examination itself consists of three stages:

- planning
- examining
- reporting

The planning stage should be understood as the introductory stage whose purpose is to determine the scope of examination and the expected outcome. To achieve it as early as that, 'the auditors estimate what will be the costs of the examination and what means have to be applied. To achieve their goal, the auditors gather and analyze information of the European Commission and Member States, and administration of the countries using EU assistance, drawing up a general plan of the major systems of management and internal control. The auditors assess the risk in detail and identify sources of potential audit evidence'.[14] Then they draw up a report of the introductory analysis in which they determine the audit's aims, questions the audit should answer and what is to be achieved as a result of its conduction. The effect of the auditors' work at this stage in the preparation of a general plan of audit, so called Audit Planning Memorandum, (APM). The general plan contains

12 Liechenbacher p.2074

13 Mitrowski, S. *Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich*, http://www.ce.uw.edu.pl/pliki/pw/4-2006_Mitrowski.pdf

14 Wierzchowska, A. op. cit. p.191

information concerning the scope of the audit, human resources and other resources necessary for the completion of a given task, practical information concerning the countries where the audit is to be performed, the way of gathering evidence and the schedule of the audit.[15] Such a schedule is then elaborated on through a detailed audit programme indicating the type of necessary examination.

The next stage is audit examination whose objective is to carry out the general schedule of the audit. Such examination is conducted by two to three auditors. They find evidence both performing examination in EU institutions and during examination of individual entities, so called on the spot examination in Member States and countries using EU assistance. The objective of the audit is the examination of the system of transactions on all administrational levels. Sometimes while performing this type of examination, the auditors take advantage of the help of external experts. At this stage documents are examined. The audit, pursuant to Article 287(3) of the Treaty is 'performed on the spot in the other institutions, on the premises of any body, office or agency which manages revenue or expenditure on behalf of the Union and in the Member States, including on the premises of any natural or legal person in receipt of payments from the budget.' Audit in Member States, pursuant to the provisions of the Treaty, is carried out in liaison with national audit bodies or, if these do not have the necessary powers, with the competent national departments. The institutions cooperate in a spirit of trust while maintaining their independence. In Poland, the institution cooperating with Court of Auditors is Supreme Chamber of Control (NIK). It plays the role of so called contact point and observer. The role of the 'contact point' should be understood an acting as an intermediary in correspondence between the Tribunal and domestic institutions, and the role of an 'observer' as accompanying the team of the Court auditors by an assigned NIK auditor during audit in Poland. NIK's tasks include:

- participating in meetings opening and closing audit,
- accompanying ECA auditors in audit activities,
- drawing up a brief with the audit's observations,
- analyzing, and if it is necessary, drawing up a draft of comments after reception by NIK introductory finding of the Court's audit

Between 2003–2009 (until mid-May), the European Court of Accounting

15 Ibidem.

performed 53 audits in Poland, out of which: 7 in 2003, 3 in 2004, 7 in 2005, 13 in 2006, 4 in 2007, 11 in 2008 and 8 in 2009. Almost half of them were connected to the implementation of EU programmes relating to farming and the usage of Community funds for this purpose. Moreover, one of the forms of NIK cooperation is the cooperation in the Contact Committee (CC) of the heads of the supreme audit institutions of the European Union (SAI). It is an autonomous, independent and apolitical body. The task of the CC is the exchange of knowledge and experience concerning the control of EU funds and other issues relating to the European Union.[16]

The last stage of audit is the reporting stage. At this stage a report from the audit is created in a way, which contains initial findings of the audit signed by a member of the Court responsible for a given task of the audit. Subsequently, such findings are communicated to the controlled entities, i.e. EU institutions, EU Member States, states using EU assistance, so that the controlled entities can raise their objections or give explanations. Upon reception of the position of an audited entity containing explanation, 'negation of the auditors' observations Court of Auditors prepares a draft of the audit report, which is consulted with the European Commission under the procedure of bilateral talks. Such a draft contains not only conclusions of the performed audit but also recommendations concerning the improvement of the situation. As a result of the bilateral talks, Court of Auditors either confirms its position or modifies it explaining the irregularities. Then the final text of the report with the explanations of the audited entity is adopted in meeting of the Court.

Court of Auditors performs audits basing on 'strategies and standards basing' on international audit standards:

- Auditing Standards published by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
- International Auditing Standards established by the International Committee of Auditing Standards of the International Accounting Board (IFAC)[17]

The standards are in full accordance with the guidelines of external audit of the European Community and the requirements of the European Union. One can say that they were adjusted to the assumptions, tasks of the Court, Financial Regulation and Treaty.

16 http://nik.gov.pl/eto.php

17 cf. Cholawo-Sosnowska, K., Karbowska, K., Wnukowska, A. *Instytucje Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warsaw 2005, p.104

While presenting Court of Auditors' competences and fields of activity, it should be mentioned that Court of Auditors, pursuant to Article 25 of the Rules of Procedure of the Court of Auditors of the European Union, acts as a collegial body.[18] Most Court of Auditors decisions are adpoted by majority of votes of its members. They concern mainly:

- about annual reports
- about declarations on the credibility of accounts, lawfulness and correctness of financial operations
- about opinions commissioned by EU institutions
- about matters relating to Court of Auditors functioning[19]

But, pursuant to Article 287 (4) of the Treaty, the Court of Auditors may establish internal chambers in order to adopt certain categories of reports or opinions under the conditions laid down by its Rules of Procedure. The current Rules of Procedure in Article 25 (2) indicate that such decisions may be adopted by a majority of its component Members.

Analyzing Court of Auditors competences concerning performed audit, the essence of the existence of Court of Auditors should be summarized, attempt to find the disadvantages and advantages of the existence of this body. Member States are subject to the Court's audit because they use, thus manage, Community funds. Court of Auditors audits both the activity of institutions managing Community funds and the beneficiaries concerning the use of the funds. As an auditing body, Court of Auditors, drawing up reports and opinions contributes to working out more efficient, thus more effective methods of work. It influences the work of the European Commission and Parliament affecting the progress in financial auditing. At the same time Court of Auditors contributes to the change of the way of managing Community funds. In the above reports Court of Auditors indicates all the disadvantages of the auditing system giving recommendations aiming at improving the system. Such reports are published, which is subject to debates and numerous discussions. They cannot then come unnoticed by entities they refer to. This, in turn, leads to the fact that audited entities try to implement Court of Auditors recommendations, thus they improve the quality of the system and procedures of disposal of Community funds. Moreover, the reports strongly

18 Rules of Procedure of the Court of Auditors of the European Union of 23 April 2010 (Official Journal of EU 10.103.1)

19 Michałowska-Gorywoda, K. *Podejmowanie decyzji w Unii Europejskiej*, Warsaw 2002, p.276

affect persons who manage European Union budget. It is reflected in the papers of experts dealing with European integration.[20] As 'Court's reports are a strong tool for the Committee on Budgetary Control of the European Parliament, which prepares recommendation on the acknowledgement for the European Parliament. Thanks to this the controlling function of the Parliament towards the Commission is strengthened.'[21]

Auditing the beneficiaries who allocate granted Community funds, Court of Auditors contributes to the discovery of numerous cases of fraud and irregularities. It should be noted, then, than in the day and age of the increase of all manner of fraud, the position of Court of Auditors grows. In this respect Court of Auditors could cause better cooperation with entities managing the allocation of Community funds, participate or present patterns in the process of procedure creation and administrative rules regulating the expenditure of Community funds.

Analyzing Court of Auditors activity, let us answer the question whether Court of Auditors is a body which effectively controls the usage of Community funds? Court of Auditors is not effective as far as gathering evidence is concerned and cooperation with other auditing bodies of Member States. Court of Auditors, wishing to perform audit in a given managing entity, in other words, a controlled entity, is required to notify auditing authorities such as NIK in Poland. The notification is justified by the prompter and more effective access to documents which are subject to audit. In practice, however, such activity is long-lasting, and, as a result, not effective. In my opinion, in the future, Court of Auditors should work out more effective methods leading to the most effective obtaining documents necessary for the conduction of audit and consider whether sufficient expenses and funds are incurred in achieving the objectives of audit. Court of Auditors should address the question whether while conducting audit it has sufficient 'human resources' at its disposal, i.e. having qualifications and experience in conducting audit.

Undoubtedly, however, despite some deficiencies of the Court of Auditors' activity, it is a body which becomes more and more necessary every year. It is reflected in gradual broadening its competences. Before the adoption of the Treaty on the European Union, it was demanded that Court of Auditors'

20 Peterson, J., Shackleton, M. *The Institutions of the European Union*, Oxford University Press, Oxford 2002, p.231–53.

21 Mitrowski, S. *Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich*, http://www.ce.uw.edu.pl/pliki/pw/4-2006_Mitrowski.pdf.

tasks be defined. 'In the opinion of German and Swedish experts, the Court of Auditors should be equipped with the status of a legal person and the Meeting would be replaced by a management board which would be supervised by a supervisory committee.'[22] It is worth noting that members of the bodies would have the same rights as members of the Court of Justice of the European Union. So far the Court of Auditors does not have court competences. Its reports and opinions are not binding. However, the Court of Auditors' recommendations are taken into consideration by the European Commission and Parliament.

Another matter that was put forward in a change of the composition and the way of selecting the Court of Auditors members. It was suggested that the current model be departed from and instead a Committee consisting of nine members be appointed. The idea was supported with the argument that a too big number of the Court Members will be bigger than the number of actual auditors. In such circumstances the decision making process would be unbalanced. With this kind of change it should be considered whether a nine-member Committee would meet the Court of Auditors' requirements imposed by the Treaty, Community legislation, regulations.

To sum up, the Court is an auditing entity, acting in accordance with the provisions of the Community legislation, Treaties and regulations. In its activity it arouses ambiguous emotions. On the one hand it could be more effective in its work, but on the other hand, it is a body which affects and contributes to more effective management of EU funds. Moreover, it should be borne in mind, that Member States would like to and undoubtedly will aim at increasing Court of Auditors's auditing competences concerning the usage of Community funds by a beneficiary with a simultaneous position of the European Commission accusing Court of Auditors of too detailed audits. The issue will undoubtedly become subject to discussion concerning a change of the scope of Court of Auditors activity in the future.[23]

22 Mitrowski, S. *Europejski Trybunał Obrachunkowy – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich*, http://www.ce.uw.edu.pl/pliki/pw/4-2006_Mitrowski.pdf.

23 Herma, C. *Trybunał Obrachunkowy jako instytucja kontroli finansowej Wspólnot Europejskich,* http://polskawue.gov.pl/files/Dokumenty/Dziennik_Urzedowy_UE/ETO.pdf

mgr Marta Kolasa
Kościelna 1 Street
18-300 Zambrów
Poland
tel.: 0048784656982

CONSTITUTIONAL REGULATION OF STATE AND ECONOMY INTERACTION

Alexander Nikolaevich Kostyukov, Doctor, Professor

Abstract: The article is devoted to the problems of detection of optimal constitutional regulation of state and economy interaction.

Keywords: constitutional economy, constitutional principles.

As of today, more and more Russian scientists support the conclusion of interrelation of social and economic, constitutional and legal state development. At the same time, significant scientific researches of legal problematics of state and economy interaction (which was separated into the subject of interdisciplinary scientific field "constitutional economy"), as a rule, are undertaken by the economists.[1]

Study of constitutional economy by the legislators is important not only because the absence of searching legal analysis of constitutional principles of economy prevents the realization of economical policy based on these principles, but also because the understanding of many constitutional provision is impossible without realizing of status and tendencies of economic relations development.

To detect an optimal constitutional regulation of state and economy interaction in Russia, we suppose that it is necessary to refer initially to the Constitution of the RF characteristics.

Constitutional provisions analysis shows that they reflect the following principles: safety for life and property, sociality, unity of territory and federalism, economic system stability, i.e. principles of market democracy functioning, common to democratic constitution.[2]

As fairly noted in the reading matter devoted to constitutional law, the

1 Review of works devoted to the influence of law institutions on the economical growth, refer to: Mau V., Zhavoronkov S., Yanovsky K. et al.s. Imported institutions in the countries with economy in transition: effectiveness and expenses. *Scientific works*. № 68. M.: Institute for the Economy in Transition, 2003.

2 Refer to.: Mau V. Constitutional regulation of social and economic relations // *Voprosy ekonomiki*. 1999. № 4 P. 4.

Constitution of the RF provided political, economical and social integrality of Russia,[3] and at that it "continues to perform its mission", "its democratic potential is by far not exhausted yet".[4]

The Constitution of the RF pays special attention to the principle of competition support. It is cleared up directly in two articles of the Basic law. Part 1 of the article 8 of the Russian Constitution guarantees the support of competition in the country. Also, business activity directed at monopolization and unfair competition (part 2 of the article 34) is not allowed. The competitive basis is reflected in the norms part 1 of the article 8 on free movement of goods, works and services on the territory of the country; part 2 of the article 8 on acknowledgment and equal protection of all forms of ownership; part 1 of the article 34 and part 1 of the article 37 on free using of everyone own abilities for doing business by any job. Bringing the competition support to the level of constitutional principle and its wide reflection in the norms of the Basic law seems quite legitimate as monopoly restriction in politics and economy is an integral feature of states with democratic government.

The constitutional and legal regulation of economy in Russia is not restricted by the norms of the Constitution of the RF but concretizes in provisions of legislative acts. As a consequence, the validity and justification of general principles enshrined in the Basic law does not automatically mean functioning of optimal model of state and economy interaction in Russia on the whole.

The principle of competition support as one of the basic constitutional establishments must be embodied in branch legal regulation. Competition will be objectively provided only if described constitutional basis are system-based realized:

- in antimonopoly legislation (which will provide realization of general principles of competition development);
- in technical regulation legislation (which guarantees baseline product quality under the conditions of free competition and also equality of Russian and foreign manufacturers on foreign markets in terms of requirements to their production);

3 Zorkin V.D. Public speaking at the conference devoted to the tenth anniversary of the Constitution of the Russian Federation // Constitution of the Russian Federation; stability and society development / Editor-in-chief B.N. Topornin. M.: *Urist*, 2004. P. 21.

4 Topornin B.N. Public speaking at the conference devoted to the tenth anniversary of the Constitution of the Russian Federation // Constitution of the Russian Federation; stability and society development / Editor-in-chief B.N. Topornin. M.: *Urist*, 2004. P. 47–48.

– in corruption counterstand legislation (which guarantees equality of business representatives when interacting with public authority and absence of unreasonable attention from the part of the latest);
– in taxation and revenue legislation (which guarantees equality under the conditions of payout of compulsory payments).

Particular provisions of federal laws and especially tendencies in the practice of their application clearly demand correcting as do not correspond the principles of state and economy interaction which defined in the Basic law.

Let's try to investigate which legal techniques must realize established in the Constitution competitive basis, promoting development of legislation in every preferred directions.

Realization of constitutional principle of competition support in antimonopoly legislation

Declared objective of modernization of the country's economy is difficult to achieve without creating the normal competitive environment.

Principles of competition support and development not to remain declarative must define the activity of each branch of government on every stage: beginning from lawmaking and finishing with bringing to responsibility.

In some foreign countries (for example, in Brazil) evaluation of influence on the competition when adopting all regulatory legal acts in economic field is practiced.[5] Such "antimonopoly expertise" lets legalize the decisions, least of all limiting competition, and also provide informational openness of legislative activities for institutions of civil society. We suppose a normative consolidation of grounds and procedure of such expertise in Russia would become an important trend of execution of the principle of competition support, reflected in item 1 of the article 8 of the Constitution of the country.

In foreign countries, the idea of competition support is realized on a higher level and in the regulation of law enforcement of antimonopoly authorities activity. Unlike Russia, in the USA and France such authorities acting on the

5 Refer to: Eimler *A.*. Economical crises: new problems for the regulation and competition reforms? Public speaking at the conference "Problems of competition development in BRIC countries and tasks of their antimonopoly authorities" // http://www.bric-competition.ru/page.php?id=63.

basis of powers authorized by legislation, carry out systemic actions on revelation of forbidden agreements and coordinated actions.[6]

Today it is too early to speak about proper execution of constitutional principle of competition support in economical relations as punishment for its violation is not unavoidable. Cases of criminal prosecution for the activity aimed at limitation of competition are single. The order of imposition of administrative sanctions is complicated by incoordination of norms of Administrative Offences Code of the Russian Federation and branch federal law "On competition protection". Preventive function of new types of administrative punishment (for example, disqualification of state and municipals officials, which is aimed to limit the cases of competition violation in public sphere)[7] is neutralized by the absence of effective control of their realization. We suppose that the development of antimonopoly legislation in every of the marked directions responds the letter and intent of constitutional principle of competition support and may become an effective guarantee of its real putting into practice.

Execution of constitutional principle of competition support in technical regulation legislation

Existing of market technical barriers to international trade prevents realization of the goods outside the territory of production country. Technical regulations harmonization and mutual recognition of the results of conformance evaluation let remove such barriers and provide competitive ability of the goods.

Such harmonization is achieved by building a modern system of technical regulation which would meet the requirements of widely recognized norms and rules. The base elements of the technical regulation system are: standardization, conformity assessment (certification of goods, works and services), metrology, accreditation of bodies according to conformity assessment, testing and calibration laboratories.

6 Refer to: Klein N.I. Antimonopoly legislation of the RF –comments of the author of the first Law "On competition and restriction of monopoly activity on product market" 1991 // *Administrative law.* 2009. № 1.

7 Refer to: Artemiev I. Development of competition in BRIC countries (Federal Antimonopoly Service of Russia experience).? Public speaking at the conference "Problems of competition development in BRIC countries and tasks of their antimonopoly authorities" // http://www.bric-competition.ru/page.php?id=63.

The most effective model of international cooperation is the system of technical regulation, created in European Union as its aim initially was forming of the common economic space.

The effectiveness of European approach in the field of technical regulation is confirmed by existence of the agreement of mutual recognition of the results of conformance evaluation with many developed countries – Japan, the USA, Canada, Australia, New Zealand, Switzerland, Israel.

However, in Russia the principles of regulation, established in the current federal law "On technical regulation" are declarative and do not provide guidance on practical mechanisms of technical regulations and also have serious differences with European approaches to the development of technical regulations.

The basic of the technical regulation system in European Union is the so called "New approach" to the technical harmonization and standardization (accepted by Council of Europe on May, 7, 1985) and "Global approach" in the field of conformance evaluation (accepted by Council of Europe on December, 21, 1989). The main point of "New approach" is concluded in adopting on the EU level of directives, establishing compulsory essential requirements to health protection and safety of goods. Such directives, developed by Europe-wide bodies of technical regulation, possess more legal force in relation to European harmonized standards. At the same time it is presumed that production made according to such standards corresponds regulatory requirement of the directives.[8]

In Russia, according to the opinion of the specialists, the most of technical regulations and their projects initially confirms extremely detailed demands to the production and processes of manufacturing basing on outdated departmental standards and instructions.[9]

Faults of technical regulation legislation in Russia led to the failure to meet the date of technical regulations preparations, enormous expenses on their development. By today, from planned several hundreds regulations, only 11 have been accepted.

The stated indicates the presence of system faults of the technical regulation law which do not let properly realize constitutional principles destined

8 Refer to: Lafitsky V.I. technical regulation in foreign countries // Russian law magazine. 2006. № 9

9 Refer to.: Open letter to the President of the Russian Federation D.A.Medvedev from ex-directors of Gosstandart of USSR and Russia // Promyshlennye vedomosti. 2009. №№ 11–12.

to provide interests of business as well as consumers. So it is necessary to support the proposal for reconsideration of concept of technical regulation in Russia, change of the branch law for the law "On standardization" (which would correspond European standards not only in "intent" but also in "letter"), and besides for foundation of specialized department responsible for realization of renewed concept.

Realization of constitutional principle of competition support in anti-corruption legislation

Corruption represents one of the most serious hazard to market economy development as it creates unequal conditions for performing entrepreneurial activity. International experience gives evidence of adoptability of only systematic, complex approach in the countrering the problem of corruption.

Specialists of the World Bank have developed "Unified multipurpose strategy for fighting corruption". Analysis of basic provisions of the strategy reveals their correspondence to the principles established in the Constitution of Russia and consequently possibility (and even necessity) of its adoption in our country. The strategy includes package of measures in five directions:

1. Institutional basis:
   - formation of independent judiciary;
   - expansion of sphere of action of parliamentary control;
   - independence of law enforcement agencies form other executive agencies provision;
   - foundation of specialized anti-corruption agency, having powers in the field of draft legislation expertize and also law enforcement duties
2. Political responsibility:
   - political competition, trustworthy political parties;
   - financial visibility of the parties;
   - visibility of voting procedure for electorate ;
   - rules, regulation conflict of interests issue at state service.
3. Empowerment of civil society participation:
   - guaranteeing of information freedom, citizens access to information of governance (including formation of system of on-line performance monitoring of the officials);

- strengthening of the role of mass media.

4. Competitive private sector:
   - restructurisation of monopolies in order to increase competitive basis;
   - market entry barrier lowering;
   - visibility of corporate management;
   - rights increasing of the business associations.
5. Government sector administration:
   - employment to the state service on the basis of merit;
   - decentralization of power;
   - increasing of visibility of budget process;
   - increasing of visibility in tax administration.[10]

Support of competition as constitutional basis of tax system

Article 57 of the Constitution of the RF establishes the duties of everybody to pay legally established taxes and charges.

Meanwhile, the analysis of law enforcement practice shows that necessary realization guarantees of the given duty by all taxpayers equally are absent. Such situation, in our opinion, is caused by certain factors.

Firstly, taxation and revenue legislation is characterized by extreme difficulty and complexity.[11] Although the given problem is not unique for Russian legislation,[12] it is worsened by the fact that the Tax Code of Russia is subjected to groundlessly often alterations. This disorientates the taxpayers and does not let them perform tax duties in accordance with applicable rules and implies further complication of legislation connected with establishing of special rules for the transition period.

Establishing of limitation to the changes in the tax legislation during one

10 Refer to: Golovshchinsky K.I., Parkhomenko S.A. Comparative analysis of anti-corruption strategy / *Sledovatel*. 2007. № 11. P. 6-12; Bocharnikov I.V. Foreign anti-corruption experience // *State authority and local self-government*. 2008. N 9.

11 Refer to, e.g.: Budnikov D.B. Problems of tax reform in Russia on the modern stage of state development // *Taxes*. 2006. № 2.

12 Refer to, e.g.: Kuznetsov A.P. Responsibility for tax delicts under the applicable law of the USA // *Finansovoe pravo*. 2005. № 6.

year would let eliminate the said drawback and increase the quality of legal drafting methodology of passing laws.

Secondly, the tax base of some taxes (especially of land tax, tax on the property of physical persons and organizations) is not formed conclusively. Tax authorities do not possess data on number of items of immovable property which must be laid a tax on and this helps some payers excuse themselves from tax obligations.

Perspective of increasing of tax on the property of physical persons funds demands the fastest passing of the law specifying requirements of obligatory inventory of items of immovable property and estimation procedure.

Low collection of land tax is connected, in particular, with incomplete carrying out of cadastral valuation of land, noncompletion of works in surveying of plots of land, documenting ownership or lease.

For the purpose of equal application of rules of the Constitution of the RF (specifically in tax legislation) on duty of every person to pay legally established land tax, it would be reasonable to set a term of compulsory registration of title to real property (which is also actual for increasing of the tax on the property of physical persons funds) by law, foreseeing the tax consequences of failure to meet such a date.

Correspondingly, it is impossible to support the proposal for imposition of a tax on immovable property in the near term as we suppose, at first it is necessary to achieve the effective administration of already-existing taxes. In particular, at least it is necessary to finish the work, connected with realization of provisions of existing land legislation (differentiation of property rights to land, land survey, registration of rights in land, etc.).[13]

Thus, in the state and economy interaction constitutional basis of competition support must be embodied. Such principles pervade the text of many articles of the Basic law but their real action can be provided upon condition of system revealing in branch legislation.

13 Refer to: Artemiev A.A., Goncharenko L.I. Discussion of problems and perspectives of imposition of a tax on immovable property in Russia // *Vash nalogovy advocat*. 2007. № 4.

Aleksander Nikolaevich Kostyukov
Head of State and Municipal Law Department of Omsk State University n.a. F.M. Dostoyevsky
Krasnoflotskaya St., h.15, ap.4, Omsk, Russia, post code 644043
Business Telephone 007 (3812) 25-42-38, 25-02-56
Mobile phone 007 913 628 11 50

K NĚKTERÝM ZEJMÉNA DAŇOVÝM ASPEKTŮM ZAHÁJENÍ ČINNOSTI CENTRÁLNÍHO DEPOZITÁŘE

ON CERTAIN IN PARTICULAR TAX ASPECTS OF THE COMMENCEMENT OF ACTIVITY BY THE CENTRAL DEPOSITORY

JUDr. Petr Kotáb

Abstrakt: Tento příspěvek byl inspirován letošní změnou v osobě vedoucí centrální evidenci zaknihovaných cenných papírů v České republice a pravidel týkajících se téhož. Pokouší se o stručné srovnání vybraných hlavních parametrů starého a nového systému, přičemž zvláštní pozornost je věnována pravidlům o určení vlastníka zaknihovaných cenných papírů, především pak pro účely daňové. Popisuje obtížnou vývojovou cestu vedoucí k postupnému lepšímu chápání a uplatňování v České republice dichotomie mezi právním a ekonomickým vlastnictvím cenných papírů.

Klíčová slova: vlastnictví cenných papírů, zdanění cenných papírů, centrální depozitář, Středisko cenných papírů, evidence zaknihovaných cenných papírů.

Abstract: This paper has been inspired by this year's change in the person maintaining the central register of book-entry securities in the Czech Republic and the rules pertaining to the same. It attempts to provide a brief comparison of selected main parameters of the old and the new systems giving particular attention to the rules on the determination of the owner of book-entry securities, above all for tax purposes. It describes the difficult development path leading to gradual better understanding and application in the Czech Republic of the dichotomy between legal and economic ownership of securities.

Keywords: ownership of securities, taxation of securities, central depository, Securities Center, registration of book-entry securities.

Dlouho odkládaná změna (aneb „Kdo si počká, ten se dočká“)

Začátkem července 2010 došlo na českém trhu cenných papírů k dlouho dychtivě očekávané a mnohé naděje vyvolávající změně, kterou je ukončení činnosti Střediska cenných papírů (dále též „SCP“) a převzetí jeho úkolů, činností a databází centrálním depozitářem.

Nastal tak konec onoho až k neúnosnosti prodlužovaného absurdního přechodného období, kdy v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie byl český kapitálový trh a systém evidence zaknihovaných cenných papírů *de iure* uveden do souladu s poměry převládajícími ve vyspělých evropských státech, *de facto* však po více než 6 let zůstávalo vše při starém a litera zákona zůstávala nenaplněna.

V návaznosti na přistoupení České republiky k Evropské unii vypracovaný a těsně před tímto přistoupením přijatý zákon o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“)[1] předpokládal (v zásadě brzký) přesun veškeré dosavadní agendy Střediska cenných papírů na nově autorizovaný subjekt s druhovým označením centrální depozitář. K tomuto přesunu nemohlo dojít ihned se vstupem ZPKT v účinnost proto, že musel být dán určitý časový prostor jednak k tomu, aby zákonem předpokládaný centrální depozitář, jako principiálně nestátní subjekt (na rozdíl od Střediska cenných papírů) nejprve vznikl[2] a měl možnost ucházet se o povolení k činnosti centrálního depozitáře po splnění podmínek zákonem a regulátorem (Českou národní bankou) vyžadovaných, jednak k tomu, aby tento subjekt mohl vyřešit nesnadné technické i právní komplikace spojené s převodem množství dat, softwaru na jejich zpracování i právních vztahů s tím spojených ze Střediska cenných papírů.

Do okamžiku uvedeného přesunu agend ze Střediska cenných papírů na

1 Zákon ze dne 14. dubna 2004 č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který nabyl účinnosti dne 1. května 2004

2 Na tomto principiálně správném úmyslu zákonodárce nic nemění fakt, že s věcí obeznámení účastníci českého kapitálového trhu již v průběhu přípravy ZPKT jako strategický krok vylepšující jejich výhledy na získání oprávnění centrálního depozitáře a převzetí agend od Střediska cenných papírů dali vzniknout prozatím nečinné právnické osobě s názvem Centrální depozitář, a.s. (jejím zakladatelem a jediným akcionářem byla tehdy Burza cenných papírů Praha, a.s. a je jím doposud, poté, co se v mezidobí změnila jak obchodní firma uvedené právnické osoby, tak i zaměření její činnosti), stejně tak jako skutečnost, že současným nositelem povolení centrálního depozitáře je právnická osoba založená (opět Burzou cenných papírů Praha, a.s., která zůstává jejím jediným akcionářem) již v roce 1996.

centrálního depozitáře dle úmyslu zákonodárce měla být používána namísto nově uzákoněné právní úpravy dosavadní právní úprava týkající se evidence zaknihovaných cenných papírů.[3] To s sebou přineslo v českém právním prostředí poněkud nezvyklou situaci, kdy část přijatého zákona[4] (ZPKT) byla sice dle běžného formálně-právního pojetí platná a účinná, ale nikoli „použitelná",[5] zatímco vybrané pasáže zákona o cenných papírech (dále jen „ZCP")[6] byly sice platně a účinně zrušeny,[7] ale v praxi zůstaly „použitelné" i nadále.[8]

S ukončením výše uvedeného více než šestiletého přechodného období tedy došlo i k definitivnímu ukončení poněkud nepřehledné a absurdní situace, kdy právní vztahy[9] vznikaly, měnily se a zanikaly podle neplatného a neúčinného avšak „použitelného" zákona. Zároveň došlo i ke konečnému uvedení v život (zahájení „použitelnosti") četných ustanovení ZPKT, jež od svého uzákonění v roce 2004 zůstávala pouhou mrtvou literou zákona.

Středisko cenných papírů (aneb „Každý začátek je těžký")

Systém evidence zaknihovaných cenných papírů, který fungoval v České republice do léta 2010, jednoznačně vycházel z podmínek, okolností a představ doby svého vzniku, tedy počátku 90. let 20. století. Rozhodně progresivním jevem bylo zákonné uznání existence dematerializovaných, tedy v zaknihované

3 Přesněji o tom hovoří § 202 odst. 1 ZPKT takto: „*Do doby, než centrální depozitář převezme evidenci zaknihovaných a imobilizovaných cenných papírů vedenou Střediskem cenných papírů,*
a) se nepoužijí ustanovení tohoto zákona upravující činnost centrálního depozitáře,
b) Středisko cenných papírů vede evidenci zaknihovaných a imobilizovaných cenných papírů, evidenci rozhodnutí Komise a plní informační povinnosti podle dosavadního zákona…".

4 Konkrétně zejména zhruba dvě desítky paragrafů v Části osmé (Evidence investičních nástrojů) ZPKT, jakož i některá další ustanovení ZPKT.

5 Atribut „použitelnosti" právního předpisu je znám např. z práva evropského a některých zahraničních právních řádů, avšak v tuzemském právním prostředí působí vedle atributů platnosti a účinnosti poněkud neobvykle a neorganicky.

6 Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech.

7 Viz Část první (Změna zákona o cenných papírech) a Část čtyřicátou (Účinnost) zákona č. 257/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o podnikání na kapitálovém trhu, zákona o kolektivním investování a zákona o dluhopisech.

8 Jednalo se zejména o zhruba 15 paragrafů v Části třetí Hlavě IV ZCP, ale rovněž o jednotlivá další ustanovení ZCP.

9 Např. mezi emitenty cenných papírů nebo jejich majiteli na jedné straně a Střediskem cenných papírů jako provozovatelem zákonem stanovené evidence zaknihovaných cenných papírů na straně druhé.

podobě vydaných cenných papírů.[10] Společenská praxe vydávání a používání zaknihovaných cenných papírů byla ovšem tehdy naprosto dominantním způsobem spjata s probíhající kupónovou privatizací a s tím spojeným vznikem a rozvojem českého kapitálového trhu „shora", tj. na základě politických rozhodnutí státních orgánů, spíše nežli z přirozené potřeby jeho účastníků.[11] S tím souviselo i ustavení zákonem stanovené evidence zaknihovaných cenných papírů, jejímž vedením bylo pověřeno Středisko cenných papírů, jakožto státem zřízená[12] a jím kontrolovaná právnická osoba navazující organizačně, technicky i personálně na infrastrukturu tehdy probíhající kupónové privatizace.[13]

Vedle plnění některých dalších funkcí zajišťovalo Středisko cenných papírů především dvě hlavní činnosti spojené s evidencí zaknihovaných cenných papírů – vedlo registry emitentů, na nichž byly evidovány celé emise zaknihovaných cenných papírů vydaných jedním emitentem, a účty majitelů cenných papírů, na nichž byly evidovány zaknihované cenné papíry jednoho majitele. A právě ohledně účtů majitelů, resp. ohledně právních důsledků údajů obsažených v této evidenci vznikly a přetrvávaly vleklé právní nejasnosti, nejednoznačnosti a praktické komplikace. Primární otázku tady představuje problém, zda vždy a pro všechny účely (včetně mimo jiné též daňových) je osoba, na jejíž jméno je veden účet majitele, vlastníkem (v 90. letech byl preferován termín majitelem) cenných papírů na tomto účtu evidovaných.

Nejprve je nutno konstatovat často zmiňovaný povzdech, že způsob vedení evidence Střediskem cenných papírů byl do značné míry poznamenán

10 Viz § 1 ZCP, přijatého dne 20. listopadu 1992 a nabyvšího účinnosti 1. ledna 1993.

11 V této souvislosti je potřeba zmínit, že akcie všech privatizovaných akciových společností (transformovaných státních podniků) v první i druhé vlně kupónové privatizace (v počtu převyšujícím celkem jeden tisíc emisí) byly povinně vydávány v zaknihované podobě (viz § 93 ZCP ve znění do 30. dubna 2004) a měly povinně status veřejně obchodovatelného cenného papíru (viz např. § 92 ZCP ve znění do 30. dubna 2004), což znamenalo, že je Burza cenných papírů Praha, a.s. (dále též „BCPP") povinně kótovala, ačkoli u mnohých z nich nebyl o obchodování s nimi zájem ani na straně investorů, ani na straně emitentů. Následně pak BCPP i další subjekty vyvinuly značné a řadu let trvající úsilí, aby byl kapitálový trh očištěn od těchto „mrtvých duší" a počet akciových titulů přijatých k obchodování na BCPP klesl z původních 955 emisí první vlny plus 674 emisí druhé vlny kupónové privatizace (viz Burza cenných papírů Praha, a.s.: Historie burzy [online]. Dostupné z WWW: <http://www.pse.cz/dokument.aspx?k=Historie-Burzy>, [cit. 2010-08-01]) na současnou necelou třicítku (viz Burza cenných papírů Praha, a.s.: Oficiální kurzovní lístek [online]. Dostupné z WWW: <http://www.pse.cz/Kurzovni-Listek/Oficialni-KL/Default.aspx>, [cit. 2010-08-01]).

12 V právní formě příspěvkové organizace, jejímž zřizovatelem je Ministerstvo financí.

13 Po ukončení dvou vln kupónové privatizace se Středisko cenných papírů stalo právním nástupcem Centra kupónové privatizace (viz Středisko cenných papírů: Historie SCP [online]. Dostupné z WWW: <http://www.scp.cz/index.php/cs/historie-scp>, [cit. 2010-08-01]).

nedostatkem flexibility, byrokratickou rigidností a neporozuměním potřebám hladce fungujícího kapitálového trhu, což bylo dáváno do souvislosti s charakterem SCP jako státní instituce vzdálené chápání jí vyvíjené činnosti jako služby účastníkům kapitálového trhu. Vyžadované administrativní procedury,[14] jakož i celkový přístup personálu zajišťujícího činnost SCP[15] odrazovaly velké množství zejména zahraničních investorů od přímé interakce s SCP, tedy od zřízení a užívání účtu majitele v SCP, přičemž tito investoři realizovali své investiční záměry na českém kapitálovém trhu (nákupy českých zaknihovaných cenných papírů a jejich prodeje, jakož i uplatňování práv a čerpání požitků z takových cenných papírů) nepřímo, pomocí prostředníků (nejčastěji bank a obchodníků s cennými papíry působících v České republice), na jejichž účtu majitele byly dotyčné cenné papíry v SCP evidovány.

Tehdejší tuzemská právní úprava ovšem vícestupňový systém evidence zaknihovaných cenných papírů[16] neznala. Určitý krok tímto směrem sice představovala přechodná úprava institutu svěření činností SCP jiné osobě,[17] avšak ani tento institut nenašel širšího uplatnění a nevnesl tolik požadované uvolnění rigidnosti tuzemské praxe v evidenci zaknihovaných cenných papírů.

Naopak, zákonodárce původní poněkud vágní a nespecifickou právní úpravu[18] otázky vlastnictví cenných papírů evidovaných na účtu majitele v SCP vyřešil nejprve zcela kategorickou formulací nevyvratitelné právní domněnky, že „*majitelem zaknihovaného cenného papíru je osoba, na jejímž účtu je cenný*

14 Např. přísné vyžadování opakovaného předkládání korporačních a osobních dokumentů, čerstvě udělených plných mocí a dalších dokladů, u kterých, pokud pocházely z ciziny, se vyžadovala superlegalizace či apostilace dle Haagské úmluvy, a to jak při zřízení či zrušení účtu majitele, tak i při jakékoli dispozici s cennými papíry na tomto účtu. Jako určitá ilustrace tehdejšího systému může posloužit smutně úsměvná absurdní situace, že velká zahraniční finanční instituce (typu např. Deutsche Bank) s desítkami tisíc zaměstnanců a mnohamiliardovým majetkem si nemohla nakoupit ani jednu akcii společnosti ČEZ, a.s. (řekněme jako svou pokusnou pilotní investici v České republice) tak, aby se stala jejím přímým a pravoplatným majitelem, bez toho, aby se dva členové jejího představenstva osobně obtěžovali k notáři podepsat příslušné dokumenty pro Středisko cenných papírů.

15 Zde je nutno v zájmu objektivity poznamenat, že velká část tzv. „přepážkových pracovníků", s nimž se uživatel služeb SCP měl možnost setkat, nebyli zaměstnanci SCP, nýbrž soukromé obchodní společnosti, která na smluvním základě zajišťovala technické a personální zázemí pro činnost SCP. I tito zaměstnanci však jednali s klienty SCP podle metodických pokynů a pracovních postupů majících svůj původ ve Středisku cenných papírů.

16 Představující nyní určitý standard přítomný na všech rozvinutých finančních trzích.

17 Podle ustanovení § 70a ZCP ve znění účinném od 1. července 1996 do 11. července 2002, resp. v pozměněné podobě až do 30. dubna 2004.

18 Do 30. června 1996 nebyl vlastnický režim cenných papírů evidovaných na účtu majitele vedeném v SCP na jméno určité osoby zákonem explicitně řešen, což vedlo k řadě sporů, nepřehledných právních situací a nezřídkému zneužití takové evidence.

papír evidován“,[19, 20] posléze dodatkem mírně změkčené na právní domněnku vyvratitelnou vyjádřenou formulací „*majitelem zaknihovaného cenného papíru je osoba, na jejímž účtu je cenný papír evidován, není-li prokázán opak*“.[21]

Jak v prvním, tak i v druhém případě ovšem nešlo a nemohlo jít o pravidlo absolutní, o právní fikci platící vždy a všude. Výjimky z tohoto pravidla, tedy situace, kdy osoba, na jejímž účtu byl cenný papír zaknihován, nebyla jeho majitelem, lze rozčlenit do tří hlavních kategorií.

Nesrovnalost mezi údaji na účtu majitele a v registru emitenta. Na tuto situaci výslovně pamatoval § 87b ZCP,[22] stanovící „*Je-li k témuž dni vyhotoven výpis z účtu […] i výpis z registru emitenta […] a určité právo […] přísluší v souladu s těmito výpisy různým osobám, považuje se za určující výpis z registru emitenta.*“ Jak vidno, odkazovala tato úprava na druhou z obou evidencí zaknihovaných cenných papírů vedených SCP jako na rozhodující a řešila nejčastěji situace, kdy z důvodů (často technických) na straně SCP nebyl proveden zápis převodu cenného papíru souvztažně v obou těchto evidencích.

Chyby a neúplnosti v evidenci SCP opravené z rozhodnutí samotného SCP z vlastního podnětu či na základě námitky majitele účtu nebo emitenta.[23] Takovéto opravy a doplnění se prováděly s účinností *ex tunc* a situaci tak napravovaly zpětně. Využití této možnosti bylo v praxi opět většinou vázáno jen na situace, kdy ve vlastní činnosti SCP došlo (typicky z důvodů technických) k chybnému zápisu.

Opravy a doplnění evidence SCP na základě pravomocného rozhodnutí

19 Viz § 58 odst. 7 ZCP ve znění účinném od 1. července 1996 do 31. prosince 2000.

20 K důvodům i dopadům této poměrně radikální změny lze ocitovat právní názor Nejvyššího soudu: „*Je pravdou, že ustanovení § 58 odst. 7 zákona č. 591/1992 Sb. (dále jen „zákon o cenných papírech“) je formulováno tak, že navozuje závěr, že „majitelství“ cenných papírů osob, na jejichž účtech jsou vedeny, je nezpochybnitelné. Z povahy a funkce cenného papíru a z logického, systematického a teleologického výkladu citovaného ustanovení však lze dospět k závěru, že takový závěr není správný.*
Uvedené ustanovení bylo do zákona o cenných papírech začleněno novelou provedenou zákonem č. 152/1996 Sb., přičemž jeho účelem je zejména čelit nekalým praktikám osob, které se brání postižení zaknihovaných cenných papírů na svém účtu (např. výkonu rozhodnutí) poukazem na to, že jim cenné papíry na jejich účtu nepatří, ale jsou majetkem jiné osoby (např. klienta obchodníka s cennými papíry). Jeho účelem však v žádném případě není nahradit nabývací titul k cenným papírů, tím méně pak legalizovat nekalý převod cenného papírů či nedůvodnou změnu v jeho evidenci.“ Viz Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 901/2000, Nejvyšší soud České republiky: Rozhodnutí NS [online]. Dostupné z WWW: <http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=2817&searchstr=29+Cdo+901%2F2000>, [cit. 2010-08-01].

21 Viz § 58 odst. 7 ZCP ve znění účinném od 1. ledna 2001 do 30. dubna 2004.

22 Účinný ovšem pouze v období mezi 1. červencem 1996 a 30. dubnem 2004.

23 Viz ustanovení § 64 a § 65 ZCP ve znění účinném do 30. dubna 2004.

soudu.[24] Toto je hlavní a vlastně jediná cesta k vyvrácení právní domněnky o vlastnictví („majitelství" dle tehdejší právní dikce) cenných papírů evidovaných na jméno určité osoby v evidenci SCP z důvodů právních. Chtěl-li někdo dosáhnout přiznání vlastnictví cenných papírů evidovaných v SCP (ať už na účtu majitele nebo v registru emitenta) na jméno jiné osoby, nebo vyskytl-li se spor o to, kdo je pravým majitelem zaknihovaných cenných papírů,[25] bylo nutno tuto otázku vyřešit nejprve soudní cestou a teprve poté se domáhat právních důsledků takového soudního rozhodnutí včetně případné opravy zápisu v evidencích SCP. Obdobnému režimu podléhaly též případy právního nástupnictví (zejména dědictví u fyzických osob, fúze a jiné přeměny u osob právnických), kdy SCP vyčkávalo na dodání úředního dokladu o právním nástupnictví (soudní usnesení o dědictví, o zápisu přeměny do obchodního rejstříku atd.) a teprve poté provádělo *ex tunc* zápis změn do své evidence.

Výše uvedené kategorie nezahrnovaly situaci, na kterou nepamatovala ani obecná česká právní úprava práva cenných papírů, kdy se dvě osoby dohodly, že zaknihované cenné papíry nakoupené pro jednu z nich budou evidovány v SCP na jméno druhé z nich. Takovéto uspořádání vycházející z dělby ekonomického a právního vlastnictví, resp. z právního institutu svěřeneckého majetku (trustu), je českému právu v zásadě cizí[26] a pro posuzování soukromoprávní otázky vlastnictví cenných papírů zaknihovaných v evidenci SCP v podstatě irelevantní. Tvrzení, byť i souhlasné a důkazy podpořené, dvou osob, že na základě jejich vzájemné dohody jedna nakupovala cenné papíry pro druhou a že by tudíž (přes evidenci těchto zaknihovaných cenných papírů na účtu majitele vedeného na jméno první z nich) měla být za majitele podle českého práva považována druhá z nich neobstojí jako dostatečný důvod k prolomení zákonné domněnky vlastnictví obsažené v § 58 odst. 7 ZCP.

24 Viz ustanovení § 64 ZCP ve znění účinném do 30. dubna 2004.

25 Časté bývaly spory např. o platnost smlouvy o převodu cenných papírů, o naplnění její odkládací nebo rozvazovací podmínky, o platnost odstoupení od smlouvy o převodu cenných papírů atd. V žádné takové situaci SCP samo neposuzovalo dodané důkazy a neprovádělo na jejich základě změny a opravy ve svých zápisech, nýbrž vyčkávalo na pravomocné rozhodnutí soudu.

26 Určitou výjimku, jakýsi první průlom do obecného neuznávání svěřeneckého majetku v poválečném tuzemském právu představuje již od roku 1993 institut podílových fondů v kolektivním investování, kdy majetek (včetně zejména cenných papírů) je evidován na jméno investiční společnosti, avšak dle výslovné dikce zákona se nachází ve společném vlastnictví podílníků. Viz § 5 dnes již neplatného zákona č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech a také § 7 současně platného zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování.

Uspořádání vícestupňové evidence zaknihovaných cenných papírů, tak obvyklé v cizích státech s rozvinutým finančním trhem, umožňujícím v centrálním registru vedení jen omezeného počtu účtů pro velké obchodníky s cennými papíry a další poskytovatele služeb na finančním trhu, přičemž oni sami pak v navazující evidenci (nezřídka i několikastupňové) registrují pravé vlastníky dotčených zaknihovaných cenných papírů, nebylo tehdy v tuzemsku možné a dle českého práva (alespoň dle práva cenných papírů) uznávané. Přesto však bylo *via facti* nezřídka využívané. Zahraniční investoři si na základě smluvního vztahu (často podle cizího práva, neboť z výše naznačených důvodů české právo nebyl k takovému uspořádání příliš vstřícné) s tuzemským obchodníkem s cennými papíry (nezřídka nikoli přímo, nýbrž prostřednictvím řetězu až několika zahraničních obchodníků) o poskytování tzv. „služeb custody" zajišťovali, že jimi provedené investice do tuzemských cenných papírů rezultují v připsání takových cenných papírů na účet majitele v SCP vedený na jméno jejich poskytovatele takových služeb (custodiana nebo sub-custodiana), který bude z tuzemského hlediska považován za právního vlastníka dotyčných cenných papírů, avšak veškerá práva a požitky vyplývající z takových cenných papírů bude převádět na investora jako ekonomického vlastníka takových cenných papírů.

Daňové hledisko (aneb „Nic není, jak se zdá")

Výše uvedenému formálnímu chápání vlastnictví zaknihovaných cenných papírů evidovaných na účtu majitele v SCP ovšem nebylo možno přiznat univerzální platnost pro všechny účely a ve všech právních vztazích. Daňové hledisko například již tradičně upřednostňuje ekonomickou podstatu určitých společenských vztahů před jejich formálně-právní slupkou. Tento přístup, známý ostatně z celé řady zahraničních daňových soustav pod anglickým označením „substance-over-form" a nelézající své vyjádření též v českém pozitivním daňovém právu,[27] je např. ve vztahu k účastnickým i dluhovým

27 Viz § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který stanoví „*Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.*" a také § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který stanoví

cenným papírům akcentován v mnohých mezinárodních daňových smlouvách, jimiž je Česká republika vázána.

V těchto daňových smlouvách totiž bývá přiznána výhoda snížené či nulové úrovně zdanění ve státě zdroje u příjmů typu dividend, úroků (z dluhopisů i jiných) a licenčních poplatků pouze tehdy, pokud jejich příjemce, rezident druhého smluvního státu, je „skutečným" vlastníkem takových příjmů.[28] Právo mezinárodních smluv tedy rozlišuje mezi ekonomickým („skutečným") a právním (formálním) vlastnictvím, přičemž pro uplatňování daňových smluvních výhod upřednostňuje vlastnictví ekonomické.[29] Dle známého pravidla o přednosti mezinárodní smlouvy před zákonem[30] tedy minimálně v daňověprávních vztazích upravených mezinárodní smlouvou bylo možno překonat právní domněnku vlastnictví majitele účtu ve Středisku cenných papírů podle § 58 odst. 7 ZCP prokázáním „skutečného" vlastníka zaknihovaných cenných papírů, pokud byl osobou odlišnou od osoby, na níž byl účet majitele v SCP veden. Příjem vyplývající z držby (např. dividenda) nebo zcizení (např. kupní cena z prodeje, výplata podílu na likvidačním zůstatku) zaknihovaného cenného papíru evidovaného v SCP na účtu majitele byl tedy podroben dani z příjmů (anebo od ní osvobozen) u ekonomického vlastníka takových cenných papírů, byl-li odlišný od jejich vlastníka formálně-právního.

Tato dichotomie, tedy odlišné chápání vlastníka zaknihovaných cenných papírů podle soukromého práva a podle veřejného (daňového) práva, tvořila relativně neobvyklou anomálii v českém právním prostředí a – minimálně

„*Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*"

28 Viz např. Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu vyhlášená sdělením Ministerstva zahraničních věcí pod č. 83/2002 Sb.m.s. stanovící ve svém článku 10 odst. 2 „*…jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:*

a) […] 5 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost, která ovládá přímo nebo nepřímo nejméně 10 procent hlasovacího práva na společnosti vyplácející dividendy;

b) 15 procent hrubé částky dividend ve všech ostatních případech."

29 Tato skutečnost se stane ještě více zřejmou, podíváme-li se na autentické anglické znění řady uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (např. smlouva s Izraelem č. 21/1995 Sb., s Ruskem č. 278/1997 Sb., S Indií č. 301/1999 Sb., s Belgií č. 95/2000 Sb.m.s., s Norskem č. 121/2005 Sb.m.s. a mnohé další), kde se používá v dotčených pasážích termín „beneficial owner", kterému by lépe než v českém znění smluv tradičně používanému překladu „skutečný vlastník" (jako by snad vlastník podle pozitivního práva byl méně skutečný nežli osoba, pro níž majeteček svěřenecky spravuje) odpovídal doslovnější překlad „beneficiální vlastník" naznačující osobu, které plynou (zejména ekonomické) benefity, tedy výhody a požitky s vlastnictvím cenného papíru spojené.

30 Viz zejména článek 10 Ústavy České republiky č. 1/1993 Sb. ve znění od 1. června 2002.

zpočátku (v polovině let devadesátých) – vedla k určitému zmatení a znepřehlednění. Jako dnes již úsměvný až anekdotický příklad lze uvést schizofrenní a navzájem se popírající výklady Ministerstva financí z té doby, které pro větší názornost jsou v chronologickém pořadí níže citovány.

1) Pokyn z 30. 9. 1994

D-91 – Pokyn Ministerstva financí k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů

Při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění u zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů se výše sazby daně vybírané srážkou řídí smlouvou, uzavřenou se státem sídla nebo bydliště skutečného vlastníka, tj. konečného příjemce výnosů, a to i tehdy, je-li jako majitel účtu ve Středisku cenných papírů uvedena jiná osoba, např. správce nebo držitel účtu cenných papírů, která není skutečným vlastníkem.

Společnosti vyplácející tyto výnosy se při aplikaci mezinárodních daňových smluv řídí prohlášením správce nebo držitele účtu cenných papírů, zapsaného ve Středisku cenných papírů, o daňovém domicilu skutečných vlastníků.

Obdobně se při určení domicilu postupuje i v případě zdaňování kapitálových výnosů z prodeje (zcizení) zaknihovaných cenných papírů.[31]

2) Sdělení z 12. 9. 1996

Sdělení Ministerstva financí č. 251/59 984/96 k Pokynu č. D-91 k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů

Ministerstvo financí ČR sděluje, že Pokyn č. D-91 k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů, který je zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 9 z roku 1994, není dotčen novelou Zákona o cenných papírech publikovanou ve Sbírce zákonů č. 152/1996.[32]

Pokyn nadále zajišťuje řádné provádění mezinárodních smluv, které upravují daňovou situaci příjemců, skutečných vlastníků, výnosů z cenných papírů. Jestliže v obchodních transakcích vystupují zprostředkovatelé, obstaratelé, správci apod., kteří nemají k výnosům vlastnická práva, nelze uplatnit daňovou smlouvu, která se vztahuje ke státu jejich rezidence. Tyto osoby však mohou obstarat

31 Česká republika. Ministerstvo financí. Pokyn D-91 ze dne 30. září 1994 čj. 251/45 510/1994. Finanční zpravodaj č. 9/1994, bod č. 88. Ministerstvo financí, Praha.

32 Tato novela rozšířila text ZCP o výše uvedenou nevyvratitelnou právní domněnku o vlastnictví zaknihovaných cenných papírů osobou, na jejímž účtu majitele jsou evidovány (pozn. autora).

a poskytnout osobám vyplácejícím výnosy potvrzení o rezidentství skutečných vlastníků výnosů.[33]

3) Sdělení z 12. 12. 1996

Sdělení Ministerstva financí č. 351/76 257/96 k interpretaci pojmu konečného příjemce výnosů ze zaknihovaného cenného papíru

Za tzv. „skutečného vlastníka", tj. konečného příjemce výnosů z cenného papíru v zákonem stanovené evidenci podle § 56 odst. 1 a § 98 odst. 2 zákona č. 591/1993 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZCP") je při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nutné ve smyslu právního řádu ČR považovat vždy majitele tohoto cenného papíru, tj. osobu, na jejímž účtu vedeném ve zmíněné evidenci je evidována též osoba, kterou je tento cenný papír podle § 36 ZCP v návaznosti na § 59 písm. c) bod 5 ZCP spravován.

Ve smyslu tohoto sdělení je nutné vykládat Pokyn č. D-91, uveřejněný dne 30. 9. 1994 ve Finančním zpravodaji pod č. 88 a Sdělení k Pokynu č. D-91 uveřejněné dne 25. 10. 1996 ve Finančním zpravodaji pod č. 70.[34]

4) Pokyn z 27. 2. 1998

D-177 – Pokyn Ministerstva financí k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů

Při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění u zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů se výše sazby daně vybírané srážkou řídí smlouvou, uzavřenou se státem sídla nebo bydliště skutečného příjemce výnosů (beneficial owner), a to i tehdy, je-li jako majitel účtu ve Středisku cenných papírů uvedena jiná osoba, např. správce, obstaratel, zprostředkovatel, apod.

Subjekty vyplácející tyto výnosy se při aplikaci mezinárodních daňových smluv řídí prohlášením majitele účtu cenných papírů, zapsaného ve Středisku cenných papírů, o daňovém domicilu konečných příjemců výnosů.

Obdobně se při určení domicilu postupuje i v případě zdaňování kapitálových výnosů z prodeje (zcizení) zaknihovaných cenných papírů.

Tímto pokynem se ruší Pokyn č. D-91 uveřejněný ve Finančním zpravodaji

33 Česká republika. Ministerstvo financí. Sdělení ze dne 12. září 1996 čj. 251/59 984/96. Finanční zpravodaj č. 10/1996, bod č. 70. Ministerstvo financí, Praha.

34 Česká republika. Ministerstvo financí. Sdělení ze dne 12. prosince 1996 čj. 351/76 257/96. Finanční zpravodaj č. 12/1996, bod č. 90. Ministerstvo financí, Praha.

č. 9/1994 pod bodem č. 88, Sdělení k tomuto Pokynu uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 10/1996 pod bodem č. 70 a Sdělení k interpretaci pojmu konečného příjemce výnosů ze zaknihovaného cenného papíru uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 12/1996 pod bodem č. 90.[35]

5) Sdělení z 29. 1. 2001

Sdělení Ministerstva financí č. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení" a „skutečný vlastník"

Vzhledem k častým dotazům veřejnosti týkajícím se výkladu pojmů „místo vedení" (place of management" a „skutečný vlastník" (beneficial owner) a vzhledem k jejich aktuálnosti a významu při provádění daňových smluv uvádíme následující sdělení. […]

Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem „skutečný vlastník", hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu „skutečný vlastník" tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.[36]

Na uvedeném lze demonstrovat kyvadlovitý vývoj od uznání ekonomického vlastnictví, přes jeho popření, opětovné uznání až po rozšíření i na vztahy nepokryté žádnou mezinárodní daňovou smlouvou, to vše v rozpětí necelých sedmi let (1994 až 2001). Dalo by se namítat že rozšíření na mimosmluvní vztahy je *contra legem*, tedy v rozporu s výslovným ustanovením ZCP, neboť neexistuje žádné ustanovení mezinárodní smlouvy, které by příslušnou pasáž ZCP derogovalo, ale dle názoru autora je pro prolomení právní domněnky vlastnictví zaknihovaných cenných papírů ve prospěch jejich vlastníků ekonomických v daňových vztazích dostačující použití zásady přednosti skutečného obsahu před právní formou zmíněné výše.[37]

35 Česká republika. Ministerstvo financí. Pokyn D-177 ze dne 27. února 1998 čj. 251/2 617/1998. Finanční zpravodaj č. 2/1998, bod č. 20. Ministerstvo financí, Praha.

36 Česká republika. Ministerstvo financí. Sdělení ze dne 29. ledna 2001 čj. 251/122 867/2000. Finanční zpravodaj č. 1/2001, bod č. 11. Ministerstvo financí, Praha.

37 Viz § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Centrální depozitář (aneb „Konec dobrý, všechno dobré?“)

Po dlouhém, více než sedmnáctiletém období působení Střediska cenných papírů (od počátku roku 1993 až do poloviny roku 2010) se tedy ujal vedení centrální evidence zaknihovaných cenných papírů v České republice nový typ subjektu – centrální depozitář.[38] Tímto subjektem je soukromoprávní osoba, akciová společnost s obchodní firmou Centrální depozitář cenných papírů, a.s. (dále jen „CDCP“). Svou činnost CDCP zahájil poté, co získal zákonem požadované povolení od České národní banky,[39] uzavřel smlouvu s Ministerstvem financí předvídanou § 202 odst. 3 ZPKT o převodu evidence Střediska cenných papírů[40] a tuto evidenci také fyzicky převzal.

Se zahájením činnosti centrálního depozitáře došlo konečně k plnému zavedené vícestupňové evidence zaknihovaných cenných papírů v České republice, což umožňuje (ve srovnání se stavem minulým) též hladší návaznost na obdobné evidence zahraniční.

CDCP vede v centrální evidenci cenných papírů dva typy majetkových účtů – účet vlastníka (pro osobu která je vlastníkem investičních nástrojů evidovaných na tomto účtu) a účet zákazníka (pro osobu, která není vlastníkem investičních nástrojů evidovaných na tomto účtu a která vede evidenci navazující na evidenci centrálního depozitáře).

38 Konkrétně se tak stalo dne 2. července 2010 (viz Sdělení Ministerstva financí č. 234/2010 Sb. ze dne 12. července 2010 o převzetí evidence zaknihovaných a imobilizovaných cenných papírů vedené Střediskem cenných papírů centrálním depozitářem). Středisko cenných papírů ovšem fakticky ukončilo svou činnost pro veřejnost (přijímání požadavků na služby) již s týdenním předstihem, dne 25. června 2010 (viz Středisko cenných papírů: Tiskové zprávy: Středisko cenných papírů přestává vykonávat svoji činnost [online]. Dostupné z WWW: <http://www.scp.cz/index.php/cs/tz-cenik/585-1062010--stedisko-cennych-papir-pestava-vykonavat-svoji-innost>, [cit. 2010-08-01]) a Centrální depozitář cenných papírů, a.s. zahájil poskytování služeb až 7. července 2010 (viz Centrální depozitář cenných papírů: Novinky: Centrální depozitář zahajuje svoji činnost [online]. Dostupné z WWW: <http://www.centraldepository.cz/Novinky/Detail.aspx?ka=48>, [cit. 2010-08-01]).

39 S datem právní moci 14. července 2009, viz Česká národní banka: Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu: Základní informace [online]. Dostupné z WWW: <http://www.cnb.cz/cnb/JERRS.WEB10.VIZITKA?p_lang=cz&p_SEQ_ID=38466&p_VER_ID=1001&p_DATUM=22.08.2010&p_ROL_KOD=24>, [cit. 2010-08-01].

40 Došlo k tomu dne 9. prosince 2009 (viz Ministerstvo financí České republiky: Archiv 2009: Tiskové zprávy: Společná tisková zpráva Ministerstva financí ČR a Centrálního depozitáře cenných papírů, a.s [online]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_51682.html> [cit. 2010-08-01]).

Pro účty vlastníka stanoví ZPKT stejnou vyvratitelnou domněnku vlastnictví majitele účtu,[41] jako tomu bylo v případě SCP podle právní úpravy účinné do roku 2004. I zde v případě sporu o vlastnictví je zapotřebí vyčkat pravomocného rozhodnutí soudu nebo jiného příslušného orgánu (např. rozhodce), a teprve poté CDCP provádí opravu ve své evidenci se zpětným účinkem (*ex tunc*).[42] Rozdíl mezi právním vlastnictvím cenných papírů evidovaných na účtu vlastníka pro jednu osobu a jejich vlastnictvím ekonomickým svědčícím jiné osobě se nepředpokládá (proč by jinak byl zaváděn institut účtu zákazníka), zákon jej nijak neupravuje, ale není důvodu proč nepoužít stejné postupy a právní argumenty, jako tomu bylo doposud v souvislosti s účty majitelů vedeným Střediskem cenných papírů. Lze jen vyjádřit přesvědčení, že takových rozdílů bude do budoucna jen minimum, neboť u účtů vlastníka v CDCP nadále není dán hospodářský důvod k jejich vzniku.

V případě účtů zákazníků je především omezena typologie osob, pro které může být takový účet ze strany CDCP zřízen a veden. Jedná se výlučně o finanční instituce typu některých obchodníků s cennými papíry, investičních společností apod.,[43] které jsou oprávněny vést evidenci navazující na centrální evidenci cenných papírů a pro své zákazníky samy vést další (navazující) majetkové účty, na nichž jsou evidovány jednotlivě podle zákazníka cenné papíry, jež pak ve svém souhrnu jsou evidovány u CDCP na účtu zákazníka vedeném na jméno příslušné finanční instituce. Podle výslovného ustanovení zákona[44] jsou majetkové účty vedené v evidenci navazující na centrální evidenci cenných papírů výlučně jen účty vlastníků. Z toho tedy vyplývá, že evidence zaknihovaných cenných papírů je v České republice vždy jen dvoustupňová a případné další stupně pak mohou přistupovat, jen když řetězec navazujících evidencí překročí hranici do ciziny nebo (což se ovšem netýká

41 Viz § 94 odst. 3 ZPKT: „*Vlastníkem investičních nástrojů evidovaných na účtu vlastníka je osoba, pro niž je účet vlastníka zřízen, pokud není prokázán opak.*"

42 Viz § 98 ZKCP.

43 Přesnější výčet takových finančních institucí podává § 92 odst. 3 ZPKT, který mezi ně řadí a) obchodníka s cennými papíry, který má v povolení uvedenou investiční službu úschova a správa investičních nástrojů včetně souvisejících služeb, b) investiční společnost, která má v povolení uvedenou investiční službu úschova a správa investičních nástrojů včetně souvisejících služeb, c) Českou národní banku, d) zahraniční osobu, jejíž předmět podnikání odpovídá činnosti osob uvedených v písmenech a) a b) a která je oprávněna poskytovat investiční služby v České republice, e) zahraničního centrálního depozitáře nebo zahraniční osobu oprávněnou vést evidenci investičních nástrojů.

44 Viz § 94 odst. 6 ZPKT.

centrální evidence, nýbrž jen evidence samostatné) z ciziny, a na evidenci se tak začne uplatňovat cizí právo.

Cenné papíry evidované na účtu zákazníků nejsou ve vlastnictví osoby, na jejíž jméno je tento účet veden. To vyplývá ze samotné definice takového účtu v § 94 odst. 1 ZPKT. Pro soukromoprávní účely se za majitele takových zaknihovaných cenných papírů považuje osoba, na jejíž jméno je veden v navazující evidenci účet vlastníka. Této osobě svědčí rovněž vyvratitelná domněnka vlastnictví podle § 94 odst. 3 ZPKT. Pro účely daňové je nicméně možno prolomit či spíše obejít tuto právní domněnku stejným způsobem, jak bylo popsáno výše ohledně účtů majitelů cenných papírů v SCP, tedy s použití rozlišení mezi formálně-právním vlastnictvím (svědčícím majiteli účtu vlastníka) a ekonomickým, beneficiálním, či „skutečným" vlastnictvím svědčícím jiné osobě, která je konečným příjemcem hospodářských výhod s vlastnictvím dotčených cenných papírů souvisejících.

Stejně jako v minulosti tedy při zdaňování výnosů z držby či zcizení zaknihovaných cenných papírů evidovaných CDCP záleží na existenci a interpretaci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a na aplikaci základní daňové zásady o přednosti obsahu před formou. Dle dodnes nezrušeného výše citovaného daňového pokynu Ministerstva financí D-177, který přestože není závazným pramenem práva, představuje autoritativní a v daném právním kontextu organický soubor pravidel, s nimiž je rozhodně možno se obecně ztotožnit, tak nabývá na významu ohledně určení „skutečného" vlastníka zaknihovaných cenných papírů prohlášení majitele účtu vlastníka (ať již v centrální nebo navazující evidenci) o daňovém domicilu, popř. plné totožnosti konečného příjemce vyplácených příjmů z cenných papírů.

Ukazuje se tak, že v novém, stejně jako v předchozím systému evidence zaknihovaných cenných papírů je šedá každá litera zákona (zde rozuměno domněnky vlastnictví v ZCP i ZPKT) a věčně zelená pak (nejen daňová) právní praxe.

JUDr. Petr Kotáb
Katedra finančního práva a finanční vědy
Univerzita Karlova v Praze – Právnická fakulta
Nám. Curieových 7
116 40 Praha 1

ДВОЙНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ РОСТ В ГОСУДАРСТВАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

DOUBLE TAXATION AND ECONOMIC GROWTH IN THE COUNTRIES OF THE CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Dr. Andrey Krasyukov

Аннотация: Данная статья посвящена проблеме экономического роста в странах Центральной и Восточной Европы и его основным факторам. В статье обосновывается точка зрения об устранении двойного налогообложения как о важном факторе экономического роста в современных условиях.

Ключевые слова: Экономический рост, фактор экономического роста, налог, налогообложение, двойное налогообложения, устранение двойного налогообложения.

Abstract: This paper is devoted to the problem of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe and to its major factors. In the paper, the point of view of avoidance of double taxation as the important factor of economic growth in modern conditions is proved.

Keywords: economic growth, the factor of economic growth, tax, taxation, double taxation, avoidance of double taxation.

Экономический рост как долгосрочная тенденция увеличения ВВП является одним из главных показателей экономического развития и экономического благополучия любого государства. Это обусловлено тем, что и в теории, и на практике экономический рост является обязательной предпосылкой роста общего благосостояния: увеличения продолжительности жизни, улучшение здравоохранения и образования и т.п. Именно стремление обеспечить экономическое благополучие общества было и остается одной из основных причин подталкивающих

государства Центральной и Восточной Европы к вступлению в Европейский Союз (далее – ЕС).

Действительно, в совсем недавнем прошлом присоединение к ЕС позволяло государству заметно увеличить темпы экономического роста. Причин тому было несколько:

во-первых, это повышение финансовой дисциплины и эффективности работы государственных органов, требуемое для вступления в ЕС,

во-вторых, неограниченный доступ на рынки западноевропейских государств, в том числе и за счет интеграции в единую налоговую систему ЕС,

в-третьих, включение в различные программы ЕС по оказанию помощи некоторым отраслям экономики и т. д.

Однако мировой финансовый кризис во многом нивелировал вышеуказанные факторы экономического роста и выявил некоторые негативные черты членства центрально и восточноевропейских государств в ЕС, препятствующие их экономическому развитию.

Традиционно к числу факторов, способствующих интенсивному экономическому росту, относятся:

1) человеческий капитал как совокупность наиболее подготовленных и эффективных трудовых ресурсов;
2) технические инновации;
3) собственный капитал и (или) инвестиции.

Во многом вследствие присоединения к ЕС в странах Центральной и Восточной Европы увеличилась миграция наиболее квалифицированных и перспективных трудовых ресурсов в страны Западной Европы. В свою очередь мировой финансовый кризис привел к оттоку иностранных инвестиций, что наряду с дефицитом квалифицированных трудовых ресурсов затруднил инновационное развитие экономики данных государств.

Вышеуказанные факторы наряду с сокращением спроса на рынках Западной Европе и в остальном мире привели к значительному замедлению темпов экономического роста в странах Центральной и Восточной Европы, а в отдельных случаях и к его полному прекращению, что побуждает правительства стран Центральной и Восточной Европы принимать активные меры по поддержанию экономического развития.

Финансовая политика стимулирования экономического роста как система целей и мероприятий традиционно реализуется государством

на макро- и микроэкономическом уровнях. На макроэкономическом уровне она происходит в основном как государственное регулирование денежного обращения, которое связано с сохранением оптимального соотношения между суммой денег в обращении и ВВП, а также с формированием бюджета.

На микроэкономическом уровне финансовая политика реализуется государством посредством воздействия на экономику хозяйствующих субъектов. Связано оно, прежде всего, с налоговыми отношениями, возникающими между государством и налогоплательщиками (организациями и гражданами).[1]

Вступление в зону евро для стран Центральной и Восточной Европы повлекло невозможность воздействовать на экономический рост на макроэкономическом уровне, поскольку они делегировали ЕС ключевые суверенные полномочия в сфере денежного обращения и установления принципов формирования государственных бюджетов. Следовательно, в условиях глобального кризиса для многих государств Центральной и Восточной Европы единая валюта может оказаться чрезмерным ограничением их экономики, что не замедлит отразиться на уровне благосостояния общества.

Помимо этого мировой финансовый кризис также обострил давно существующую проблему дифференциации социально-экономического развития различных государств ЕС и добавил проблему взаимоотношений ЕС и государств-членов, что привело к необходимости вертикального и горизонтального выравнивания уровня бюджетной обеспеченности в ЕС.

Вертикальное выравнивание ориентировано на преодоление несбалансированности между бюджетом ЕС и бюджетами государств-членов. Оно связано с разграничением функций по уровням системы и обеспечением необходимости соответствия между функциями, осуществляемыми каждым уровнем и источниками финансирования, необходимыми для их выполнения.

Наметившаяся тенденция увеличения полномочий ЕС непременно повлечет за собой увеличение его бюджета либо за счет бюджетов государств-членов, либо за счет повышения налоговой нагрузки на

1 Абдулгалимов А.М., Казимагомедова З.А. Фискальная деятельность государства и экономический рост. // *Налоги*. 2008. № 4. С. 23.

экономику, что в условиях кризисной и посткризисной экономической ситуации может привести к негативным последствиям для государств Центральной и Восточной Европы.

Суть горизонтального выравнивания заключается в обеспечении равных финансовых возможностей для получения населением стандартного (для данных условий) набора социально необходимых жизненных услуг путем преодоления бюджетных диспропорций между регионами.[2] Горизонтальное выравнивание может происходить разными путями.

Первый - использование мер бюджетной поддержки, дополняющих и стимулирующих рыночную активность в слабых регионах. Однако данный метод в полном объеме может быть реализован только в едином государстве, поскольку предполагает безвозмездное перераспределение средств из регионов-доноров в регионы-реципиенты. В рамках такого конфедеративного образования, как ЕС еще слишком сильны противоречия между различными государствами и регионами для такого перераспределения.

Второй – увеличение собственного налогового потенциала государства.

Налоговый потенциал характеризуется экономической структурой региона и его обеспеченностью налогооблагаемыми ресурсами, определяемой налоговыми базами.[3]

Учитывая, что потенциал (от лат. potentia - сила) обозначает возможности либо средства, которые могут быть использованы, понятием «налоговый потенциал» можно охарактеризовать такие возможности привлечения налогов в бюджет.[4]

Поскольку государства – члены ЕС во многом ограничены в использовании макроэкономического уровня финансовой политики увеличение налогового потенциала возможно в основном только за счет микроэкономических средств и инструментов, не маловажную роль среди которых играет устранение двойного налогообложения.

Устранение двойного международного налогообложения представляет собой сложную и многогранную проблему, убедительным свидетельством

2 Алиев В.Г. *Формирование механизма межбюджетного регулирования*. Махачкала, 2000. С. 101.

3 Коломиец А.Л. Анализ концептуальных подходов и методов оценки налогового потенциала регионов // *Налоговый вестник.* 2000. N 2. С. 2.

4 Алехин С.Н. Методика оценки налогового потенциала территорий // СПС «*КонсультантПлюс*».

чему является вся история усилий большинства государств в поиске ее решений. К числу основных трудностей, специфически присущих процессу устранения международного многократного налогообложения, можно отнести:

- конфликт интересов, проявляющийся как на межгосударственном уровне (каждое государство стремится увеличить налоговые поступления в свой бюджет, а также обеспечить максимальные преимущества для своих резидентов за рубежом), так и на уровне взаимоотношений национальной государственной налоговой юрисдикции и налогоплательщика (последний, используя либеральные возможности осуществления международной экономической деятельности, имеет определенную возможность изменения своей налоговой юрисдикции, в то время как государство вынуждено одновременно озаботиться и созданием для него приемлемых условий ведения дел, и обеспечить фискальные поступления в свой бюджет);
- ограничение налогового суверенитета государства: признавая исключительное право другого государства на взимание налогов от деятельности на своей территории, первое государство тем самым лишает себя возможности получения соответствующего фискального дохода;
- многоступенчатую процедуру принятия мер по устранению двойного налогообложения. В самом упрощенном виде она может быть представлена следующим образом. Участвуя в устранении международного многократного налогообложения, государство первоначально должно разработать приемлемые для своей налоговой системы изменения, затем согласовать их со своими партнерами и, наконец, вновь на национальном уровне обеспечить их принятие. На практике, естественно, процесс более растянут вследствие сложности организации механизма согласований и их многократности;
- поиск компромисса между финансовыми и внешнеэкономическими интересами государства. В качестве примера точек такого поиска можно назвать: желательность привлечения иностранного капитала, необходимость для этого устранения двойного налогообложения, следствие - сокращение налогов;
- обоснование целесообразности (необходимости) устранения

двойного налогообложения. При этом выгода от такого устранения, как правило, удаленная и просчитываемая только теоретически, в то время как сокращение налоговой базы способно проявить себя почти моментально;

– сложности технического характера, обусловленные чрезвычайной сложностью и казуистичностью налоговых систем отдельных государств;
– разница экономического развития у разных государств.[5]

Однако процесс глобализации мировой экономики в сочетании с мировым финансовым кризисом многократно обострил конкуренцию среди государств как за источники инвестиций, так и за существующие и новые рынки сбыта. Проявлением такой глобальной конкуренции можно назвать и налоговую конкуренцию среди государств.

Влияние налоговой конкуренции на мировую экономику, налоговое законодательство и практику его применения сложно переоценить, поскольку она предоставляет широкий выбор страны резидентства для глобальных налогоплательщиков - обладателей мобильных факторов производства (в частности, финансового капитала). Выбор налогоплательщиков зависит от степени либеральности фискальной политики в данной юрисдикции в части установления уровня налогового бремени, а также процедуры уплаты налогов и налоговой отчетности.

Тем самым международная налоговая конкуренция стимулирует государства к соперничеству суверенных налоговых юрисдикций в представляемых ими уровнях налоговых ставок, льгот, проводимом налоговом контроле, и особенно в развитии системы устранения двойного налогообложения.[6]

В сфере косвенного налогообложения под влиянием налоговой конкуренции и при содействии Всемирной торговой организации проблему двойного налогообложения практически полностью удалось решить путем внутригосударственной корректировки налогового законодательства.

Попытки достижения компромисса в решении конфликта между национальными налоговыми юрисдикциями и устранения негативных

5 См. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 10.

6 См.: Погорлецкий А.И. Налоговая конкуренция в современной системе мирохозяйственных связей // *Финансовый мир* / Под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М., 2004. Вып. 2. С. 33.

последствий международного двойного налогообложения в области прямых налогов привели к необходимости координации налоговых политик государств и введения ими не только самостоятельных односторонних мер, но и принятия общих правил в области налогообложения.

Характерным примером установления общего режима налогообложения является унификация европейских налоговых систем, представляющая собой сложный длящийся процесс расщепления налогового суверенитета в рамках которого:

- продолжается процесс разграничения полномочий в области налогов между государствами и институтами ЕС, в основе которого просматриваются начала налогового федерализма.
- расширяется компетенция ЕС в сфере прямого налогообложения.
- укрепляется судебная система ЕС, предусмотренная указанным Договором. Это приводит, с одной стороны, к увеличению количества судебных решений в области налогов, а с другой - к увеличению числа противоречий в этих решениях. Одновременно сохраняется большое влияние судебной практики на развитие налогового права ЕС.[7]

Иными словами в ЕС происходит активная передача налогового суверенитета в пользу Сообщества. Наблюдается и ряд новых процессов:

- рост влияния на национальные законодательства постановлений Европейского суда справедливости (ЕСС), которые предлагают толкование общих принципов Договора об образовании Европейского сообщества;
- давление со стороны стран-участниц, приводящее к устранению межгосударственной налоговой конкуренции;
- активная роль Комиссии ЕС в решении вопросов применения правил предоставления государственной помощи;
- претензии Комиссии ЕС на право ведения переговоров о соглашениях в целях избежания двойного налогообложения.[8]

Однако указанные выше процессы унификации европейских национальных налоговых режимов преимущественно ориентированы на отношения внутри ЕС. Взаимодействие с другими государствами, в том

7 См.: Толстопятенко Г.П. Тенденции развития налогового права ЕС // *Финансовое право*. 2004. N 10. С. 53.

8 См.: Хамакерс Х. Тенденции развития налогообложения в Европе // *Налоговед*. 2004. N 10. С. 65, 66.

числе и в сфере устранения двойного налогообложения, традиционно производится государствами – членами ЕС самостоятельно, как правило, путем заключения двухсторонних соглашений.

В условиях спада потребительского спроса на рынках Западной Европы страны Центральной и Восточной Европы для сохранения экономического роста вынуждены переориентироваться на другие рынки сбыта, что повлечет за собой более активное взаимодействие национальных налоговых режимов. В целях сохранения и увеличения темпов экономического развития государств Центральной и Восточной Европы представляется необходимым более активная работа по устранению возникающего в результате такого взаимодействия двойного налогообложения, которая в результате будет способствовать экономическому росту за счет:

1) повышения привлекательности для иностранных инвесторов – не резидентов ЕС экономики стран Центральной и Восточной Европы;
2) повышения конкурентоспособности товаров и услуг из государств Центральной и Восточной Европы на новых рынках за пределами ЕС.

Если рассматривать устранение международного двойного налогообложения как систему, то в ее составе можно выделить следующие элементы, подлежащие согласованию:

– уровни (подсистемы) правового регулирования;
– концепции и принципы, лежащие в основе такого регулирования;
– критерии установления связи лица с государственной налоговой юрисдикцией, в силу которой на него возлагаются обязанности по уплате налогов на территории данной юрисдикции;
– методы (способы) устранения многократного международного налогообложения.[9]

Координация налогообложения двух и более государств в рамках устранения двойного налогообложения, имея своей целью определение взаимоприемлемых условий сосуществования различных налоговых юрисдикций и реализацию фискальных претензий в отношении объектов международной экономической деятельности, осуществляется в

9 См.: Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 11.

соответствии с определенными принципами и создает основу для последующей юридической формализации согласованных правил.

Согласно сложившейся юридической традиции страны Центральной и Восточной Европы при заключении соглашений об устранении двойного налогообложения в качестве основы используют модельную конвенцию ОЭСР. Согласно данной конвенции основным принципом международного налогообложения, развивающегося в русле международной координации и предотвращения (минимизации) негативных последствий его многократности, является принцип недискриминаци, который имеет два аспекта:

– налоговая нейтральность в отношении экспорта и импорта капитала;
– национальная беспристрастность.

Данный принцип можно рассматривать в качестве проявления концепции беспристрастности международного налогообложения. Согласно этой концепции международное налогообложение не будет оказывать пагубного влияния на развитие мировой экономики и национальных хозяйств, если оно осуществляется на основе правил, целями которых являются минимизация налоговых факторов при принятии решений в международной хозяйственной деятельности, исключение ущемления (дискриминации) либо, наоборот, поощрение отдельных видов деятельности посредством различных налоговых инструментов, придание приоритета коммерческим (а не фискальным) расчетам в планировании международной экономической деятельности.[10]

Таким образом, только беспристрастность международного налогообложения, достигнутая в результате комплекса мер по устранению двойного налогообложения, может стать фактором возобновления и (или) ускорения интенсивного экономического роста в странах Центральной и Восточной Европы.

Dr. Andrey Krasyukov
Moiseeva st., 11a – 23,
394006 Russia, Voronezh

10 См. Шахмаметьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право*. 2008. № 2. С. 11.

AKTUÁLNÍ OTÁZKY REGULACE ELEKTRONICKÝCH A VIRTUÁLNÍCH PENĚZ JAKO STIMULŮ HOSPODÁŘSKÉHO RŮSTU

CURRENT ISSUES IN THE REGULATION OF ELECTRONIC AND VIRTUAL MONEY AS ECONOMIC GROWTH STIMULI

Mgr. Bc. Libor Kyncl

Abstrakt: Tento příspěvek se zaměřuje na otázky diskutované v oblasti elektronických a virtuálních peněz během aktuální hospodářské a finanční krize. Tato oblast je oblastí nadmíru specifickou, proto se diskutované problémy částečně odlišují od problémů diskutovaných v oblasti fiskální finančněprávní regulace.

Klíčová slova: elektronické peníze; virtuální peníze; ekonomický růst; stimul; ekonomická krize; zákon o platebním styku; směrnice o platebních službách na vnitřním trhu.

Abstract: This paper aims at current problems in the area of electronic and virtual money discussed in the time of economic and financial crisis. This area is very specific in comparison to other areas of financial law. Therefore discussed problems in this area are partly different from problems discussed in the area of fiscal financial law regulation.

Keywords: electronic money; virtual money; economic growth; stimulus; economic crisis; Payment System Act; Payment Services in the Internal Market Directive.

Úvod

Cílem tohoto příspěvku je pojednání o aktuální situaci a probíhajících legislativních změnách v oblasti elektronických a virtuálních peněz v České republice. Elektronické a virtuální peníze jsou ve srovnání s rozpočtovým právem oblastí mající značná specifika. Jejich regulace tedy vykazuje odlišné problémy a otázky nastávající v době hospodářské krize či finanční krize

i v době negativního vývoje ekonomiky. Problémy a otázky souvisí s legislativními změnami nastartovanými ještě před začátkem ekonomické krize, souvisí i s dlouhodobým vývojem a aktuální ekonomická krize se v nich odráží spíše méně. Pro tento příspěvek tedy formuluji následující hypotézu, kterou se budu snažit potvrdit či vyvrátit:

Veřejnoprávní regulace elektronických peněz a virtuálních peněz je oblastí práva, která není dlouhodobě závislá na ekonomických cyklech včetně nastalých ekonomických a finanční krizí, jednotlivých fázích ekonomického rozvoje a situaci, kdy dochází ke zpomalení či zastavení vývoje ekonomiky.

Potvrzením či vyvrácením této hypotézy tedy bude určeno, zda se u zmíněné veřejnoprávní regulace jedná o regulaci procyklickou, tedy ovlivňovanou ekonomickými cykly, či se jedná o regulaci indiferentní vzhledem k hospodářským cyklům.

S touto hypotézou zároveň postuluji druhou hypotézu, která s první jmenovanou souvisí:

Veřejnoprávní regulace elektronických peněz a virtuálních peněz v současnosti nepředstavuje výraznější stimul pro vývoj na finančním trhu, její účinky na vývoj hospodářského růstu odpovídají míře užívání elektronických peněz a virtuálních peněz, která je v současné době nízká proti bezhotovostním peněžním prostředkům, bankovkám a mincím.

Některé informace k podstatě elektronických peněz a k některým aspektům jejich finančněprávní regulace jsem se již vyjadřoval ve svém příspěvku na konferenci Dny práva 2008, z toho důvodu se budu vyhýbat jejich duplicitě.[1]

Elektronické a virtuální peníze obecně

Dle účinné právní regulace elektronickými penězi rozumíme „peněžní hodnotu, která představuje pohledávku za vydavatelem elektronických peněz, je uchovávaná elektronicky, je vydávaná proti přijetí peněžních prostředků v hodnotě ne nižší, než je hodnota vydávaných elektronických peněz, a je přijímána jako platební prostředek jinými osobami než vydavatelem elektronických peněz.“[2] Elektronické peníze jsou přitom od okamžiku svého vydání vyňaty

1 Srov. Kyncl, L. Electronic Money in Current Legal Practice. In *Dny práva 2008 Days of Law.* 1. vydání. Brno: Tribun EU s.r.o., 2008. ISBN 978-80-210-4733-4, s. 190-197. 2008, Brno, Právnická fakulta.

2 Srov. § 4 odst. 1 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

z režimu ochrany vkladů garančním systémem pro banky a spořitelní úvěrní družstva. Elektronické peníze jsou jedním z druhů peněžních prostředků, vedle bankovek, mincí a bezhotovostních peněžních prostředků. Zařazení elektronických peněz mezi peněžní prostředky má široké implikace, mimo jiné též ovlivňuje účetní zpracování elektronických peněz a jejich pozici např. při insolvenčním řízení.

Elektronické a virtuální peníze jsou vzájemně odlišnými instituty. Chu, Ma a Preece **virtuálními penězi v online hře** rozumí „(1) specifickou digitální jednotku (2) vydávanou podnikatelem s předmětem podnikání spočívajícím v provozování online hry, (3) která je nakupována přímo nebo nepřímo hráči za použití určitého koeficientu přepočtu pomocí zákonného platidla a mimoherních programů a (4) která je elektromagneticky zaznamenána na serverech poskytovaných daným podnikatelem."[3]

Uvedená definice tak, jak byla autory formulována, je tedy aplikovatelná pouze na virtuální peníze v online hře, zatímco neherní virtuální peníze splňují první podmínku, třetí podmínku (za předpokladu, že subjekt hráče zobecníme na subjekt zákazníka či příjemce služeb) a čtvrtou podmínku. Naproti tomu druhá podmínka odpovídá právě herním virtuálním penězům. Tuto definici tedy **rozšiřuji na obecnou definici pro virtuální peníze**, u nichž se tedy jedná o:

(1) specifickou digitální jednotku,

(2) vydávanou podnikatelem s předmětem podnikání spočívajícím v poskytování služeb, které nejsou finančními ani úvěrovými službami,

(3) která je nakupována přímo nebo nepřímo zákazníky poskytovatele služeb za použití určitého koeficientu přepočtu pomocí zákonného platidla a programů mimo server poskytovatele,

(4) která je elektromagneticky zaznamenána na serverech poskytovaných daným podnikatelem.

Naproti tomu Guo a Chow rozeznávají čtyři typy virtuálních peněz:

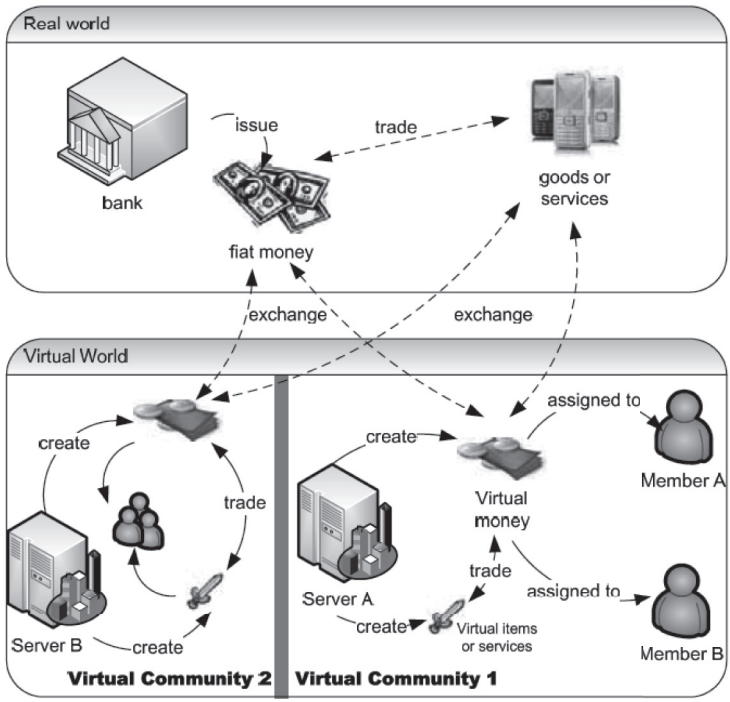
1. virtuální peníze, kterými lze platit pouze za virtuální zboží a virtuální služby,
2. virtuální peníze, kterými lze platit za virtuální zboží a virtuální služby i za reálné zboží a reálné služby,

3 Citace modifikována z Chu, P., Ma, M., Preece, T. *China's Gold Crop Weathers New Regulations... For Now* [citováno 18. července 2010]. Dostupné z WWW: <http://www.lawofthelevel.com/2009/08/articles-1/virtual-currency/chinas-gold-crop-weathers-new-regulationsfor--now/>. s. 3 – 4.

3. virtuální peníze, které lze nakoupit za reálné peníze nebo elektronické peníze,
4. virtuální peníze, které lze prodat za reálné peníze nebo elektronické peníze.[4]

Virtuální peníze typu 3 jsou podtypem virtuálních peněz typu 2, virtuální peníze typu 4 jsou podtypem virtuálních peněz typu 3.[5]

Způsob fungování virtuálních peněz a jejich souvislost s tradičními penězi a elektronickými penězi (souhrnně jsou označeny jako nekryté peníze, *fiat money*) nejlépe vystihuje následující diagram, jehož autory jsou Guo a Chow:[6]



4 Srov. Guo, J., Chow, A. *Virtual Money Systems: a Phenomenal Analysis* [citováno 6. srpna 2010]. Dostupné z WWW: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.155.1443&rep=rep1&type=pdf>. s. 4.

5 Srov. tamtéž.

6 Diagram převzat z Guo, J., Chow, A. *Virtual Money Systems: a Phenomenal Analysis* [citováno 6. srpna 2010]. Dostupné z WWW: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.155.1443&rep=rep1&type=pdf>. s. 3.

Virtuální peníze obvykle mají obvykle formu předplacených peněz, předplacených karet nebo herních bodů (ve formě zlatých, stříbrných či jiných mincí, zkušeností, bodů slávy atd.). Pro jejich právní podstatu je rozhodující i jiný aspekt, tedy zda se jedná o virtuální peníze herní či virtuální peníze neherní.

Regulace elektronických a virtuálních peněz a její cíle

Regulace elektronických a virtuálních peněz má dvě samostatné části – část soukromoprávní a část veřejnoprávní. Soukromoprávní regulace elektronických peněz a virtuálních peněz užívá soukromoprávní metodu regulace a upravuje vztahy mezi dvěma či více subjekty, které si jsou mezi sebou rovny. U soukromoprávní regulace elektronických peněz tedy vystupuje vydavatel elektronických peněz nebo vydavatel virtuálních peněz, držitel těchto peněz, případně nový nabyvatel elektronických či virtuálních peněz (a jiné obdobné subjekty) a případně další prostředníci.

Naproti tomu veřejnoprávní regulace elektronických a virtuálních peněz užívá veřejnoprávní metodu regulace, konkrétně finančněprávní metodu regulace. Upravuje vztahy mezi subjektem vykonávajícím dohled na úseku elektronických peněz a virtuálních peněz a subjekty, které jsou dohledu podrobeny, spolu se souvisejícími vztahy z licenčních, povolovacích, registračních a jiných řízení v režimu zvláštního správního řízení.

V České republice dohled na úseku elektronických peněz vykonává Česká národní banka, dohled na úseku virtuálních peněz v České republice není upraven.

Regulaci elektronických a virtuálních peněz z pohledu veřejného práva řadím do oblasti finančního práva, konkrétně do jeho nefiskální části v souladu s Mrkývkovým systémem finančního práva.[7] V rámci nefiskální části je lze řadit buď do práva elektronických financí (které Mrkývka ve svém výčtu pododvětví finančního práva nezmiňuje),[8] do měnového práva nebo do práva platebního styku. S jistou rezervou lze tuto regulaci řadit i do oblasti práva finančního trhu, pokud bereme bankovnictví a měnové právo jako části práva finančního trhu. Nejpřesnější bude zřejmě zatřídění do práva platebního styku. Jedná se o regulaci relativně novou, která vznikla v 90. letech 20. století

7 Srov. Mrkývka, P. Systém finančního práva. In Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa, 1. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 58–60.

8 Srov. tamtéž, s. 58–60.

nebo mnohde až na počátku 21. století, i když jisté stopy existence elektronických peněz se dají vystopovat i dříve.

U virtuálních peněz v mnoha zemích včetně České republiky vůbec žádná veřejnoprávní regulace neexistuje. Jediné stopy veřejnoprávní regulace virtuálních peněz lze objevit u institutů, kde jsou virtuální peníze spojeny s penězi elektronickými, bezhotovostními peněžními prostředky nebo s hotovými penězi, například v oblastech ochrany proti legalizaci výnosů trestné činnosti, investování, zdanění příjmů a účetnictví. Pro všechny uvedené příklady veřejnoprávní regulace virtuálních peněz však platí obtížná vymahatelnost těchto povinností. Soukromoprávní regulace virtuálních peněz je zakotvena zejména na úrovni závazků, neboť virtuální peníze lze klasifikovat jako jinou majetkovou hodnotu.[9] Je třeba zdůraznit i ochranu spotřebitele při uzavírání distančních smluv, která lze na virtuální peníze též aplikovat.

Odlišná situace panuje v Číně, která je ve vztahu k virtuálním penězům velice restriktivní. Reaguje tak na nastalé společenské problémy – regulace čínské měny je velmi restriktivní sama o sobě, což odpovídá jejímu současnému řízenému kurzu, jehož implikace by mohly být předmětem mnoha vědeckých prací. Čínský stát by nemohl bez této regulace působení virtuálních peněz na čínskou ekonomiku nijak ovlivňovat (což ostatně platí pro všechny státy, které virtuální peníze veřejným právem neregulují). Jedno z hlavních omezení čínské právní regulace spočívá v omezení plateb virtuálními penězi pouze na virtuální služby, které bylo mířeno na herní i na neherní peníze. Dle Chu, Ma a Preece jsou hlavními důvody, kvůli nimž Čína zavedla regulaci virtuálních peněz, obava z inflace, obrana proti praní špinavých peněz a prevence gamblingu.[10]

Veřejnoprávní regulaci elektronických a virtuálních peněz lze dělit na stanovení povinností subjektům účastnícím se na vydávání, užívání a další manipulací s elektronickými a virtuálními penězi, a na zakotvení pravomocí odpovídajících těmto povinnostem. Česká národní banka tedy musí stejně jako u všech ostatních dohledových aktivit směřovat ke svému základnímu cíli: zachování cenové stability. Cenová stabilita a její důležitost vychází mimo jiné z Maastrichtské dohody a též z předcházejících primárních smluv Evropské unie (dříve Evropského společenství).[11] Cenová stabilita je interpretována jako zachování meziroční inflace pod dvě procenta.

9 Srov. § 118 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
10 Srov. tamtéž.
11 Srov. De Haan, J., Oosterloo, S., Schoenmaker, D. In De Haan, J., Oosterloo, S., Schoenmaker,

Elektronické a virtuální peníze v době krize

Do výše nastíněné situace vstoupila v roce 2007 celosvětová hospodářská krize, která ovlivnila prakticky všechna právní odvětví. Přinesla celosvětový nedostatek peněžních prostředků způsobený hypoteční krizí ve Spojených státech amerických, jejíž popis není předmětem tohoto příspěvku.

Důsledkem byly insolvence a osobní bankroty mnoha subjektů na celém světě, sociální nerovnováha a zvýšená pozornost celé společnosti zaměřená na finanční sektor. Nepřímo krize (či pouze nepříznivá hospodářská situace nebo ekonomický útlum, jak ji někteří nazývají) způsobila postupné snahy o úspory v mnoha státech světa v rozličných odvětvích. Tyto úspory vedly ke snaze o zvýšení příjmů veřejných rozpočtů nebo snížení výdajů veřejných rozpočtů. Primárně se jednalo o snahy kvantitativně zaměřené, tedy na snížení výdajů, ale v rámci legislativní diskuze, jak kvantitativně ušetřit prostředky tyto snahy postupně přešly ve snahy o kvalitativní změny v právním systému.

Vznikly diskutabilní návrhy, jako např. návrh de Larosièrovy komise, jak provádět prevenci budoucích krizových situací pomocí převedení dohledu nad finančním trhem na úroveň Evropské unie.[12] Tento návrh modifikace dohledu nad finančním trhem, který však dosud nebyl převeden do konkrétních unijních předpisů (a není ujasněno, zda bude převeden), by bezpochyby převedl na úroveň Evropské unie i dohled nad elektronickými penězi (případně vytvořil dohled nad virtuálními penězi v rámci Evropské unie).

V České republice nejsou virtuální peníze regulovány jinak než předpisy soukromého práva. Nelze tedy říci, že veřejnoprávní regulace virtuálních peněz byla dotčena ekonomickou krizí, neboť téměř absentuje.

Oblast elektronických peněz byla v období hospodářské krize dotčena některými změnami, tyto změny však s krizí přímo nesouvisely, neboť byly obvykle nastartovány již před začátkem ekonomické krize.

V České republice do regulace elektronických peněz zasáhla implementace směrnice o platebních službách na vnitřním trhu č. 2007/64/ES.[13] Zákonodárce při přípravě zákona zvolil převzetí stávajících ustanovení zákona

D. *European Financial markets and Institutions*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009. s. 49.

12 Srov. Hampl, J. Jacques de Larosière a jeho návrhy. In *Nová regulace finančních trhů: záchrana, nebo zkáza?* Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2009. s. 11–16.

13 Směrnice č. 2007/64/ES o platebních službách na vnitřním trhu, kterou se mění směrnice 97/7/ES, 2002/65/ES, 2005/60/ES a 2006/48/ES a zrušuje směrnice 97/5/ES, v aktuálním znění.

č. 124/2002 Sb., o platebním styku,[14] o elektronických penězích.[15] Směrnice samotná totiž regulaci elektronických peněz změnila spíše okrajově, důležitý však byl režim plné harmonizace, který představoval výraznou změnu oproti předtím používanému režimu minimální harmonizace.

Ve směrnici byla stanovena pravidla týkající se provádění platebních transakcí, i když se jedná o platební transakce s elektronickými penězi. Rovněž byla nově upravena odpovědnost za neautorizované platební transakce pro poskytovatele platebních služeb i plátce. Netýkala se však vydávání elektronických peněz. Tyto základní oblasti unijní úpravy, která nemá přímý účinek, neboť se jednalo o směrnici, a tedy byla povinností členských států Evropské unie (v té době ještě Evropského společenství), byly transponovány do české právní úpravy s účinností od 1. listopadu 2009.

Tato transpozice také přinesla změnu názvosloví u tzv. výjimkových vydavatelů elektronických peněz dle starého zákona o platebním styku, kteří se nyní nazývají vydavatelé elektronických peněz malého rozsahu. Aplikují se na ně obdobně některá ustanovení o činnosti platební instituce.[16]

Nově byla upravena i úprava instituce elektronických peněz, která nyní musí mít pro zahájení činnosti počáteční kapitál alespoň 1 milion EUR, přičemž nad rámec této částky ještě udržuje kapitálovou přiměřenost.

Největší změny na úseku elektronických peněz jsou však nyní ve stádiu přípravy. Jedná se o transpozici směrnice 2009/110/ES o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezřetnostním dohledu nad touto činností do českého právního řádu. Tato směrnice zrušila stávající směrnici o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz. Lhůta pro provedení je stanovena na 1. května 2011. K 1. srpnu 2010 nebyla její transpozice do českého práva dosud provedena.[17]

14 Zákon č. 124/2002 Sb., o převodech peněžních prostředků, elektronických platebních prostředcích a platebních systémech (zákon o platebním styku), ve znění pozdějších předpisů.

15 Srov. Česká národní banka, Ministerstvo financí. *Výsledek veřejné konzultace k transpozici Směrnice o platebních službách na vnitřním trhu* [citováno 28. června 2010]. Dostupné z WWW: <http://www.cnb.cz/cs/legislativa/predpisy_CNB/platebni_styk/smernice_o_plat_sluzbach_vysl_ver_diskuze.html> a Důvodová zpráva k zákonu č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ze dne 28. května 2009.

16 Srov. § 53 a násl. zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

17 Směrnice 2009/110/ES ze dne 16. září 2009 o přístupu k činnosti institucí elektronických peněz, o jejím výkonu a o obezřetnostním dohledu nad touto činností, o změně směrnic 2005/60/ES a 2006/48/ES a o zrušení směrnice 2000/46/ES. Stav implementace do právních řádů jednotlivých členských států lze ověřit na Úřad pro úřední tisky. *EUR-Lex – 72009L0110 – CS* [citováno 28. června 2010]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:72009L0110:CS:NOT#FIELD_CZ>.

V České republice veřejnoprávní regulace elektronických a virtuálních peněz není systematicky zařazena do žádného obecného kodexu upravujícího dohled. V současnosti je třeba připomenout legislativní snahy Ministerstva financí, které se pokouší připravit legislativní návrh zákona o dohledu nad finančním trhem, jedná se však o dlouhodobý proces, který doposud nepřinesl konkrétní výsledky v podobě schválených zákonů.

Jedinou výraznou změnou v oblasti platebního styku, která byla způsobena přímo ekonomickou krizí, která se týká platebních prostředků, je navýšení limitu pro vyplácení náhrad z Fondu pojištění vkladů na současné zákonné omezení 50 000 EUR, maximálně 100 % vkladu oprávněné osoby, účinné od 15. prosince 2008. Tato změna byla provedena zákonem č. 433/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.[18] Dopad této změny na elektronické peníze je však velice omezený, protože pojištění vkladů se na elektronické peníze neaplikuje s výjimkou doby mezi přijetím platby bezhotovostních peněžních prostředků nebo listinných peněz vydavatelem elektronických peněz a vydáním elektronických peněz. Vedle této změny proběhly pouze dílčí novely této oblasti, které měly spíše zanedbatelný efekt na právní úpravu předmětné oblasti.

Během ekonomické krize nebylo v České republice přijato žádné legislativní opatření, které by mělo za úkol podpořit hospodářský růst s využitím elektronických peněz, virtuálních peněz a jejich regulace. Podpora růstu tímto způsobem by byla možná, neboť využití elektronických peněz a virtuálních peněz může znamenat snížení nákladů oproti využívání klasických peněz. Toto snížení nákladů je však poměrně zanedbatelné. Podporu růstu pomocí regulace elektronických peněz a virtuálních peněz považuji za reálnou pouze v podobě úkonů České národní banky směřujících k zachování cenové stability. Tyto úkony se mohou vyskytovat i na úseku elektronických peněz a virtuálních peněz.

Z výše uvedených důvodů docházím k závěru, že regulace elektronických peněz a virtuálních peněz je regulací anticyklickou, tedy nezávislou na ekonomických cyklech a ekonomických krizích. Stanovenou první hypotézu tedy potvrzuji:

18 Srov. Fond pojištění vkladů. Fond Pojištění vkladů [citováno 15. července 2010]. Dostupné z WWW: <http://www.fpv.cz/o-pojistenych-vkladech.php> nebo § 41a a § 41e odst. 2 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 433/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

Veřejnoprávní regulace elektronických peněz a virtuálních peněz je oblastí práva, která není dlouhodobě závislá na ekonomických cyklech včetně nastalých ekonomických a finanční krizí, jednotlivých fázích ekonomického rozvoje a situaci, kdy dochází ke zpomalení či zastavení vývoje ekonomiky.

V souladu s výše uvedenými fakty potvrzuji i druhou hypotézu, neboť regulace elektronických peněz a virtuálních peněz v současné době jako stimul nefungují a možnosti v této oblasti jsou omezené. Mimo jiné zde hraje roli i fakt, že míra využívání elektronických peněz a virtuálních peněz z celkového počtu transakcí v ekonomice je velmi malá. Dovozuji tedy, že platí:

Veřejnoprávní regulace elektronických peněz a virtuálních peněz v současnosti nepředstavuje výraznější stimul pro vývoj na finančním trhu, její účinky na vývoj hospodářského růstu odpovídají míře užívání elektronických peněz a virtuálních peněz, která je v současné době nízká proti bezhotovostním peněžním prostředkům, bankovkám a mincím.

Závěr

Tento příspěvek rekapituloval základní problémy a otázky vyvstávající v oblasti elektronických a virtuálních peněz v uplynulých letech 2007 až 2010, tedy během doposud poslední hospodářské a finanční krize. Příspěvek byl pojat z pohledu finančního práva a finančněprávní regulace. Jako nejvýznamnější změny a problémy byly v této oblasti identifikovány změny díky novému zákonu o platebním styku reagujícímu na evropskou právní úpravu, která byla vydána ještě před nástupem hospodářské krize, postupný (avšak pomalý) vznik nových vydavatelů elektronických peněz malého rozsahu, absenci tuzemské instituce elektronických peněz v České republice.

V souladu s výše uvedenými poznatky tedy vyhodnocuji obě výše postulované hypotézy jako potvrzené, neboť uvedené odvětví nebylo přímo ovlivněno hospodářskou a ekonomickou krizí, efekty hospodářské a ekonomické krize na toto odvětví jsou pouze efekty nepřímé a účinky regulace elektronických peněz a virtuálních peněz jako stimulu hospodářského růstu jsou pouze zanedbatelné.

Zvlášť uvádím poslední závěr, který navrhuji k další diskuzi: v České republice zcela absentuje regulace virtuálních peněz, je však otázkou, nakolik je tento stav žádoucí či nikoli.

Mgr. Bc. Libor Kyncl
Masarykova univerzita
Právnická fakulta
Veveří 70
611 80 Brno
Česká republika

A SYSTEM OF PUBLIC LAW FEES IMPOSED BY POLAND'S SELF-GOVERNMENT ENTITIES RELATED TO ENVIRONMENTAL PROTECTION

dr Grzegorz Liszewski

Abstract: Fees have nearly all the characteristics of taxes (i.e. are paid in cash, are mandatory,[1] non-refundable, governed by statutes which are public-law (not private-law) regulations, and constitute revenue of the state or a local self-government unit which is a public entity). Unlike taxes, they constitute payable benefits, which means that they involve a reciprocal benefit on the part of the state or the self-government entity. Fees appear to be a convenient alternative to taxes for providing revenue to local self-government entities. One of the types of fees which constitute revenue of local self-government entities are fees related to environmental protection. They are intended to help financing tasks related to environmental protection. As this paper will demonstrate, such fees are related to environmental protection, but they cannot be considered as payment for benefits. At most, it can be said that they are intended to compensate any damage to the environment caused, most of all, by operation of businesses. Thus, such fees are sometimes associated with payments for business-related use of the environment.

Keywords: levies, fees, taxes.

Introduction

In the recent years, there has been a tendency in Poland to entrust local self-government entities (communes, districts, and provinces) with more and more new tasks. Self-government entities also receive revenue to finance such tasks. The basic source of revenue of self-government entities is still taxes and subsidies from the state budget. The problem is that the tax sources of budgetary

1 Their collection is assured by administrative coercion which takes the form of administrative enforcement, rather than court enforcement.

revenue have been transferred to the communes. Districts and provinces, which were established much later, do not collect any taxes, since there are no taxable areas that are not covered by state or commune taxes. Taking away a part of their taxes from communes (and transferring them to districts and provinces) would lead to the need to compensate for the loss from the state budget. Because the State Treasury cannot afford such compensation, districts and provinces still do not collect their own taxes.

The situation regarding various fees is different. Fees have nearly all the characteristics of taxes (i.e. are paid in cash, are mandatory,[2] non-refundable, governed by statutes which are public-law (not private-law) regulations, and constitute revenue of the state or a local self-government unit which is a public entity). Unlike taxes, they constitute payable benefits, which means that they involve a reciprocal benefit on the part of the state or the self-government entity. Fees appear to be a convenient alternative to taxes for providing revenue to local self-government entities.

One of the types of fees which constitute revenue of local self-government entities are fees related to environmental protection. They are intended to help financing tasks related to environmental protection.

As this paper will demonstrate, such fees are related to environmental protection, but they cannot be considered as payment for benefits. At most, it can be said that they are intended to compensate any damage to the environment caused, most of all, by operation of businesses. Thus, such fees are sometimes associated with payments for business-related use of the environment.

1. Fees governed by the Environmental protection act[3]

Fees for business-related use of the environment are governed by the Environmental Protection Act[4]. This is not the only legal act comprising

2 Their collection is assured by administrative coercion which takes the form of administrative enforcement, rather than court enforcement.

3 Act of 27 April 2001, Environmental protection aw (consolidated text: Journal of Laws, 2008, no. 25, item 150 as amended).

4 Since 1 January 2010, the revenue from business-related use of the environment has been divided in the following fashion: 10 % of revenue from fees imposed by way of a decision constitutes revenue of the local self-government of the province. Also the province management reimburses the cost of the enforcement of the due payments and the cost of maintaining a bank account. 20 % of the remaining part of the revenue constitutes revenue of the

provisions related to such fees; those worth mentioning include the regulation of the Council of Ministers of 14 October 2008 on environmental fees[5] which stipulates the fee rates and the provisions of part III of the Tax Ordinance Act[6] which the Environmental protection act refers to.

In its very first article, the Environmental protection act states that it defines, among others, the rules for determining the cost of use of the environment. The legislator does not expressly consider environment fees as "costs;" however, it can be assumed that they constitute a sort of compensation (reimbursement of the cost of maintenance of the environment) for damage to the natural environment caused in the course of business operations.

Art. 273 (1) of the Act stipulates the following environmental fees:

1) a fee for release of gases or dusts into the atmosphere;
2) fees for release of wastewater into water or ground;
3) fees for water intake;
4) fees for storage of waste.

The entities which are required to pay such fees are those that use the environment. The definition of "the entity using the environment" is basically restricted to entrepreneurs, persons conducting production activities in agriculture with regards to agricultural crops, raising animals, growing fruits and vegetables, forestry and inland fish culture; persons practicing medical professions as a part of an individual medical practice or an individual specialized practice; and business units which are not entrepreneurs in the understanding of the Act on freedom of economic activity.[7] As an exception, natural persons who are not entrepreneurs can be considered to be entities using the environment to the extent that such use requires a permit.

If the duty to pay fees for release of pollution[8] is related to the operation of installations[9], the entity required to make such payments is the entity which

commune, 10 % – the revenue of the district; in the case of fees for storage of waste, 50 % constitutes revenue of the commune, and 10 % – of the district). 35 % of the remaining funds constitutes revenue of the National Fund for Environmental Protection and Water Management and 10 % – of the Provincial Funds.

5 Journal of Laws no. 196, item 1,219 as amended.

6 Act of 29 August 1997, Tax ordinance (consolidated text: Journal of Laws, 2005, no. 8, item 60 as amended).

7 Act of 2 July 2004 on the freedom of economic activity (consolidated text Journal of Laws, 2007, no. 155, item 1095 as amended).

8 Release of gases and dusts into the atmosphere, release of wastewater into water and ground, generation of waste.

9 Installation is defined as a stationary technical device, a set of stationary technical devices

operates the installation, i.e. the entity which has the right, under a specific legal title, to hold the installation in order to operate it in observance of relevant environmental protection requirements. If the use of the installation consists in water intake, the fees must be paid by the user of the water equipment in the understanding of the Water Law Act.[10]

In the case of storage of waste, the entity using the environment which is required to pay the environmental fees is the entity in possession of the waste in the understanding of the Act on waste,[11] unless it has not obtained a permit regarding waste management (whereby it is the entity who transferred the waste who must pay the fees[12]).

Environmental fees must be paid without prior call to the bank account of the marshal's office which is proper for the location where the environment is used or, in the case of fees related to operation of equipment and release of gases and dusts into the atmosphere, to the bank account of the marshal's office which is proper for the registered office of the entity which uses the environment. The payment due date is, in principle, the end of the month after the end of each half-year[13] – at that time the entities who use the environment must submit to the province marshal information on the amounts of paid fees and data concerning the scope of environment use which was used to calculate the amounts paid.

If the entity which uses the environment does not submit the aforementioned information and data, the province marshal issues a decision to inflict a fee based on his or her own data or on results of an inspection by the provincial environmental protection inspector. If the entity has provided the required information and data but such information and data is questioned by the marshal, he may, using his own data or results of an inspection by the

connected technically whose legal title is held by the same entity and which are located in one facility, as well as structures which are not technical devices or their sets whose operation may lead to emissions.

10 Act of 18 July 2001, Water law (consolidated text: Journal of Laws, 2005, no. 239, item 2,019 as amended).

11 Act of 27 April 2001on waste (consolidated text: Journal of Laws, 2007, no. 39, item 251 as amended).

12 However, if the waste was transferred to the entity which does not have the appropriate permit by a natural person who is not an entrepreneur, the entity which uses the environment and which is required to pay the fees is the entity to whom the waste was transferred.

13 There are certain exceptions to this rule, e.g. the payment date of the lump sum fee for release of wastewater from a fish farm raising other fish than the Salmonidae (30 June of the year following the end of the production cycle).

provincial environmental protection inspector, issue a decision in which he inflicts a fee equal to the difference between the due amount and the amount declared by the entity.

If the value of the fee to be paid after a half-year is less than PLN 400, such fee does not need to be paid. The provincial assembly may, by way of a resolution, increase the amount of this "exemption," but not more than by 50 %.

The Act defines only the upper limits of the environmental fee rates. At the same time, the Act grants the Council of Ministers the power to define (in its regulations) the unit fee rates and to provide for different rates.[14]

Use of the environment very often requires obtaining proper permits. The Act provides for increased fees to be paid by entities which have failed to obtain such permits. This sanction for a lack of permits is fairly severe. Thus, in the case of release of gases or dusts into the atmosphere, water intake, or release of wastewater into water or ground, the rates are increased by 500 %; in the case of storage of waste without first obtaining a decision approving the operation instruction of the waste storage yard the increased rate is equal to 0.05 times the unit rate of the fee for depositing waste at a waste dump site for each 24 hours of storage.[15]

An issue related to the collection of the aforementioned fees for business-related use of the environment which should be highlighted is the granting of relief from such fees. As mentioned above, such payments are governed by the provisions part III of the Tax Ordinance Act, to include those on cancellation, installments, and adjournment of payments of taxes and fees. The Act excludes the possibility of using the regulations concerning adjournment of payments and cancellation of payments in arrears and late payment interest on increased fees in excess of the amount that would be paid by the entity using the environment if it had obtained the permit or another required decision; the Environmental protection act has its own provisions in this regard.

An entity which uses the environment and is required to pay the increased fee may – before the payment due date – apply for adjournment of the payment. Unlike in the case of tax payment adjournment, the province marshals are not free to make decisions regarding adjournment of increased fees. If

14 Regulation of the Council of Ministers of 14 April 2008 on environmental fees (Journal of Laws no. 196, item 1,217 as amended).

15 Still higher increased fees are related to storage of waste at a site which is not intended for this purpose (0.7 times the unit rate for each ton of waste per day).

the applicant meets the preconditions for adjournment, the marshals are obligated to consent to the application.

The preconditions for adjournment are:

- performance by the applicant of an undertaking whose completion will lead to elimination of the causes of the increased fees in less than 5 years after the application is filed;
- performance of an undertaking whose completion will lead to elimination of the causes of the increased fees which has been included in the national program for municipal wastewater treatment mentioned in art. 43 (3) of the Act of 18 July 2001, Water law, and its date of completion mentioned in the program has not been changed.

In both of the above cases, the payment of the increased fees may be adjourned only for a period which is necessary to complete the above-mentioned undertaking. If the undertaking is not completed on time, the proper body makes a decision that the entity is required to make the adjourned payment with interest calculated for the delayed payment for the period of adjournment. Such a decision may also be issued prior to the end of the adjournment period if the undertaking is not performed in accordance with the schedule defined in the decision to adjourn the payment.

The decision to cancel the increased fees, too, is not discretionary. On the other hand, however, the use of this institution is very limited. First of all, the statute allows for cancelling only those increased fees whose payment has been adjourned. Secondly, a cancellation decision may pertain solely to the following fees:

a) a fee for storage of waste without first obtaining a decision approving the operating instruction of the waste storage yard or a decision defining the place and method waste storage, or for breaching the terms defined in the relevant decision;
b) a fee for releasing wastewater to water or ground without the required water management permit.

Thirdly, cancellation is possible provided that the undertaking which was the basis for the adjournment has been completed on time.[16]

16 In the case of fees for releasing wastewater into water or ground this pertains to timely completion of an undertaking which supports the performance of the commune's own tasks in the area of sewer systems and municipal wastewater treatment.

Failure to meet any of the above-mentioned conditions makes it impossible to cancel the payment of the increased fee which is in arrears. However, it is possible to use a special reduction of the adjourned fee. If the timely completion of the undertaking which was the basis for adjourning the payment has eliminated the causes of the increased fee, the province marshal issues a decision to reduce the adjourned fee by the amount of the applicant's own funds spent on the undertaking.

2. Fees governed by the Act on nature protection[17]

The Act on nature protection defines the objectives, the principles, and the forms of protection of animate and inanimate nature and landscape. Protection of nature consists, among others, in preservation, sustainable use, and renewal of resources, products, and components of nature, such as vegetation in cities and villages, and trees. The objective of preservation is furthered, among others, by the legislator's general prohibition to cut trees and shrubs on real property without a permit. The nature protection bodies which issue such permits are commune heads and town and city mayors.[18] The permits are issued in response to requests of property owners.

According to art. 84 of the Act, property owners are required to pay fees for removing trees or shrubs.[19] The amounts of the fees are determined by the relevant body in its permit decision. In the case of trees and shrubs being removed in connection with construction of public roads, the fees are reduced by the costs borne to plant trees to replace the removed trees or shrubs within the right of way.

The statute stipulates the maximum values of the fees for removing trees and the amounts depend on the circumference of the trunk and the tree type and species. The minister proper for environmental matters is competent to define the specific fee rates and to introduce factors to differentiate the rates.[20]

17 Act of 16 April 2004 on protection of the environment (consolidated text: Journal of Laws, 2009, no. 151, item 1,220 as amended).

18 If the real property is entered in a register of monuments, the body which issues the permits is the provincial monument conservation inspector.

19 According to art. 402 (5) Environmental protection act, revenue related to fees and penalties for removing trees and shrubs constitute, in full, the revenue of the commune.

20 Regulation of the Minister of Environment of 13 October 2004 on rates of fees for the different types and species of trees.

The fee for removing shrubs depends on the surface area covered by the shrubs – the rate is PLN 200 per 1 sq. meter.

The fees are 100 % higher in the case of removing trees or shrubs from health resorts, health resort protection areas, real property entered into the register of monuments, and greenery areas.

The statute provides for a number of exemptions. According to art. 86, no fees are to be paid for, among others, removing trees which do not require a permit, removing trees which have died or have no chance of surviving for reasons that are independent of the property owner, etc.

Unlike in the case of the fees governed by the Environmental Protection Law, the legislator has decided not to make a reference in the Act on nature protection to part III of the Tax ordinance act and to include in the Act separate provisions concerning the calculation and the collection of the fees.

The fees are payable within 14 days of the date when the decision which defined the amount to be paid became valid. Late payments are subject to interest charges equal to the interest on late tax payments. Before the payment date, the entity making the payment may apply for a permission to make the payment in installments or to adjourn the payment date[21] (for up to 3 years). The entity which issued the permit may approve the application if the financial situation of the applicant justifies it.[22]

The duty to pay the fees is limited to 5 years, counting from the end of the year of the payment due date. The statute also provides for a limitation on the right to impose the fee: a decision defining the value of the fee may not be issued if 5 years have passed since the end of the year when the trees or shrubs were removed.

Similarly to the Environmental Protection Law, a special mode of applying some rebates to the fees is also provided for in the Nature Protection Law. If the permit requires replanting the trees or shrubs into another area or replacing them with other trees or shrubs, the body which issues the permit must adjourn the payment of the fee for a period of 3 years after the date of the permit. The adjourned fees are automatically annulled if:

– the replanted or planted trees or shrubs are alive 3 years after being replanted or planted;

21 In the case of the so-called replacement plantings, the statute allows for cancelling the payment – this will be discussed hereafter.

22 If the entity required to pay the fee is in arrears with the payment of installments and such overdue amounts are equal to three successive installments, then the fee must be paid in full.

– the replanted or planted trees or shrubs became dead for reasons which were independent of the property owner.

In other cases – if other replanted or planted trees are dead up to 3 years after being replanted or planted – the property owner is required to immediately pay the fee for removing the trees.

3. Fees governed by the Geology and mining act[23]

The Geology and mining act introduces several types of fees related to special use of the environment, which depend on the type of activities conducted by the entrepreneur.[24]

1) an operation fee paid by entrepreneurs who extract fossil materials from deposits;
2) a fee for searching for or recognizing fossil resources deposits;
3) a fee for containerless storage of substances in rock masses, to include underground mining excavations;
4) a fee for storage of waste in rock masses, to include underground mining excavations.

The basis for calculating the operation fee is, depending on the type of fossil material, the weight or the volume of extracted material. The rates are defined as specific amounts and the statute defines only the upper and the lower limits. The statute makes the Council of Ministers competent to define the specific amounts of the operation fee (within the statutory limits).[25]

The operation fee is payable without prior notice for three-month periods and within one month of the end of each quarter. By the same date the entrepreneur must submit to the licensing body (or the fee beneficiaries) copies of confirmations of the fee payments and information including the name of the entrepreneur, the deposit, the type and quantity of the material extracted in the quarter, the adopted rate, the calculated amount of the fee, the name of

23 Act of 4 February 1994, Geology and mining act (consolidated text: Journal of Laws, 2005, no. 228, item 1,947 as amended).

24 In principle, the fees are 60 % revenue of the commune where the licensed activity is performed and 40 % – of the National Fund for Environmental Protection and Water Management. If the activity is performed within maritime areas, the fees are paid fully to the Fund.

25 Regulation of the Council of Ministers of 17 November 2008 on rates of operation fees (Journal of Laws no. 215, item 1,357).

the commune or, if the extraction takes place in many communes, the quantity of the extracted material, and the fees paid in each of the communes.

If the entrepreneur fails to pay the fee or to submit the required information, or if the submitted information raises objections, then the licensing body,[26] based on its own findings, issues a decision in which it defines the fee to be paid.

The statute allows communes, who are beneficiaries of the fee, to participate as parties in procedures related to the decisions defining the value of the operation fee.

The fee related to searching for and recognizing fossil material deposits is determined in the license-granting decision. The decision is constitutive in nature, i.e. its serving leads to the duty to pay the fee. In the decision, the licensing body indicates the time and method of payment. The basis for calculating the amount of the fee is the surface area of the land on which the activity is conducted (in sq. km), while the unit rates are defined in the statute as specific amounts which depend on the scope of activity (search, recognition, search with recognition) and the type of the fossil material.

The next two fees – the fee for containerless storage of substances in rock masses (to include in underground mining excavations) and for storage of waste in rock masses (to include in underground mining excavations) – are payable without prior notice within one month after the end of each quarter. At the same time the entrepreneurs are required to submit copies of payment confirmations and data for verification of the correctness of the fee calculations. The fee rates are defined in the statute as specific amounts. The amounts depend on the type of stored substances or waste. The basis for calculating the fee is the weight of the stored substances (in tons).[27] Similarly to the operation fee, in the case of these two fees the statute requires the licensing body to initiate a procedure aimed to determine the correct value of the fees in the event that the entrepreneur has failed to pay the fee or to submit the required information, or if the information has raised the licensing body's objections.

The Geology and Mining Law also provides for qualified (increased) forms of the fees in question. The increased fees are imposed by way of a decision

26 Depending, among others, on the type of activity, the location, the quantity and the type of extracted material, the licensing bodies are the minister proper for environmental protection matters, the province marshal, or the head of the district (starosta).

27 In the case of storage of gases, the fee is calculated based on the volume (in thousands of cubic meters).

if the entity operates without a required license or in flagrant violation of its terms. The punitive operation fee is equal to eighty times the regular operation fee for each type of fossil material times the quantity of extracted material. The fees are calculated based on the rates which are in force on the day the procedure was initiated. The remaining increased fees – related to other activities than fossil material extraction – depend on the type of activity and on whether the activity is conducted without a license or in flagrant violation of the terms of the license, and are calculated by multiplying the regular license fee by certain factors or by using specific values (stipulated in the statute).

Similarly, among others, to the fees provided for in the Environmental Protection Act, the provisions of the Tax ordinance act regarding tax obligations apply to the fees provided for in the Geology and mining act.

4. Product fees and deposit fee[28]

The Act on batteries and rechargeable batteries includes provisions regarding two fees: the product fee and the deposit fee.[29] Art. 2 (1) of the act states that one of its purposes is "to limit the negative impact of batteries and rechargeable batteries as well as used-up batteries and rechargeable batteries on the environment by reducing the quantity of harmful substances in batteries and rechargeable batteries and by properly collecting and recycling the waste, to include by supporting a high rate of collection of used-up portable batteries and rechargeable batteries." Due to the high content of substances that are very harmful to the environment (e.g. mercury and cadmium), the legislator has decided to implement a regime related to the storage and disposal of used-up batteries and rechargeable batteries. As a part of the regime, those entrepreneurs who market batteries and rechargeable batteries are required

28 Until the end of 2009, the product fee and the deposit fee had been governed by the Act of 11 May 2001 on the duties of entrepreneurs regarding the management of certain waste and on the product fee and the deposit fee (consolidated text: Journal of Laws, 2007, no. 90, item 607 as amended). Since 1 January 2010, the statute's name was changed to the Act on the duties of entrepreneurs with regards to managing certain waste and on the product fee. Since 1 January 2010, the deposit fee is governed by the Act of 24 April 2009 on batteries and rechargeable batteries (Journal of Laws no. 79, item 666) – the statute also introduces another type of product fee.

29 5% of the revenue from these fees constitutes the revenue of the province, while the rest – the revenue of the state budget.

to organize and finance collection, processing, recycling, neutralization, and proper management of used-up batteries and rechargeable batteries. A special duty applies to portable batteries and rechargeable batteries: the entity that markets them must achieve a certain rate of collection.[30] The entities are required to submit yearly reports on their achieved collection rate to the province marshal by the 15th of March of the year following the year of the report.

If the entrepreneur fails to achieve the required collection rate, it must pay a product fee. The fee is calculated based on the difference between the weight of the used-up batteries or rechargeable batteries that were supposed to be collected and the weight that was actually collected in a given year. The fee rates are defined as specific amounts. The statute defines the lower and the upper limits (PLN 0.8–12 per kilogram, respectively) and authorizes the minister proper for environmental matters to specify the rates depending on the types of used-up batteries or rechargeable batteries and the cost of their collection and recycling.[31]

The fee must be paid by the 15th of March of the year following the year for which the fee was calculated. By that date, the entrepreneur must submit to the province marshal the yearly report on the amount of the product fee due.

If it is found that the entrepreneur failed to pay the product fee or paid less than the amount due, the province marshal issues a decision stipulating the amount of the product fee which is in arrears. The entrepreneur has 14 days (after the decision becomes final) to pay the fee in the amount stipulated by the marshal (plus the interest). If the entrepreneur fails to observe the decision, the province marshal issues another decision stipulating an additional product fee equal to 50 % of the amount of the product fee which has not been paid. This decision appears to be constitutive, as it creates a new obligation related to the so-called additional (punitive) product fee. In this case, too, the fee must be paid within 14 days of the day when the decision becomes final.

Part III of the Tax ordinance act governs any matters related to product fees which are not regulated in the statute.

The duty to pay the deposit fee arises at the moment of purchase of car

30 The authority to introduce yearly limits was granted to the minister proper for matters of environmental protection. Currently, the limits are defined in the regulation of the Minister of Environment of 3 December 2009 on the yearly rates of collection of used up portable batteries and rechargeable batteries (Journal of Laws no. 215, item 1,671).

31 Compare: ordinance of the Minister of Environment of 3 December 2009 on the product fee rate (Journal of Laws no. 215, item 1,672). As it turns out, the Minister decided not to differentiate the product fees and introduced a uniform rate equal to PLN 9 per kilogram.

lead-acid batteries and rechargeable batteries and industrial lead-acid batteries and rechargeable batteries. The fee is paid by the buyers who, at the moment of purchase, do not turn in their used-up batteries and rechargeable batteries in exchange for the new ones. The retail vendor is the "payer" who must collect the deposit fee and confirm its collection. This levy must be returned to the buyer if the buyer turns in used up lead-acid batteries or rechargeable batteries to the vendor within 30 days of the collection of the fee.

The deposit fee is defined in specific amounts, and the statute stipulates only the lower and the upper limit (PLN 30-50 per each battery or rechargeable battery). The statute grants to the minister proper for environmental matters the authority to define specific rates.[32]

The vendor transfers the deposit fee amounts that are not collected by buyers to the bank account of the province marshal's office by the 15th of March of the year following the year when the fee was collected. By the same date, the vendor must submit to the marshal a report on the value of the collected fees and the value of the fees which were not returned to the buyers.

Another type of product fee is governed by the Act on the duties of entrepreneurs with regards to managing certain waste and on the product fee.[33] This fee is related to the special duties imposed on entrepreneurs who market the products enumerated in the Act (lubricant oil, waste oil, and tires) and products in packaging enumerated in the Act (e.g. in packaging made from plastics). One of such duties is to assure the recovery (in particular, recycling) of waste packaging and waste products. The statute requires entrepreneurs to achieve, by the end of 2014, at least a 60 % rate of recovery of packaging waste in total for all packaging types in which they marketed their products and, depending on the type of waste, specific (stipulated in an annex to the statute) target recovery and recycling rates for waste packaging and products. The minister proper for environmental matters is authorized to define, by way of a regulation, the yearly rate of recovery and recycling of waste packaging and products until the end of 2014.[34] By 31 March of the following

32 So far, the Minister has not defined the rates.

33 2 % of the product fee constitutes the revenue of the self-government of the province. The rest of the fees are transferred to the National Fund for Environmental Protection and Water Management. The National Fund transfers 70 % of the revenue from the fee for packaging listed in annex 1 to the Act to the provincial funds which, in turn, transfer the money to the commune in proportion to the quantity of packaging waste which is recovered and recycled.

34 See: regulation of the Minister of Environment of 14 June 2007 on the yearly rates of recovery and recycling of waste packaging and products (Journal of Laws no. 109, item 752).

year, entrepreneurs must submit to the province marshal their yearly reports which include information on the achieved rates of recycling and recovery. If the entrepreneurs fail to achieve the required rates, they must pay the product fee. The fee is calculated based on the difference between the required and the achieved rate of recovery and recycling; the difference is calculated as the weight of the products or packaging (in kilograms). The fee rates are defined as specific amounts. The statute only defines the upper limits and the minister proper for environmental matters is authorized to define specific values of the fee.[35]

The statute provides for a certain exemption: the product fee is not payable if its total yearly value is less or equal to PLN 50.

The fee is payable without prior notice by the 31st of March of the year following the year for which the fee is paid. Similarly to the product fee provided for in the Act on batteries and rechargeable batteries, if the entrepreneur (or a recovery organization) fails to pay the fee or pays less than the due amount, the province marshal issues a decision defining the amount of the product fee in arrears. The missing amount must be paid within 14 days of the day when the decision becomes final. Failure to observe the decision constitutes grounds for imposing the so-called additional product fee, equal to 50 % of the amount which has not been paid. The decision defining the additional fee is a constitutive decision. In this case, too, the payment must be made within 14 days of the day when the decision became final. The duty to pay the fee is limited to 5 years, counted from the end of the year when the payment was due.

Delayed payments are subject to interest at rates equal to those applicable to late tax payments.

The regulations regarding the calculation of late payment interest and limitation of the duty to pay the fee appear to be unnecessary. This is because art. 19 of the statute expressly states that the provisions of part III of the Tax ordinance act apply to the payment of the product fee. These provisions define both the method of calculating late payment interest and the time limitation applicable to the fees.

35 Ordinance of the Minister of Environment of 18 December 2007 on the detailed product fee rates (Journal of Laws no. 247, item 1,840).

5. Fee for marketing controlled substances (which deplete the ozone layer)[36]

The Act on substances depleting the ozone layer introduces a regime concerning the use and trade of such substances (referred to as "controlled substances" in the Act) as well as products, devices, and installations containing such substances. The statute identifies the following substances as particularly harmful to the ozone layer: HCFC, CFC, and ethyl bromide. The entities first marketing such substances in Poland, with some exceptions pertaining, for instance, to substances used to manufacture other substances (to include medicines), are required to pay the relevant fee.[37]

The structure of the fee is similar to those of other environmental fees, especially the product fees. The fee is calculated based on the quantity of substances which are marketed (in kilograms). The fee rates are defined as specific amounts. The statute defines only the maximum fee – it may not be higher than twice the fee for CFC emission.[38] The minister proper for environmental matters is authorized to define specific values of the fee.[39]

The fee is payable without prior notice by the 31st of March of the year following the year for which it is calculated. By that date, the entrepreneur must submit to the province marshal the yearly report on the due amount of the fee.

If the entrepreneur fails to pay the fee by the above-mentioned date or to pay the full amount, the province marshal issues a decision defining an additional controlled substances fee equal to 50 % of the amount that was not paid. The additional fee is payable within 14 days of the date when the decision which defined the amount to be paid became final. Unlike the product fees, with regards to this fee the legislator provided no opportunity for the entity required to pay it to avoid sanctions (the additional fee) by paying the due fee within 14 days. Thus, in the event of a failure to pay the fee (or of paying less

36 This fee is governed by the Act of 20 April 2004, on ozone layer depleting substances (Journal of Laws no. 121, item 1,263, as amended).

37 0.5 % of the fee constitutes revenue of the self-government of the province and, in principle, can cover the cost of enforcement of the fees and the servicing of the fee system. The remaining part of the fee becomes the revenue of the National Fund for Environmental Protection and Water Management.

38 This fee, in turn, being one of the fees for emissions of gases into the air, is governed by the Environmental protection act. Its amount is defined in the aforementioned regulation of the Council of Ministers of 14 October 2008.

39 Ordinance of the Minister of Environment of 11 January 2005 on the controlled substances fee rate (Journal of Laws no. 13, item 107).

than the due amount), the province marshal starts two administrative procedures: one aimed at defining the value of the fee to be paid (ending with a decision which defines the amount due – in accordance with art. 21 (1) (1) of the Tax Ordinance Act) and one aimed at defining the additional fee (ending with a decision which defines the amount due – in accordance with art. 21 (1) (2) of the Tax ordinance act and art. 22 (1) of the statute in question).

Matters concerning controlled substances that are not covered by the statute are governed by the provisions of part III of the Tax ordinance act.

6. Fee related to permanent and complete loss of possession of a vehicle[40]

According to art. 3 (1) of the Act on maintaining cleanliness and tidiness in communes,[41] maintenance of cleanliness and tidiness is a mandatory duty of communes. The Act stipulates actions that communes must take as a part of this duty; however, a list of such tasks is provided in the Act only as an example and is not exclusive, as other actions which are not enumerated, such as removing a wreck of a vehicle, may be required to assure cleanliness and tidiness. In principle, the owner of such a vehicle will not be interested in the possession of the wreck and will most like leave it at the accident site.

Until the vehicle is declared off-road, the owner is required to have a valid civil-liability insurance policy. Of course the owner will most likely take efforts to declare the damaged vehicle off-road. At this moment, the owner is required to observe the provisions of art. 79 (5) of the Traffic Code. In the event of a documented permanent and complete loss of possession of a vehicle without a change in the ownership title, the vehicle may be declared off-road provided that the owner pays a special fee to the commune, which intended for performing tasks related to the maintenance of cleanliness and tidiness. The amount of the fee is defined, by way of a regulation, by the minister proper for matters of public administration and includes such factors as the costs of elimination of the negative consequences of a vehicle loss and the costs of

40 The duty to pay this fee is provided for in art. 79 (5) of the Act of 20 June 1998, Traffic Code (consolidated text: Journal of Laws, 2005, no. 108, item 908 as amended).

41 Act of 13 September 1996 on maintaining cleanliness and tidiness in communes (consolidated text: Journal of Laws, 2005, no. 236, item 2008 as amended).

removal wrecks borne by communes.[42] Thus, the nature of the fee indicates that it is intended to compensate communes for their outlays on tasks related to environmental protection rather than "remuneration" for a service, as the wreck (e.g. a burned or sunk vehicle) is not removed on request of the owner.

In exercising the very general authorization to define the value of the fee (the statute does not set any limits), the Minister of Interior and Administration uses a fairly complicated algorithm where the fee is a function of the vehicle type and size, the fee for issuing a vehicle registration document, the fee for depositing a vehicle at a waste yard (defined in separate regulations), and the maximum value of a fine which can be inflicted in a ticket procedure (also defined in separate regulations).

Conclusions

As the paper shows, the fees do not form a system in the strict meaning of the word. A system must meet certain minimum legal and economic requirements. The financial law doctrine defines such legal requirements of a system as transparency of individual legal acts, their internal cohesion, a logical structure which allows for achieving the intended objective, and stability.[43] The collection of Polish legal acts which govern the fees in question does not meet such requirements. One cannot conclude that the aforementioned statutes are transparent, clear, and comprehensible to their addressees. This is confirmed by the large number of decisions of administrative courts, which proves that the regulations cause too many problems not only to persons who are required to pay the fees but also to administration entities.

It would be a great exaggeration to say that the structures of the fees in questions are logical and allow for achieving their intended objectives. The main shortcoming of the "system" in this regard is the lack of adequate regulations concerning the method of payment of various fees. As it turns out the levies in question are payments for payable benefits only by name. In fact, it is

42 Ordinance of the Minister of Interior and Administration of 3 April 2002 on the amount of the fee required to declare a vehicle off-road in the case of a documented permanent and complete loss of the vehicle without a change regarding the ownership title (Journal of Laws no. 44, item 419, as amended).

43 See Kurowski, L. *Wstęp do nauki prawa finansowego* [Introduction to the science of financial law], Warsaw 1976, p. 174 ff; Kosikowski, C. Ruśkowski, E. *Finanse i prawo finansowe* [Finances and financial law], Warsaw 1994, p. 159.

hard to identify any reciprocal benefit provided by the commune, district, or province to the payer of the fee. The fees are, in essence, a form of hidden tax.

Also, one may not conclude that the legal acts governing the environmental fees are stable, since they have been amended on many occasions.

An economic requirement for a system of levies (and fees) is to assure the conformance of the system's elements (fees) with the economic and social relations of the country.[44] Such compliance depends, among others, on proper determination of the business entities required to pay the fees and the appropriate amounts to be paid. In the case of some fees, correct determination of the entities which are required to pay them is sometimes hard, if not impossible.[45] Also, one may not conclude that the structures of some fees allow for proper determination of the amount to be paid so that it corresponds to the ability of the payer to bear its cost. This pertains mostly to the rules of determination of the increased fees, which are used as sanctions for using the environment without an appropriate permit. The costs of collection of many fees, which are connected with the need to conduct administrative proceedings, are still too high and not proportional to the benefits arising from the collected fees. This is particularly true of those fees of which only a small part becomes the revenue of local self-government.

In conclusion, the elements of the target environmental fee system still require much legislative work.

dr Grzegorz Liszewski
University of Bialystok
Faculty of Law
ul. Mickiewicza 1
15-213 Bialystok

44 Kosikowski, C., Ruśkowski E., in: *Finanse i prawo finansowe* [Finances and financial law], Warsaw 1994, refer in this matter to Zdzitowiecki, J., Systemy podatkowe [Tax systems], „*Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*" [Legal, economic and sociological movement], 1961, no. 1.

45 As an example, in some cases the person required to pay the fee for storage of waste is the owner of the property mentioned in the land register. The land register is kept by the district heads (starosta), but the document is oftentimes out of date and mentions names of persons who have been deceased for a long time.

ПЛАТА ЗА НЕГАТИВНОЕ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА ОКРУЖАЮЩУЮ СРЕДУ КАК ФИНАНСОВО-ПРАВОВАЯ МЕРА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ФУНКЦИИ РОССИЙСКОГО ГОСУДАРСТВА

PAYMENT FOR NEGATIVE ECOLOGICAL EXPOSURE AS FINANCIAL-LEGAL MEASURES OF PROVISION OF ENVIRONMENTAL FUNCTION IN RUSSIAN FEDERATION

Natalia Lunina, Candidate of Legal Sciences

Аннотация: Статья посвящена анализу правового режима платы за негативное воздействие на окружающую среду и обоснованию ее правовой природы в современных условиях как налогового платежа для более эффективной реализации экологической функции Российского государства.

Ключевые слова: плата за негативное воздействие на окружающую среду; налог; неналоговый доход; фискальный сбор; экологическая функция государства.

Abstract: This paper is dedicated to the analysis of legal regime of payment for negative ecological exposure and substantiation of its legal essence in present-day practice as a tax payment for more efficacious realization of environmental function in Russian Federation.

Keywords: payment for negative ecological exposure, tax, non-tax revenue, fiscal dues, environmental function of the state.

Одной из финансово-правовых мер обеспечения экологической функции Российского государства является установление платы за негативное воздействие на окружающую среду. Исполнение функций государства обеспечивается фондом денежных средств, который представляет собой государственный бюджет. Источниками формирования государственного

бюджета являются налоговые платежи (налоги и сборы) и неналоговые (доходы от использования и продажи имущества, находящегося в государственной собственности, сбор за выдачу лицензий, таможенные пошлины, плата за пользование водными объектами и другие). Одной из форм неналоговых платежей является плата за негативное воздействие на окружающую среду (далее ПНВОС). Плата за негативное воздействие на окружающую среду распределяется между бюджетами бюджетной системы РФ следующим образом: 20 % в федеральный бюджет (ст. 51 Бюджетного кодекса РФ),[1] 40 % бюджет субъекта РФ (ст. 57 БК РФ), 40 % бюджеты муниципальных районов и бюджеты городских округов (ст. 62 БК РФ). Целевого расходования средств, поступающих от ПНВОС, в действующем законодательстве не предусмотрено.

В научной литературе и судебной практике до настоящего времени продолжаются споры о правовой природе ПНВОС. Неналоговая форма этого платежа продолжает сохраняться. В момент ее введения такая форма была необходима, поскольку средства от платы использовались на природоохранные мероприятия, то есть она имела целевой характер. Неналоговая форма ПНВОС способствовала выполнению экологической функции Российского государства. Отмена целевого характера этой платы, совершенствование налогово-бюджетного законодательства, сложности с администрированием ПНВОС требуют изменения подхода к правовой природе данного платежа. Предложение по отмене платы за негативное воздействие на окружающую среду из-за незначительности объема поступлений в бюджет и отсутствия четкости при определении элементов налогообложения представляется довольно спорным.[2]

Плата за негативное воздействие на окружающую среду в РФ установлена Федеральным законом от 10 января 2002 года №7-ФЗ «Об охране окружающей среды».[3] Негативное воздействие на окружающую среду – это воздействие хозяйственной и иной деятельности, последствия которой приводят к негативным изменениям состояния качества окружающей среды. ФЗ от 10.01.2002 №7-ФЗ устанавливает следующие виды негативного воздействия на окружающую среду:

1 СЗ РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3823.
2 Васянина Е.Л. О некоторых проблемах правового регулирования платы за загрязнение окружающей природной среды. // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – №4.
3 СЗ РФ. – 2002. – №2. – Ст. 133.

1) выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ и иных веществ;
2) сбросы загрязняющих веществ, иных веществ и микроорганизмов в поверхностные водные объекты, подземные водные объекты и на водосборные площади;
3) загрязнение недр, почв;
4) размещение отходов производства и потребления;
5) загрязнение окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными, ионизирующими и другими видами физических воздействий;
6) иные виды негативного воздействия на окружающую среду.

ФЗ от 10.01.2002 №7-ФЗ предусматривает необходимость определения форм платы за негативное воздействие на окружающую среду федеральными законами. До настоящего времени такие законы не приняты. Несмотря на отсутствие надлежащей законодательной базы, взимание ПНВОС осуществляется на основе подзаконных нормативных правовых актов, принятых в соответствии с законом РСФСР от 19 декабря 1991 года «Об охране окружающей природной среды».[4] Порядок внесения платы за первые три вида негативного воздействия на окружающую среду установлены: постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 года № 632 «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия»[5] и от 12 июня 2003 года №344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления».[6] Механизм взимания платы за загрязнение недр и почв, а также платы за загрязнение окружающей среды шумом, теплом и другими физическими воздействиями не установлены. Поэтому п. 2 ст. 16 ФЗ от 10.01. 2002 №7-ФЗ применяется частично ввиду отсутствия законодательства.

Действующая нормативная база платы за негативное воздействие на окружающую среду имеет серьезные недостатки: отсутствует четкий

4 *Ведомости Верховного Совета РФ*. – 1992. – №10. – Ст. 457.
5 САПиП РФ . – 1992. – №10. – Ст. 726.
6 СЗ РФ. – 2003. – №25. – Ст.2528.

перечень плательщиков экологических платежей,[7] объекты платежа определены неполно, Правительство РФ, осуществляя нормотворчество в соответствующей сфере, неоднократно превышало свои полномочия, есть сложности с привлечением к ответственности неплательщиков, с применением сроков исковой давности к требованиям о взыскании платы за негативное воздействие на окружающую среду и другие.

Основные элементы платы: круг плательщиков, объект платежа, база начисления и порядок расчета устанавливает Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещения отходов, другие виды вредного воздействия. Плательщиками данной платы являются организации, иностранные юридические и физические лица, осуществляющие любые виды деятельности на территории РФ, связанные с природопользованием, и в процессе деятельности которых имеют место определенные виды вредного воздействия на окружающую среду. По справедливому замечанию А.А.Ялбулганова,[8] простое перечисление плательщиков в п.1 Порядка определения платы не может рассматриваться в качестве нормы, должным образом устанавливающей перечень субъектов платы за негативное воздействие. Так, например, в постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 года №8672/08[9] дано толкование: кого считать лицом, осуществляющим негативное воздействие на окружающую среду. Это субъекты хозяйственной и иной деятельности, которым определены нормативы образования отходов и лимиты на их размещение, а также выдано разрешение на размещение отходов. Заключение плательщиками со специализированными организациями договоров на оказание услуг по размещению отходов, предусматривающих оплату этих услуг, а также фактическая оплата услуг по размещению отходов не означают, что и бремя уплаты публично-правового обязательного платежа за негативное воздействие на окружающую среду автоматически переходит на указанные организации.

Объектом платежа являются следующие виды вредного воздействия на окружающую среду:

7 Ялбулганов А.А. Субъекты платы за негативное воздействие на окружающую среду.// *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ*.-2009.-№7.-С124-127.

8 Ялбулганов А.А. Субъекты платы за негативное воздействие на окружающую среду.// *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ*.-2009.-№7.-С127.

9 *Вестник ВАС РФ*.-2009.-№4.

1) выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;
2) сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;
3) размещение отходов;
4) другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и т.п.). Перечень не является закрытым.

По объектам платежа, в частности по понятию размещения отходов, также принято постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009г. №14561/08.[10] В нем сделан вывод, что деятельность, связанная с использованием оргтехники и оформлением документации, в результате которой образуются бытовые и канцелярские отходы, не относится к деятельности по размещению отходов. В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 24.06.1998 N 89-ФЗ „Об отходах производства и потребления“[11] (далее – Закон об отходах) под размещением отходов понимается их хранение и захоронение. Закон об отходах определяет хранение отходов как их содержание в объектах размещения отходов в целях их последующего захоронения, обезвреживания или использования, а захоронение отходов – как изоляцию не подлежащих дальнейшему использованию отходов в специальных хранилищах в целях предотвращения попадания вредных веществ в окружающую природную среду. Деятельность по размещению отходов носит специализированный характер и осуществляется в специально оборудованных местах.

Все нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, которые утверждены в 2003 году постановлением Правительства РФ № 344 применяются в 2010 году с коэффициентом 1,79, а нормативы, утвержденные в 2005 году постановлением Правительства РФ от 1.07.2005 № 410 – с коэффициентом 1,46.[12]

Формы платы за негативное воздействие на окружающую среду и правовая природа такой платы в федеральных законах не определены, но взимание ПНВОС осуществляется. Ни в науке, ни в судебной практике до сих пор нет единого подхода к определению правовой природы

10 *Вестник ВАС РФ*.-2009.-№6
11 СЗ РФ.-1998.-№26.-Ст.3009.
12 ФЗ «О федеральном бюджете на 20010год и на плановый период 2011 и 20102годов» от 2.12.2009 № 308-ФЗ // СЗ РФ. – 2009. – № 49(ч.1 и 2). – Ст.5869.

ПНВОС. Более того, как свидетельствует достаточно противоречивая судебная практика, осуществляется фрагментарное правовое регулирование ПНВОС и только подзаконными нормативными актами.

В 2002 году были приняты взаимоисключающие решения Верховного Суда РФ и определение Конституционного Суда РФ. Решением ВС РФ от 28.03.2002 № ГКПИ – 2002 – 178 «О признании незаконным (недействительным) Постановления Правительства РФ от 28 августа 1992 года «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия»[13] было признано, что плата за загрязнение окружающей природной среды по своей правовой природе обладает всеми признаками налога и в нарушение ст. 17 НК РФ все существенные элементы этого налогового платежа установлены не федеральным законом, а постановлением Правительства РФ, которое незаконно отнесло к компетенции федеральных органов исполнительной власти вопросы определения налогового периода, налоговых ставок, порядка и срока уплаты налога. Вследствие чего Постановление Правительства РФ № 632 было признано незаконным.

Определением Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 года № 284-О «По запросу Правительства РФ о проверке конституционности Постановления Правительства РФ «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ»[14] установлено, что плата за негативное воздействие на окружающую среду носит индивидуально-возмездный и компенсационный характер и является по своей природе не налогом, а фискальным сбором. ПНВОС отнесена к неналоговым доходам и постановление Правительства РФ № 632 признано законным.

Несмотря на то, что нет ответа на вопрос ни в законодательстве, ни в науке о приоритете судебных актов Верховного Суда РФ и Конституционного Суда РФ, после принятия определения Конституционного Суда РФ № 284-О правоприменительная практика пошла по пути признания Постановления Правительства РФ № 632 действующим нормативным

13 *Налоговый вестник*. – 2002. – №12.
14 СЗ РФ. – 2002. – № 52(ч.2). – Ст.5290.

актом. Конституционный Суд РФ п.3 ст. 16 ФЗ РФ «Об охране окружающей среды», в соответствии с которым порядок исчисления и взимания ПНВОС устанавливается законодательством РФ, истолковал как возможность его установления не только федеральными законами, но и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами РФ, а значит, и нормативными актами Правительства РФ. Но Постановление Правительства РФ от 28 августа 1992 года № 632 не содержало ни порядка расчета платы, ни ее предельного размера, на что суд не обратил внимания. В дальнейшем это повлекло новые судебные споры. Здесь нельзя не согласиться с Васяниной Е.Л., что сложившийся под влиянием правовой позиции Конституционного Суда РФ порядок правового регулирования платежей за загрязнение окружающей среды отнюдь не представляется безупречным с точки зрения теории налогового права.[15]

В 2003 году вновь возникают споры о законности нормативных актов, регулирующих правовой режим ПНВОС. Решением Верховного Суда РФ от 12 февраля 2003 года № ГКПИ03-49 «О признании частично недействующими отдельных положений постановления Правительства РФ от 28.08.1992 № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия»[16] пункт 2 указанного Постановления признан недействующим, согласно которому Министерство экологии и природных ресурсов РФ принимало базовые нормативы платы за выбросы, сбросы загрязняющих веществ. Впоследствии ставки ПНВОС были установлены Постановлением Правительства РФ от 12 июня 2003 года № 344.

Решением Верховного Суда РФ от 13.11.2007 № ГКПИ07-1000 признан частично недействующим п. 4.7 Приложения № 1 к Инструктивно-методическим указаниям по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды, утвержденным Министерством охраны окружающей среды и природных ресурсов РФ от 26 января 1993 года.[17] Этим пунктом был введен коэффициент, учитывающий место размещения отходов, который не установлен Правительством РФ. Минприроды, установив

15 Васянина Е.Л. О некоторых проблемах правового регулирования платы за загрязнение окружающей природной среды. // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – №4.

16 Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2004. – №3.

17 *Журнал руководителя и главного бухгалтера ЖКХ*. – 2008. – №5.

дополнительный коэффициент места размещения отходов, вышло за пределы предоставленных полномочий.

Постановлением Конституционного Суда РФ от 14 мая 2009 г. №8-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта „б" пункта 4 Постановления Правительства Российской Федерации „Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" в связи с запросом Верховного суда республики Татарстан»[18] положение подпункта „б" пункта 4 Постановления Правительства Российской Федерации „Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия", которым Правительство Российской Федерации предоставило органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации право по согласованию с территориальными органами Министерства экологии и природных ресурсов Российской Федерации и Государственного комитета санитарно-эпидемиологического надзора освобождать от платы за загрязнение окружающей природной среды отдельные организации социальной и культурной сферы, а также организации, финансируемые из федерального бюджета Российской Федерации, бюджетов субъектов Российской Федерации, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 10, 19 (часть 1), 58 и 115 (часть 1) с 1 января 2010 года.

Костин А.А. считает, что налогоплательщик может уменьшить сумму платы за ПНВОС в 94 раза, при этом вернув излишне уплаченные суммы из бюджета. Базовые нормативы были утверждены письмом Минприроды России, Минэкономики России и Минфина России от 27.11.1992, которые в дальнейшем индексировались (в размере до 94 раз) письмами Минприроды, Госкомэкологии РФ. Ни один из этих документов не был зарегистрирован в Министерстве юстиции РФ и не был опубликован для всеобщего сведения, как того требовало действовавшее законодательство.[19]

Судебная практика свидетельствует о значительных пробелах в правовом регулировании ПНВОС. После принятия указанных выше судебных

18 СЗ РФ.-2009.-№22 .-Ст.2752.

19 Костин А.А. Плата за загрязнение окружающей природной среды: интересы бюджета против закона // *Арбитражная практика* –2007.-№10.- С. 31.

актов в налоговое, административное и экологическое законодательство стали вносить изменения, отражающие неналоговую природу платы за негативное воздействие на окружающую среду. Рассмотренные судебные акты не способны решить вопрос по существу, поскольку до сих пор не удается определить экономическое содержание экологических платежей. В Определении Конституционного Суда РФ наблюдается противоречивость одних положений другим. Так, в п.5 мотивировочной части отмечается, что та форма отчуждения денежных средств, которая предусмотрена в ст. 16 ФЗ «Об охране окружающей среды», не обладает признаком индивидуальной безвозмездности, поскольку представляет собой форму возмещения экономического ущерба, производимого в пределах установленных нормативов. Вместе с тем в этом же пункте указывается, что платежи за негативное воздействие на окружающую среду являются обязательными публично-правовыми платежами, а не компенсационными выплатами, осуществляемыми на основании гражданско-правовых норм. А в итоге отмечается, что ПНВОС по своей правовой природе является не налогом, а фискальным сбором.

В науке экологического права многие специалисты поддерживают точку зрения о неналоговом характере платы за негативное воздействие на окружающую среду. Например, Бринчук М. отмечает, что подход к ПНВОС как к налогу снижает его потенциал в достижении целей охраны окружающей среды и поддерживает аргументацию Петровой Т.В. в пользу неналогового характера ПНВОС.[20] Эта позиция базируется на следующих положениях:

- компенсационном характере платы за загрязнение окружающей среды, ее соотнесении (хотя и неполном) с размерами вреда, причиняемого окружающей среде выбросами, сбросами загрязняющих веществ, размещением отходов, иными видами вредного воздействия. Данная функция платы обеспечивается путем установления целевого характера ее использования на осуществление мероприятий природоохранного характера;
- возмездном характере отношений, связанных со взиманием данной платы, что отличает ее от налоговых, индивидуально безвозмездных отношений. Субъект платит за природопользование,

20 Бринчук М. Благоприятная окружающая среда как конституционное право. Проблемы правового регулирования платы за негативное воздействие на окружающую среду. // *Бизнес-адвокат*. – 2006. – №1.

выражающееся в предоставлении возможности привнесения в окружающую среду (размещение в ней) определенного количества вредных веществ.;

– понимании платы за загрязнение как элемента экологических, а не налоговых отношений.[21]

В этой связи возникает вопрос об обоснованности критериев для признания ПНВОС неналоговым платежом. В налоговом законодательстве нет понятия неналоговых платежей. Они устанавливаются только через их простое перечисление. Конституционный Суд РФ неналоговые платежи в Постановлении от 17.07.1998 №22-П «По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства РФ от 26.09.1995. № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14.10.1996 № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы»[22] определил через следующие признаки:

1) несвойственная налоговым платежам свобода выбора (осуществлять либо не осуществлять соответствующие действия);
2) целевая направленность;
3) индивидуальная возмездность;
4) причинение действиями плательщика ущерба государственной собственности, порождение ими дополнительных расходов государства.

Многие из этих признаков не присущи ПНВОС. Так, свобода выбора (осуществлять либо не осуществлять соответствующие действия), предписываемая плательщикам ПНВОС, не имеет реальной альтернативы. По справедливому замечанию Сасова К.А., например, для металлургических мероприятий, имеющих производственные комплексы с неэкологичной технологией, вопрос о загрязнении окружающей среды равнозначен вопросу о продолжении их деятельности или ее остановки.[23] Свободы выбора загрязнять или не загрязнять здесь нет. Второй

21 Петрова Т.В. Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М.: Зерцало, 2000. – С. 115.

22 СЗ РФ.-1998.-№30.-Ст.3800.

23 Сасов К.А. Конституционный Суд РФ о правовом регулировании налоговых и

признак неналоговых платежей – их целевая направленность – также не реализуется в отношении ПНВОС. Вносимые на обсуждение законопроекты о ПНВОС не предполагают целевого использования средств. О неприменимости принципа индивидуальной возмездности к ПНВОС будет сказано далее.

Определение Конституционного Суда РФ от 10.12. 2002 № 284-О, устанавливающее неналоговый характер ПНВОС, обосновало законность взимания ПНВОС в условиях отсутствия федерального закона о ней. Костин А.А. справедливо отмечает, что в последнее время в отечественной правоприменительной практике довольно широкое распространение получило странное и в то же время опасное явление – принятие решений судами и другими правоприменительными органами не на основании закона, а исходя их интересов государства, вне зависимости, являются ли соответствующие притязания государства законными и обоснованными и нарушаются ли при этом права граждан. Особенно остро данный вопрос стоит в сфере налогового права. Зачастую, соблюдая интересы бюджета, правоприменители нарушают законные права и интересы налогоплательщиков, причем как граждан, так и субъектов предпринимательской деятельности.[24]

Признание неналогового характера ПНВОС не позволяет единообразно решать вопросы привлечения к ответственности и начисления пени за просрочку внесения платежей за ПНВОС. Евдокимов П.В. выделяет по этим вопросам 3 разных линии судебных решений.[25] Он считает, что столь противоречивая судебная практика по данному вопросу вызвана введением в терминологический аппарат налогового права новой, недостаточно определенной формальными признаками категории «фискальный сбор». Конституционный Суд РФ назвал ПНВОС фискальным сбором для того, чтобы обосновать законность взыскания данной платы не в соответствии с федеральными законами, а в соответствии с имеющимся законодательством.

Термин «неналоговый фискальный сбор» не используется в

неналоговых платежей // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №3.

24 Костин А.А. Плата за загрязнение окружающей среды: интересы бюджета против закона // *Арбитражная практика*. –2007.-№10.- С. 26.

25 Евдокимов П.В. Правовая природа платежей за негативное воздействие на окружающую природную среду – от теоретических споров к правоприменительной практике // *Юридический мир*. – 2006. – №2.

действующем законодательстве. Первоначально данный термин был употреблен Конституционным Судом РФ в отношении платы за загрязнение окружающей природной среды и получил развитие в других решениях Конституционного Суда РФ и науке. В законодательстве употребляется термин «неналоговые доходы», в решениях же Конституционного Суда РФ появился термин «фискальный сбор». Этим понятием охватывается часть платежей неналогового характера. Оно уже, чем неналоговые доходы.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 28.01.06 №2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «О связи» в связи с запросом Думы Карякского автономного округа»[26] Конституционный Суд РФ сформулировал следующие признаки фискальных сборов:

1) обязательны к уплате в силу закона;
2) имеют непосредственно возмездный компенсационный характер или опосредованно возмездный характер (за совершение государственными органами определенных действий в отношении плательщика (в том числе предоставление определенных прав и выдача разрешений) и которые предназначены для возмещения соответствующих расходов и дополнительных затрат публичной власти);
3) являются необходимым условием получения плательщиками права осуществлять хозяйственную и другую деятельность в определенной сфере;
4) не включены в состав налоговых платежей Налоговым и Бюджетным кодексом РФ.

В научной литературе неналоговые фискальные сборы предлагается называть «парафискальными» и определять их как обязательные к уплате в силу закона платежи, поступающие в федеральный бюджет, которые расходуются на определенные законодателем цели и имеют возмездный и компенсационный характер.[27]

Один из основных признаков ПНВОС как фискального сбора, выделяемый в определении Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 года № 284-О, это его индивидуально возмездный характер. За внесение

26 СЗ РФ. – 2006. – № 11. – Ст. 1230.

27 Васянина Е.А. Фискальные сборы: понятие, юридические признаки, виды // *Налоги и налогообложение*. – 2007. – №7.

этой платы субъекты платежа как бы получают право на загрязнение окружающей природной среды в пределах допустимых нормативов. Плата имеет относительно дифференцированный характер, но возмездности нет, поскольку налогоплательщик взамен ничего не получает. И здесь мы согласны с Сасовым К.А., который считает, что такой подход, когда плательщик приобретает у государства право загрязнять природу (как в пределах нормативов, так и сверх них), представляется абсурдным, не соответствующим принципам правового и социального государства, которое не вправе торговать социальными и конституционно значимыми ценностями.[28] Государство не может гарантировать налогоплательщику благоприятную окружающую среду в зависимости от уплаты либо неуплаты данного платежа. Обязанность по обеспечению благоприятной окружающей среды является для государства конституционной и не может быть обусловлена выполнением налогоплательщиками каких-либо встречных обязательств.[29]

Несмотря на проводимые различия между налоговыми платежами и фискальными сборами, Конституционный Суд РФ указывает на то, что фискальные сборы не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ и развивающих ее доктринальных правовых позиций Конституционного суда РФ об условиях надлежащего установления налогов и сборов, конкретизированных законодателем применительно к сборам, в частности, в пункте 3.ст. 17 НК РФ, которая приобретает тем самым универсальный характер. В то же время Конституционный Суд отмечает, что обязательные индивидуально-возмездные фискальные платежи должны рассматриваться как законно установленные в смысле ст. 57 Конституции РФ не только тогда, когда ставки платежей предусмотрены непосредственно Федеральным законом, но при определенных условиях – и тогда, когда такие ставки на основании закона устанавливаются Правительством РФ. Позиция Конституционного Суда РФ о возможности участия в нормативно-правовом регулировании фискальных сборов Правительства РФ остается расплывчатой и создает трудности правоприменителям.

Из проведенного анализа видно, что нет никаких значительных признаков, отличающих ПНВОС как неналогового платежа от налоговых,

28 Сасов К.А. Указ. соч.
29 Костин А.А. Указ. соч.

кроме того, что она установлена не налоговым, а экологическим законодательством. Придуманный термин «фискальный сбор» для характеристики ПНВОС также не имеет убедительных оснований. Плата за негативное воздействие на окружающую среду соответствует всем критериям налога: установлена федеральным законом, взимается в денежной форме с целью обеспечения расходов публичной власти (на восстановление окружающей среды) на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности. В целях защиты прав налогоплательщиков ПНВОС должна быть налоговым платежом, поскольку налоговая форма в большей степени защищает права налогоплательщиков и интересы государства и права. А для этого все существенные элементы этого платежа должны быть установлены только федеральным законом.

Неналоговая форма ПНВОС при отсутствии целевого характера использования этих средств не оказывает влияние на более эффективную реализацию экологической функции государства. Средства, поступающие от ПНВОС, в бюджеты обезличиваются и направляются на выполнение всех функций государства. А вот защиту прав налогоплательщиков и государства эта форма в сравнении с налоговой ослабляет. Налоговая форма ПНВОС позволяет и более эффективно осуществлять администрирование этой платы.

Подход к ПНВОС как к неналоговому платежу привел к тому, что налоговые органы не производят администрирования рассматриваемых платежей и образовался правовой вакуум в части определения надлежащего контролирующего органа и его полномочий. Функции главного администратора платы за негативное воздействие на окружающую среду возложены были на Федеральную службу по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор) Федеральным законом от 23 декабря 2004 г. № 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год»,[30] а также последующими федеральными законами о бюджетах на соответствующие годы. Ростехнадзор как администратор ПНВОС осуществляет контроль за правильностью исчисления, учета, взыскания и принятия решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним.

Функции администратора доходов в бюджетную систему практически

30 СЗ РФ. – 2004. – № 52 (ч.1). – Ст. 5277.

совпадают с функциями, которые в соответствии со ст. 30 НК РФ возложены на налоговые органы. Для выполнения возложенных задач по администрированию доходов бюджета Ростехнадзор должен создать систему учета плательщиков, учета платежей, контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты. Внутри Ростехнадзора надо создать свою внутреннюю «налоговую» службу, которая занимается одним платежом. Это требует значительных средств и времени. Абрамов А.П. правильно отмечает, что возложение на природоохранные органы несвойственных им функций приводит не только к ослаблению их деятельности по основной цели их создания, но и к значительным потерям доходов бюджетной системы.[31]

Признавая, что Ростехнадзор обладает определенными контрольными функциями в отношении платы за негативное воздействие на окружающую среду, следует все же отметить, что эти права ни в коем случае не могут отождествляться с правами налоговых органов в части администрирования налогов и сборов. В частности, права на бесспорное взыскание сумм платы за негативное воздействие на окружающую среду, начисления пени и штрафов они не имеют, поскольку эта плата не входит в систему налогов и сборов. К налоговой ответственности неплательщики ПНВОС не могут привлекаться.

Экологическое законодательство не предусматривает мер ответственности за нарушения по внесению ПНВОС. Неплательщики могут привлекаться только к административной ответственности по ст. 8.41 КоАП РФ «Невнесение в установленные сроки платы за негативное воздействие на окружающую природную среду». Внесенные в КоАП РФ поправки признаны решить проблему юридической ответственности за внесение платы за негативное воздействие в рамках административно-правовых отношений. Однако указанную меру нельзя рассматривать иначе как временную, направленную на скорейшее решение проблемы отсутствия правовых оснований для привлечения к ответственности за данное нарушение.[32]

Приказом Федеральной службы по экологическому, технологическому

31 Абрамов А.П. О совершенствовании администрирования платежей за негативное воздействие на окружающую среду. // *Налоги и налогообложение*. – 2007. – № 5.

32 Евдокимов П.В. Правовая природа платежей за негативное воздействие на окружающую среду – от теоретических споров к правоприменительной практике // *Юридический мир*. – 2006. – № 2.

и атомному надзору(далее-Ростехнадзора) 6 апреля 2007 г. № 207 разделены полномочия по администрированию платы за негативное воздействие на окружающую среду между центральным аппаратом и территориальными управлениями Ростехнадзора.[33] В результате орган, уполномоченный осуществлять учет плательщиков ПНВОС, определен, а порядок постановки на учет, предусмотреный п.2 ст. 69 «Об охране окружающей среды» не установлен. Он продолжает оставаться уведомительным. Если вы не подали отчетность и не внесли плату, то для органов Ростехнадзора вы не существуете.

«Разделение труда» между центральным аппаратом и территориальными управлениями Ростехнадзора привело к тому, что за малыми и средними компаниями, которые до сих пор не вносят плату, бегать стало просто некому. «У федерального Ростехнадзора, который является основным органом контроля, просто руки не доходят до столь мелочного вопроса – ведомство занимается практически всем техническим контролем: начиная с атомного и горного надзора и заканчивая строительным контролем и проверкой электрических розеток. А что до региональных органов экологического контроля, то они также не сильно заинтересованы в поиске неплательщиков. Напомним, что региональный орган экоконтроля может лишь провести проверку и составить протокол об административном правонарушении по ст. 8.41 КоАП РФ, а также привлечь неплательщика к административной ответственности за невнесение платы. Однако взыскать саму плату он не вправе и должен направить все материалы по делу в орган Ростехнадзора для ее взыскания в судебном порядке».[34]

Проблемы, возникающие при администрировании ПНВОС как неналогового платежа Ростехнадзором, дополнительно доказывают несостоятельность признания такой формы для ПНВОС. ПНВОС должна быть включена в перечень налогов и сборов.

Natalia Lunina, Candidate of Legal Sciences,
17/85, Vladimir Nevsky Street,
Voronezh, Russia, 394088

33 *Безопасность труда в промышленности*. – 2007. – № 6.

34 Попов П.А.,Шаранова Е.А. Минимум позитива для плательщиков «негатива»//*Главная книга*.-2007.-№19.

IURA PUBLICA ANTEFERENDA PRIVATIS

PUBLIC RIGHTS ARE TO BE PREFERRED TO PRIVATE RIGHTS

Prof. ord. Dr hab. Jerzy Małecki

Abstract: This paper deals with public finance and financial law, public law and civil law, tax law.

Keywords: state, public finance, finance law, public law, civil law, tax.

For thousands of years, public finances and legal norms regulating the processes of collecting and spending money have been inseparably connected with state power, even when it was absolute,[1] because the fundamental motive of each state power is always to positively act for the benefit of the entirety of the state's citizens, or their particular groups. The state cannot and does not aim at an abstract goal, benefiting exclusively the narrow elites of the state authorities (in contemporary democratic states, the authorities are verified and evaluated in periodically held elections). In particular, no state can aim at generating profits as such, without allocating these profits for the tasks of the public authorities.

The world's oldest codified legal systems seem to illustrate the above assumptions. In the ethical part of the partially preserved code of Ur-Nammu,[2] a Sumerian king, dated to ca. 2112–2095 B.C., it is mentioned that at the time of the king's predecessor the people were wronged by levy collectors in the

1 *Cf.* e.g. Mączyński, D. *Opodatkowanie w okresie świetności starożytnego Egiptu (Taxation at the Golden Times of Ancient Egypt).* A post-doctoral lecture delivered on February 15, 2010 at the session of the Board of the Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznań, Poland (unpublished print-out)

2 *Cf.* e.g. Kunderewicz, C. *Najstarsze prawa świata (The Oldest Laws of the World).* Łódź 1990, pages 5 to 29, and the literature quoted therein, related to the code of Ur-Nammu; C. Kunderewicz *Kodeks Ur-Nammu (The Code of Ur-Nammu)*, "Czasopismo Prawno-Historyczne", 1958, vol. X, unit 2, page 9 *ff*; K. Koranyi *Powszechna historia państwa i prawa (General History of the State and the Law)*, Vol. 1. *Ancient Times*, Warsaw, 1961, pages 14 to 21

fields, by supervisors of river navigation, by collectors of cattle, sheep and donkeys. Ur-Nammu brought justice to his kingdom, combatted rape and hostility and relieved his people from the tyranny of navigation supervisors and levy collectors. The Code emphasizes the liberation of a number of towns from the oppression of other rulers. It also mentions a reform of the system of measurements, planting of trees alongside the banks of the Euphrates and the Tigris and alongside all water canals. The reforms undertaken by the King were aimed not only at improving the quality of life of the Sumerians, but all other nations inhabiting his kingdom as well. Furthermore, the introduction to the Code stresses the King's agenda consisting of protecting the weak (orphans, widows and the poor), who have found themselves in difficult financial situation against the violence of the rich and mighty. The introduction contains also information stating that the members of the ruler's family and his commanders were lavishly rewarded without harming the remaining citizens in any way. On the other hand, the final remarks of the epilogue to the Code state that the King caused hatred and violence to disappear and brought justice to the country.

A later Sumerian code of Lipit-Ishtar, dated to ca. 1934–1924 B.C., emphasizes – both in the introduction and in the epilogue – that the ruler brought justice to the country, put an end to complaints, fought a rebellion by force and brought prosperity to the Sumerians and Akkadians.[3]

Similarly, the code of Hammurabi (ca. 1972-1750 B.C.) stresses the special role of the state (the ruler) and the law in regulating the norms of human behavior. The issue is very important for the modern European civilization and our understanding of the role of the state and the law, particularly because neither ancient Greece nor ancient Rome created such a magnificent monument of lawgiving, save for Codex Justinianus.[4] It is in the epilogue to this most vast ancient legal code, where a manifesto of responsibilities of the state power is declared, a manifesto which still seems up-to-date. For instance, Hammurabi emphasizes in the final part of the epilogue that he did not neglect his pastoral power over his people, was not slow in acting, found safe abodes for his people, expounded all great difficulties and made the light shine upon the people. With the mighty weapons he uprooted the enemy, brought end to fighting, gave peace to the people and did not permit disturbers. That

3 Kunderowicz, C. Kodeks Lipit-Istara (The Code of Lipit-Ishtar) "*Czasopismo Prawno-Historyczne*", 1959, vol. XI, unit 2, pages 27 to 43

4 *Cf.* e.g. Klima, J. *Prawa Hammurabiego (The Laws of Hammurabi).* Warsaw 1957, page 23 *ff*

the strong might not injure the weak, in order to protect the widows and orphans he brought justice, in order to declare justice in the land, to settle all disputes and to heal all injuries – this is why the laws were given and should not be changed by the kings to come.

To better understand the essence and the ethos of contemporary financial laws, one also needs to bear in mind the dichotomous division of laws into public and private, stemming from the Roman law. The criteria for this division are stated in the Digests, and – associated with the Roman lawyer by the name Ulpian – they read: "Huius studii duae sunt positiones, publicum et privatum. Publicum ius est quod ad statum rei Romanae spectat, privatum quod ad singulorum utilitatem; sunt enim quaedam publice utilia, quaedam privatim. Publicum ius in sacris, in sacerdotibus, in magistratibus constitit, privatum ius tripertitum est: collectum etenim est ex naturalibus praeceptis aut gentium aut civilibus".[5] Therefore, public laws are those that concern the state (refer to the state), whereas private laws are those that protect the benefits or interests of individuals. Thus, the division of laws into public and private results from acknowledging and differentiating between the interests (benefits, objectives) of a public (social) and private nature, which are not always convergent.[6]

All major religions of the world have always noticed the necessity of subordinating egoistic interests of individuals to public interests, which is best exemplified by the distribution of revenues between those who have and those who do not. Redistribution of revenues via public finances is the cornerstone of e.g. Muslim states (the Koran) and Catholics (Catechism of the Catholic Church). Prayer alone is not enough,[7] and tax evasion is considered a sin. Therefore, religious rules determining the behavior of the faithful are sometimes an additional reinforcement in the process of applying and following public laws to the redistribution of societal income via public funds.

5 Taubenschlag, E. *Instytucje i historia rzymskiego prawa prywatnego (Institutions and History of Roman Private Law)*. Krakow 1934, page 24

6 *Cf.* more in Nowacki, J. *Prawa publiczne – prawo prywatne (Public Laws – Private Law)* Katowice, 1992

7 Głuchowski, J. *Zakat – islamski sposób opodatkowania zwierząt (Zakat – the Islam's Way of Taxing Animals)* in: *Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska (Jubilee Book of Professor Marek Mazurkiewicz. Studies in Financial Laws, Constitutional Laws and Environmental Protection)*. Wrocław 2001, page 248 *ff;* R. Sowiński *Tax Evasion. Causes, Effects and Prevention.* Poznań 2009, page 143 *ff.*

Against the background of the above axiological arguments in favor of the existence of the state and the law in ancient times and negating the role of the state by many contemporary thinkers, a thesis by Immanuel Kant[8] seems highly up-to-date. The German philosopher said that even a devilish nation needs the state as long as it acts reasonably and always carefully follows its own benefits. Philosophers of the law seek to rehabilitate Kant's philosophy of the state and the law (legitimizing state coercion) with a distributively understood benefit from participating in an organized society. The individual gives up his/her freedom (and part of his/her income or property) because some of his/her needs can be best satisfied only by the state.[9]

Also, contemporary politicians[10] (at least some of them) begin to understand the self-evident truth that for the sake of all one cannot accept a situation where the state is being lost in a slow, yet systematic way. The state must not be considered as an enemy, and responsible mass media should not insist that paying taxes is not a contribution for the sake of joint investments and shared matters, but rather a profiteering scheme orchestrated by an abstract fiscal apparatus. The mass media do not try to convince people that in fact there is some logic behind the state, that the state builds the country's collective wealth and cares for it, and that everyone should contribute to it. The lessons from history have not been learned, and the reasons of financial collapses of the First and Second Polish Republic have been forgotten. Meanwhile, it should be remembered that over 1000 years of her statehood, Poland has developed a number of financial institutions typically used in a contemporary democratic state of law. Those institutions usually were a step ahead of the solutions used in Europe's absolute monarchies or totalitarian states. The achievements of the Polish legal thought, so important for the development of the European civilization, as well as numerous progressive financial institutions used in Poland are completely unknown in the Western Europe, for reasons such as the partition of Poland by its neighbors in the late 18th century. [11]

Also some contemporary authors writing about public finances and financial laws try to justify the ethos of financial laws by analyzing the functions

8 Kant, I. *Zum ewigen Frieden*, edited by R. Malter, Stuttgart 1984, page 31

9 Höffe, O. *Etyka państwa i prawa (Ethics of the State and of the Law).* Krakow 1992, page 33 *ff*

10 Romaszewski, Z. Państwo jest traktowane jak wróg (The State is Considered an Enemy) "Rzeczpospolita" daily, May 7, 2009, page A6

11 *Cf.* more in J. Małecki Veritatem sequi et tueri iustitiam (To Puree Truth and Maintain Justice) in: *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*, Praha, Leges 2009, pages 225 to 232

of the state and the ensuing functions of public finances. Public finances and financial laws are always the servants of the state – they are a tool enabling the state to function properly. In typical articles on the function of the state in contemporary market economies, it is rightly pointed out that the essence of the political character of each state (whether ancient or contemporary) is its superiority, being the attribute of power. [12] The central and local governments carry out their ruling functions, which means that the tasks of the public authorities are enforced by various means of coercion, which are characteristic for arbitrariness and unilateralism in decision making and enforcement. The foregoing refers both to collection of revenues by public authorities (in the form of levies) and to expenditures in the form of transfers.[13] Contemporary states do not only fulfill the classical functions related to ensuring internal and external order, but also organize the economy and are major purchasers of goods and services.

However, market mechanisms are not the only economic and social instruments, because in many cases they simply fail. Therefore, apart from the traditional functions of the public authorities connected with the role of a night watchman, market economy democracies also notice the need to entrust the state with more functions, connected with ensuring justice and equality in redistribution of the revenues of the society, ensuring efficiency of the entire economy in the face of market failures in allocating resources, and ensuring stability of the market economy, taking into account its cyclical nature.[14]

A number of contemporary handbooks of public finances and financial laws[15] rightly point out that the fundamental role of every state is to provide its citizens and communities with those public goods and services which cannot be provided otherwise (due to profitability or availability criteria) or which have been promised by the public authorities. The said goods and services are referred to as collective needs. In every society, part of human needs

12 Zdzitowiecki, J. Parę uwag wokół teorii finansów (Some Remarks on the Theory of Finance) *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1972, No. 2, page 99

13 Komar, A. *Finanse publiczne (Public Finance)* ,Warsaw 1994, page 41 *ff*

14 *Cf.* e.g. Samuelson, P.A., Nordhaus W.D. *Economy* Vol. 1, Warsaw 1996, page 88 *ff*

15 *Cf.* e.g. Musgrave, R.A. and P.B. *Public Finance in Theory and Practice*, 4th edition, New York 1989, page 51 *ff*; Komar, A. *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej (Public Finance in Market Economy)* Bydgoszcz 1996, page 44 *ff*; J.M. Buchanan *Finanse publiczne w warunkach demokracji. Systemy fiskalne a decyzje indywidualne.(Public Finance in Democratic Process. Fiscal Institutions and Indivicual Choice)* Warsaw 1997, page 20 *ff*; Owsiak, S. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka (Public Finance. Theory and Practice)* Warsaw 1999, page 17 *ff*

may be satisfied by individual efforts of each citizen. Human needs as such (whether individual or collective) are not of a permanent nature. They change in line with economic, social and cultural development and they grow as societies become wealthier. While the needs of individuals and groups are in principle unlimited, the potential for satisfying these needs is usually limited. The reasons for satisfying human needs by public authorities are diverse and complex, as a result of such factors as: limited resources (of land, labor and capital) allowing to provide only a limited quantity of goods and services, or subjective factors, such as behaviors of individuals reflecting their education, economic activity or business skills. For thousands of years, every state power has had a significant influence on the scope and methods of satisfying human needs, reflected in the nature of the policies implemented by each state.

It is quite natural that some human needs can only be satisfied in a collective way. Such collective needs include e.g. internal and external security, system of justice, sanitary and epidemic protection of the state, use of public roads, construction and maintenance of public infrastructure, social security, education, culture or environmental protection. The role of the state is to provide these public goods and services, whether or not the receivers are willing to pay for them. Such provision of goods and services to the society always follows political decisions taken by the current authorities. Using the goods and services provided free of charge has a strong social dimension, and sometimes an ethical dimension as well. Obviously, some public goods satisfying collective needs can be co-financed (health care or tuition fees in public universities) or fully financed (private schools or hospitals) by the receivers. In the latter case, satisfying collective needs by providing a given type of public goods may contradict free market principles in order to minimize the negative consequences of excluding certain groups of citizens. In principle, such public goods and services should be commonly available and no-one should be excluded from them on economic, political or technical grounds. In some cases, the need for certain public goods is felt by the society *ex post,* rather than *ex ante,*[16] which results from the nature of these needs (e.g. river regulation, flood reservoirs or dikes). In the case of such needs, the public authorities and the citizens alike believe that no expenditures are necessary until a natural disaster occurs and threatens their interests.

16 Chechliński, J. Konsumpcyjne fundusze rozwoju zabezpieczenia społecznego (Consumption-Based Funds for Developing Social Security „*Praca i Zabezpieczenie Społeczne*" 1974, No. 3, item 13 *ff*

The state carries out its tasks consisting of satisfying the collective needs of the society by means of public finances and legal norms regulating the processes of collecting and spending public money, necessary to perform the said tasks. Still, one must never forget that the state is not a commercial company. To collect funds necessary for financing the fundamental collective needs, a redistribution of revenues is necessary. Such redistribution goes in multiple directions – between various social groups, various local communities, or even various countries. The allocation of public goods by the state is possible if and only if the right legal and moral system of the society is in place. The society – in a sense of unity and identification with the state (all members of the society) – agrees to contribute some income or property for the sake of others. Redistribution of revenues via financial law institutions (including in particular public levies) in order to satisfy the needs of other members of the society (in particular by means of budgetary expenditures) is always to the benefit of some and at the cost of others. The degree of such benefits and costs may vary from one individual to another. Financial laws, therefore, always face the fundamental axiological problem of defining the criteria based on which resources should be collected from some (by means of the attributes of coercion and power) in order to finance the collective needs of others. The dilemma connected with the redistributive nature of public finances always reflects the way of understanding justice (equality) declared by each public authority.

Therefore, an important element of the ethos of financial laws is that the norms of these laws are the only tool that the state can use to ensure its own functioning and the performance of its tasks. The norms of financial laws do not generate egoistic or assertive attitudes, which are so typical for private laws. To the contrary, they teach one how to live in a society and how to notice the existential problems of one's neighbors. For this very reason, the constitutions of many contemporary states emphasize the importance of these laws for proper functioning of contemporary societies. The foregoing is one of the reasons why it seems completely wrong to deny that financial laws are a fundamental and self-contained discipline of law. In Poland the traditions of financial laws date back some 150 years and their autonomous status should be preserved. The state does not collect public levies for the very sake of collecting them (or to satisfy the needs of the "mystic fiscal apparatus"). To the contrary, the state seeks to satisfy the basic collective needs of the society by providing it (either free of charge or on a co-financing basis) with public goods,

wherever the society itself, or some of its members, are unable to satisfy such needs themselves. One must not separate the legal norms regulating the accumulation of financial resources by the public authorities from those legal norms which require that such resources be spent on satisfying the collective needs of the society. It always makes sense to remember that the First Polish Republic fell also because it could not efficiently collect the revenues of the treasury. As a matter of consequence, it failed to carry out its fundamental role of securing the collective needs of its society. It should also be remembered that every single collective need requires some sort of public spending, which in turn must be financed with levies collected by coercion of law.

Many classic handbooks of financial (fiscal) laws point to the phenomenon of public expenditures growing every year. The said phenomenon results from the fact that the development of the civilization increases the needs of the society expecting that the public authorities will be more and more involved in satisfying these needs. However, the growth of public spending is limited by the income barrier, related to the so-called limits of taxation.[17] Each public levy has a limited productivity, and so does the entire system of financing the public authorities. The absolute economic limit of income from public levies is determined by the national income, and the percentage of this income collected in order to satisfy the collective needs of the society is simultaneously a measure of the state's fiscalism. The relative economic limits of tax burdens imposed on the society reflect in their turn such factors as: taxpayers' behaviors paralyzing the increase of revenues from public levies or negative economic consequences. Some of the criteria indicating that the relative economic limits of taxation have been crossed include Laffer effect, modifying the scope of taxable sources, modifying the principles of collecting the levies, or modifying the efficient pursuance of economic goals.

Once the limits of taxation have been reached, the public authorities are no longer able to keep their promises (sometimes guaranteed by the constitution or by acts of law) relating to financing various collective needs with public money. The discrepancy between the legally guaranteed satisfaction of collective needs and the actual performance of the public authorities is one of the reasons for the depreciation of law and the loss of trust in the public

17 *Cf.* e.g. Libicki, J. *Granice opodatkowania (Limits of Taxation).* Krakow 1936; Łączkowski, W. *Granice opodatkowania (Limits of Taxation)* Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica 1992, No. 54; Gomułowicz, A. in: Gomułowicz, A. Małecki, J. *Podatki i prawo podatkowe (Taxes and Tax Laws).* Warsaw 2010, pages 266 to 273

authorities. The growing collective needs of the society and the ever-growing public expenditures make the bicentennial formula of social justice based on equality look dubious. The principle of equality as the basis for providing the society with free-of-charge goods and services has prevailed first and foremost in European legislative systems, which was on the one hand inspired by the French Revolution and the so-called real socialism ideology, and on the other – by treaties on human rights.[18] What is more, in many European Union states, standards have been defined, stipulating which such social, economic and cultural laws should be guaranteed in constitutions or in acquis communautaire, stemming *inter alia* from the principle of free movement of people.

Nonetheless, once such a standard set of rights is implemented, one needs to make sure that the public authorities of the state have the resources necessary to finance these rights (translating into various collective needs and benefits available to all, irrespectively of their capabilities and financial condition). The degree to which individual states can effectively finance the collective needs and provide free public goods and services on the basis of a legally defined equality varies considerably, as it largely depends on the economic development of the state. Even in the richest European states, the discrepancy between public spending allocated for financing the collective needs of the society and the insufficient income from taxes used to finance such spending may lead to crisis situations in public finances. Therefore, many states take actions aiming at preventing such crises, usually by ceasing to provide a given kind of unpaid goods or services to the citizens and by encumbering the citizens with the cost of satisfying their collective needs. One of the arguments used in defending the decision to discontinue the provision of free public goods is that well-advanced welfare states lead to long-term unemployment, thus contributing to the breakdown of families due to an erosion of the ethics of work and responsibility. Welfare states – by allowing people to enjoy the effects of someone else's work – make people demand more and more. They frustrate authentic solidarity and replace the civic society with a political clientele of demagogues.[19]

Sometimes however, the termination of financing of the social needs of the society contradicts the state's constitution or its international treaties. In

18 Policastro, P. *Prawa podstawowe w demokratycznych transformacjach ustrojowych (Fundamental Rights in Democratic System Transformations.* Lublin 2002, page 22 *ff*

19 Balcerowicz, L. *Ekonomia i etyka państwa socjalnego (The Economy and Ethics of a Welfare State).* http://7dni.wordpress.com/2007/01/22/ekonomia-i-etyka-panstwa-socjalnego/

many cases, such a contradiction involves changes to the constitution. Such changes should first of all ensure a new approach to providing the public goods to the society: the unjust principle of equality should be replaced with the principle of solidarity, which means that public money – mostly coming from taxes – should be used to satisfy exclusively the needs of those individuals who are unable to satisfy them themselves. In order to use the available public funds in the process of allocating the public services to the society in a more efficient way, the process of satisfying the needs of the society should be delegated to lower-level units and structures of the state, whereas the higher-level structures should only handle those matters which cannot be effectively handled at the lower levels.[20] A rapid change of the existing model of financing collective needs of the citizens and the society (provision of free or co-financed goods and services) seems absolutely necessary in order to avoid the crisis of the state's finances.

Prof. ord. Dr hab. Jerzy Małecki
The Head of the Department of Financial Law
Adam Mickiewicz University in Poznań
Judge of the Supreme Administrative Court
Osiedle Wichrowe Wzgórze 32 m.18
61-698 Poznań / Poland

20 Łączkowski, W. Egalitarne czy sprawiedliwe finansowanie potrzeb socjalnych ze środków społecznych (Equal vs. Just Financing of Social Needs with Public Funds) in: *Ius suum quique. Studia prawno finansowe. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wacławowi Goronowskiemu (Jubilee Book Dedicated to Professor Wacław Goronowski).* Warsaw 2005, pages 33 to 43

THE LEGAL AND ECONOMIC ASPECTS OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

Prof. zw. Dr hab. Krystyna Piotrowska-Marczak

Abstract: The article sets out to describe relations between law and economics in the process of formulating legal norms. The issue of the source of normative initiatives is also considered. The presented problem actually comes down to answering the question whether the necessity of regulating economic processes should determine the law. If yes, then before any law is enacted, its economic impacts should be analysed.

Keywords: financial law, public finance, legal norms.

1. The imperative to manage public finance

In its broad meaning, management resolves what objectives should be pursued and indicates the relevant means. Meant narrowly, it simply refers to control over processes. In either case, the right to manage assigned to a person(s) is important, as well as the manager's formal position defined by the law in force.[1]

A management process consists of many stages. First objectives and tasks leading to their achievement have to be defined, then the mode of their execution is described, the executing staff is provided with an appropriate motivation system, means enabling task execution are made available and finally the quality of performance is overseen.[2]

Management varies depending on the managed area, so it is different for objects, people, buildings or money, the latter representing an area broadly termed finance. Using the scopes of financial phenomena, finance can be divided into mega, macro, mezzo and micro finance[3].

Mega finance represents national and international finance, while macrofinance involves financial procedures carried out the state level. Mezzo-finance

1 Piotrowska-Marczak, K. Uryszek,T. *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warsaw 2009, p. 11.

2 Zieleniewski, J. *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warsaw 1969 pp. 465–466.

3 Elementy finansów i bankowości, Flejterski, S. Świecka, B. (eds), CeDeWu, Warsaw 2006 p. 34.

and micro- finance concern financial management in public legal entities (e.g. units of territorial self-government) and households, respectively.

Macro-finance (i.e. public finance) is the most important as far as socio-economic impacts of finance are concerned. It derives its importance from the fact that the managed funds, mainly tax revenue, are public owned. Because the funds belong to the public, the entities responsible for their accumulation and distribution, the other aspect being perhaps even more important, bear special responsibility for their rational and effective use.

According to the literature, management in the public sphere is characterised by: [4]

- comprehensive decisions,
- orientation to future,
- focus on performance,
- rationality,
- the external environment's impacts on organizations.

The above characteristics apply to public financial management too. „[…] for the management of public funds to be intersubjectively proven, there must exist personal accountability for the execution of particular tasks and the established procedures have to be adhered to".[5]

Therefore, even if one can imagine a limited scope of private fund management, financial management becomes an imperative in the public sphere, i.e. an unchallengeable necessity.

In practice, the „position" of public finance arises from the scope of organizations and items it is allowed to control and from the power and role that the government has assigned to it with respect to economic interventions.[6]

Regardless of the scope of public finance, public authorities have to collect and distribute funds to enable continued advancement of society and the country's economy. Financial policy that is responsible for creating and initiating programmes should aim to help attain the above goals. „In the market economies, a minister of finance who cannot propose financial policy assumptions appropriate for the time and place does not count".[7]

4 Szewczuk, A. Zioło, M. *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008 p. 356.
5 Piotrowska-Marczak, K. Uryszek, T. op. cit. p.33.
6 See Finanse publiczne i prawo finansowe, Kosikowski, C. Ruśkowski, E. (eds), Dom Wydawniczy ABC, Warsaw 2003 p. 24.
7 Finanse publiczne i prawo finansowe, op. cit. p. 165.

Financial policy should always be stable. The main pillars of its stability are real GDP growth, inflation, as well as budget deficit and public debt. In this context, planning, especially budget planning, becomes the major function of public financial management.

Accordingly, public financial management should:[8]

1. create and initiate financial policy' programmes,
2. prepare financial plans focused on the budget;
3. enable the execution of financial tasks that were formulated to carry out financial plans;
4. control funds.

It should be remembered that the financial policy's goals should be legitimate and the policy's tools have to comply with the prescribed normative regulations. In other words, public funds have to be managed within an obligatory framework. However, it is still necessary to answer the essential question: which aspects should be determined and how?

2. Public financial management: supremacy of law or of economics?

The above problem is not about making a simple distinction between the subject areas and fields of research that financial law and finance deal with, but has a much deeper sense that can be summarised as: who should stimulate legal and economic actions and how should the two areas be connected?

Financial law and finance are two fields of science. In legal terms, they both represent a branch of public law that „(…) investigates norms governing public funds and operations involving the funds".[9]

It is, however, out of the question that „(…) in the same way as the development of financial science proves the existence of close relations between finance and economics, financial legislation demonstrates the importance of legal aspects for solving financial problems. The economic objectives of modern financial policy are so important that lawyers frequently decide to abandon their investigations into the mechanisms of financial phenomena

8 Ibidem, pp. 165–172.

9 Gaudemet, M. Molinier, J. *Finanse publiczne*, PWE, Warsaw 2000, p. 17.

and to hand them over to economists. Today, economics has absorbed almost all of financial science.[10]

The problem seems to go beyond financial law and finance trying to gain advantage one over the over or the delimitation of their fields.[11] It should not be reduced to definitional questions, either. The fundamental question concerns the essence of the relations between these two disciplines. It is crucial to find out which of them initiates joint action and what is the actual source of initiatives aimed to assess the consequences of the laws in force. Economics investigates the macroeconomic aspect of financial phenomena and analyses financial flows. It also studies the influence of total collected tax on the economy, an imbalanced budget's impact on the business cycle, and the bearing of public investment allocations on economic growth. On the other hand, public finance deals with the mechanisms underlying particular financial phenomena, seeks appropriate taxation rules, defines modes of appeal available to taxpayers, as well as fine tuning expenditure control techniques.[12]

One reason for keeping the fields of the two disciplines separate and for defining their scopes of research is academic degrees. However, the uniqueness of the two disciplines does not arise from what they research, but from the instruments they use. A thing that is also worth considering is whether legal analyses should precede, rather than follow the formulation of a law, so that its impacts could be assessed, including the economic ones.

The above somewhat challenges the soundness of the statement that finance uses legal definitions. The actual question is whether financial sciences should, or should not, influence the legislature's decisions.[13] Another question that is being asked is whether financial law and finance are not a science combining law and economics. For the sake of clarity, it is convenient to treat the two disciplines as separate, but closely related. Law defines the scope of a norm and prescribes appropriate activities based on the rules of economics or a cost-benefit analysis, if the first approach cannot be applied. This shows that the functions which the two disciplines should perform are much more important than trying to define their objects of research, which

10 Ibidem, p. 17.

11 See Skoczylas-Tylman, A. Definiowanie zjawisk finansowych przez naukę prawa finansów publicznych i naukę finansów w procesie oddziaływania na ustawodawcę, [in] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Głuchowski, J. (scientific editor), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2008 p. 87 and next.

12 Gaudemet, P.M. Molinier, J. op. cit. p. 17.

13 Skoczylas-Tylman, A. op. cit. p. 88.

may be common. Therefore, the attempted analyses should avoid concentrating on the institutional aspects.

„The first thing to do is to make an analysis to assess and decide, whether a legal title allowing public revenue to be collected is worth introducing or retaining, when the costs of its assessment and collection are considerable".[14]

There are many cases, when the adoption of a new law, such as a flat-rate tax introduced under a personal income tax law, severely hurts budget revenue and increases budget deficit. A rational law should tend to create a situation that will be advantageous in both economic and financial terms. This means that economic analyses should precede the enactment of a law, which subordinates legal regulations to economic purposes. In other words, while an action is initiated in the sphere of finance, it is the lawyers who decide how it should be carried out.

Does it always happen so and should it be so? Obviously not. A case in point is a law establishing a new institution, such as units of territorial self-government. Because the units cannot be established without a relevant law, only time will tell how effective their financial management will be. Naturally, such units can be instituted as an expression of democratic rule and not under a legal doctrine. Even then, though, we need to separate the creative legal initiatives, e.g. those establishing financial institutions, from those aimed to rectify or modify financial management in the public sector's organizations.

It seems wrong, however, to assume that financial law can override finance or vice versa, as the two fields are closely connected. Rational, effective and economically and socially sound management of public funds depends on the degree of cooperation between the two disciplines.

A confirmation of the above statement can be sought in the economic theory of law. „The theory essentially assumes that law's normative actions are connected with economic choices. This means that laws should be analysed in economic terms. At the same time, the economic analysis assumes that an offence may produce socially undesirable consequences."[15]

14 Finanse publiczne i prawo finansowe, op. cit. p. 177.
15 Finanse publiczne i prawo finansowe, op. cit. p. 69.

3. New public financial management

As a result of the interest in reforming public finance, attention was shifted to the reorganization of public financial management, so that the available funds could be rationally used to drive economic and social development in the country. One aspect of this new approach is New Public Management that caused many countries to replace their traditional budgets with performance budgeting. Poland took the path in 2006, with the government initiating work on a performance budget. „The strategic goal of introducing a performance budget is to induce advantageous changes in the volume and quality of public goods and services provided by the public finance sector. A public finance reform is an undertaking that should considerably improve the economics of the public finance sector".[16]

The literature enumerates the following as the major stepping stones enabling Poland to develop performance budgeting:[17]

- the Maastricht Treaty imposing limits on public spending and increasing its effectiveness,
- examples set by countries that already implemented performance budgets (France, Slovakia, New Zealand, Chile, The Netherlands)
- better skills of the staff employed in the units of territorial self-government,
- the amendment of the Polish public finance law in 2009;[18]
- expertise shared by the domestic and foreign experts.

One of the major building blocks of the new public fund management is the development of a set of economic and financial measures. „This management model comes with a measurement system, which means that the public sector has to measure its performance and effectiveness to the possible extent".[19] A performance budget requires the prioritisation of tasks formulated to attain the financial policy's goals and performance assessment based on the measures defined.

For instance, the Ministry of Internal Affairs and Administration performs its function "internal security and public order" to achieve a goal defined as

16 *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Lubińska, T. (ed.), Difin, Warsaw 2009, p. 18.
17 Nowe zarządzanie…, op. cit. p. 27.
18 The public finance law of 27 August 2009 (Dz. U. no. 157, item 1240 with amendments.
19 Ibidem, p. 29.

"citizens' security". The Ministry's performance is measured by a ratio between all crimes committed in the given year and their last year's number. In 2010, the goal was allocated 4,787,981 thousand zlotys.[20]

The above example is illustrative of how a performance budget works. It must be remembered, though, that several factors make the building of a performance budget a very difficult task:

- it is necessary to identify the preferred directions of public spending,
- each chosen function has to be broken down into tasks;
- changes have to be made to budget classification,
- the ministries are expected to cooperate,
- appropriate performance measures have to be established.

When the above problems are solved, then public funds can be managed according to new principles, such as[21]

- transparency,
- effective allocation of public funds,
- avoidance of expenditure and task duplication,
- consolidation of public expenditures.

With the introduction of a performance budget, new modes of public fund management have been enabled in Poland. Their formal basis is the public finance law of 2009.

The conclusion is that viewing public financial management only from the economic standpoint does not suffice, because the current and future financial events need also a legal perspective.

Krystyna Piotrowska-Marczak, Prof. zw. Dr hab.
University of Łodz
Rewolucji 1905 no 39
90-214 Lodz, Polska
jjm@uni.lodz.pl

20 The 2010 budget law with justification, vol. II, tables, Warsaw, September 2009, p. 11.
21 Nowe Zarządzanie publiczne, op. cit. p. 48.

STÁT, VEŘEJNÝ ROZPOČET A ZÁSADY JEHO TVORBY A REALIZACE V OBDOBÍ PŘEKONÁVÁNÍ DŮSLEDKŮ HOSPODÁŘSKÉ KRIZE[1]

STATE, PUBLIC BUDGET AND THE PRINCIPLES OF ITS CREATION AND IMPLEMENTATION IN THE PERIOD OVERCOMING THE EFFECTS OF ECONOMIC CRISIS

Doc. JUDr. Hana Marková,CSc.

Abstrakt: Úloha státu se v ekonomické sféře se mění, postupně se rozšiřuje jeho fiskální funkce. Je to právě rozpočtové právo, které se využívá k regulaci určitých procesů, které v této oblasti vznikají. Vedle zásad, které ovládají či mají ovládat rozpočtovou politiku, existují zásady, které se objevují v právní úpravě procesu získávání či hospodaření s finančními prostředky. Zásady jsou chápany jednak jako obecné principy tvorby práva a jednak principy nutné pro jeho interpretaci a aplikaci. Rozpočtové zásady se vyznačují řadou specifik, která souvisejí se zvláštním postavením veřejných rozpočtů v jednotlivých státech. Jejich formulace byla ovlivněna nejen ekonomickým vývojem ve společnosti a s ním spojenými ekonomickými finančními teoriemi, ale také rozvojem finančního práva a vědy finančního práva, zabývající se rozpočtovými procesy. Nelze opomíjet ani to, že rozpočtové procesy výrazně ovlivňuje prvek času a že jejich významným rysem je prvek reálnosti při sestavování rozpočtů a hospodaření podle nich. Řešení důsledků hospodářské krize proto není možné bez využití rozpočtových principů a nástrojů, které jsou s nimi spojeny.

Klíčová slova: rozpočet, zásady právní, zásady rozpočtové.

1 Materiál byl zpracován v rámci a s podporou výzkumného záměru číslo VZ: MSM 0021620804

Abstract: Role of State in the economic sphere is changing, gradually extending its fiscal functions. It is the right budget, what is used to regulate certain processes that occur in this area. In addition to principles that control or have to control budget policy, there are principles which appear in the legislation process of acquiring and managing financial resources. Principles are conceived, first as general principles of law making and the second, the principles necessary for its interpretation and application. Budgetary principles are characterized by a number of specifics that relate to special status public budgets in each country. Their formulation was influenced not only by economic development in society and related economic financial theories, but also the development of financial law and financial science law dealing with the budgetary process. There cannot be ignored, that budgetary processes significantly affects the element of time and that their major feature is an element of realism in drawing up budgets and management according to them. Resolving economic crisis reasons is not possible without using budgetary principles and tools associating them.

Keywords: budget, principles of law, principles of budget.

Role státu na úseku státních financí

Úloha státu na úseku státních financí byla původně chápána jako nezbytnost, a to pouze z důvodů zabezpečení jeho základních funkcí, teprve později došlo k rozšíření úlohy státu o ekonomickou funkci a tím i k rozšíření jeho fiskálně zaměřených funkcí.

Základním pravidlem řádného hospodaření by mělo vždy být to, že největší část státních výdajů má být kryta řádnými příjmy, za druhé to, že řádné příjmy musí být minimálně tak vysoké, aby jimi bylo možno krýt řádné výdaje, neboli na řádné výdaje si nemá stát půjčovat. Růst řádných státních příjmů – hlavně růst daní, dávek a poplatků – má svou hranici politické a ekonomické únosnosti. Jestliže je s řešením otázky rozvrhu daňového břemene ze strany státu spojeno zvětšení centralizovaně přerozdělované části národního důchodu, vyvolává to buď zvýšení politického napětí nebo útlum podnikatelské aktivity. V historickém trendu stále rostou výdaje státu, které jsou také hlavním způsobem financování převážné části státních zásahů do ekonomiky.

Právní zásady a veřejný rozpočet

Na úroveň primárního práva v EU jsou řazeny i nepsané obecné zásady právní, které dovozuje Evropský soudní dvůr (ESD) ze společných právních zásad a ústavních tradic členských států. (např. zásada právního státu, ochrana lidských práv, zásady týkající se procesního práva, správního procesu atd.). Tyto zásady jsou velice důležitým vodítkem pro interpretaci a aplikaci psaného komunitárního práva národními soudy a ESD, který je dále využívá jako výkladový prostředek při vyplňování mezer v psaném komunitárním právu. Mezi všeobecné právní zásady lze řadit např. zásady demokratismu, legality, legitimity, mezi principy, které jsou významné pro regulaci fiskální oblasti lze dále zařadit takové principy jako je zásada účelovosti, efektivnosti a hospodárnosti, zásada veřejnosti, kontroly a finanční disciplíny či zásada nadřazenosti finančních zájmů státu nad individuálními zájmy.[2]

Právní zásady sice existují odedávna, jejich nepřeberné množství nalezneme již například v justiniánské kodifikaci, avšak jejich pojetí a vymezení jsou velmi neostrá. Pojem právního principu se používá tak, aby nejlépe posloužil osvětlení problémů zkoumaných teorií. Všechny části finančního práva se vyznačují silnou státní regulací. Rozpočtové právo se podílí na regulaci nakládání státních a samosprávných orgánů, popř. též dalších osob, s veřejnými financemi.

Zásady, které ovládají či mají ovládat rozpočtovou politiku jsou nejčastěji vyjadřovány jako reálnost, úplnost, dlouhodobá vyrovnanost a publicita.[3] Zároveň s obecnými zásadami ovládajícími rozpočtové hospodaření jako celek, existují zásady, které se objevují v právní úpravě procesu získávání či hospodaření s finančními prostředky. Obdobně jako zásady uplatňované v jednotlivých oblastech finančního práva, jsou také tyto zásady chápany jednak jako obecné principy tvorby práva a jednak principy nutné pro jeho interpretaci a aplikaci. Jedno pojetí nevylučuje druhé, navzájem se ovlivňují.

Z Ústavy ČR vyplývá princip hospodaření státu na základě státního rozpočtu, jenž má formu zákona, princip schvalování státního rozpočtu Poslaneckou sněmovnou na návrh vlády, princip kontroly hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu nezávislým orgánem (NKÚ) a princip samostatného hospodaření obcí a krajů v rámci vlastních rozpočtů . Ze zákonů

2 Podrobněji: Marková H., Boháč R. *Rozpočtové právo*, C.H.Beck Praha 2007
3 Blíže viz Hamerníková B., Kubátová K. *Veřejné finance*, Eurolex Praha 2004, str. 251 an.

o obcích a krajích ovšem vyplývají principy někdy poněkud protichůdné poslednímu např. princip státního dohledu nad hospodařením obcí a krajů.

Rozpočtové zásady zformulované finanční vědou nacházejí svoje vyjádření v zákonech upravujících rozpočtová pravidla státu i municipalit. Dá se říci, že představují určitý systém poznatků, zkušeností, které se nahromadily v průběhu historického vývoje státního rozpočtu a rozpočtového procesu a vyjadřují, odrážejí určité zákonitosti tohoto procesu. Jejich formulace patří do oblasti finační vědy.

Jednou z rozpočtových zásad, která je spojena s řešením ekonomických otázek, je např. zásada **přednosti výdajů před příjmy,** která vyjadřuje skutečnost, že výdaje by se měly využívat k ekonomickému růstu, pro který je třeba zajistit příslušné prostředky. Primárně by tudíž veřejné rozpočty měly mít stanoveny cíle a účely, na které je potřeba výdajů, a k těmto výdajům zajistit odpovídající příjmy.

Důležitá v tomto směru je také stabilizační funkce veřejných rozpočtů vůči ekonomice státu. Účelným vynakládáním výdajů je nutné umožnit ekonomický růst a trvale udržitelný rozvoj společnosti. Realizace této zásady se projeví v etapě přípravy veřejného rozpočtu. Je zřejmé, že její právní úprava se promítne do těch právních předpisů, které upravují proces přípravy veřejného rozpočtu. Na tuto zásadu však ale nelze zapomínat ani při přijímání jednotlivých zákonů, které budou mít dopad na její realizaci. Množství a velikost mandatorních výdajů na jedné straně a výše reálně dosažitelných příjmů musí mít svůj základ v právní úpravě jak příjmových tak výdajových položek veřejných rozpočtů. Je důležité si uvědomit při přijímání nových právních úprav oblastí, a to i těch, které se přímo nespojují s veřejným rozpočtem, jaké dopady to bude mít zejména na výdajovou stránku rozpočtu. I když je v Legislativních pravidlech vlády[4] stanovena povinnost vyčíslit u nově připravovaných a přijímaných zákonů i věcných záměrů zákonů jejich dopady na veřejné rozpočty, ne vždy je toto vyčíslení důsledně promítáno do přípravy jak střednědobých rozpočtových výhledů, střednědobých výdajových rámců či konkrétního státního rozpočtu na příslušný rok.

4 Usnesení vlády č.188/1998 ve znění pozdějších usnesení vlády

Čas a rozpočtové zásady

Pokud se mluví o rozpočtových vztazích, je asi nejznámější to, že rozpočet se sestavuje na omezenou dobu – zpravidla na jeden rok. S tímto časovým vymezením úzce souvisí zásada **včasnosti** sestavení a přijetí rozpočtu.

Pro řádné fungování státu je nutné, aby veřejný rozpočet byl projednán, schválen a stanoveným způsobem publikován před začátkem příslušného rozpočtového roku. Může být, zejména pro politiky, přitažlivé pokoušet se o manipulaci s délkou rozpočtového období. Jakkoli samotná délka rozpočtového období je záležitostí svou povahou druhořadou, často slouží jako zástěrka pro odkládání řešení dané situace přesunem do dalších let. Odklad, v podobě prodloužení rozpočtového období, může být v některých situacích intepretován jako vhodné řešení, ale jde o řešení, které konkretní problém v hospodaření fakticky neřeší, pouze ho přesouvá do jiného období.

Se zásadou včasnosti souvisí i nezbytnost stanovení pravidel pro případ, že na začátku rozpočtového roku není k dispozici schválený řádný rozpočet, podle kterého by se mělo postupovat v příslušném rozpočtovém roce. Při neschválení rozpočtu ve stanoveném časovém úseku, nastává od počátku nového rozpočtového roku období, které se označuje jako období **rozpočtového provizoria,** což je důsledek nedodržení zásady včasnosti veřejných rozpočtů. Rozpočtové hospodaření se po dobu rozpočtového provizoria státu řídí objemem příjmů a výdajů státního rozpočtu, který byl schválen pro předchozí rozpočtový rok. Výdaje státního rozpočtu se uvolňují jednotlivým kapitolám státního rozpočtu do výše jedné dvanáctiny celkové roční částky v každém měsíci období rozpočtového provizoria rozhodnutím ministerstva financí.

U krajů a obcí si pravidla rozpočtového provizoria, na základě zákonné zmocnění, stanovují přímo kraje a obce samostatně.

S časem souvisí také další zásada, která je někdy označována jako zásada **omezeného časového použití finančních prostředků.** Její podstatou je povinnost přijmout a vynaložit vymezené rozpočtové prostředky v daném rozpočtovém roce. Důsledkem striktního dodržní této zásady při hospodaření podle veřejných rozpočtů může být nehospodárnost vynakládání veřejných prostředků. V určitých případech je zásada časového ohraničení veřejných rozpočtů prolomena možností převodu rozpočtových prostředků do dalšího rozpočtového roku. V současné době je u nás možné do následujících rozpočtových let převést např. prostředky státních fondů.

S prvkem času do určité míry také souvisí také **zásada omezení přesunů ve veřejných rozpočtech** na úhrady potřeb v těchto rozpočtech nezajištěných, která se projevuje možností provádět ve veřejných rozpočtech přesuny prostředků (tzv. rozpočtová opatření[5]) pouze za zákonem daných podmínek, neboť rozpočtové prostředky jsou určeny k použití v příslušném rozpočtovém roce na předem stanovené cíle a účely. Vláda, ministr financí či rozpočtový výbor Poslanecké sněmovny mají zákonem stanovena určitá oprávnění provádět přesuny v rámci schváleného rozpočtu, ale tyto možnosti jsou zákonem detailně limitovány.

Reálnost rozpočtů a její dodržování při sestavování rozpočtu a hospodaření s rozpočtovými prostředky

Veřejné rozpočty by měly vycházet ze zhodnocení ekonomických procesů a obsahovat reálně předpokládané příjmy a výdaje. Považuje se za vhodné stanovit minimální výši nutných příjmů a maximální výši výdajů tak, aby výdaje, které je nutné vynaložit v daném rozpočtovém roce, mohly být skutečně vynaloženy.

Výdaje by se měly využívat k ekonomickému růstu, pro který je třeba zajistit příslušné prostředky, rozpočtové příjmy by proto měly stabilizovat ekonomiku a umožnit její růst. **Reálnost a pravdivost** má znamenat sestavení takového rozpočtu, který vychází z analýzy hospodářských procesů, schopností odhadu budoucího vývoje apod. Sestavení reálného rozpočtu má zabránit nutnosti různých rozpočtových přesunů (viz výše).

S reálností souvisí otázka **jednotnosti** veřejných rozpočtů, ve které se

5 Podle § 23 odst.1 zákona č.218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, se rozpočtovým opatřením se rozumí
a) přesun prostředků státního rozpočtu v rámci závazných ukazatelů a mezi závaznými ukazateli stanovenými zákonem o státním rozpočtu nebo v rámci závazných ukazatelů a mezi závaznými ukazateli stanovenými správcem kapitoly; závazné ukazatele stanovené správcem kapitoly jsou jím stanovené příjmy a výdaje podrobněji členěné v rámci závazných ukazatelů stanovených zákonem o státním rozpočtu,
b) povolené překročení rozpočtu výdajů, kterým nedochází ke změně závazného ukazatele,
c) vázání prostředků státního rozpočtu v rámci rozpočtu, kterým nedochází ke změně závazného ukazatele,
d) souvztažné zvýšení příjmů a výdajů státního rozpočtu podle § 24 odst. 1 písm. d) a § 24 odst. 4
e) snížení některého příjmu z činnosti za předpokladu, že se nezmění saldo příjmů a výdajů kapitoly.

projevuje např. jako shodná klasifikaci a třídění příjmů a výdajů všech článků soustavy veřejných rozpočtů. Toto jednotné třídění příjmů a výdajů je u nás obsaženo v rozpočtové skladbě, která platí nejen pro státní rozpočet a místní rozpočty, ale také pro všechny subjekty napojené na veřejné rozpočty.

Veřejné rozpočty by měly být nejen jednotně sestavené, ale také přehledné, což také zajišťuje zmíněná rozpočtová skladba, která má být jasná, jednoduchá a srozumitelná. Jednotnost rozpočtu se někdy označuje za zásadu úplnosti. Podstatu zásady **úplnosti** veřejných rozpočtů je možné také vyjádřit jako zahrnutí všech příjmů a výdajů do jednoho rozpočtu. Takto chápané uplatnění zásady úplnosti rozpočtu by však ve svém důsledku vyloučilo existenci místních rozpočtů a rovněž fondovního hospodaření, což je přístup, který se v současné době neuplatňuje. Odpověď na otázku dodržení rozpočtových zásad úplnosti a jednotnosti – tj. co všechno je (nebo má být) do veřejných rozpočtů zahrnuto – se řeší společně. Jakkoli je to politicky obtížné, je třeba zahrnout do veřejných rozpočtů všechny výdaje, které mají podobu veřejných výdajů. Rozhodnutí vlády podpořit určitý podnik, určitou oblast by mělo být vyjádřeno zřetelně ve státním rozpočtu nebo rozpočtu státního fondu, stejně jako rozhodnutí obecního či krajského zastupitelstva v případě podpory realizace místních prioriot.

K vyjádření, sledování a posuzování celkových (skutečných) příjmů a výdajů veřejných rozpočtů by měl přispět např. systém státní pokladny.

Prvek reálnosti souvisí i s další rozpočtovou zásadou, kterou je **vyrovnanost.** Jde o vyjádření tradičního požadavku na rovnost příjmové a výdajové stránky veřejných rozpočtů. Dnes je tato zásada modifikována a chápána tak, že rozpočty by měly být vyrovnané z dlouhodobého hlediska, což znamená, že se připouští krátkodobá nevyrovnanost, které je, v určitých případech, z hlediska rozpočtového hospodaření chápána jako nutnost. Dlouhodobá nevyrovnanost veřejných rozpočtů není žádoucí a může vést až k destabilizaci ekonomického prostředí a rozpočtového hospodaření. V případě, že příslušný veřejný rozpočet není sestaven jako vyrovnaný, může se jednat buď o rozpočet schodkový (deficitní) či o rozpočet přebytkový (suficitní). V reálném hospodaření státu je možné krátkodobě uplatnit deficitní financování podle záměrů finanční politiky daného státu, ale s ohledem na rozvoj ekonomiky by se nemělo stát deficitní financování trvalým jevem.

Již od počátku 90. let minulého století existuje v českém prostředí snaha určitých skupin politiků o ústavní zakotvení určitého cíle v hospodařské činnosti státu, kterým by měl být vyrovnaný státní rozpočet. Legislativně technicky

bylo provedení tohoto státního cíle navrhováno různým způsobem. Např. v roce 1998 navrhovatelé požadovali zakotvení jediné věty: „*Státní rozpočet České republiky se navrhuje a schvaluje tak, aby v daném rozpočtovém roce výdaje státního rozpočtu na zabezpečení úkolů a krytí potřeb České republiky nepřevýšily příjmy státního rozpočtu.*“[6] V případě tohoto návrhu (jak se uvádí v důvodové zprávě) má jít o to, že výdajovou stránku státního rozpočtu je třeba určit pouze na úrovni očekávaných příjmů v daném fiskálním období. Deficitní hospodaření je z pohledu předkladatelů v dlouhodobém výhledu škodlivé, neboť ve své podstatě odčerpává vytvořené zdroje především soukromému sektoru. Tento sektor je, dle předloženého návrhu, schopen podstatně lépe než stát, využívat zmíněné zdroje prostřednictvím svobodného trhu. Návrh ústavního zákona považovali předkladatelé[7] za výjimečný, průlomový z hlediska naší legislativy, ale tento návrh nebyl přijat.

V roce 2002 byla již myšlenka na reformu rozpočtového hospodaření předložena v rozpracovanější podobě a návrh ústavního zákona měl v názvu slova „o rozpočtové kázni“. Jeho obsahem bylo zakotvení rozpočtové kázně jako hlavní priority rozpočtových a finančních procesů v ČR. Navrhována byla nová právní úprava vztahu vlády a Poslanecké sněmovny v rozpočtové oblasti. Vládě měla být stanovena povinnost usilovat o takový vývoj hospodaření soustavy veřejných rozpočtů, který umožní České republice v dlouhodobém časovém horizontu dosahovat vyrovnaného výsledku hospodaření soustavy veřejných rozpočtů. Zároveň se vládě ukládalo dbát o takový vývoj celkového veřejného dluhu České republiky, aby v budoucnu neměl nepříznivý vliv na stabilitu veřejných financí státu. Vláda též měla provádět takovou rozpočtovou politiku, která by odpovídala přiměřenému stupni jejich stability veřejných financí.

V návrhu byla dále stanovena povinnost vlády každoročně zpracovat zprávu o rozpočtové strategii a zcela nově návrh obsahoval ustanovení o různých rozpočtových režimech. Úpravy se předpokládaly také v části věnované procesu schvalování návrhu zákona o státním rozpočtu. Měly být zavedeny tři rozpočtové režimy (normální, zvýšené pozornosti a mimořádné situace), pro jejichž schválení by byla potřeba odlišná většina poslanců (např.u rozpočtového režimu mimořádné situace byla vyžadována ústavní většina). Smysl takto vymezeneného státního cíle lze chápat symbolicky, bez větších právních

6 www.psp.cz, sněmovní tisk 32 z roku 1998 a sněmovní tisk 115 z roku 2002
7 poslanci Martin Kocourek a Oldřich Vojíř

důsledků, jako výzvu pro státní instituce, aby určitým způsobem hospodařily se státními prostředky, ale pak je obtížné pochopit praktický význam této výzvy. Pokud by to měla být reálná změna rozpočtové sféry, potom praktické naplnění bylo podstatně složitější, a to např. z pohledu právní úpravy.

Právní zakotvení procedury přijímání zákonů dotýkajících se rozpočtových pravidel by problém nečinilo, nutně by ale muselo dojít i ke změně zákonů, které by mohly mít vliv na výši příjmů či výdajů státního rozpočtu, a to už by bylo mnohem složitější. Navrhovaný postup byl takový, že bylo možné v budoucnu očekávat projednání některých zákonů či jejich částí Ústavním soudem z hlediska jejich souladu s Ústavou.[8]

I když ani tento návrh nebyl přijat, může se některý z naznačených problémů projevit v následujícím období, pokud budou přijaty některé změny zákonů, které mají pomoci řešit aktuální problém snížení rozpočtového schodku. Není vyloučeno, že se nová vláda k návrhu ústavního zákona z roku 2002 nebo některým jeho částem, opět vrátí.

Z dalších rozpočtových zásad stojí za to připomenout zásadu **neúčelovosti příjmů a účelovosti výdajů** veřejných rozpočtů. Opět jde o uplatnění prvku reálnosti v rozpočtových vztazích. U jednotlivých rozpočtových příjmů se nepředpokládá přímé určení jejich výnosu na určité výdaje a naopak, rozpočtové výdaje mají takový charakter, že mohou být využity pouze na účel, na který plyne nárok z určitého zákona či u kterého byly splněny jiné podmínky pro přiznání finančních prostředků na určený účel a které byly vymezeny při projednávání a přijímání rozpočtu (v podobě dotací, návratných finančních výpomocí apod.). Finanční prostředky je možné čerpat jen do výše stanovené v příslušném rozpočtu (nebo rozpočtu zřizovatele) a to v mezích závazných ukazatelů a v souladu s věcným plněním. Účelovost rozpočtových prostředků se určuje individuálně (ve vztahu ke konkrétnímu úkolu), odvětvově (ve vztahu k potřebám daného odvětví) nebo územně ve vztahu k potřebám vymezeného území nebo jeho části anebo místa).

Reálnost nelze oddělit ani od zásady **efektivnosti a hospodárnosti** veřejných rozpočtů. Ta je vyjádřením toho, že by prostředky veřejných rozpočtů měly být používány co nejefektivněji, nemělo by docházet k jejich nehospodárnému používání. Důležité je v tomto ohledu nejen hledisko věcné (použití prostředků na stanovený účel), ale i hledisko časové (použití prostředků

8 Podrobněji např. Šimíček V. Vyrovnaný státní rozpočet – téma i pro ústavní právo, in www.jinepravo.bloqspot.com 19.3. 2010

ve správnou dobu). Hospodárnost veřejných rozpočtů znamená zabezpečení funkcí veřejných rozpočtů pomocí co nejmenších příjmů potřebných na uskutečnění určitých cílů a efektivnost veřejných rozpočtů pak účelné vynakládání příjmů na stanovené cíle. S finančními prostředky veřejných rozpočtů by nemělo být plýtváno, přičemž vynakládání těchto prostředků na stanovené cíle by mělo být vždy transparentní, jasné a snadno kontrolovatelné. Z těchto důvodů právní předpisy stanoví např. pravidla pro poskytování dotací, zadávání veřejných zakázek, financování programů pořizování majetku apod.

V určitých případech se může stát, že postup vynakládání veřejných prostředků stanovený právním předpisem se jeví jako neúčelný a nehospodárný. V takovém případě je nutné učinit veškerá možná rozpočtová opatření, která by tento negativní stav eliminovala – není-li to zajištěno, dochází k vynakládání veřejných prostředků nehospodárným a neúčelným způsobem. Těmto situacím by se mělo při nakládání s veřejnými prostředky předcházet, např. už důsledným dodržováním zásady **zjišťování rozpočtových důsledků** připravovaných nových právních předpisů či jejich změn. Jde zejména o povinnost předkladatelů nových právních předpisů či změn dosavadních platných předpisů vyčíslovat předpokládaný dopad těchto změn na veřejné rozpočty. K nehospodárnosti tak někdy přispívá i princip časového ohraničení veřejných rozpočtů (viz výše), kdy na konci rozpočtového roku může docházet k nehospodárnému vynakládání peněžních prostředků. Účelnost a hospodárnost musí být vždy spojité nádoby. Zjednodušeně se dá říci, že má-li být účel hospodářství státu shodný s účelem existence státu, hospodaření by pak mělo být aplikací zásady hospodárnosti na určitý účelový obsah.[9]

Evropská komise vyzvala Českou republiku, aby začala víc pracovat na snižování deficitu státního rozpočtu. Konvergenční program, který schválila vláda „úřednická" Jana Fischera, nastavil rozpočtovou politiku tak, aby Česká republika do roku 2013 snížila schodek veřejných rozpočtů pod 3 % hrubého domácího produktu (HDP) a tempo hospodářského růstu se zvýšilo až na úroveň 3,8 % v roce 2012. Čísla se však nemusejí naplnit např. proto, že příjmová část rozpočtu se nemusí naplnit z důvodu klesající spotřeby obyvatelstva. Obavy z nenaplnění předpokladaných cílů vyslovila již zmíněná Evropská komise, která koncem března letošního roku kritizovala naši rozpočtovou strategii s tím, že náš program je málo konkrétní.

9 Již v roce 1924 byl vydán zákon č. 286/1924 Sb.z.n. o úsporných opatřeních ve veřejné správě. Stěžejní zásadou tohoto zákona bylo, že úkoly veřejné správy musí být obstarávány co nejjednodušeji a nejúsporněji.

Ke kontrole hospodaření s veřejnými prostředky má přispět, mimo jiných nástrojů, také **zásada veřejnosti** (publicity) veřejných rozpočtů, která vyjadřuje jednak skutečnost, že veřejné rozpočty jsou projednávány veřejně, a jednak skutečnost, že samotné veřejné rozpočty jsou zveřejněny. Cestou kontroly ze strany veřejnosti se má zajistit transparentnost hospodaření s rozpočtovými prostředky.

Transparentnost je jednou z hlavních požadovaných vlastností rozpočtu. Co možná nejkomplexnější agregací veřejných výdajů a příjmů se zabrání přesunu deficitu státního rozpočtu do mimorozpočtových fondů, místních rozpočtů ap. Ekonomové zdůrazňují, že je třeba se vyvarovat procesu, který se nazývá „přesouvání deficitu" (push the deficit downward). Obecně platí, že čím méně jsou vyvinuté instituce dané země, tím je obtížnější oddělit monetární a fiskální politiky a tím obtížnější je měřit skutečnou výši fiskálního deficitu.

Zmínit je možné také **teorii vyrovnávání daňového zatížení** v průběhu určitého časového období (tax smoothing theory), která je jednou z teorií, snažící se ospravedlnit použití rozpočtového deficitu na základě argumentace, že daňové distorze[10] lze snížit manipulací daňovými sazbami. Teorií daňového vyrovnávání lze ovšem ospravedlnit jakýkoli deficit (jakkoli hluboký a jakkoli dlouho trvající), protože je to teorie závislá na očekávání, která jsou v tomto modelu volnou proměnou.[11] Bylo by chybou řešit ozdravení veřejných financí pouze úspornými opatřeními, která jsou sice nezbytná, ale mají své limity a mohou výrazně omezit ekonomický růst.

10 Daňovu distorzi se zpravidla označuje vliv daní na ekonomické chování daňových subjektů. Prakticky všechny daně mají distorzní (rušivé, zkreslující) účinky na chování daňového subjektu. Tak např. vysoká daň z příjmů vede k přesunu sídla nebo bydliště do zemí s nižším zdaněním, vysoká mezní sazba daně z příjmů snižuje pracovní či podnikatelskou aktivitu a naopak, vysoké zdanění některých výrobků spotřební daní povede ke snížení poptávky po takovém výrobku, resp. k přesunu poptávky na jiné výrobky apod.

11 Nacházíme-li se v období vysokých rozpočtových výdajů a očekáváme-li v dalším období výdaje nižší, pak namísto vyšších a posléze nižších daní, kterými výdaje kryjeme, zvolíme takovou jednu velikost daní, jež nám zajistí pokrytí všech výdajů přes celé období bez toho, aniž by množství vybraných daní (a tedy daňové sazby) muselo dramaticky kolísat v průběhu daného období. V prvním období budeme mít tedy rozpočtový deficit a v období druhém rozpočtový přebytek. Ztráty blahobytu z daňových distorzí v prvním období jsou dle této teorie více než kompenzovány přínosy v období druhém. K podobné reakci veřejných rozpočtů by mělo docházet i v rámci hospodářského cyklu (podrobněji viz Šíma, J. Fiskální disciplína jako žádoucí reakce veřejných rozpočtů na nepříznivý hospodářský vývoj – www.libinst.cz.).

Závěr

Co uvést závěrem. Obecné právní zásady mají různý význam, jsou různě chápány – jako zásady normativní či nenormativní, kdy nemormativní význam přibližuje tyto zásady k pravidlům interpretace textu právní normy. Pokud se v zákonech objevují základní zásady, jde o pravidla, která mají mimo jiné napomoci výkladu práva tam, kde se objevuje legislativní mezera. I když tento přístup platí více pro oblast soukromého práva než práva veřejného, rozlišení norem soukormoprávního a veřejnoprávního typu je v některých případech již dosti obtížné.[12] Rozpočtové zásady je možné chápat jako pravidla, které by měla přispět k plnění ekonomické funkce státu na úseku jak tvorby právních norem, které regulují oblast nakládání s veřejnými prostředky, tak při jejich naplňování.

Doc. JUDr. Hana Marková,CSc.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1

12 Gerloch A. a kol. *Teorie a praxe tvorby práva*, Praha ASPI 2008

JEDNOTNÁ EURÓPSKA MENA A JEDNOTNÁ EURÓPSKA MENOVÁ POLITIKA – PRÁVNA KONŠTRUKCIA Z ASPEKTU TRVALOUDRŽATEĽNÉHO HOSPODÁRSKEHO RASTU[1]

THE UNIFIED EUROPEAN CURRENCY AND SINGLE EUROPEAN MONETARY POLICY – THE LEGAL CONSTRUCTION OF THE ASPECT OF SUSTAINABLE ECONOMIC GROWTH

JUDr. Vladislav Mičátek

Abstrakt: Jednotná európska mena a s ňou spätá jednotná európska menová politika patria bezpochyby k jedným z najambicióznejších projektov globálnej hospodárskej integrácie. Polemiky o výhodnosti euromeny a menovej politiky Európskej centrálnej banky ani s odstupom času neutíchajú, priam naopak sú podporené súčasnou finančnou a hospodárskou krízou a s ňou súvisiacimi vplyvmi (najmä vzrastanie zadĺženia štátov, ovplyvňovanie menového kurzu na úrovni štátu). Diskusie o efektivite tejto menovej integrácie sú dominantné v krajinách, ktoré plánujú v dohľadnej dobe zaviesť euro (resp. v podstate majú právnu povinnosť v zmysle platnej európskej legislatívy a prístupových zmlúv), no zaznievajú aj v krajinách, ktoré euro už etablovali. Hlavný účel prechodu na najvyšší stupeň hospodárskej a menovej integrácie členských krajín Európskej únie bol proklamovaný tak, že euro a euromenová politika majú byť nástroj menovej stability, podpory hospodárskeho rastu a prílevu investícií. Otázkou je, či s odstupom času možno tento cieľ považovať za naplnený, resp. či sa k nemu eurozóna aspoň približuje, teda či jednotná mena

1 Príspevok vznikol v rámci riešenia vedeckého projektu č. UK/469/2010 financovaného z Grantu Univerzity Komenského – Finančná a hospodárska kríza ako zlyhanie práva a hľadanie východísk pre zamedzenie prehlbovania a zopakovania krízy – podiel a úloha práva na vzniku a následnom riešení finančnej a hospodárskej krízy v kontexte európskej právnej regulácie.

a menová politika môžu byť ťahúňom hospodárskeho rastu, alebo nie sú skôr jeho brzdou. Vzdanie sa možnosti ovplyvňovať flexibilitu menového kurzu a používať monetárne nástroje na podporu svojho hospodárskeho rastu na úrovni štátu, môže mať totižto v konečnom dôsledku systémový vplyv na národné hospodárstvo. Z tohto dôvodu je namieste uviesť výhody a nevýhody európskej menovej integrácie a zamerať sa na právne nedostatky je konštruovania, miestami až právne vágnu legislatívu Európskej únie. V právnom zmysle dňom zavedenia eura ako zákonného platidla sú na štátnom území priamo realizovateľné normy práva EÚ, menová suverenita prechádza na Európsku úniu a vykonávateľom menovej politiky sa stáva Európska centrálna banka. Prostredníctvom tohto príspevku chcem poukázať na to, že jednotná európska mena a menová politika je aj predmetom finančného práva a jeho vedy, pričom tie môžu byť dôležitým nástrojom na zvládnutie prechodu na jednotnú menu a zároveň prostriedkom na dlhodobú stabilitu prostredníctvom vytvorenia právneho rámca pre efektívne napĺňanie cieľov euromenovej integrácie. Tému príspevku zároveň okrajovo prepájam s aktuálnymi otázkami stability európskej meny, potrebu reformy Paktu stability a rastu vrátane nástrojov na jeho dodržiavanie a taktiež na vytvorenie európskeho finančného stabilizačného mechanizmu a nového európskeho systému dohľadu.

Kľúčové slová: Hospodárska a menová únia (EMU), právna konštrukcia EMU, udržateľný rast, menová politika Európskej centrálnej banky, nástroje menovej politiky, finančná a hospodárska kríza.

Abstract: The unified European currency and associated single European monetary policy is undoubtedly one of the most ambitious projects of the global economic integration. The controversy on the advantages of the Euro currency and the single monetary policy of the European Central Bank does not fade, almost on the contrary, they are supported by the current financial and economic crisis and its related impacts (especially debt escalation of the states, influencing the exchange rate at the state level). Discussions on the effectiveness of monetary integration are dominant in the countries planning to introduce Euro in short time (or in fact having a legal obligation under the current European legislation and the accession treaties), but they are also apparent in countries where Euro has already been well-established. The main purpose of the transition to the highest degree of economic and monetary integration of Member States of the European Union was proclaimed in the way that Euro and Euro-monetary policy should be the instrument of monetary

stability, support of growth and investment. The question is, whether with time distance, this objective can be considered as fulfilled, whether the Euro-area is at least closer to it, or if a single currency and monetary policy can be the driving force of economic growth, or they are rather a brake. Surrendering to the possibility to influence the flexibility of exchange rate and to use monetary tools in order to support its economic growth at the state level may eventually have a systematic effect to the national economy. For this reason, it is appropriate to state the advantages and disadvantages of the European monetary integration and to focus on the legal deficiencies of its construction, sometimes even vague legislation of the European Union. By the date of introduction of Euro as the legal currency at the national territory, there are directly applicable norms of the EU law, monetary sovereignty is transferred to the European Union and the executor of monetary policy is becoming the ECB. Through this article, I would like to point out that the single European currency and monetary policy is also the subject of financial law and its science, while they may be important tools to manage the transition to the unified currency and as well as device of long-term stability by creating a legal framework for the effective implementation of objectives of the Euro-monetary integration. I have also linked the topic to the current issues of stability of the Euro, I am referring to the legal wording of the Maastricht criteria, the need for reform of the Stability and Growth Pact, including the means of compliance with them, and also I marginally mentioned setting up the financial stabilization mechanism and new European surveillance system.

Keywords: Economic and monetary union (EMU), legal construction of EMU, sustainable growth, monetary policy of the European Central Bank, price stability instruments of monetary policy, financial and economy crisis.

Ciele euromenovej integrácie a jej právny základ

Pod pojmom menová únia vo všeobecnosti chápeme spoločenstvo krajín, ktoré uplatňujú jednotnú menovú politiku a na danom území používajú spoločnú menu. Výkonom menovej politiky je v danom spoločenstve poverená nadnárodná nezávislá inštitúcia, ktorej rozhodnutiam podliehajú ostatné inštitúcie podieľajúce sa na menovom riadení. Krajina sa vstupom do menovej únie vzdáva možnosti používať výmenný kurz a nezávislú menovú politiku. Prínosy a náklady, ktoré krajine zo začlenenia do menovej únie vyplynú,

závisia od integrácie vzájomného obchodu s menovým zoskupením a od mobility výrobných faktorov.

Hospodárska a menová únia Európskej únie je považovaná za najväčší prelom v moderných ekonomických dejinách, pričom si dovolím poznamenať, že rovnako z pohľadu finančného práva je možno súvisiaci právny proces považovať za zlomový. Pokusy o menovú integráciu v priestore európskeho spoločenstva započali už v 60-tych rokoch 20. storočia, no k naplneniu do reálnej podoby dospeli až v 90-tych rokoch, keďže menová únia predstavuje až štvrtý stupeň ekonomickej integrácie, ktorý nemožno zrealizovať bez praktického naplnenia prvých troch.[2] Vznikom menovej únie dvanástich členských štátov Európskej únie bolo prekonané tradičné vnímanie menovej suverenity štátu a práve vďaka prenosu, resp. vzdaniu sa menovej suverenity právne legitímnym spôsobom sa podarilo vytvoriť fungujúci mechanizmus širokej menovej únie. Finančné právo a jeho veda má dôležité postavenie nielen pri kreovaní, ale aj dlhodobom napĺňaní cieľov európskej menovej únie, keďže je nástrojom tvorby striktných a zároveň flexibilných podmienok a pravidiel pre vhodnú realizáciu základných cieľov a efektívnu menovú politiku, ktorá by sa mala prispôsobovať aktuálnym ekonomickým procesom. Otázkou je však, či legislatíva tento zámer napĺňa, a ak nie, je potrebné analyzovať jej medzery so zámerom skvalitnenia fungovania menovej únie, ktorá je prepojená s fiškálnymi pravidlami a nástrojmi Európskej únie.

Pre ďalšie úvahy o efektívnosti jednotnej európskej meny a jednotnej menovej politiky Európskej centrálnej banky, je potrebné uviesť hlavný dôvod a očakávanie, ktoré doviedli úniu do tejto vrcholnej fázy ekonomickej integrácie. Predseda eurozóny Jean-Claude Juncker sa vyjadril: „*Vytvorenie jednotnej meny bolo pravdepodobne jedným z najodvážnejších rozhodnutí našej generácie. Spoločná mena je nesmierne silným symbolom jednoty, stability a dôvery.*" a ďalej dodáva: „*Na euro je potrebné sa pozerať nie ako na samoúčelný cieľ, ale ako na prostriedok, ktorý nám môže priniesť viac investícií, viac medzinárodného obchodu a v konečnom dôsledku rýchlejšie zvyšovanie životnej úrovne.*"[3] Aj tieto slová potvrdzujú, že hlavným účelom zavŕšenia menovej integrácie bolo stimulovať hospodársky rast v štátoch Európskej únie na báze trvalej udržateľnosti. Namieste je preto otázka, či sa to podarilo naplniť, resp. aspoň z časti, alebo či nemajú skôr pravdu euroskeptici, ktorí sa domnievajú, že euro je a bude skôr brzdou hospodárskeho

2 T.j. vytvorenie pásma voľného obchodu, vytvorenie colnej únie, vytvorenie spoločného trhu.
3 Brussels Economic Forum, 15th of May 2007.

rastu. Otázkou pre finančných právnikov je zas to, či európsku a prípadne aj národnú legislatívu regulujúcu menu a nástroje monetárnej podpory nemožno nastaviť optimálnejšie, tak aby boli účelnejšie a stali sa prostriedkom stimulácie hospodárneho rastu. Keďže menová a fiškálna oblasť, či už ich samotné reálne ekonomické napĺňanie, alebo právna úprava, sú prepojené nádoby, nemožno opomenúť súvisiace otázky, a preto vo viacerých pasážach tohto príspevku analyzujem aj fiškálne pravidlá a nástroje v podmienkach Európskej únie.

Výzva začleniť sa do eurozóny bude v najbližších rokoch stať hlavne pred krajinami strednej a východnej Európy, či už tými novoprijatými v roku 2004 a 2007, alebo adeptmi na členstvo v horizonte nasledujúcich rokov, ktorí práve vedú prístupové rokovania, ktorých súčasťou je aj harmonizácia monetárnych a fiškálnych otázok a aproximácia súvisiacich právnych predpisov. Z toho jednoznačne vyplýva, že otázky jednotnej európskej meny a menovej politiky budú v tomto regióne rezonovať a budú aj predmetom finančného práva. V prvom rade sa bude na začlenenie do eurozóny nahliadať z pozície výhod a nevýhod začlenia do eurozóny z hľadiska podpory hospodárneho rastu týchto štátov, rýchlejšieho zvyšovania životnej úrovne a prílevu zahraničných investícií. Z toho dôvodu je daná problematika, aj s ohľadom na budúce využívanie nástrojov monetárnej podpory hospodárskeho rastu, pre región strednej a východnej Európy výsostne aktuálna, pričom je žiadúce, aby sa do problematiky vniesol aj právny pohľad a nie len ekonomické analýzy, keďže finančné právo by mohlo zohrať úlohu zefektívnenia systému a jeho stability vytvorením koherentného právneho rámca.

Pre ďalší rozbor považujem za potrebné uviesť základné právne východiská konštrukcie menovej únie v podmienkach EÚ, keďže z nej vychádza povinnosť zaviesť jednotnú európsku menu a menovú politiku, ako aj princípy fungovania jednotlivých nástrojov európskej menovej politiky. Právne normy dávajú odpoveď na to, či európsku menu a menovú politiku môže členský štát únie odmietnuť a ako sa zmenia nástroje monetárnej podpory po vzdaní sa menovej suverenity štátu.

Podľa právnej konštrukcie je menová únia nedeliteľnou súčasťou Európskej únie, je vybudovaná na základoch koncepcie hospodárskeho spoločenstva, ktoré je alfou a omegou únie. Čiže nie je žiadnou nadstavbou Európskej únie, je priamo spojená s hospodárskou úniou, čo potvrdzuje aj znenie Zmluvy o EÚ: „Únia tvorí hospodársku a menovú úniu, ktorej menou je euro,“[4] na čo

4 Čl. 3 ods. 4 konsolidovaného znenia Zmluvy o EÚ (po prijatí tzv. Lisabonskej zmluvy).

nadväzujú ďalšie ustanovenia zmluvy a celý rad sekundárnej legislatívy EÚ. Samotný pojem „Európska menová únia", ktorý sa v slovenských a českých končinách často používa, je zavádzajúci a právne nezmyselný, keďže vznikol nesprávnou transformáciou skratky „EMU", ktorú zaviedlo anglické znenie tzv. Maastrichtskej zmluvy. Táto skratka však znamená „Economic and Monetary Union" čiže „Ekonomická[5] a menová únia". Jednoducho, samotné primárne právo EÚ právne jednoznačne deklaruje, že menou únie je euro, že všetky členské štáty EÚ,[6] majú povinnosť zaviesť euro a odovzdať svoju menovú suverenitu, ktorá zahŕňa aj autonómnu menovú politiku, v prospech únie, a to po splnení stanovených konvergenčných kritérií. V zmysle právneho výkladu neexistujú žiadne dve únie, resp. «podúnia» vo forme EMU. Všetky pristupujúce štáty, s výnimkou spomínaných dvoch, vytvorením resp. vstupom do EÚ sa začlenili aj do hospodárskej a menovej únie s menou euro, pričom na reálne zavedenie eura majú v právnom význame derogačnú výnimku dokiaľ ich ekonomiky nemajú zodpovedajúcu kondíciu. Menová únia EÚ je v zmysle konsolidovaného znenia Zmluvy o EÚ a Zmluvy o fungovaní EÚ, tvorená troma súčasťami: jednotnou menou euro, jednotnou menovou politikou a jednotnou centrálnou bankou, ktoré možno považovať za základné výstavbové prvky menového práva EÚ.

V súvislosti s uvedeným právnym rozborom je na mieste otázka, či o výnimku z tretej etapy hospodárskej a menovej únie môže požiadať aj štát, ktorý pristúpil do únie po účinnosti Maastrichtskej zmluvy. Podľa všeobecnej zásady práva EÚ, je každý štát, ktorý sa stáva členom EÚ, povinný prijať právny poriadok únie v celistvosti.[7] Táto konštrukcia je právne podložená aj prístupovými zmluvami k EÚ,[8] podľa ktorých sa novoprijatý členský štát odo dňa pristúpenia k EÚ stáva účastníkom hospodárskej a menovej únie.[9] Môže však nastať

5 Respektíve „hospodárska".

6 S výnimkou Veľkej Británie a Dánka, keďže tieto členské štáty si pri podpise Zmluvy o EÚ v Maastrichte v roku 1992 vyhradili prostredníctvom samostatných dodatkových protokolov, že sa na nich nevzťahuje platnosť ustanovení tých častí zmluvy, ktoré sa týkajú vstupu do poslednej tretej fázy hospodárskej a menovej únie a prechodu na spoločnú menu. Obidva štáty (v tom čase ako členské štáty únie ratifikujúce tzv. Maastrichtskú zmluvu si tak vyjednali výnimku z účasti na menovej únii, tzv. opt-out clause ešte pred účinnosťou ustanovení zmluvy. Týmto spôsobom založili príklad pre napĺňanie tzv. zásady flexibility, ktorú v právnom zmysle ustanovila Amsterdamská zmluva.

7 Tomášek, M. *Evropské měnové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007.

8 Tie majú v zmysle práva povahu medzinárodnej zmluvy.

9 Napr. čl. 4 Aktu o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky,

prípad, keď členský štát, ktorý splnil podmienky na zavedenie eura, nechce vstúpiť do menovej únie a zaviesť euro, ako sa stalo v prípade Švédska.[10] Lege artis však možno konštruovať aj situáciu, podľa ktorej by mohlo byť považované, že Švédsko neplní svoje záväzky zo základných zmlúv a mohlo by byť žalované pred Súdnym dvorom EÚ za porušovanie práva EÚ a nečinnosť.[11] Terajšia platná legislatíva EÚ neobsahuje ustanovenia, ktoré by členským štátom umožňovali vo vzťahu k menovej únii výnimočný štatút – neúčastnícku doložku (tzv. opt-out clause) z tretej etapy EMU. Novo pristupujúce štáty sa stávajú členskými štátmi EMU s derogáciou (výnimkou) na prijatie eura,[12] pričom časový horizont ich vstupu do eurozóny nie je explicitne určený.

Z právneho hľadiska jednoznačné vyplýva, že okamžikom, keď členský štát splní všetkých päť podmienok pre zavedenie eura v zmysle Zmluvy o EÚ, jednotnú európsku menu nielenže môže, ale musí prijať. Rozhodovanie členského štátu sa v otázke vstupu do menovej únie netýka zásadnej otázky vstúpiť – či nevstúpiť do eurozóny, ale časového horizontu, v ktorom by sa malo odovzdanie menovej suverenity realizovať. V tomto kontexte z toho vyplýva aj povinnosť členského štátu EÚ uskutočňovať hospodársku politiku, ktorá je konzistentná so zásadami menovej i fiškálnej politiky hospodárskej a menovej únie. Otázka odstránenia dočasnej doložky, ktorá oprávňuje na vlastnú menu a autonómne monetárne nástroje, je tak ekonomicky podmienená splnením hospodárskej konvergencie k Európskej únii a právne podmienená zosúladením právnych predpisov regulujúcich menu a menovú politiku k lex monetae Európskej únii. Novému členovi EÚ s derogáciou na prijatie eura v rámci tohto štatútu vzniká po vstupe do EÚ povinnosť predkladať na pravidelné hodnotenie orgánom EÚ konvergenčný program, v ktorom vyhodnocuje mieru svojej pripravenosti na vstup do eurozóny. Členský štát musí učiniť nielen ekonomické, ale aj právne opatrenia, ktoré harmonizujú jeho legislatívu a pripravia ho na odovzdanie menovej suverenity (čiže aj nástrojov menovej politiky) v prospech Európskej únie a hlavne jej nezávislej menovej inštitúcie – Európskej centrálnej banky.

Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Úradný vestník L 236 z 23. septembra 2003).

10 Švédsko vyjadrilo neochotu zapojiť sa do menovej únie. Zároveň je to však odôvodnené aj neplnením niektorých konvergenčných kritérií. Stav je taký, že Švédsko zámerne nevstúpilo do mechanizmu výmenných kurzov ERM 2.

11 Tomášek, M. *Evropské měnové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007.

12 Do 31. decembra 2000 malo tento štatút Grécko a dodnes ním disponuje Švédsko.

Jednotná európska mena a menová politika ako nástoj hospodárskeho rastu

Pokiaľ ide o menovú a s ňou bezprostredne spojenú fiškálnu politiku v eurozóne, hodnotenie ich úlohy nie je vzhľadom na ich inštitucionálne špecifiká jednoduché. Dôvodom je najmä to, že eurozóna má asymetrickú štruktúru, t.j. jednu monetárnu autoritu v podobe Európskej centrálnej banky a proti nej v súčasnosti 15 fiškálnych autorít, ktorých počet sa bude len zvyšovať, a k tomu ešte aj značne nejednotný i nemobilný trh práce. Zatiaľ čo menová politika je jednotná a funguje podľa princípu „one size fits all",[13] fiškálna politika je v rukách národných vlád, pričom mierne (a nie príliš efektívne) ju limituje Pakt stability a rastu. Naproti tomu menová politika členov eurozóny je výlučne v rukách ECB, ktorá sa od roku 1999 stala jednou z najvýznamnejších inštitúcií celej EÚ,[14] čomu zodpovedá aj jej právne postavenie a nástroje, ktoré jej legislatíva EÚ zveruje ako plne nezávislej inštitúcii.

Väčšina ekonómov by zrejme súhlasila s tým, že z dlhodobého hľadiska je objem výroby stály, a preto akékoľvek zmeny v množstve peňazí v ekonomike vedú len k zmene cien. Avšak v krátkodobom horizonte množstvo peňazí v ekonomike môže ovplyvňovať množstvo tovarov, služieb a ich ceny. Práve preto je menová politika, ktorú robia centrálne banky ako napríklad Federálny rezervný systém alebo Európska centrálna banka, nástrojom umožňujúcim dosiahnutie cieľov v oblasti inflácie (stability cien) a ekonomického rastu. Znamená to, že menové autority sa snažia dosiahnuť rovnováhu medzi cieľmi v oblasti cien a objemu výroby. Americký FED má dvojitý právne rovnocenný mandát – týka sa cien a zamestnanosti. Naproti tomu ciele menovej politiky ECB sú koncipované mierne odlišne.

Hlavným cieľom ECB, na ktorého napĺňanie môže používať všetky monetárne nástroje, je cenový stabilita. To je zároveň kľúčové ustanovenie kapitoly o menovej politike v Zmluve o fungovaní Európskej únie – napr. v čl. 119 ods. 2 podľa ktorého činnosť EÚ a jeho centrálnej banky zahŕňa: „jednotnú menu euro, stanovenie a vykonávanie jednotnej menovej a devízovej

13 De Grauwe, P., Mongellf, F. *Endogenities of optimum currency areas? What brings countries sharing a single currency closer together?* Frankfurt: ECB WP No. 468, 2005.

14 David Howarth v publikácii „The European Central Bank: the New European Leviathan?" práve v tejto súvislosti uvádza: „Zatiaľ čo Európsku úniu možno chápať ako kolosálne inštitucionálne stelesnenie historického procesu nadnárodného ovládania a európskej integrácie v povojnovej Európe, je to ECB, ktorá azda najlepšie vyjadruje odovzdanie štátnej suverenity inštitúcii s mocným nadnárodným mechanizmom rozhodovania a vynucovania."

politiky, základným cieľom ktorých je udržať cenovú stabilitu a podporovať všeobecné hospodárske politiky Únie bez poškodzovania tohto cieľa v súlade s princípmi otvoreného trhového hospodárstva s voľnou hospodárskou súťažou."[15] Cenová stabilita je primárnym cieľom, ECB má však okrem toho ešte podporovať ďalšie ciele hospodárskej politiky únie. No tieto sekundárne ciele sa však uvádzajú právne nejasne – napr. ekonomický a sociálny pokrok, vysoká úroveň zamestnanosti. Dodnes neprišlo k ich jednotnému upresneniu a výklady, hoci inštitúcie EÚ vyprodukovali množstvo tzv. stratégií, tie nie sú zväčša nejednotné, resp. v praxi detailne napĺňané. Samozrejme, cenová stabilita má pred týmito sekundárnymi cieľmi prednosť, jej definícia však teoreticky ponecháva ECB určitú voľnosť rozhodovať o svojej monetárnej stratégii. Napriek tomu sa ECB rozhodol jednoznačne zdôrazniť cenovú stabilitu a v praxi neprihliadať na iné aspekty.

Moderná monetárna teória orientuje menovú politiku centrálnej banky na dva kľúčové nástroje, pomocou ktorých možno zabezpečiť cenovú stabilitu. Centrálna banka môže priamo ovplyvňovať úrokové sadzby na peňažnom trhu stanovením refinančných sadzieb. Na druhej strane dlhodobejšie finančné nástroje môže ponúknuť tak verejný, ako aj súkromný sektor, v dôsledku čoho je pre ECB takmer nemožné, aby ovládla peňažný trh a kontrolovala úrokovú mieru. Dlhodobejšie úrokové sadzby stelesňujú očakávania budúcej inflácie a budúce menovopolitické opatrenia. Tieto očakávania sú mimo kontroly centrálnej banky, a preto dlhodobé úrokové sadzby nemožno usmerňovať s dostatočným stupňom presnosti. Ceny účastín a menové kurzy, ktoré sú ďalšími kanálmi, pomocou ktorých menová politika ovplyvňuje ekonomiku, takisto obsahujú očakávania podobné tým, ktoré vplývajú na dlhodobé úrokové sadzby. Pokiaľ ide o dlhodobé úrokové sadzby, ich reakcia na zmeny v refinančnej sadzbe je málo pravdepodobná, ak trhy veria, že tieto zmeny budú iba krátkodobé. Ak však trhy očakávajú, že zmeny sadzieb peňažného trhu budú dlhodobejšie, zmenia sa aj dlhodobé úrokové sadzby. Inak povedané, druhým základným kanálom, ktorým centrálna banka môže ovplyvňovať ekonomické správanie, sú trhové očakávania. Centrálna banka môže

15 V snahe presnejšie vymedziť cieľ eurozóny, teda udržať cenovú stabilitu, Rada guvernérov ECB v roku 1998 vyhlásila nasledujúcu kvantitatívnu definíciu: „Cenová stabilita sa definuje ako medziročný nárast harmonizovaného indexu spotrebiteľských cien eurozóny menší ako 2 %. Cenová stabilita sa udržiava v strednodobom horizonte." V máji 2003 Rada ďalej upresnila, že vrámci tejto definície je jej cieľom miera inflácie v strednodobom horizonte „tesne pod úrovňou 2 %".

ovplyvňovať budúci vývoj cien a reálnej ekonomiky a tým aj očakávania úrokových sadzieb už samou svojou kredibilitou, t.j. aj bez toho, že by menila svoju aktuálnu úrokovú sadzbu. ECB oficiálne tvrdí, že nemá inflačný cieľ, namiesto toho vraj má mandát na cenovú stabilitu, ktorý zahŕňa už spomínanú definíciu cenovej stability. Otázkou je však, či je možné určiť, aká najnižšia miera inflácie je pre ekonomiku najlepšia a ako ju pokryť tak hospodársky rozmanitom zoskupení štátov, akým je eurozóna.

Jednotná menová politika už samotnou svojou definíciou hovorí, že nemôže vyhovovať každej členskej krajine. Teoreticky by jednotná menová politika mala vyhovovať takej priemernej členskej krajine, ktorej všetky rozhodujúce ekonomické ukazovatele sú v dokonalom súlade s príslušnými priemernými ukazovateľmi celej eurozóny, z ktorých ECB vychádza pri rozhodovaní o svojich menovopolitických nástrojoch. Je však zrejmé, že ECB nemôže vychádzať zo špecifických podmienok každej jednotlivej členskej krajiny, čo nie je reálne ani z právneho hľadiska. No a priemerná krajina je čistá abstrakcia, ktorú ťažko spájať s konkrétnou členskou krajinou. ECB nedisponuje, a nie šanca, že by sa to v budúcnosti zmenilo, osobitnými nástrojmi, ktoré by vyhovovali každej členskej krajine. Jednotná menová politika ECB sa usiluje pôsobiť na cenovú hladinu tak, aby sa udržala v stanovenom pásme. Jej nástrojom je spoločná nominálna úroková miera v celej eurozóne. Problém je však v tom, že menová politika neovplyvňuje ekonomiku pomocou nominálnej úrokovej miery, podstatná je reálna úroková miera (nominálna miera mínus očakávaná inflácia). V ekonomickej literatúre sa objavujú aj ďalšie pokusy o odhad nákladov spojených s jednotnou menovou politikou ECB, pričom tento prístup vychádza z toho, že menová politika ECB nemôže reagovať na všetky odlišnosti ekonomického vývoja členských štátov – napríklad odlišnosti v cyklickom vývoji, v tempách rastu, miere nezamestnanosti a miere inflácie. Je prirodzené, že práve v týchto odlišnostiach sú korene rozdielov medzi jednotnou politikou ECB a menovou politikou, ktorú by preferovali jednotlivé členské štáty eurozóny. Čím väčší je tento rozdiel, tým väčšia je pravdepodobnosť, že menová politika ECB bude viac vzdialená od toho, čo by sa mohlo označiť ako optimálna menová politika.

Na základnú otázku: „Aký je vzťah medzi členstvom v menovej únii a ekonomickým rastom?“ existujú medzi odborníkmi rôzne pohľady. Napríklad podľa Paula de Grauwe existujú dva kanály, cez ktoré dochádza k ekonomickému rastu. Prvý súvisí s rastom vzájomnej obchodnej výmeny. Rast obchodu stimuluje rast potenciálneho produktu. Druhý mechanizmus súvisí

so znížením neistoty o budúcom vývoji menových kurzov a tým pôsobí na ekonomický rast. Zásadným momentom je aj to, že momentálna situácia v eurozóne naznačuje rovnakú fázu hospodárskeho cyklu vo všetkých členských krajinách. Je všeobecne známe, že EMU nie je optimálnou menovou oblasťou.[16] Reálna konvergencia nových členských štátov dosahuje rozdielne úrovne. Napríklad Slovenská republika spomedzi ostatných členov menovej únie v jednotlivých ukazovateľoch reálnej konvergencie zaostáva a dosahuje hodnoty nižšie ako je priemer eurozóny. Avšak aj napriek tomu môže menová únia priniesť vstupujúcim krajinám viac výhod ako nákladov. Vynárajú sa však dlhodobé problémy, napr. že je potrebné zvýšiť flexibilitu trhu práce a trhu výrobkov.

V súvislosti s otázkou menovej integrácie je potrebné si položiť na stôl aj jej **nevýhody a možné nástrahy plynúce z jednotnej európskej menovej politiky**. Euro je podľa mnohých ekonómov problémom. Dôvod je jednoduchý – krajiny pred začlením do eurozóny mohli svoje meny devalvovať a slabšia mena tak jednoducho znamenala, že export z krajiny sa stal lacnejším a import drahším. To následne cez väčší export stimulovalo hospodárstvo a zvyšovalo zamestnanosť, avšak znižovalo ekonomický štandard obyvateľstva.

V dôsledku priamych priaznivých efektov sa očakávajú nepriame, dlhodobejšie pôsobiace, prínosy. Vplyv odstránenia kurzového rizika voči euru na zvýšenie kurzovej stability, zvýšenie kapitálových tokov a investičných príležitostí po zavedení eura je nespochybniteľný, no až príliš preceňovaný. Ďalší deklarovaný nepriamy prínos, nárast zahraničného obchodu, sa častokrát preceňuje. Nárast zahraničného obchodu kvôli členstvu v eurozóne môže byť zanedbateľný, keďže krajiny strednej a východnej Európy už dnes realizujú drvivú väčšinu vývozu do krajín EMU a pre zahraničných obchodných partnerov je podstatná celková ekonomická stabilita a nie len menová stabilita.

Deklarovaný pozitívny príspevok členstva v eurozóne k vyššiemu ekonomickému rastu, ako aj k zlepšeniu finančnej stability (predovšetkým k zlepšeniu finančnej disciplíny vlády), je niektorými ekonómami spochybňovaný: „Zviazanosť fixným výmenným kurzom, nižšia účinnosť centralizovanejšej

16 Profesor Mundella, zakladateľ teórie optimálnych menových oblastí, definuje optimálnosť ako „schopnosť stabilizovať národnú zamestnanosť a cenovú hladinu. Menové oblasti sú optimálne pre krajiny, ktoré sú vystavené symetrickým šokom, alebo svojimi flexibilnými mechanizmami dokážu absorbovať asymetrické šoky. Pod týmito mechanizmami sa chápe mobilita výrobných faktorov, najmä však mobilita pracovnej sily a flexibilita miezd." Podľa jeho teórie je pre dobré fungovanie menovej únie nutný vysoký stupeň synchronizácie hospodárskych cyklov jej členov.

menovej politiky ECB vo vzťahu k podmienkam v krajine, regulované trhy (osobitne trhy práce), finančne náročné sociálne systémy a nepružné a stále viac harmonizované podmienky v eurozóne prinajmenšom v strednodobom horizonte totiž prevažujú faktory, ktoré pozitívne vplývajú na ekonomický rast – napríklad nižšie úrokové sadzby."[17] Skeptici vidia riziká zavedenia eura a jednotnej menovej politiky ECB aj v tom, že euro sa zavádza centralizovane ako výlučná mena a nie spontánne zdola na báze konkurencie.[18] Pre súčasnú európsku menovú integráciu a jej právnu konštrukciu je totiž charakteristické, euro sa zavádza ako jediné zákonné platidlo, ktoré sukcesuje domácu menu, a rozhodovacie právomoci o menovej politike sa centralizujú z národnej na nadnárodnú úroveň. V eurozóne sa tým vytvoril administratívny menový monopol riadenia papierových, zlatom nekrytých peňazí. Priamym systémovým rizikom centralizovanejšej menovej politiky s monopolným vydávaním papierových peňazí v jednej mene v eurozóne je tlak na vyššiu infláciu, keďže brzdou nadmerného rastu množstva peňazí a inflácie už nemôže byť určitá forma menovej konkurencie. „Euro v oblasti s nízkymi reálnymi úrokovými sadzbami tlačí na rast úverov, vrátane nových vládnych úverov. To spolu s vyššie naznačenými nedisciplinovanými rozpočtovými politikami vlád a problémami financovania ich dlhov a deficitov vytvorí reálne tlaky na inflačnejšiu menovú politiku ECB," uvádza ekonóm Peter Gonda, podľa ktorého negatívne dopady na ekonomiku v dôsledku nižšej účinnosti a ťažšej kontrolovateľnosti centralizovanej a uniformnej menovej politiky ECB sú reálnym rizikom pre uchádzačov o zavedenie eura.

Vetrom do plachiet kritikov euromeny je aj to, že po vzniku eurozóny sa ekonomický rast jej členských krajín v porovnaní s predchádzajúcimi dekádami ešte viac spomalil. A došlo aj k ďalšiemu zväčšeniu medzery medzi tempom ekonomického rastu týchto krajín a ďalších významných ekonomických centier sveta (USA, Čína a krajiny juhovýchodnej Ázie, početné rozvojové krajiny). Ekonomický rast v krajinách eurozóny bol od 50-tych a 60-tych rokov čoraz pomalší a eurozóna tento trend nijakým spôsobom nezmenila – podľa údajov ECB[19] bol v týchto krajinách priemerný ekonomický rast v 70-tych rokoch 3,4 %, v 80-tych rokoch 2,4 % a v 90. rokoch 2,2 %, ale v dekáde eura, teda

17 Gonda, P. *Problémy európskej menovej integrácie (nielen) pre Slovensko*. In: *Úloha práva v procese menovej sukcesie* (zborník príspevkov z medzinárodnej EUROkonferencie). Bratislava: ELSA, 2008.

18 Salin, P. *Ekonomická harmonizace*. Praha: Liberální institut, 2003.

19 ECB Statistics Pocket Book, May 2010.

v roku 2001 až 2009, iba 1,1 %. Nedošlo ani k očakávanému zbliženiu miery inflácie krajín eurozóny. Vytvorili sa v nej dve zreteľne odlišné skupiny krajín,[20] čo znemožňuje aby tento stav bol regulovaný monetárnymi nástrojmi.

V súvislosti s uvedenými negatívami jednotnej európskej meny a menovej politiky, si treba položiť však aj otázku, aká je alternatíva voči súčasnej európskej menovej integrácii. „Jednoznačne taká, ktorá by akcentovala európsku ekonomickú integráciu a spoločný trh na princípoch neobmedzovanej konkurencie a zmluvnej slobody, nie na základe centrálnej harmonizácie a regulácií. Takou je menová konkurencia a menová sloboda, teda umožniť menovú konkurenciu a podporovať jej presadenie inde v EÚ. Znamenalo by to namiesto zavádzania eura ako výlučnej meny umožniť paralelný obeh eura a iných mien, ale aj ostatných foriem platobných prostriedkov."[21]

Jednotná európska menová politika vs. hospodárska kríza

Začlenením do eurozóny sa štáty vzdávajú vlastnej monetárnej politiky a tzv. kurzového kanálu a musia sa prispôsobovať monetárnej politike Európskej centrálnej banky. Preto je žiadúce uviesť, aké hlavné opatrenia v oblasti monetárnej politiky EÚ považuje únia v kontexte súčasnej hospodárskej krízy za žiaduce, keďže je predpoklad aj ich budúceho využívania. Tieto opatrenia majú pomôcť prekonať krízu a stimulovať hospodársky rast. Je namieste, aby boli vyhodnotené aj z hľadiska vplyvu na ekonomiku budúcich členov eurozóny. Sú to najmä tieto opatrenia:

1. Prioritou pre EÚ je obnova globálnej finančnej regulácie. Lídri EÚ sa zhodli na zavedení prísnejšej regulácie finančných trhov, ich produktov a účastníkov, spoločných pravidlách pre odmeňovanie členov manažmentu, či v boji proti daňovým únikom, vrátane vypracovania čierneho zoznamu daňových rajov s možnými sankciami.
2. Veľký regulačný dôraz by sa mal dať na hedžové fondy a ratingové agentúry. Vytvoril sa návrh na poverenie Medzinárodného menového fondu

20 Jedna s nízkou mierou inflácie a druhá (Grécko, Španielsko, Portugalsko, Írsko) s vyššou mierou inflácie.

21 Gonda, P. Problémy európskej menovej integrácie (nielen) pre Slovensko. In: *Úloha práva v procese menovej sukcesie* (zborník príspevkov z medzinárodnej EUROkonferencie). Bratislava: ELSA, 2008.

a Finančného fóra pre stabilitu monitorovaním a realizáciou medzinárodných odporúčaní stanoveného plánu do praxe.

3. ECB zredukovala základnú úrokovú sadzbu niekoľkokrát, aby prispela k zmierneniu a prekonaniu ekonomickej recesie v eurozóne. ECB znížila v priebehu krízy hlavnú úrokovú sadzbu na 1 %, najnižšie vo svojej histórii.
4. Ďalším krokom je zavedenie limitov pre medzibankové pôžičky. Plány EÚ zahŕňajú odporúčanie na zavedenie limitu pri medzibankových pôžičkách vo výške 25 % z vlastného kapitálu úverovej inštitúcie, respektíve na 150 mil. eur, a to bez ohľadu na splatnosť. Z hľadiska implementácie monetárnej politiky by navrhované limity obmedzili hladký tok likvidity na medzibankovom trhu a mohli by škodlivo pôsobiť na fungovanie peňažného trhu eurozóny.
5. Hlavným a najdôležitejším dôvodom na obavy je dlhotrvajúca vysoká miera inflácie, ktorá môže nepriaznivo ovplyvniť nastavenie cien a miezd a takisto pôsobiť na krátkodobé až strednodobé inflačné očakávania, čím privodí vznik cenovo-mzdovej špirály. Ak sa táto situácia stane skutočnosťou, negatívne to ovplyvní hospodársky rast a kúpnu silu domácností a vyžiada si prísnejšiu monetárnu politiku na dosiahnutie cenovej stability v dlhodobom období.

Osobitný výbor pre finančnú, hospodársku a sociálnu krízu Európskeho parlamentu nedávno konštatoval: „Tromi z faktorov, ktoré v najväčšej miere prispeli k súčasnej finančnej kríze, sú globálna nerovnováha, regulačné spravovanie a menová politika,“[22] pričom sa súčasne pokúsil načrtnúť menové opatrenie na stimulovanie hospodárskeho rastu v eurozóne a zároveň na posilnenie finančného systému pred budúcimi otrasmi.

Podľa môjho názoru globálna menová politika významným spôsobom prispela k rozvinutiu krízy. Väčšina veľkých ekonomík prešla na politiku využívania cieľovej jednodňovej sadzby ako jediného kontrolného mechanizmu boja proti inflácii bežne meranej podľa spotrebného koša tovaru a služieb v každej ekonomike. Toto pokračovalo až do súčasnej krízy, keď sa prijali naliehavé opatrenia, ako napr. kvantitatívne uvoľňovanie. Ďalším faktorom je, že zavedenie eura v roku 1999 umožnilo mnohým členským štátom EÚ ťažiť z nižších úrokových sadzieb. Patrili k nim Grécko, Taliansko, Portugalsko,

22 Working document n° 7 on the Global governance, international monetary policy and tackling global imbalances (incl. the issue on tax havens) Contribution by Kay Swinburne Thematic Co-Leader to the Rapporteur Pervenche Berès.

Španielsko a Írsko, čo sú presne tie krajiny, ktoré sú najviac ohrozené finančnou krízou z dôvodu nerovnováhy ich ekonomík.

Menová odpoveď orgánov pôsobiacich v oblasti stanovovania úrokových sadzieb na vývoj finančnej a hospodárskej krízy bola kľúčová pre dianie na celom svete. Podľa niektorých názorov boli úrokové sadzby udržiavané v mnohých krajinách na príliš nízkej úrovni, ale hlavný problém spočíva v prísnom podriaďovaní sa cenovej stabilite. Naopak ECB má dvojpilierovú stratégiu, v rámci ktorej posudzuje aj riziká cenovej stability. ECB bola v posledných desiatich rokoch neustále terčom kritiky za príliš prísny postoj k menovej politike s vyššími úrokovými sadzbami, než boli potrebné. Aj keď prísnejšia menová politika sama o sebe nedokázala zabrániť prudkým rastom cien aktív v niektorých členských štátoch, možno vyvodiť záver, že menová politika je potrebná, ale nie dostatočná na zaistenie cenovej stability, čo znamená, že môžu byť potrebné nové politiky.

V ekonometrických modeloch používaných na stanovenie vhodných jednodňových úrokových sadzieb sa vo výpočtoch explicitne nevyužívajú vstupy, ako sú ceny aktív prípadne iné ukazovatele nerovnováhy špecifickej pre túto krízu. Ďalšie dôležité vstupy, ako je produkčná medzera (rozdiel medzi skutočnou a optimálnou hospodárskou produkciou), nie sú badateľné. Za lepšie riešenie sa však považuje práca s dobre chápaným a jednoduchším modelom, v rámci ktorého sú nedostatky známe a kvalitatívne doložené, než so zložitým modelom s viacerými a neistými vstupmi.[23]

Kameňom úrazu je aj to, že súčasné maastrichtské kritérium výšky dlhu členských štátov na úrovni 60 % HDP bolo systematicky porušované. Problémom nie je absolútna výška deficitu v kontexte európskeho hospodárstva, ale skôr jeho výška v porovnaní s domácim hospodárstvom. Je veľmi dôležité, aby členské štáty vytvorili dôveryhodné a udržateľné plány znižovania deficitu a zverejňovali presné a transparentné finančné výkazy. Mimosúvahové transakcie, nekryté verejné záväzky a označovanie verejných výdavkov za daňové zápočty, ktoré sa používajú na manipuláciu súvah, sú príkladom tzv. finančného inžinierstva vlád. V súvislosti s týmto problémom, by bolo vhodné, aby

23 Z nedávneho dokumentu MMF vyplýva, že vyššia cieľová miera inflácie, za predpokladu, že je dobre zdôvodnená a stabilná, by produkčnú medzeru neovplyvnila, ale znamenala by vyššie priemerné nominálne úrokové sadzby. To by v kríze poskytlo väčší priestor na manévrovanie, pričom ako nástroj by sa použili len úrokové sadzby. Tvrdí sa napríklad, že v prípade absencie nulovej hranice miery úrokových sadzieb by správna základná úroková sadzba v USA mala v súčasnosti byť o 3 až 5 percentuálnych bodov nižšia.

sa v legislatíve EÚ zakotvili oveľa transparentnejšie právne postupy a pravidlá pre politiku finančného výkazníctva vrátane prijatia jednotného prístupu.

Treba uznať, že nech sa v dôsledku tejto krízy prijmú akékoľvek kroky, v budúcnosti dôjde k hospodárskym otrasom. Štát je poistkou poslednej inštancie, a preto treba zvážiť fiškálny priestor na manévrovanie. Menová politika v rámci EÚ je príliš tupý nástroj na riešenie problémov, ako sú bubliny v cenách aktív a nerovnováha vo finančných sektoroch, a to najmä so zreteľom na globalizáciu. Vzhľadom na destabilizujúci účinok týchto faktorov vo vyplývajúcej kríze však musí Európska únia identifikovať a právne zakotviť najúčinnejšie oblasti na implementáciu politiky, ktorej cieľom je zvládnutie objavujúcich sa prípadov finančnej nerovnováhy. Osobitný výbor pre finančnú, hospodársku a sociálnu krízu Európskeho parlamentu navrhuje, že politika musí zohľadniť:

- implementáciu procyklyckej menovej politiky, pokiaľ ide o úrokové sadzby;
- či by sa mala celosvetovo uplatňovať vyššia cieľová miera inflácie;
- úlohu subjektívneho posudzovania zo strany regulátorov a riaditeľov v časoch napätia na trhoch a menšiu mieru spoliehania sa na matematické modelovanie;
- situáciu na trhu s ropou, rozdiely medzi krajinami ťažiacimi ropu a OPEC;
- užšiu koordináciu daňových politík celosvetovo prostredníctvom G20 na minimalizáciu možností daňovej arbitráže;
- zákaz spätného odkupovania a rušenia predtým vydaných akcií na obmedzenie organického rastu finančných firiem;
- minimalizáciu daňových stimulov, ktoré uprednostňujú dlhové financovanie pred kapitálovým financovaním;
- ex-post analýzu tejto krízy, pokiaľ ide o dlh vytvorený každým členským štátom, ich schopnosti splácať a znižovať ho vrátane stanovenia vhodného pomeru dlhu k HDP do budúcnosti;
- požiadavku členských štátov zverejňovať presné a transparentné finančné výkazy.

Európska komisia vo svojom strategickom pláne EÚ 2020[24] zdôrazňuje, že únijná hospodárska politika si vyžaduje makroekonomický rámec, ktorý „podporuje udržateľný rozvoj, výraznejší ekologický vnútorný dopyt vychádzajúci

24 Europe 2020: A strategy for smart, sustainable and inclusive growth. Brussels, 3th of March 2010.

z progresívnych miezd, plnú zamestnanosť s právami a sociálnu a hospodársku súdržnosť a v tejto súvislosti požaduje menové a daňové politiky, ktoré podporujú rast a životné prostredie a vedú ku kombinovanej, flexibilnej a koordinovanej expanzívnej politike pre EÚ a jej členské štáty." Pritom v menovej oblasti sa považuje za stavebný prvok uvoľnenie menovej politiky ECB a jej inštitucionáln reforma, ktorá sa „opiera o demokratickú zodpovednosť, politickú kontrolu a hospodársko-sociálne hľadiská, čo sa odrazí v konkrétnych cieľoch rastu a zamestnanosti, ktoré sa zavedú súbežne so zmenou ústredného cieľa cenovej stability". Komisia zároveň deklaruje zrušenie Paktu stability a rastu a súčasné vypracovanie Paktu o zamestnanosti a raste, ktorý bude: „podporovať verejné investície, oživí vnútorný dopyt, podporí mikropodniky, malé a stredné podniky a určí konkrétne ekonomické, sociálne a ekologické kritériá prispôsobené konkrétnym potrebám každého členského štátu, s osobitným zameraním na znižovanie nezamestnanosti a chudoby". Nástrojom optimálnejšej menovej politiky má byť vytvorenie kompenzačného menového fondu v eurozóne s cieľom reagovať na nerovnomerné hospodárske otrasy.

Menová politika sa zvykne často zúžiť na pohyb kľúčovej úrokovej sadzby, čo je prílišným zjednodušením. V eurozóne sú dôležitými benchmarkovými informáciami úrokové sadzby na 6 a 12 mesačné finančné prostriedky, ktoré slúžia ako základné sadzby pre banky, ktoré na základe nich a na základe rizikovej prémie stanovujú ceny za úvery pre podniky a obyvateľstvo. Nekonvenčné nástroje menovej politiky je možné definovať ako „tie nástroje centrálnej banky, ktoré priamo ovplyvňujú náklady alebo množstvo externých zdrojov komerčných bánk a následne ostatné ekonomické subjekty".[25]

V turbulentných časoch centrálna banka nie je schopná realizovať štandardnú menovú politiku a ovplyvňovať ňou cenu peňazí a teda celú reálnu ekonomiku. Po vypuknutí krízy začali mnohé centrálne banky využívať nekonvenčné nástroje, ktorých miera využívania je ovplyvnená štruktúrou danej ekonomiky a mierou poškodenia finančných trhov. Vývoj od vypuknutia krízy ukázal, že tradičné nástroje monetárnej politiky nepostačujú a centráln bankári reagovali na novovzniknuté trhové podmienky novými stimulmi. Európska centrálna banka preto zvolila cestu nekonvenčných menových nástrojov, založených na troch pilieroch. Prvým pilierom je bezvýhradná, sto percentná akceptácia požiadaviek komerčných bánk na likviditu dodávaný

25 Zimkovám E. *Európsky systém centrálnych bánk – inštitúcie, ciele, nástroje*. Banská Bystrica: Ekonóm, 2009.

operáciami na voľnom trhu, pričom je stanovená pevná úroková sadzba. Druhým pilierom je rozšírenie kolaterálov, ktorými úverové inštitúcie zabezpečujú svoje pôžičky od ECB. Tretím pilierom je zvýšenie počtu úverových inštitúcií, ktoré sa kvalifikovali pre tieto obchody. Z praxe ECB možno pozorovať tri základné mechanizmy: dodatočné vyhlásenie o budúcom smerovaní cieľovej úrokovej sadzby, kvantitatívne uvoľňovanie (quantitative easing), úverové uvoľňovanie (credit easing).

Ako som už neraz zdôraznil, menová politika je previazaná s fiškálnou politikou, a preto je potrebné sa na ich systémovú reformu, vrátane právnej stránky problému, pozerať globálne. V súčasnosti je aktuálna reforma dnes právne neúčinných maastrichtských kritérií a Paktu stability a rastu, ako aj nový mechanizmus finančného dohľadu EÚ a zavedenie Európskeho finančného stabilizačného nástroja do praxe. Na stôl by sa však mala dostať aj otázka participácie komerčného bankového sektoru na zamýšľaných mechanizmoch, či zmena podielu na imaní ECB (od ktorého sú závislé rôzne práva a povinnosti) štátov, ktoré z finančného sektoru ťažia naviac. Nie som zástanca vytvárania nových európskych supra inštitúcií, skôr si myslím, že by sa mali dať k dispozícii relevantné a efektívne právne nástroje tým súčasným a systém by sa mal riadiť jasnými pravidlami. Toto všetko sú aktuálne výzvy pre finančné právo a jeho vedu, v ktorých môže zohrať významnú úlohu.

JUDr. Vladislav Mičátek
Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta
Šafárikovo nám.6
818 05 Bratislava
vladislav.micatek@flaw.uniba.sk

PŘEDMĚTOVÉ POJETÍ FINANČNÍ SPRÁVY

OBJECT-RELATED CONCEPT OF FINANCIAL ADMINISTRATION

JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.

Abstrakt: Příspěvek se zabývá problematikou finanční správy. Objasňuje finanční správu jako součást veřejné správy a zároveň jako prostředek realizace finančního práva. Vymezuje finanční správu na základě jejího specifického předmětu. Provádí její systematické uspořádání a upozorňuje na základní směřování reformních snah v oblasti finanční správy.

Klíčová slova: veřejná správa, finanční správa, finanční právo, správní právo, dobrá správa, centrální banka, ministerstvo financí, daňová správa, celní správa, měna, devizové hospodářství, finanční trh.

Abstract: The article deals with financial administration. It clarifies financial administration as part of public administration as well as enhancing the implementing of financial law. Defines financial administration based on its specific object. Carries out its systematic arrangement and highlight the fundamental direction of reform efforts in the area of financial administration.

Keywords: public administration, financial administration, financial law, administrative law, good governance, the central bank, Treasury, tax administration, customs, currency, foreign exchange administration, financial market.

1. Předmět správy

Finanční politika státu je realizována řadou institucí odpovědných za veřejné finance, fungování peněžního či finančního systému a finančního trhu. Děje se tak zejména s využitím metod a forem, které jsou v převážné míře vlastní veřejné správě a jsou modifikovány s ohledem na předmět jejich činnosti, resp. zaměření dané instituce.

Předmětem činnosti těchto institucí nemusí, a často také není výlučně činnost veřejné správy. Výkon veřejné správy nemusí být jejich primárním posláním, ale děje se v podstatě jako činnost sekundární, určitým způsobem navazující na základní účel existence dané instituce. Veřejnou správu je tak třeba chápat jako činnost instituce (funkční pojetí veřejné správy) – činnost realizující moc výkonnou, bez ohledu na to, zda daná instituce je primárně součástí institucionálního systému označovaného za veřejnou správu, tedy veřejnou správu v pojetí organizačním. Funkčně pojatou veřejnou správu je možné chápat za základní vymezení způsobu realizace poslání instituce, plnění jejich úkolů a naplnění účelu její existence, pokud se tak má dít mimo čisté zákonodárství a soudnictví.

Předmět veřejné správy je činitelem potřebným k vymezení podstaty finanční správy a determinování jejích segmentů, jako např. správy daní, devizové správy apod. Předmět veřejné správy zahrnuje širokou škálu společenských vztahů, do kterých veřejná moc ingeruje s užitím forem a metod vlastních veřejné správě. Předmět veřejné správy je jedním z možných kritérií systematizace veřejné správy. V minulosti veřejná správa, resp. státní správa byla uspořádaná do dílů označovaných za úseky státní správy. V literatuře se bylo možné setkat s označeními jako „státní správa na úseku výstavby", „státní správa na úseku vodního hospodářství", „státní správa na úseku školství" apod. V současnosti se používá přímého označení konstruovaného – správa jaká, případně správa čeho. Například „stavební správa", „vodní správa", „správa školství" atd. V takovém označení správy se odráží předmět jejího zájmu, kdy v předcházejícím šlo o vymezení více méně odpovídající rezortu svého působení.

Uplynulých dvacet let demontáže převážně centralizované a koncentrované státní správy, představovalo proces decentralizace veřejné správy, to znamená decentralizace činnosti i decentralizace struktur veřejné správy, ale také proces dekoncentrace činnosti. Tyto procesy umožnily vznik orgánů, institucí, vyhraněně specializovaných na správu určitého předmětu. Došlo tak situaci, kdy v rámci jednoho úseku veřejné správy, jednoho rezortu, existuje i několik speciálních systémů orgánů veřejné správy. Případně tyto orgány či instituce mají věcné přesahy i do jiných rezortů. Vytváření takovýchto úzce specializovaných dekoncentrátů má řadu výhod, ale též nevýhod. Výhodou bude zejména vysoká profesní způsobilost, nevýhodou na příklad značné režijní náklady, nároky na zajištění součinnosti s orgány spravujícími související agendy, nebezpečí v dublování činností, dezorientace adresátů apod. Zaznamenáváme tendence správních reforem vedoucí k určité

koncentraci alespoň v rámci určitých rezortů a tím i zefektivnění správy daného rezortu.

Předmětové pojetí veřejné správy koresponduje se zkoumáním činnosti institucí využívajících forem a metod veřejné správy při realizaci svých úkolů. Všechny tyto činnosti jsou svázány účelem a postuláty, které tvoří podmínky k akceptaci určité autonomie konkrétního dílu veřejné správy či odvětví veřejné správy. Kritérium předmětu v systematizaci veřejné správy určuje, čeho se konkrétní díl či odvětví veřejné správy týká. Nejedná se tedy o určování dílu veřejné správy podle instituce, orgánu veřejné správy, ale podle zaměření vykonávané činnosti.

Uspořádání veřejné správy na základě předmětového kritéria dává možnost výrazně přesnějšího zkoumání obsahu úkolů a jejich transformaci do okruhu kompetencí jednotlivých úřadů či správních orgánů.[1]

Předmět správy v sobě zahrnuje cíle daného odvětví či dílu správy, z nich vyplývající úkoly a společenské vztahy, které se v rámci tohoto odvětví či dílu správy realizují, resp. vůči kterým se správa uskutečňuje. V tom lze spatřovat relaci mezi předmětem správy a předmětem regulace, kterým je chování ve společenských vztazích, resp. jsou společenské vztahy. Společenské vztahy budou prvkem předmětu správy tehdy, pokud se v souladu s právem na ně aplikují nástroje vlastní metodě působení veřejné správy. Znamená to, že určité společenské vztahy podléhají ingerenci veřejné moci, a to metodami vlastními veřejné správě. Tyto metody tvoří dvě základní skupiny – metody správní a metody řízení.

Správní metody uplatňují zejména orgány veřejné správy na základě jim svěřených kompetencí vůči adresátům veřejné správy, a to v právem vymezených formách vnějších normativních a individuálních právních aktů a rovněž v jiných formách předvídaných právem. Metody řízení aplikují orgány veřejné správy výlučně ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti, a to jak uvnitř veřejné správy, tak vně vůči zejména subjektům z veřejného sektoru, a to nejčastěji ve formě opatření, pokynů, instrukcí apod.

K těmto základním, klasickým, skupinám metod je třeba přiřadit metody, jejichž význam vzrůstá s ohledem na změny v nazírání na veřejnou správu, která již není vnímána výlučně jako nastroj mocenského řízení, ale jako společenská služba, veřejný statek či poskytovatel veřejného statku. Současně

1 k tomu Hendrych., D. in Hendrych. D., a kol. *Správní právo – obecná část*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck 2006, s. 13

je nutné brát v úvahu také specifické metody odpovídající danému předmětu veřejné správy, resp. danému dílu či odvětví veřejné správy. V souvislosti s uplatňováním nebyrokratických přístupů ve veřejné správě, koncepcí odpovídajících chápání veřejné správy jako veřejné služby, objevují se metody označované jako metody veřejné služby. Využívají prvků vhodných pro plnění úkolů a poslání veřejné správy, které tradičně nacházíme v oblasti fungování soukromého sektoru, zvláště v oblasti poskytování služeb. Jsou to metody vylučující použití nástrojů mocenského donucení, ale zároveň nevylučují prvek veřejného zájmu z daného vztahu. Metody služby jsou založeny na přístupu k adresátovi veřejné správy, který je v podstatě partnerský, nikoliv mocenský, bez donucení.[2]

Metody jsou aplikovány podle předmětu správy a jejich výběr záleží na mnoha činitelích, jedním z nich je právní regulace konkrétního předmětu veřejné správy.

Předmět veřejné správy není regulován výlučně normami správního práva. Správní právo je samostatným odvětvím práva, které ve normativním smyslu je právním řádem veřejné správy.[3] Správní právo jednak obsahuje normy regulující veřejnou správu v organizačním smyslu, tedy v podstatě její zřízení, a současně i veřejnou správu ve smyslu funkčním tedy veřejnou správu jako činnost.

S využitím odvětvotvorných kritérií je možné konstatovat, že právo realizované v rámci činnosti veřejné správy není systémově čistým souborem norem správního práva. Do daného právního odvětví se řadí ty právní normy, které tvoří více méně kompaktní systém pravidel, u kterých jsou zřetelné intenzivní vzájemné vazby, kdy míra jejich soudržnosti je vyšší než intenzita vazeb k normám jiných souborů norem. Spojuje je zejména společný předmět regulace a metoda regulace. Při zkoumání právní regulace předmětu veřejné správy v některých odvětvích správy dochází k tomu, že tato regulace neodpovídá kritériím charakterizujícím správní právo, a to nejčastěji co do předmětu, ale také co do metody regulace společenských vztahů, které následně jsou předmětem zájmu veřejné správy. Jedná se zejména o oblast práva

2 k tomu např. Hendrych, D. in Lukeš, Z (ed.). *Základy teorie státní správy*. Praha: Ústav státní správy 1986, s. 22; Schick, A. Państwo sprawne – rozmyślenia nad koncepcją, która niedoczekała się jeszcze realizacji, choć jej czas już nadszedł. In Czaputowicz, J. (ed.) *Administracja publiczna – Wyzwania w dobie integracji europejskiej*. Warszawa: Europejski Instytut Administracji i Wydawnictwo Naukowe PWN 2008, s. 23 a násl.

3 Průcha, P. *Správní právo – obecná část*. 6. vyd. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk 2006, s. 28

životního prostředí, právo sociální (právo sociálního zabezpečení) a rovněž o tradičně chápané finanční právo.

Uvedená odvětví se vztahují k předmětu veřejné správy z toho důvodu, poněvadž v jejich rámci je aplikována metoda právní regulace, která má svůj původ v administrativně právní metodě regulace a zákonodárce určil pro realizaci norem náležejících do těchto odvětví užití působení orgánů veřejné správy, případně institucí, na které výkon veřejné správy delegoval, a to za užití právě forem a metod vlastních veřejné správě.

2. Finanční správa

Finanční právo a veřejná správa jsou dva fenomény, které jsou spolu nerozlučně spjaté. Tak jak jsou těsné vazby mezi veřejnými financemi a veřejným sektorem, jehož součástí je i veřejná správa. Přirozeně pak musí být i těsná vazba mezi oběma odvětvími, tedy mezi finančním právem a správním právem.

Vymezení finančního práva je obdobně obtížné a v poslední době velmi diskutované, tak jako právo správní. Je to dáno zejména úzkou vazbou obou právních odvětví společenský řád a uplatňovaný typ ekonomiky. Jsou to odvětví, která pochopitelně doznala nejvýraznějších změn až proměn od roku 1989. Z důvodu omezeného rozsahu příspěvku opomíjím kritiku samostatnosti a existence finančního práva a v duchu určitého purizmu chápu finanční právo, na pozadí zájmové teorie a dodržování jeho klasického veřejnoprávního charakteru, vyjádřeného zejména v uplatněné metodě právní regulace.

Finanční právo je veřejnoprávní regulací společenských vztahů realizovaných v souvislosti s finančními činnostmi. Tyto finanční činnosti buď přímo souvisí s materiálním základem fungování veřejného sektoru, resp. materiálním základem poskytování veřejných statků, nebo souvisí s fungování peněžního systému a finančního trhu. Finanční právo, jak je tradičně chápáno a stále zejména v zemích střední a východní Evropy akceptováno, je determinováno předmětem právní regulace, metodou právní regulace a systémovou charakteristikou. Předmětem finančního práva jsou veřejné finance jako společenské vztahy, které vznikají, realizují se a zanikají v procesu tvorby, rozdělování a užití veřejných peněžních fondů, a současně vztahy realizované v souvislosti se zajištěním fungování peněžního systému a finančního trhu.

Metoda uplatněná v případě finančního práva je v podstatě modifikovanou metodou administrativně právní regulace, kdy vedle specifických finančně

právních prvků souvisejících s ekonomickým a majetkovým charakterem regulovaných společenských vztahů se uplatňují formy a metody vlastní veřejné správě a normy finančního práva se realizují v značné míře prostřednictvím institucí majících povahu orgánů veřejné správy, správních úřadů či vykonavatelů veřejné správy.

Normy finančního práva za určitých podmínek regulují předmět veřejné správy. Je to v tom případě, kdy normy finančního práva pro svoji realizaci vyžadují činnost orgánu veřejné správy nebo jiné instituce či subjektu, na které byl delegován výkon činnosti z oblasti veřejné správy, to znamená, že jsou to takové normy, které vyžadují uplatnění administrativně právní metody, resp. jejích prvků.

Je-li předmět veřejné správy regulován normami finančního práva, pak se jedná o specifický díl veřejné správy, kterým je finanční správa.

Finanční správa je jedním z dílů veřejné správy a současně je integrální součástí realizace finančního práva. Je jedním z přirozených i historických spojníků finančního práva a správního práva, veřejné správy a zejména veřejných financí.

Pojem „finanční správa" nacházíme ve staré rakouské literatuře, později také československé. Na příklad A. Merkl chápal finanční správu výlučně jako pomocnou funkci sloužící realizaci ostatních činností státu a negoval její samostatnost.[4] J. Pošvář Merklovo popírání samostatnosti finanční správy podrobil kritice. Pošvář uznal její relativní samostatnost především s ohledem na její specifický charakter.[5] S ohledem na složitost relací finanční správy a finančního práva autoři prací z oblasti správního práva ponechávají finanční správu stranou nebo ji jen krátce zmiňují a odkazují na literaturu z oblasti veřejných financí a finančního práva.[6] Poměrně slabý zájem o tuto problematiku je i na straně autorů zabývajících se problematikou finančního práva. Poválečná práce Siblíkova vymezuje podstatu finanční správy tak, že ji vidí jako nástroj zajišťování dostatku peněžních prostředků pro státní správu, ale také jako bankovní dohled, dohled nad spořitelnami a pojišťovnami, správu majetku státu a další.[7] Nejznámější a nejrozšířenější pražská učebnice finančního práva obsahuje pouze zmínku o finanční správě ve

4 srovnej Merkl, A. *Obecné právo správní*. Díl II. Praha – Brno: Orbis 1932.
5 Pošvář, J. *Obecné pojmy správního práva*. Brno: ČSAS 1946
6 činil tak i např. Hoetzel.
7 Siblík, J. *Veřejné finance Československa – Stručný přehled finančního zákonodárství*. Praha: Orbis 1947

smyslu organizačním, a to v části věnované subjektům finančního práva. Do finanční správy z hlediska předmětu zájmu náleží: veřejné příjmy a výdaje, státní pokladna, celnictví, dohled nad cennými papíry, investičními společnostmi a fondy, kapitálovým trhem, pojišťovnictvím, devizové hospodářství, bankovnictví, měna, finanční kontrola a správa veřejného majetku.[8] Z toho je patrné, že předmět takto akceptované finanční správy v podstatě pokrývá celé finanční právo tam, kde se využívá administrativních metod působení na chování subjektů jinak fiančněprávních vztahů.

Finanční správu lze chápat v širším nebo v užším smyslu. Na základě kritéria předmětu je rozhodující, zda vykonavatel veřejné správy vykonává činnosti z oblasti finanční správy jako součást svých primárních kompetencí. Podle tohoto kriteria je finanční správa *sensu largo* veškerá činnost, která prostřednictvím metod a forem veřejné správy působí na materiální základ veřejného sektoru, v tom i na chování soukromého sektoru. Pokud za základ předmětu finanční správy vezmeme veškeré chování a vztahy subjektů finančního práva, to znamená předmět finančního práva, na který působí veřejné správa nebo jiné orgány veřejné moci s využitím metod a forem finanční správy, pak zvětší se záběr finanční správy ještě o specifické činnosti bezprostředně nesouvisející s materiálním základem veřejného sektoru. Půjde pak o činnosti v oblasti měny a její ochrany, dohled nad peněžními službami, nakládáním s devizovými hodnotami, pojišťovnictvím a kapitálovým trhem. S ohledem na strategickou povahu drahých kovů do takto široce pojaté finanční správy je možné rovněž zařadit i správu v podobě dohledu nad obchodováním s výrobky z drahých kovů a jejich výrobou.

3. Předmět finanční správy – kritérium systematizace finanční správy

Předmět finančního práva zahrnuje širokou škálu různorodých společenských vztahů, jejichž regulace není a se vší pravděpodobností nikdy nebude mít formu kodexu. Finanční právo je právním odvětvím nekodifikovaným a ve svém celku nekodifikovatelným. Normy finančního práva jsou součástí mnoha právních předpisů a v podstatě záleží na vůli zákonodárce, zda při jejich tvorbě tíhne alespoň k dílčí kodifikaci subsystému finančního práva,

8 Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: C.H.Beck 2006

nebo naopak volí cestu dílčích úprav, např. s ohledem na záběr konkrétního předmětu zájmu veřejné správy.

Systematizace finančního práva se děje na pozadí různých kritérií a je někdy otázkou za jakým účelem. S ohledem na předmět právní regulace lze normy finančního práva uspořádat do subsystémů, které buď souvisí s veřejnými financemi (fiskem), nebo se jedná o právní regulaci nefiskálních finančních činností, a to měny (peněžního systému), a dále pak zejména dohledu nad finančním trhem. V tomto je také patrný možný zárodek dělby finančního práva na právo fiskální či právo veřejných financí a na finanční právo, jak je tomu na příklad v těch zemích a právních vědách ovlivněných francouzským právem.

Dělba materie finančního práva na fiskální a nefiskální se odráží i ve veřejné správě, resp. ve veřejně správním spravování věcí fiskálních a jiných činností finančních. V podmínkách České republiky jde o dělbu finanční správy mezi správu ministerskou a správou vykonávanou centrální bankou v postavení nezávislého správního úřadu.

Centrální banka vykonává veřejnou správu v oblasti měny a dohledu nad finančním trhem, přičemž využívá forem sobě vlastních a forem vlastních veřejné správě. Druhým pólem finanční správy je Ministerstvo financí jako ústřední správní úřad, ústřední orgán státní správy, kterému náleží zejména správa veřejných financí. Zde je třeba pamatovat, že veřejné finance jsou spravovány rovněž rezortně, podle správců jednotlivých kapitol státního rozpočtu, ale také správa veřejných financí se děje na úrovni veřejné samosprávy, jako součást jejího ekonomického základu, resp. ekonomické autonomie jednotlivých subjektů veřejné samosprávy, tedy samosprávy územní, ale též zájmové a profesní. V případě územní samosprávy je zvolen obdivuhodný způsob jejich správy, kdy část je spravována v samostatné působnosti a část, např. správa místních poplatků, je vykonávána v přenesené působnosti, tedy jako správa jménem státu a tudíž v jeho zájmu.

Finanční správa může být uskutečňována jako primární předmět činnosti orgánu veřejné správy a nebo jako předmět sekundární. Finanční správa bude primárním předmětem činnosti orgánu veřejné správy tehdy, pokud orgán veřejné správy je primárně k této správě zřízen a realizace norem finančního práva cestou veřejné správy je jeho prvořadým úkolem. Tato primární finanční správa se odrazila při vytváření dekoncentrovaných orgánů veřejné správy. Typickým příkladem je soustava územních finančních orgánů a Celní správa České republiky. Jedná se o soustavu orgánů, jejichž základním posláním

a úkolem je péče o příjmy veřejných peněžních fondů. Předmět jejich správy je upraven pododvětvími finančního práva z jeho fiskální části, a to hlavně normami daňového (berního) práva a celního práva. Finanční správa jako primární se děje též v rámci institucionalizovaných veřejných peněžních fondů, majících formu například státního fondu. Zde regulaci předmětu nacházíme zejména v rozpočtovém právu.

Sekundární finanční správa je případ výkonu finanční správy institucemi, jejichž primární posláním a účelem existence není správní realizace finančního práva, ale finanční správa je vykonávaná jako činnost následná či související s prvotním posláním. Příkladem je výkon správy daní všemi jinými institucemi, které nejsou územními finančními orgány či nespadají do Celní správy České republiky.

Z funkčního hlediska můžeme finanční správu v oblasti veřejných financí rozdělit podle konkrétního předmětu zájmu na správu veřejných příjmů a správu veřejných výdajů. Obojí se děje v podobě správy primární i sekundární. Na straně příjmů půjde zejména o správu daní, správu poplatků, správu cel a správu jiných rozpočtových příjmů (například správu odúmrtí, správu výnosů z majetkových sankcí, správu výnosu z prodeje veřejného majetku). Některé z tohoto jsou regulovány současným zákonem o správě daní a poplatků, od roku 2011 daňovým řádem, což sjednocuje tento díl finanční správy pod možnou daňovou správu s ohledem na vymezení daně *sensu largo* ve zmíněných předpisech. U nefiskálního předmětu finanční správy půjde o správu měny, devizovou správu (dělenou mezi centrální banku a ministerstvo financí) a správu v oblasti finančního trhu (institucionálně koncentrovanou co do dohledu též do sféry centrální banky).

4. Reforma finanční správy

Předmět finanční správy je nesmírně proměnlivý element a odráží se jeho změny i na samotné finanční správě.

Jedním z požadavků reforem veřejné správy a v tom i správy finanční, vykonávané kýmkoliv, je, aby se jednalo o správu dobrou. Idea dobré správy, správy, která má být především nestranná, spravedlivá a rychlá, a idea práva na dobrou správu jsou zakotveny v Listině základních práv Evropské unie. Ačkoliv její čl. 41 se týká požadavku dobré správy institucí a orgánů Evropské unie, je inspirací pro veřejnou správu v členských státech unie.

Zásady dobré správy směřují nejen do výkonu veřejné správy, ale jsou určeny také všem těm, kteří mají co do činění s formováním orgánů veřejné moci a formulováním cílů, metod a forem jejich činnosti. V podmínkách České republiky vymezil obsah pojmu „dobrá správa" veřejný ochránce práv Otakar Motejl, a to v podobě desatera pilířů dobré správy. Těmito pilíři jsou: soulad s právem, nestrannost, včasnost, předvídavost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost.[9]

Pilíře dobré správy jsou zaváděny i do oblasti finanční správy, a to jak do praktické činnosti orgánů finanční správy, tak i při jejím reformování.

Reformní snahy směřují především k zajištění efektivnosti finanční správy a s ohledem na stav státní pokladny také si kladou za cíl její hospodárnost. Zásadními změnami pravděpodobně bude spojení celní a daňové správy a zavedení jednotného inkasního místa.

JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.
petr.mrkyvka@law.muni.cz
Masarykova univerzita
Právnická fakulta
Veveří 70
611 80 Brno
Česká republika

9 Černín, K.: Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In Hrabcová, D. (ed.) *Principy dobré správy*. Brno: Masarykova univerzita 2006, s. 11 a násl.

THE EFFECTS ON FINANCIAL STABILITY CAUSED BY THE IMPOSITION OF A SPECIAL TAX ON BANKS

Dr. Vladimir Nazarov

Abstract: Financial system stability is considered as a category of Financial law. It is supposed that the monetary system is the main and defining part of a financial system and a zone of responsibility of the state. Financial system stability as a whole can be provided, if stability of monetary system is provided. The functional criterion of grouping of norms of Financial law is entered. It is established that monetary system stability is provided with group of institutes of Financial law: monetary issue law and monetary circulation law, regulation of bank system, law of settlements, foreign currency law. On the basis of this classification, the conclusion is drawn that categories of tax and financial system stability concern different sections of Financial law. It means that introduction of any tax on banks cannot promote financial system stability.

Keywords: tax to banks, financial system stability, Financial law, functional criterion.

Until now the consequences of the worldwide financial crisis of 2008 have not been overcome. Unfortunately, even after lively debate by the G-20 nations, the development of a general set of rules to prevent further financial crises has still not resulted.

All that has happened is that each state is independently developing its own laws to prevent its own financial system against crises.

On the other hand, for the lawyers who work in the sphere of Financial law, the question is actually: Can we use Financial law instruments to prevent financial crises, and if we can, then how to use them the best?

This research represents the analysis of two categories often mentioned in connection with the financial crisis. They are «a tax on banks» and «financial system stability».

In order to answer the question of whether a bank tax will promote the stability of a financial system it is necessary to analyse the financial-law content of these categories: financial system stability and tax.

Tax is an irrefutable category of Financial law. But, actually in scientific terms, tax should always be kept separate from any obligatory payments to insurance and another kind of funds, including any state insurance funds, and, furthermore to keep tax separate from banks obligations to hold reserves. For this research purposes, the tax on banks should also be distinguished from the personal income tax of bank employees and, additionally, from any redundancy payments to them. These extended definitions are often erroneously used in the media and in politics when talking about "tax on banks".

Whenever people talk about resolving financial crises, one of the first things they talk about is the provision of "measures" to guarantee "financial system stability".

Actually the category of the financial system stability in legal-scientific literature has never been investigated, although sometimes this word combination appears in legal-scientific literature in a category other than Financial law.

However, the term of financial system stability has deeper financial-law content.

Financial system stability is a subcategory of the category of financial system. The category of financial system in economy theory has a different meaning, which we usually have in mind when we talk about Financial law. In Financial law we usually mean financial system as special part of financial system where the state finance circulates only excluding financial markets.

However, the financial system can be divided on following two parts: a monetary system and non-monetary system. This division of a financial system does not have a lesser value for Financial law than revealing the areas of functioning of the finance of the state.

A monetary system is the main and defining part of a financial system. From this it is possible to draw the conclusion that maintenance of stability of a monetary system can adequately guarantee stability of a financial system as a whole. Therefore, for the prevention of crises similar to the financial crisis of 2008, it is necessary first of all to provide stability of the monetary system. Certainly, the given conclusion does not mean a refusal of the state of necessity of acceptance of measures on regulation of the financial markets, but rather a degree and depth of regulation of the monetary system and the financial markets are essentially various.

From the viewpoint of scientific analysis and with the intention of working out of the laws directed on maintenance of financial system stability, such division of a financial system into parts is considered expedient.

Financial markets as a part of a financial system represent a place for enterprise activity ("game") and for them, all risks connected with the performing an enterprise activity are inevitable, therefore the financial markets as a financial system part are not included within the subject of Financial law.

At the same time, monetary system has other functional purposes. The condition of a state's financial system has an influence on all citizens of the state without exception as money is a lawful instrument of payment and execution of obligations, not only within the limits of enterprise activity, or other activity within the limits of private law, but also within Labour law, and in connection with execution of its duties on welfare payment by the state etc. In any case, the state is obliged to provide stability of the monetary system. Today, in the most obvious kind at legislative level, it is carried out in Switzerland, where the question of the application of norms on the maintenance of stability of purchasing capacity of national currency as the constitutional (although refused) was considered, but in the new law on the Swiss national bank, concrete norms about maintenance stability of purchasing capacity of national currency have been fixed.

Therefore, for the resolution of the question of the state's role in the maintenance of stability of a financial system as a whole, the state should first solve, the question of stability of the monetary system, including external influences of problems and crises in the financial markets on the monetary system.

In practice, for example, it can be expressed in an establishment for banks of an interdiction for some kinds of financial bargains.

Coming back to Financial law, it is necessary to say that regulation of a monetary system is subject to Financial law. Therefore the category of financial system stability, has, as one of its basic aims, an obligation to protect society as a whole from the risks inherent in financial markets and not to expect society to be liable for any irresponsible activity of fund managers in such markets.

Following institutes of the financial law urged to provide monetary system stability of the state: monetary issue and monetary circulation laws, foreign currency law, regulation of rules of functioning of bank system. These institutes regulate the public relations entering into concept of financial activity of the state.

These institutes form a complete section of Financial law, its special part. It is necessary to notice that, until now, each of the specified institutes was considered and studied independently, separately from other institutes. Such grouping of the specified institutes of a special part of Financial law in one

independent section is justified in connection with consideration of a question on stability of a financial system and based on economic interrelation of relations which make a subject of each of these institutes separately. It is possible to name such criterion of grouping of institutes of the Financial law as the functional criterion.

As a whole, the special part of Financial law can be grouped, in the functional criterion, into following sections:

A. Branches and the institutes regulating an order of formation, distribution and use of the state budget.
B. The Institutes regulating questions of stability of a financial system: monetary issue law and monetary circulation law, regulation of bank system, law of settlements, foreign currency law.
C. The Institutes regulating questions, directed on maintenance of performance of social functions and efficient control and control in sphere of the finance: insurance, accounting.

This classification helps to answer the question which is the subject of this report: the effects on financial system stability caused by the imposition of a special tax on banks?

Apparently from classification, the tax is a part of section of Financial law which includes the institutes directed on formation of the budget of the state. Whereas the category of financial system stability to concern to perfect to other section of Financial law. Therefore these categories (the tax and the financial system stability) are not interconnected.

On the functional purpose, the tax as a category of Financial law is not intended for regulation of monetary system and does not participate in such regulation. Therefore, the tax on banks in itself cannot promote or improve the stability of a financial system. And economically unreasonable taxation can have, on the contrary, a negative influence on the financial system condition.

In a due time, the tax can solve budgeted deficit problems.

It has been known for a long time that the resolution of budgetary problems at the expense of monetary issue negatively influences the financial condition of the state and its financial system.

In conclusion of this preliminary analysis of a problem, I want to pay attention to two other circumstances.

First, the financial crisis of 2008 is characteristic by the fact that the financial system was a good conductor to spread the crisis phenomena. This fact allows to say that a world financial system it not a simple set of separate

national financial systems. The financial system now is an interpenetrative set of national financial systems. Certainly, there were states which have suffered minimally because of the crisis, but the crisis has touched all who participate in the international economic integration. Therefore, it is possible to draw a conclusion that a full complete decision on prevention of the crisis phenomena should probably reach the international level. Today regulation within the limits of a separate state cannot guarantee the stability of any national financial system.

Second, the full provision of the financial system stability can be reached on the base legal mechanisms only. Political mechanisms cannot guarantee the financial system stability. It is especially obvious in connection with the crisis phenomena which now take place in the Euro zone.

Dr. Vladimir Nazarov
Trekhprudny pereulok, 11/13, 113,
123001, Moscow, Russia

STABILITA NOREM FINANČNÍHO PRÁVA

FINANCE LAW REGULATION AND ITS STABILITY

Mgr. Jan Neckář

Abstrakt: Příspěvek se zabývá problematikou stability norem finančního práva, respektováním zásad tvorby norem finančního práva, nedostatky a pochybení vyskytující se při novelizacích právních předpisů. Poukázáno je na neexistenci předem upravených alternativních regulací využitelných při neočekávaném vývoji hospodářství a možnostmi jejich upravení a zakotvení v právním řádu.

Klíčová slova: stabilita, právní norma, finanční právo, zásady tvorby práva, novelizace, regulace, hospodářství, právní řád.

Abstract: The contribution deals with the stability of the financial law regulations, respecting the principles of developing standards of financial opportunities, weaknesses and errors occurring in the amending legislation. At present, the alternative regulations are not prepared for unexpected developments in the economy and the possibilities of their modification.

Keywords: stability, legal regulation, financial law, principles of law making, amendment, regulation, economy, rule of law.

S postupnou implementací základních pravidel fungování jednotného vnitřního trhu v Evropské unii, propojeností národních ekonomik a rostoucí globalizací na celosvětové úrovni dochází ke stále většímu odstupu práva za ekonomikou.

Jednotlivé státy musejí náležitým způsobem reagovat na nové situace vznikající v ekonomice při transferech majetku, zaměstnanců a realizací investic. Tyto zásahy v právních řádech však vytváří značnou nejistotu u adresátů norem, která je v současné době ještě umocněna nestabilitou finančních trhů a postupným zotavováním se ze světové hospodářské krize.

Právní řády jednotlivých států tak doznávají zásadních změn v rámci legislativního procesu, kdy jsou přijímány nová pravidla a regulace, které v mnoha případech mají i retroaktivní účinky. V této souvislosti nelze opomenout

také vliv judikatury, a to i v kontinentálně právním systému práva, kdy rozhodnutími soudů jsou v lepším případě sjednocovány různé právní výklady a je tak postavena právní jistota pro všechny subjekty. Velice často se však lze setkat s opačnou situací, kdy příslušný soud zavádí zcela nový pohled na problém, který dosud byl považován za zcela jasný, a tím dochází také k zásadním změnám v povinnostech adresáta norem, nejčastěji ve vztahu ke státu.[1]

Částečným krokem pro zajištění stability finančněprávních norem je proces harmonizace v rámci členských států Evropské unie. Tato harmonizace již proběhla a nebo je v pokročilém stádiu sjednocování v několika subsystémech finančního práva – např. právo kapitálového trhu, bankovní právo, pojišťovnické právo a samozřejmě daňové právo.

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.[2] Negativním postojem k daňové harmonizaci je mimo mnoha jiných důvodů zejména vztah daňových systémů ke specifikům jednotlivých států. Důvody odlišnosti daňových systémů jsou dány charakterem ekonomiky, dále geografií daného státu, kdy i v rámci jednoho státu lze nalézt zásadní rozdílnosti ovlivňující ekonomické aktivity a také specifické problémy, které ostatní země nemají (příkladem zde mohou být např. státy Skandinávie, kde jih území je podobný ostatním členským státům Evropské unie, naproti tomu na severu území je oblast věčně zmrzlé neobydlené půdy), a v neposlední řadě jsou odlišnosti dány zejména tradicí, kdy kulturní a sociální prvky nejvýznamnějším způsobem ovlivňují daňový systém.

1. Tvorba práva

Tvorba právních norem bývá pravidelně reagováním na podnět, který vyvolává potřebu norem schopných čelit dané situaci, příp. lze normami usilovat o vytvoření prostředí, které dává možnost dosáhnout požadovaného cíle. Tvorba práva tedy zpravidla bývá diktována dosažením určitého (jak subjektivního, tak i objektivního) účelu, které může být navenek prezentován.

1 V nedávné době např. nález Ústavního soudu z 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 věnující se obsahu daňové kontroly a jejího cíle, Nálezu Ústavního soudu z 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 upravující běh prekluzívních lhůt pro vyměření daní („3+0“) apod.

2 Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 15. ISBN 978-80-7357-386-7.

V jeho pozadí lze zase zpravidla vypozorovat určité skupinové, individuální nebo až společenské zájmy.[3]

Právní normy zpravidla vznikají v záměrném procesu rozhodnutím k tomu povolaného orgánu veřejné moci, mohou být vytvářeny i konsensem ve formě normativní smlouvy, což je typické pro mezinárodní právo, anebo spontánně prostřednictvím právního obyčeje, i zde je ovšem třeba naplnit požadavek státního uznání.

Při vytváření právních norem je zásadní vyvarování se základních (obvykle se vyskytujících) nedostatků, jako např.:

- rozpornost norem práva,
- formulace právních norem z hlediska srozumitelnosti, přehlednosti,
- mezerovitost právní úpravy,
- velké množství právních předpisů,
- značné množství podzákonných právních aktů,
- časový stres při vydávání norem ústící v jejich menší kvalitu a potřebu další novelizace,
- formulace norem nikoliv z hlediska potřeb vývoje, nýbrž z hlediska dosažení kompromisu mezi různými zájmy.[4]

2. Tvorba norem finančního práva

Finanční právo lze považovat za nástroj stability zvoleného ekonomického modelu aplikovaného v daném státě. Ekonomický model je tak přímo ovlivňován stabilitou těchto norem, kdy nestabilita norem finančního práva znamená nestabilitu tohoto modelu. Na druhou stranu je ale nezbytné poukázat na skutečnost, že stabilita neznamená stagnaci.

Základním cílem normotvorného procesu v oblasti finančního práva je zdokonalování zvoleného modelu ekonomiky, odstraňování chyb a nedostatků, současně ale nesmí vést k nejistotě na straně adresátů právních norem. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby byly vydefinovány základní zásady a principy finančního práva, které korespondují se zvoleným ekonomickým

3 Srov. Havránek, J. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008. s. 225.
4 Harvánek, J. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008. s. 227.

modelem a které budou využívány mimo jiné i v rámci aplikace právních norem, jejich výkladu apod.[5]

Při tvorbě norem finančního práva je zákonodárce omezen mantinely katalogu základních principů právního řádu daných základním zákonem (v České republice ústavním pořádkem České republiky), ale také principy obecně platnými pro právo kontinentální kultury a právo demokratického právního státu. Právní normy nižší právní síly jsou pak navíc omezovány i hranicemi nastavenými normami vyšší právní síly.

Pro zákonodárce by měly platit také následujících principy:[6]

- Respektování ekonomických pravidel zvoleného modelu hospodářství.
- Předvídání krátkodobých i dlouhodobých následků finančněprávní regulace.
- Zohlednění právní regulace příbuzných úseků veřejných finančních činností.
- Omezení vlivu výkyvů v hodnotě peněz na stabilitu norem finančního práva.
- Plynulost změn výše finančních dávek.
- Ochrana zájmů většiny před pronikáním zájmů různých lobby.
- Respektování jednotné finančněprávní terminologie.
- Zohlednění úrovně právního a ekonomického vědomí adresátů právních norem.
- Respektování mezinárodních závazků České republiky.
- Respektování postavení norem komunitárního práva.

3. Hospodářská krize a stabilita norem finančního práva

Problém stability norem finančního práva se plně projevil v souvislosti se světovou hospodářskou krizí, kdy byly jednotlivé státy nuceny bez zbytečných průtahů reagovat na vývoj hospodářství na domácích i světových trzích.

5 Mrkývka, P. Přednáška „*Stabilita norem finančního práva*". Nepublikováno; se souhlasem autora. 27. 6. 2010.

6 Inspirující byly zásady vymezené B. Brzezińskim v článku Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformulovania), *Państwo i Prawo*, roč. 1986, č. 5, s. 66–76. Srov. Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 48.

V souvislosti s tím byly přijímány rozsáhlé novelizace norem finančního práva a to jak ve fiskální, tak i nefiskální části.[7]

Na hospodářskou krizi reagovala také Evropská unie přípravou nových regulací nebo přijímáním komunitárních předpisů, které v některých případech rovněž zasahovaly do národních úprav.

Vzhledem k tomu, že finanční právo jako regulátor společenských vztahů vznikajících a realizujících se v rámci tvorby a použití takových peněžních fondů, které jsou vytvářeny ve veřejném zájmu, k uspokojování veřejných potřeb a v těchto soudech soustředěné peněžní prostředky mají povahu veřejných peněz, má finanční právo zcela zásadní postavení při zabezpečování peněžních prostředků nezbytných pro chod státu. Je tedy zřejmé, že každý stát na hospodářskou krizi reagoval (a stále reaguje v souvislosti s postupným hospodářským růstem) s ohledem na svá specifika odlišně.

Na druhou stranu je však nezbytné poukázat na skutečnost, že subsystémy finančního práva v České republice ve většině případů neznají a neupravují alternativní postupy pro případ nepředvídaného vývoje ekonomiky, hospodářských vztahů, zaměstnanosti, daňové výnosnosti apod. Jedinou výjimku v této souvislosti tvoří oblast devizové regulace, kde při mimořádných situacích vznikajících při vážné makroekonomické nerovnováze a hrozícím nebo nastalém rozvratu hospodářství a finančních vztahů je možná realizace zvláštních povinností a zákazů vyplývajících ze dvou institutů upravených devizovým zákonem[8] – depozitní povinnost a nouzový stav v devizovém hospodářství.[9]

Neexistence alternativních postupů – předem upravených a jasně stanovených v příslušných právních předpisech – vyústila v České republice k přijímání ad hoc opatření majících za cíl okamžité vyřešení problému. Nejčastěji se jednalo o změny v oblasti berního práva, jejímiž cíli bylo zajištění nedostatečných příjmů do veřejných rozpočtů. V této souvislosti je však nezbytné poukázat na skutečnost, že proces přijímání příslušných norem byl značně nestandardní. V některých případech se jednalo z důvodu zrychlení legislativního procesu o poslanecké návrhy, byť se jednalo o novely připravené Ministerstvem financí České republiky, a nebo byla novelizace provedena „přílepkem".[10]

7 Srov. Mrkývka, P. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 55 a násl.

8 Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění pozdějších změn a doplňků.

9 Srov. Bakeš, M. a kol. *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 388 a násl.

10 O ústavnosti takového postupu blíže nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06, http://www.usoud.cz/scripts/detail.php?id=443.

Za zmínku stojí také časové přijímání novelizací a jejich zveřejňování ve Sbírce zákonů. Při pohledu na výčet změn zákonů je zřejmé, že legislativní proces probíhal až ke konci příslušného roku a v konečném důsledku do poslední chvíle adresáti norem neměli právní jistotu v tom, jaká právní úprava bude účinná v následujícím roce. Příkladem je „zákon č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony". Tento zákon byl přijat 18. 12. 2008 a ve sbírce zákonů byl zveřejněn 1. 1. 2009 s účinností k 1. 1. 2009.

Samostatnou kapitolou v této souvislosti je problematika retroaktivity nově přijatých norem, kdy jsou např. – s poukazem na zjednodušení zdanění příjmů – nově daní z nemovitostí zdaňovány i nemovitosti zkolaudované v posledních 15 letech. Obdobně v současné době Ministerstvo financí České republiky připravuje novelu zákona o daních z příjmů, která by měla zdanit výnosy ze stavebního spoření, kdy se bude opět jednat o změnu bez možnosti příslušné reakce.

Je zřejmé, že výše uvedené postupy – bez ohledu na jejich věcné řešení – zásadním způsobem zvyšují nejistotu adresátů norem co do jejich legitimního očekávání, daňového plánování a jiných aspektů.

4. Doporučení de lege ferenda

Je nesporné, že nelze předpokládat – zejména ve finančněprávní oblasti – přijetí zákona předvídajícího všechny možné scénáře vývoje světové i národní ekonomiky. Na druhou stranu je ale možné pouvažovat o přijetí takových norem, které by jasným a srozumitelným způsobem deklarovaly postup státu v případě, že nastanou řádně definované a prokazatelné skutečnosti. Tyto skutečnosti by bylo nezbytné řádně a zdůvodnitelně stanovit a zjišťovat takovým způsobem, aby nebylo možné v rámci vykazování jednotlivých ukazatelů zneužití systému. Takový postup by naopak ještě dále destabilizoval celý systém.

V rámci berního práva by se nejednalo pouze o stabilitu sazeb, ale také ostatních konstrukčních prvků daní. I přes skutečnost, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona,[11] bylo by podle názoru autora tohoto

11 Čl. 11 odst. 5 Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

příspěvku konstruovat taková ustanovení, aby nebylo nezbytné vždy měnit zákon na základě legislativního procesu.

Nejjednodušší změnou u daňových zákonů je v případě poklesu inkasa veřejných rozpočtů navržení zvýšení sazby daně. Pro zajištění stability příslušné normy by ale bylo možné v rámci zákonem stanoveného rozpětí sazeb, respektujícího všechny zásady a principy zdanění, libovolně pohybovat sazbou v návaznosti na výkazy jednotlivých předem stanovených ukazatelů – a to jak v neprospěch adresátů norem (zvýšení sazby), tak i v jejich prospěch (tedy pokles sazby). Tato úprava by měla nejen stabilizační funkci, současně by ale mohla do jisté míry motivovat tyto subjekty k řádnému chování. Adresáti norem by tak měli možnost předvídat chování státu, připravit se na konkrétní očekávatelné změny a v souvislosti s tím adekvátně reagovat.

Jako druhý aspekt stabilizace norem berního práva by bylo vhodné při respektování stejných zásad a principů upravit i další konstrukční prvky daní a jejich změny v návaznosti na rozhodné skutečnosti. Lze pouze doporučit upravení předmětu daně, osvobození a korekčních prvků takovým způsobem, aby adresáti norem měli možnost předem vyhodnotit výhodnost nebo nevýhodnost svého chování se všemi důsledky – i daňovými.

Výše uvedeným, při dodržování ostatní zásad tvorby práva, by bylo dosaženo i respektování principu legitimního očekávání, což je aspekt v berním právu dosud dostatečně neakcentovaný. Současně je nezbytné poukázat na to, že stabilita norem finančního práva, zejména v daňové oblasti, se může stát významným faktorem ovlivňující rozhodování subjektů v rámci daňové konkurence.

Mgr. Jan Neckář
Masarykova univerzita
Právnická fakulta
Veveří 70
611 80 Brno
jan.neckar@law.muni.cz

COMMUNAL UTILITIES ASSOCIATION AS AN ORGANIZATIONAL UNIT OF THE SECTOR OF PUBLIC FINANCE IN POLAND

Prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski
dr hab. Małgorzata Ofiarska

Abstract: Communal utilities associations in Poland are legal entities of the public finance sector separate from local government units. Their autonomy is determined by, e.g. legal personality, performance of public tasks on their own behalf and at their own responsibility, adoption of their own budgets, possession of ruling and control as well as executive bodies separate from local government units forming them. They are created voluntarily by interested local government units (districts and counties). On the other hand, binding regulations generally do not settle the issue of communal utilities associations' income sources, leaving it for being regulated in their articles of association. Supervision over the functioning of communal utilities associations, like with regard to local government units, is exercised by: Prime Minister, province Governors, and regional accounting chambers in financial cases.

Keywords: communal utilities association, public finance sector, public tasks.

1. Communal Utilities Association as an entity of the public law

At the moment of restitution of local government in Poland, i.e. in 1990, one introduced the possibility of establishing communal utilities associations (in the period until 31 December 1998 only district associations, since local government was established only at the district level). The right to establish such associations was directly expressed in the provisions of the Act dated 8 March 1990 on district self-government,[1] however this right was not confirmed by the Constitution of the Republic of Poland, still valid at that time, partially

1 Uniform text Journal of Laws of 2001, No. 142, item 1591 with amendments, hereinafter referred to as the Act on local district government.

adjusted to system changes in Poland.[2] In Article 5 it provided only for the guarantee of local government's participation in exercising power, as well as freedom of activities of other forms of local government. However, already the constitutional Act from 1992[3] confirmed the legal status established in the normal Act, stating in Article 75 that the principles of association of local government units (l.g.u.) and representing their interests towards state authorities are determined by the Act.

The right of association under local government units is best expressed in the currently valid Constitution of the Republic of Poland.[4] According to its Article 172, local government units have the right of association, as well as the right to join international organizations of local and regional communities, as well as the right to cooperate with local and regional communities of other countries. The way of exercising these rights is determined by the Act.[5] One should emphasize that a new entity of supranational nature which has not had an equivalent in the Polish legal order so far, is the European Group for Territorial Cooperation[6]. The groups are not international organizations, communal utilities associations, societies or companies. They are a new legal instrument established for the purpose of close and improved territorial cooperation between partners from different member states. They enable overcoming barriers faced by joint ventures of the transborder, transnational or interregional nature owing to diverse legal and institutional systems of entities that take part in them. The attribute of legal subjectivity allows the

2 Uniform text Journal of Laws of 1976 No. 7, item 36 with amendments

3 The Act of 17 October 1992 on mutual relations between the legislative and executive authority of the Republic of Poland and local government (Journal of Laws no. 84, item 426 with amendments).

4 Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997, (Journal of Laws No. 78, item 483 with amendments).

5 It is the aforementioned Act on local district government and, apart from this: the Act of 5 June 1998 on local county government (uniform text Journal of Laws of 2001, No. 142, item 1592 with amendments), hereinafter referred to as the Act on local county government; the Act of 5 June 1998 on local province government (uniform text Journal of Laws of 2001, No. 142, item 1590 with amendments), hereinafter referred to as the Act on local province government; the Act of 15 September 2000 on the terms of accession of local government units to international associations of local and regional communities (Journal of Laws No. 91, item 1009 with amendments).

6 The Act of 7 November 2008 on the European group of territorial cooperation (Journal of Laws No. 218, item 1390) and the Regulation (EC) no. 1082/2006 of the European Parliament and the Council of 5 July 2006 on the European Group of Territorial Cooperation (EGTC) (Official Journal EU L 210 from 31.07.2006, page 19).

groups to apply for measures from the European Community in order to execute integrated projects of territorial cooperation.[7]

The Act on district government and the Act on county government regulate the principles of establishment, system and material bases for functioning of communal utilities associations. They are created voluntarily[8] for the purpose of common performance of public tasks by districts (inter-district associations) or by counties (associations of counties). A city with county rights may establish associations with districts. The freedom of establishing associations, joining and withdrawing from them originates from the legal principle of voluntariness of cooperation in this form.[9] On the other hand, one has not introduced the possibility of establishing associations by provinces or joining the existing associations by provinces.

A characteristic feature of associations is their purposefulness, since they are entities appointed for implementation of objectives specified in the Act. The objective generally defined in the Act is common performance of public tasks, but this expression requires particularization. In fact, this objective is the transfer (entrusting) of the tasks of districts (counties) agreed by districts (counties) that the association will perform on its own behalf and at its own responsibility. The association may be entrusted with any public tasks of districts (counties), both those that the implementation of which takes place in administrative and legal forms and those that may be implemented in civil forms.[10] In such a situation specific rights and obligations pass onto the association, which results directly from the provisions of Article 64 passage 3 of the Act on district government and from Article 65 passage 3 of the Act on county government, but the tasks of the district (county) do not expire, therefore, they may join also another association.[11]

7 Substantiation of the bill on the European group of territorial cooperation – form no. 893 of the Sejm of the Republic of Poland 6th term of office.

8 Sentence of the Provincial Administrative Court in Gliwice dated 4 March 2008, IV SA/GI 49/08, LEX no. 466375; supervisory settlement of the Governor of Świętokrzyskie Province dated 3 December 2009, PNK.I-0911/175/2009, LEX no. 576470.

9 Brzeski, M. Gloss to the resolution of the Supreme Administrative Court dated 11 April 2005, OPS 2/04, *Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa* (Law Studies in Gdańsk – Jurisdiction Review) 2006, z. 4, item 47.

10 Sentence of the Provincial Administrative Court in Kraków, dated 22 September 2009, III SA/Kr 1077/08, Nowe Zeszyty Samorządowe (New Local Government Notebooks) 2010, no. 1, p. 16.

11 Sentence of the Supreme Administrative Court dated 7 November 2008, II OSK 1216/08, LEX no. 533146; differently in the sentence of the Provincial Administrative Court in Gorzów

Resolutions on establishment of an association, accession to an association or withdrawal from an association are adopted accordingly by councils of interested district or counties. Only districts are obliged to inform the province governor about the intention to join an association. This obligation however, is only of regulatory nature and failure to fulfill it does not involve any negative legal effects for the district. Failure to inform the province governor about the intention to join an association cannot be regarded as significant breach of the law, especially that the province governor has no possibility of opposing the district's decision, and the resolution on establishment of an association or on joining an existing association and is subject to supervision in a separate mode specified in Chapter 10 of the Act on district government.[12]

Associations perform public tasks on their own behalf and at their own responsibility. They are separate legal entities with legal personality they acquire upon the entry in the register kept by the minister competent for public administration and upon announcement of the articles of association adopted by councils of interested districts (counties) with an absolute majority of votes of their statutory members. The association's Articles of Association should specify: its name and registered office; participants and duration; the association's tasks; bodies and scope of their operations; the principles of using the association's structures and devices; principles of participation in the costs of common operations, profits and covering of the association's losses; principles of joining and withdrawing, as well as the principles of property settlements; principles of the association's liquidation; other principles determining cooperation. Communal association's system is thus determined by its articles of association.[13]

The Act on district government and the Act on county government refer to two bodies of a communal association that must be established so that the association could function, i.e. the association's assembly (constituting and control body) and the association's management (executive body). Inter-district

Wlkp. dated 26 July 2006, II SA/Go 247/06, Official Journal of Lubuskie Province no. 62, item 1418.

12 P. Kuzior, Utworzenie związku międzygminnego a działalność nadzorcza wojewody (Establishment of an inter-district association and supervisory activities of a province governor, *Samorząd Terytorialny* (Local Government) 2007, no. 1–2, p. 97.

13 J. Korczak, Diety radnych rad gmin za udział w pracach organów związków międzygminnych (Expense allowances of councillors of commune councils for participation in the works of bodies of inter-district associations), *Nowe Zeszyty Samorządowe* (New Local Government Notebooks) 2002, no. 3, p. 24.

association's assembly is formed by district heads participating in the association, however, at the request of the district head the district council may entrust district representation in the assembly to the district head deputy or a councillor.[14] The association's articles of association may grant more than one vote in the assembly to specific districts. In such a situation additional representatives are appointed by the interested district council. The association's assembly is formed by two representatives of counties participating in the association. The principles of county representation in the association is determined by the county council.

The communal association's management is appointed and dismissed by the association's assembly from among its members. The association's articles of association may accept selection of the management board members from outside the assembly members in a number not exceeding 1/3 of the association's members.

2. Subjective boundaries of the public finance sector in Poland

As mentioned above, the right to establish communal utilities associations was introduced along with local government's restitution, i.e. in 1990. In the effective period of the Act of 5 January 1991 Budget Law,[15] the term "public sector" was used, but only for the purposes of presenting its financial balance. One introduced the obligation to attach substantiation to the budget bill, containing, e.g. the balance of the public sector's finance, including income and expenses of the state budget, state extra-budgetary economy units, state targeted funds, district budgets, district extra-budgetary economy units. Application of such a diversified criterion thus prevented determination of the public sector's boundaries, since it did not list all organizational units forming this sector but was limited only to listing some of them (i.e. state extra-budgetary economy units, state targeted funds, district extra-budgetary economy units). The analysis of regulations determining the objective and subjective scope of the state budget and district budgets did not lead to determining precise subjective boundaries of the public sector either.

14 Gurdek, M. Status prawny zastępcy wójta, *Przegląd Prawa Publicznego* 2008, nr 7–8, s. 106.
15 Uniform text Journal of Laws of 1993 No. 72, item 344 with amendments

The notion of "public finance sector" in the Polish legislation was used for the first time in the Act of 26 November 1998 on public finance[16] and then repeated in the Act of 30 June 2005 on public finance[17] and in the currently valid Act of 27 August 2009 on public finance.[18] Each of these Acts however, was limited only to listing organizational units forming this sector, but the list was exhaustive, since the catalogue of these units is of closed nature. The above statement is of critical importance not only in terms of order (formality) but, first of all, for substantive reasons. Under the public finance sector the binding principles of conducting financial economy as well as the principles of responsibility in this respect are of special nature, that is rigorous.[19]

A characteristic feature for the public finance sector is the fact of conducting operations related to gathering and spending public funds (e.g. originating from taxes, fees, obligatory premiums transferred from the European Union budget and structural funds). All of these operations form public financial economy, that is financial economy of the state, local government and other public-legal entities, e.g. the National Health Fund or the Social Insurance Institution. In spite of the fact that formally they do not belong to the public finance sector, organizational units such as the ones listed below often execute specific public tasks financed from public measures: pension funds, professional councils, trade unions, associations of employers, foundations and societies.[20]

The processes of gathering and distributing public funds are implemented by various organizational units forming the public finance sector. Until 2009 inclusive its formal internal division into subsectors was used (from 1998 to 2005 into two subsectors: governmental and self-governmental, while in the years 2006–2009 one introduced division into three subsectors: governmental, self-governmental and social insurance). In 2010 the division in the public finance sector into subsectors ceased to be used, and one limited to listing particular categories of organizational units forming this sector. These are:

– public authorities, including government administration bodies, state control and law protection bodies, as well as courts and tribunals,

16 Uniform text Journal of Laws of 2003 No. 15, item 148 with amendments
17 Journal of Laws no. 249, item 2104 with amendments
18 Journal of Laws no. 157, item 1240 with amendments
19 C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce* (Financial law in the European Union and in Poland, Warsaw 2005, p. 213 and the following
20 Borodo, A. *Polskie prawo finansowe – zarys ogólny* (Polish financial law – general outline), Toruń 2007, p. 16.

- local government units and their associations,
- budget units,
- local government budget institutions,
- executive agencies,
- budget economy institutions,
- state targeted funds,
- Social Insurance Institution and funds managed by it, as well as the Agricultural Social Insurance Fund and funds managed by the President of the Agricultural Social Insurance Fund,
- National Health Fund,
- independent public health care institutions,
- public universities,
- Polish Academy of Sciences and organizational units created by it,
- state and local government culture institutions and state film institutions,
- other national or local government legal persons established on the basis of separate acts in order to perform public tasks (except for companies, research institutes, banks and companies operating under the commercial law).

3. Communal utilities associations as separate entities of the public finance sector

The Budget Law Act and the subsequently valid Acts on public finance, as well as other Acts[21] governing the basis for financial economy of a local government in Poland, expressly separate local government units from associations of these units, as separate entities of the public law. When listing districts, counties and local government of the province and their associations, the legislator undoubtedly applied disjunctive division.[22]

However, such a separation is not absolute, since the legislator often refers to the clause on proper application of the regulations on financial economy of districts or counties to the financial economy of a communal utilities

21 E.g. in Article 2 of the Act of 29 September 1994 on accounting (uniform text Journal of Laws of 2009, No. 152, item 1223 with amendments).

22 Sentence of the Provincial Administrative Court, Branch in Rzeszów, dated 5 February 2009, I SA/RZ 747/08, LEX no. 484856.

associatio.[23] This way of normalization of the principles of financial economy of communal utilities associations may hardly be considered as proper. Communal utilities associations, despite being created by local government authorities, do not have such a legal status. Pursuant to Article 164, passages 1 and 2 of the Constitution of the Republic of Poland from 1997, the basic unit of a local government is a district, while other units of regional or regional and local government are determined by the Act,[24] according to which the basic units of a three-level territorial division of the country are districts, counties and provinces. Communal utilities associations, despite being created by local government units for the purpose of performing public tasks, do not have the status local government units. The notion of "a local government unit" should be related to a community formed by the inhabitants of a given unit of the basic territorial division of the country, and communal utilities associations, due to their establishment for performing specific tasks, do not from such a community.[25]

Appropriate application of the regulations on financial economy of local government units to communal utilities associations was and still is a source of many interpretation doubts. They referred even to such a fundamental issue as whether the basis for financial economy of a communal utilities association is the budget, with all consequences related to adopting this financial plan with particular legal status, or any financial plan. In Article 73a of the Act on district government and in Article 72 of the Act on county government, one used the term "financial plan", at the same time specifying that it is adopted by the association's assembly.

However, judicial decisions have justifiably emphasized for many years that proper application of the principles of financial economy of districts or counties to communal utilities associations means running the association's financial economy on the basis of the budget,[26] not a material and financial

23 See Article 73a of the Act on the local government and Article 72 of the Act on local county government.

24 The Act of 24 July 1998 on introduction of the basic three-level territorial division of the country (Journal of Laws No. 96, item 603 with amendments).

25 Sentence of the Provincial Administrative Court in Gliwice dated 26th May 2008, I SA/GI 1028/07, LEX no. 532767.

26 Sentence of the Supreme Administrative Court dated 29 December 1995, SA/Kr 1693/95, Finanse Komunalne (Municipal Finance) 1996, no. 6, p. 81; sentence of the Court of Appeal in Warsaw dated 14 February 2002, I ACa 857/01, OSA 2003, z. 8, item 33.

plan or a plan of own investments.[27] On the other hand, an inconsistent thing in this respect is the position of supervision authorities over local government. In supervisory decisions, one used the terms "budget"[28] and "financial plan".[29] The notion of budget is properly used by regional accounting chambers, which should not be surprising, since these are supervisory bodies specialized in financial cases, while the province governor is not such a specialized supervision authority. Similarly, in literature one properly stated that a communal association gains income as well as bears expenses and may realize public outgoings, and the comparison of these data may not be included in any planning-based act other than the budget which is the basis for the financial economy of a communal utilities association. The responsibility of the communal utilities association's assembly is to adopt the budget which is subject to supervision of the regional accounting chamber. On the other hand, financial plan should be determined as the forecast of the size of revenue and expenses of the association's office.[30]

The clause ordering appropriate application of the regulations on financial economy of districts or counties to the financial economy of communal utilities associations was, in the initial period, included only in the Act on district government and the Act on county government. Such a clause was not included in the Act of 5 January 1991 Budget Law and in the Act of 26 November 1998 on public finance. However, the aforementioned clause was applied already in Article 171 of the Act of 30 June 2005 on public finance, but to a limited extent. When determining acceptable debt limits of local government units and the amount of annual expenses of these units, intended for handling their debt, one agreed, at the same time, that such limits should be applied accordingly to communal utilities associations.

27 Sentence of the Supreme Administrative Court dated 29 December 1995, SA/Kr 1362/95, Finanse Komunalne (Communal Finance) 1996, no. 6, p. 78.

28 E.g. Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Bydgoszcz dated 17 April 2002, IX/12/02, OwSS 2003, z. 2, item 47; Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Katowice dated 22 December 1998, 2721/ XLIII/98, OwSS 1998, z. 2, item 68; Resolution of the Regional Chamber of Accounting, Branch in Rzeszów, dated 4 May 1998, XVI/II/884/98, OwSS 1998, z. 4, item 134; Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Kielce of 11 January 1996, 4/96, OwSS 1996, z. 2, item 59.

29 E.g. supervisory settlement of the Governor of Lubuskie Province dated 27 March 2008, PN.II.AJar.0911-2-13 (2)/08, Nowe Zeszyty Samorządowe (New Local Government Notebooks) 2008, no. 4, p. 72.

30 Kastelik, J. Gospodarka finansowa związku komunalnego (Financial management of a communal utilities association), *Administracja* (Administration) 2007, no. 2, p. 126.

Only in Article 4 passage 2 of the Act of 27 August 2009 on public finance did one apply – in a universal manner – the clause on proper application of regulations concerning local government units to communal utilities associations. The obligation of proper application of the regulations of the Act on public finance to the associations of districts and counties, concerning local government units, results from the fact that one did not separately regulate the principles of carrying out financial economy of the aforementioned associations. Therefore, if specific regulations of the Act on public finance are addressed explicitly to local government units (e.g. they regulate the procedure of preparation, adoption and performance of budgets, application of proper budget classification, preparation and adoption of a long-term financial forecast, application of principles limiting public debt incurring, organization and scope of internal audit), they should be applied accordingly to communal utilities associations.

One should emphasize that the universal clause ordering appropriate application of the regulations concerning local government units to communal utilities associations was formulated earlier in Article 5 of the Act of 20 December 1996 on municipal economy[31]. According to its provisions, the provisions of the Act on municipal economy shall apply respectively to performing public tasks of communal utilities associations to satisfy collective needs of the population in the sphere of public utility, especially by way of providing commonly available services. Similarly, on the grounds of the provisions of the Act of 29 January 2004 – Public Procurement Law[32], local government units and communal utilities associations are treated identically, which results from the provisions of Article 3, passage 1, item 1 of this Act, according to which the Act shall apply to granting public orders by units of the public finance sector, as defined by the regulations concerning public finance.

Appropriate application of the regulations on financial economy of local government units to communal utilities associations could give the right to state that their legal status under the public finance sector is almost identical. At the same time, they should remain separate legal entities, in accordance with the concept adopted in the Act on district government and the Act on county government. Communal utilities associations and local government units execute specific public tasks on their own behalf and at their own

31 Journal of Laws of 1997 No. 9, item 43 with amendments
32 Uniform text Journal of Laws of 2007 No. 223, item 1655 with amendments

responsibility. First of all, they have separate budgets and their sources of income and revenue. For obvious reasons, a part funds of communal utilities associations come from local government units forming those associations (for instance in the form of membership fees and other fees paid by the association's members, subsidies transferred for of communal utilities associations). However, separate sources of income of a communal utilities association usually are: receipts from the association's business operations, income earned from its companies or from the association's participation in companies and other business projects, receipts from sales of the association's property components, provisions, inheritance and donations, obtained financial measures from assistance programs, including EU funds. In addition, usually of the articles of association of a communal utilities association contain a clause in accordance with which the association is responsible for liabilities with the whole property, while its members (districts, counties) are not responsible towards any third parties for of the association's liabilities.[33]

This concept of legal, as well as financial and legal self-reliance of communal utilities associations and local government units forming such associations shall be, however, disturbed on the grounds of some provisions of the Act of 27 August 2009 on public finance. Clearly, according to the provisions of Art 243 and Article 244 of this Act, the debt limit of a local government unit is charged with an appropriate indebtedness amount charging the communal utilities association, the member of which remains a given local government unit. This means that with regard to determining the acceptable level of their debt, it comes to a specific disturbance of legal autonomy of a communal utilities association and local government units forming this association.

In a given budget year, to the total amount of:

1) repayment of installments of credits and loans (intended for: financing of the planned budget deficit of the local government unit; repayment of liabilities incurred before under the issue of securities as well as incurred loans and credits; anticipating funding of actions financed from funds from the European Union budget; for financing of expenses on investments and

33 See, e.g. announcement of the Governor of the Province of Lower Silesia dated 15 December 2008 on announcing the articles of association of Inter-District Association called "Bóbr" based in the city of Bolesławiec (Official Journal of the Province of Lower Silesia 2008, no. 323, item 4295); resolution no. 28/IX/2008 of the Assembly of the Association of Districts of the Land of Gorlice dated 19 September 2008 on acceptance of the uniform text of the articles of association for the Association of Districts of the Land of Gorlice (Official Journal of the Province of Little Poland 2008, no. 756, item 5348).

investment purchases included in projects specified in long-term financial forecast of the local government unit) along with interest on such of credits and loans due in a given year,

2) redemption of securities issued for the purposes specified in item 1), along with due interest and discount from securities,

3) potential repayments of amounts resulting from granted sureties and guarantees,

– granted to a local government unit (district or county), one adds, for repayment in the same year budget, the amounts of liabilities of a communal utilities association co-created by a given local government unit:
  a) in the amount proportional to its share in common investment co-financed from the credit, loan or emission of bonds repaid or redeemed in a given budget year,
  b) in other cases – in the amount proportional to its share in payments submitted for the association it is a member of.

The total amount of repayments and redemption of the local government unit referred to above does not include liabilities of an association co-created by this unit, for which the unit granted guarantees and sureties.

Introduction of such a rule means that a local government unit shall be obliged to take account, in its debt limit, of liabilities incurred by another unit, i.e. by a communal utilities association. The purpose of such a solution is to maintain liabilities of associations of local government units on a safe level.[34] On the communal utilities association's management one has imposed the obligation to inform executive bodies of local government units forming an association and a competent regional accounting chamber about the amounts of liabilities of this association, within 15 days from the date of incurring them. This solution will be applied for the first time only with regard to budget resolutions of local government units adopted for 2014.[35] One should emphasize that the above rule is applied only unilaterally, i.e. indebtedness of a communal utilities association should be taken account of – in specific proportion – in the debt limit of a district or a county being members of such an association. On the other hand, one has not introduced a solution

34 Substantiation for the bill on public finance – form no. 1181 of the Sejm of the Republic of Poland 6th term of office.

35 See Article 121, passage 1, item 2 of the Act of 27 August 2009 Regulations introducing the Act on public finance (Journal of Laws No. 157, item 1241 with amendments).

ordering to take account, in the debt limit of a communal utilities association, of a specific part of debt of the local government unit being its member.

Until 31 December 2013, one upheld Article 169 – Article 171 of the Act of 30 June 2005 on public finance. With regard to the examined problem this means that a communal utilities association and local government units forming this association are still treated as fully separate entities whose debt and costs of handling it are not connected in any way. This means that a local government unit indebted even to the maximum (i.e. whose debt reached 60 % of total actual income in a given budget year), being a member of a specific communal utilities association, does not stop such an association from incurring another debt, unless this association has already reached the limit of acceptable debt. Introduction of a relatively long transitional period, i.e. until 31 December 2013, after which new principles for calculating the limit of acceptable debt of local government units will become effective, may be assessed positively, since it allows to adjust them to new solutions. On the other hand, there is a serious hazard that local government units, knowing new and less favourable solutions, will undertake attempts of quick, and even excessive, debt incurrence in the transitional period of communal utilities associations they are not the members of, for the purpose of using the previous, attractive solutions.

Principles of functioning of the public finance sector's organizational units are determined also by the provisions of other acts. With regard to communal utilities associations one should, first of all, refer to the Act of 29 June 1995 on bonds.[36] According to the provisions of this Act, communal utilities associations obtained rights comparable to local government units with regard to the issue of bonds (including also their special type, i.e. revenue bonds), since the issuer of bonds may be both a single local government unit and a communal utilities association.[37] However, not to every extent the rights of local government units and communal utilities associations are identical. Clearly, according to Article 6 of the Act on bonds, local government units and the Capital City of Warsaw may guarantee liabilities arising from bonds issued, e.g. by other local government units, associations of these units and the Capital City of Warsaw. On the other hand, from the quoted provision of the Act one cannot conclude that a communal utilities association was authorized

36 Uniform text Journal of Laws of 2001, No. 120, item 1300 with amendments

37 Łyszczak, M. Obligacje Komunalne jako źródło finansowania gmin (Communal bonds as a source of financing districts), *Samorząd Terytorialny* (Local Government) 1995, no. 3, p. 28.

to grant sureties of liabilities resulting from bonds issued by other local government units, associations of these units and the Capital City of Warsaw. This means that, on the basis of the quoted provision of the Act on bonds, the scope of rights of a local government unit is wider than the scope of rights of a communal utilities association. The subjective scope of granted sureties specified in Article 6 of the Act on bonds is unambiguous and closed. The above provision, as lex specialis, namely a special provision, excludes application of general regulations to the extent standardized therein.[38]

Local government units and communal utilities associations are treated as separate legal entities on the grounds of the provisions of the Act of 7 October 1992 on regional accounting chambers.[39] From Article 1, passage 2 of this Act one can conclude that regional accounting chambers exercise supervision over the operations of local government units and communal utilities associations with regard to financial issues (i.e. the procedures for adopting the budget and its amendments; the budget and its amendments; incurring liabilities affecting the amount of public debt and granting loans; principles and scope of granting subsidies from their budgets; local taxes and fees that the regulations of the Tax Regulations Act apply to;[40] vote of approval; long-term financial forecast and its amendments) and control their financial economy and public orders.

Literature spreads the view, according to which disregarding of communal utilities associations in the content of Article 164, Article 167 – Article 169 of the Constitution of the Republic of Poland and the legislator's limitation only to listing local government units, is tantamount to the lack of possibility of exercising supervision by regional accounting chambers over the operations of communal utilities associations that are legal entities separate from local government units.[41] It is difficult to accept this view, since Article 164 and in Article 167 – Article 169 of the Constitution of the Republic of Poland regulate various issues concerning local government units (e.g. status of a district as the basic local government unit, guarantee of participation in

38 Resolution of the Regional Chamber of Accounting in Warsaw dated 8 September 2004, 146/K/04, OwSS 2005, z. 1, item 30.

39 Uniform text Journal of Laws of 2001, No. 55, item 577 with amendments

40 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

41 Storczyński, J. Postępowanie w sprawie skargi jednostki samorządu terytorialnego do NSA na rozstrzygnięcie nadzorcze kolegium regionalnej izby obrachunkowej – wybrane zagadnienia, *Kwartalnik Prawa Publicznego* 2002, nr 4, s. 129.

public income, local tax control) except for supervision issues. Article 171, passage 1 of the Constitution of the Republic of Poland clearly specifies that the operations of local government are subject to supervision from the point of view of legality. In this provision one used a broader term "local government", which includes both local government units and communal utilities associations. Only in Article 171, passage 2 of the Constitution of the Republic of Poland, when listing supervision bodies (the Prime Minister, province governors and regional accounting chambers with regard to financial issues) did one use the expression "local government units", which should be considered as a specific lack of consistency of the legislator and internal inconsistency of the provision of Article 171 of the Constitution of the Republic of Poland. This way of editing this provision may be a source of doubts whether regional accounting chambers are authorized to supervision over the operations of communal utilities associations in financial issues.

4. Final remarks

Communal utilities associations in Poland are a legal institution relatively often used as a form of cooperation of local government units. At the moment of restitution of local government in Poland, i.e. in 1990 one created 297 communal utilities associations, 65 of which were liquidated. According to the situation as of 30 June 2010, the operations were conducted by 230 inter-district associations and 2 county associations.[42] They were established for implementation of various public tasks, e.g. coordination of economic projects; cooperation in the field of environmental protection, preventing its degradation and devastation caused by the development of industry, ecological education, water management and water supply, promotion of tourism, limitation of unemployment, trainings, maintenance of cleanliness and order; fire protection; health protection; phone network construction; coordination of local public transport; gathering, neutralization and use of municipal and industrial waste; development of sports and leisure infrastructure; modernization and expansion of communication systems.

Usually communal utilities associations are created for indefinite period

42 Register of inter-district associations and associations of counties led by the minister competent for public administration.

of time, therefore, they are a sustainable and long-term form of cooperation of local government units, not a phenomenon of episodic nature. A characteristic feature is the performance of more than one category of public tasks by a given communal utilities association. Members of a communal utilities association are several to a dozen or so local government units, usually neighboring, since the association's tasks consist, first of all, in fulfilling common needs of their members. Only in several communal utilities associations are there more than 20 members, for instance in the Inter-District Association of the Region of Ciechanów based in Ciechanów in the Mazovian province, registered on 24 June 2009 (27 members), Inter-District Association "Bzura" based in Łowicz in the province of Łódź, registered on 5 June 2009 (24 members) or in the Association of Districts of the Region of Puszcza Białowieska based in the city of Bielsk Podlaski in the province of Podlasie, registered on 2 March 2007 (26 members).

In the vast majority of cases the tasks of communal utilities associations are of material nature (e.g. investments, transportation services, delivery of water, receipt of waste). On the other hand, less frequent tasks are of intangible nature (e.g. promotion of tourist, landscape or historical qualities; cultural initiatives; cultivation of local customs and ceremonies; execution of tests and expert studies for the association's members).

Budgets of communal utilities associations, adopted for 2010, are diverse to a significant extent. With regard to planned income and expenses, the amounts are, in most cases, from a few dozen to a few hundred thousand PLN,[43] sometimes only several million PLN,[44] and in completely exceptional

43 See, e.g. resolution no. XIV/40/2009 of the Assembly of the Ecological Municipal Waste Management Association called "EKOGOK" in Gać dated 18 December 2009 on adoption of the Association's financial plan for 2010 (Official Journal of the Province of Lower Silesia 2010, no. 105, item 1650); resolution no. 6/2009 of the Communal Utilities Association's Assembly called "Wodociągi Lisowice" (Lisowice Water Pipelines) dated 21 December 2009 on the budget of the Communal Utilities Association called "Wodociągi Lisowice" for 2010 (Official Journal of the Province of Lower Silesia 2010, no. 101, item 1572); resolution no. XV/48/10 of the Assembly of the Association of Districts of the Land of Kujawy dated 22 January 2010, on adoption of the budget for the Association of Districts of the Land of Kujawy for 2010 (Official Journal of the Kuyavian – Pomeranian Province 2010, no. 63, item 690).

44 See, e.g. resolution no. 64/XXIII/09 of the Assembly of the Association of Districts of Karkonosze dated 23 December 2009 on adoption of the budget for the Association of Districts of Karkonosze for 2010 (Official Journal of the Province of Lower Silesia 2010, no. 105, item 1651); budget resolution no. XV/26/09 of the Assembly of Inter-District Association called "Mazowsze Zachodnie" based in Mszczonów dated 14 December 2009 (Official Journal of the Mazovian Province 2010, no. 23, item 344).

cases – a few hundred million PLN.[45] They are dominated by income and current expenses, and sometimes the only dominant item is property income. In many cases in budgets of communal utilities associations one plans surpluses. In the budgets of the largest of communal utilities associations one plans budget deficits which are financed with budget surpluses in the previous years and loans incurred in banks.

One may state that communal utilities associations have become a relatively sustainable form of cooperation in Poland, especially between districts with regard to public tasks due performance of which exceeds organizational and financial possibilities of particular communes. Episodically, only this form of cooperation is used by counties which, on the other hand, more and more willingly benefit from the form of agreement. As opposed to local government units which were established as a result of statutory decisions (three-level basic administrative division of the country), communal utilities associations are created as a result of bottom-up (local) initiatives. This way, they are a form of correction of statutory division of public tasks and funds allocated for their implementation.

Local government units (districts, counties and provinces) and communal utilities associations under the public finance sector are regarded as separate legal entities, with some reservations presented above. In the comparison of provisions of the acts on local district government and on local county government to the provisions of acts regulating functioning of the public finance sector one may notice some inconsistency of concepts. In the acts governing system issues of a local government one distinguishes the provisions concerning communal utilities associations, whereas in the legislation regulating their financial issues there is no such division which is replaced by a universal clause on proper application of the regulations on financial economy of local government units to communal utilities associations. In the Act of 13 November

45 See, e.g. resolution no. XV/64/2009 of the Assembly of Inter-District Association for Ecology in Żywiec dated 29 December 2009 on adoption of the budget of Inter-District Association for Ecology in Żywiec for 2010 (Official Journal of the Silesian Province 2010, no. 29, item 413) with the planned income approximately amounting to 245 million PLN and expenses approximately amounting to 289 million PLN: uchwałę nr XCIX/24/2009 Zgromadzenia Komunikacyjnego Związku Komunalnego GOP w Katowicach z dnia 8 grudnia 2009 r. w sprawie planu finansowego Komunikacyjnego Związku Komunalnego GOP na 2010 r. (Dz. Urz. Woj. Śląskiego 2010, Nr 29, poz. 411) z planowanymi dochodami i wydatkami wynoszącymi po około 504,5 mln zł.

2003 on income of local government units,[46] therefore, in the basic legal act related to financial economy of a local government, there is no such clause.

The period of 20 years of revived local government's functioning in Poland entitles to formulate some postulates to the legislator. One may suggest changing title of the Act on income of local government units to the title "on the sources of local government's income" and separating it within the chapter containing regulations related directly to communal utilities associations which are, after all, separate legal entities. It would positively affect the clarity of financial – legal solutions concerning communal utilities associations and could remove the still arising interpretation doubts on the background of proper application of the regulations on financial economy of local government units.

Imitating current solutions promoting the processes of combining districts and counties, consisting in increasing the ratio of share in the receipts from personal income tax – in the period of 5 years from the year following their connection – by 5 percentage points, one can suggest similar solution in case of creating large communal utilities associations (e.g. with a properly high amount of budget income and expenses) performing public tasks significant for a given area (for instance, with regard to the scope of flood protection, local public transport, municipal waste management, investments and repairs on district and county roads). Strengthening of incentives of material interest in cooperation in the form of communal utilities associations may contribute to better and more comprehensive satisfaction of the needs of local communities without creating hazards for the sphere of self-reliance of local government units, protected by the law.

Prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski
Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji
Ul. Narutowicza 17a
70 – 240 Szczecin
Poland
zofiarski@mec.univ.szczecin.pl

46 Uniform text Journal of Laws of 2010, No. 80, item 526 with amendments

THE RISK OF STATE BANKRUPTCY IN CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Przemysław Panfil, Ph.D.

Abstract: This paper investigates the problem of a state bankruptcy. Most often, it appears as a result of overly expansionary fiscal policy. During the economical crisis, it leads to a strong increase in the budget deficit and public debt exceeds the safe level. There are some symptoms which indicate a growing risk of state bankruptcy. Among the EU member states from Central and Eastern Europe this risk is the highest in Hungary, Lithuania and Latvia.

Keywords: public debt, budgetary deficit, state bankruptcy.

Introduction

Over two hundred years ago, Joseph Marie Terray, acting as General Inspector of Finance at the court of Louis XV, expressed the view that each government should bankrupt once every hundred years. Due to the enormous social costs of state bankruptcy this advice cannot be applied in practice. This shows, however, that the issue of debt for years remained one of the most important problems of fiscal policy. Despite a widespread belief that the state cannot fail, it happens very often. Bankruptcy should be understood as an unilateral cancellation of the state loan commitments or a revision of contract terms, resulting in reducing lenders rights.

In periods of economic problems, the issue of public debt grows to regional or global level. At present, it is the biggest challenge for a European integration process and becomes a threat to a further existence of the common currency. Greece is at the border of the solvency. Debts of Spain, Portugal, Ireland or Great Britain are rapidly growing. This problem is also known in Central and Eastern Europe. The best example is Hungary. That is why it is important to identify the causes of state bankruptcy and isolate the most significant pre-indicators. "Safe" level of public debt should be also defined. The paper will examine the financial situation of selected countries in Central and Eastern Europe.

Causes of state bankruptcy

Most frequently states go bankrupt as a result of overly expansionary fiscal policy, characterized by a high fiscal deficit. In this situation, part of the expenditure is financed by funds obtained through the emission of government debt securities. This leads to an increase in public debt, the debt-servicing costs and further deepening of a budget deficit. This mechanism is known as the spiral of debt. The fact that the previously contracted obligations are refinanced by incurring new obligations is aggravate this issue. This implies a necessity of a steady increase in treasury securities and adversely affect their prices. Beyond a certain "safe" level of debt financing problems are starting to grow so rapidly that it becomes increasingly difficult to avoid bankruptcy.

There are also other factors which are increasing the risk of state bankruptcy. The most important are mistakes in the process of public debt management, in particular the excessive emission of short-term or denominated in foreign currency treasury securities. A great examples of that are occurrences which took a place in Russia in 1998. In preceding period, the main way of funding a high budget deficit in this country was an emission of treasury bills (known as GKO), which were placed primarily for foreign investors. This led to a drastic increase in short-term external debt.[1] Further placement of capital in Russia has become highly risky, as evidenced by the decreasing of creditworthiness of financial instruments issued by the country. To induce investors to buy GKO, they were sold at lower and lower prices. It led to an increase in debt servicing costs of the Treasury, which reached a peak of 40 % of budget expenditure.[2] It caused, on the currency market, a strong pressure on the ruble exchange rate decline that ultimately faltered on the 17th of August 1998. An outflow of foreign capital has limited a possibility refinance existing debt and forced to suspend the redemption of GKO.[3]

Others factors, increasing the risk of state bankruptcy are economic disturbances.[4] They usually lead to a strong growth in budget deficits, which

1 Małecki W., Sławiński A., Piasecki R. Żuławska U., *Kryzysy walutowe*, Warszawa 2001, p. 141.
2 Ibidem, pp. 144–145.
3 Panfil P. Kryzys finansowy a zarządzanie długiem Skarbu Państwa (in:) Bieliński J. Czewiński M. (eds), *Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa w warunkach zakłóceń na rynkach finansowych*, Sopot 2008, p. 47.
4 Sometimes, long-term economic crises can be, a self-sufficient cause of the state bankruptcy. An example is The Great Depression which was started in 1929. It led to the insolvency of Germany, Poland, Austria, Hungary, Romania, Turkey and most of Latin American countries.

can reach critical levels. An attempt to reduce it distorts the functioning of automatic stabilizers and deepening economic crisis proportions. It is therefore extremely important to use "good times" for reform of public finances.

States bankrupt mostly due to a sharp drop in demand for treasury securities. That is why an attitude of investors to the country is very important. Their confidence is largely dependent on factors of a political nature. This makes that even the forthcoming elections and a possibility of a change in government could become a catalyst for the process leading to the bankruptcy of the state.

Indicators demonstrating the growing risk of bankruptcy

There are several indicators showing growing risk of state bankruptcy. The first is the rapid growth of the public debt to GDP ratio in the face of high budget deficit and an unfavorable economic outlook. In this case, debt is growing not only in nominal terms, but also real ones. Equally disturbing are the adverse effects of the debt structure, in particular an increase of a short-term or an external debt. With the deteriorating financial situation of the country more and more investors are demanding a risk premium. Predictors of increased risk of bankruptcy are also: high inflation and a strong decrease or the high volatility of the exchange rate.

State's ability to repay incurred obligations with interest is known as credit rating. It depends on the current and foreseeable financial situation of the country. Specialized rating agencies, such as Fitch Ratings, Moody's or Standard & Poor's, are constantly analyzing a creditworthiness of each country. These institutions use their own grading systems, which divide government bonds into three groups. First includes instruments classified as an investment. This bonds can be treated by investors as medium and long term investments.[5] Among them, the special role is played by so-called "blue chips", known as benchmark bonds.[6] These are securities with the greatest reliability, and hence the lowest profitability. They are a benchmark to assess the viability of other government bonds. Currently, the blue chips are bonds issued by the United States of America.[7] The second group consists securities belonging to

5 Ratings from AAA to BBB-for S & P and Fitch Ratings and from Aaa to Baa3 in the case of Moody's.

6 Ratings from AAA to AA- or from Aa3 to Aaa.

7 Górski M., *Rynkowy system finansowy*, Warszawa 2007, p. 281. It must be stressed, that the

the speculative category.[8] At the market they are generally treated as short-term investments and they are expected to extraordinary profits. The third group includes the securities issued by entities with the lowest credit rating.[9] They are known as junk bonds, while their interest is particularly high.[10] Thus the decline in ratings increases the profitability of government debt and debt service costs. That clearly shows an increase in the risk of state bankruptcy.

Allowable limits of debt

The public debt, in the consequence of permanent absence of a budget balance, can achieve the level, which will become a threat to stability not only of public finances, but also the entire economy. Such a danger arises the need to establish some "safe" debt limits. Exceeding those limits should be a clear warning signal and force to take appropriate corrective actions. It is difficult to find an universal measure, which would allow for an unambiguous assessment of the size of the public debt. This problem is clearly seen in analyzed literature. As a general rule, all authors agree that the debt should not affect the economic balance. However, this statement is so imprecise that it can be treated only in the category of a general idea. In practice, the level of debt is analyzed on the basis of it relationship to such values as: GDP, national income, the global social product, population income and wealth. Most authors, who use these indicators, do not define the specific standards and the critical size, confining only to the remarks of a general nature.[11] Undoubtedly, they should be determined separately for each country, or a group characterized

rating the U.S. has is to some extent political. Despite the huge and rapidly rising public debt, the rating agencies haven't decided yet to take concrete decisions, being aware of their possible impact. Loss of the highest rating would increase the profitability of U.S. bonds and the withdrawal of these investors, for which the priority is safety of funds (this applies central banks that invest in these bonds their foreign exchange reserves in dollars). Associated with the disruption in the process of financing, the borrowing requirement could lead to bankruptcy of the United States. This could affect the current financial governance and result in serious global economic crisis.

8 Ratings from BB+ to B- or from Ba1 to B3.

9 Ratings below CCC or CCC and bonds, which do not have a note rating.

10 Górski M. *Rynkowy system*..., op. cit., p. 581.

11 Pietrzak B. Polański Z., Woźniak B. (eds), *System finansowy w Polsce*, Warszawa 2003, p. 714; Drwiłło A. Kierunki racjonalizacji wydatków publicznych (in:) Głuchowski J., Pomorska A., Szołno-Koguc J. (eds), *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, Lublin 2005, p. 95.

by their similar level of economic development, in conjunction with the objectives of socio-economic policy.[12] It is quite widely accepted that the size of the debt cannot exceed the capacity of its services and repayment in the future.[13] It seems that the above statement may be accepted only with one additional assumption. Repayment of the debt should not adversely affect the achievement of the fundamental state tasks.

Special attention should be put on foreign debt in accordance with additional risk. In a case of Central and Eastern Europe, this problem was particularly important at the beginning of the process of transition, when there was a large disparity between foreign and domestic debt.[14] The issue of foreign debt also has an effect on the overall international economic relations, and therefore is in the range of interest of many institutions. One of these organizations is the World Bank, which has created a methodology to assess the level of foreign debt. It is based on four indicators: ratio of debt to gross national product, ratio of debt to export, the relation between interest and export and the relation between debt-service costs and export. Each country is considered seriously in debt, if the level of at least three of these four indicators exceeds the critical value. These values are respectively 50 %, 275 %, 20 % and 30 %. If the level of at least three of the four indicators exceed 60 % of their critical value, the country is classified as moderately indebted.[15] However, in international practice, only ratio of installments and interest payments to export earnings is used for the assessment of foreign debt. This indicator is crucial for short-term assessment of solvency and creditworthiness of debtors.[16]

Public authorities, who want introduce a limit on the debt, have to answer the question, what is the acceptable level of deficit that does not cross the adopted limit. Dynamic relationship between debt, deficit and the rate of GDP growth shows state solvency formula. It assumes that the ratio of public debt to GDP is directly proportional to the relationship of budget deficit to

12 Fedorowicz Z. *Podatki, kredyt publiczny, deficyt budżetowy – dylematy wyboru* (in:) *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, Poznań 2000, p. 26.

13 Sochacka-Krysiak H. *Finanse publiczne – analiza porównawcza*, Warszawa 1997, p. 119.

14 Currently, the issue of foreign debt, defined as debt denominated in foreign currencies, has lost in importance. Since the principle of free movement of capital is applied in the European Union, a large share of treasury securities which are emitted in the domestic market is purchased by investors from other member states. This allows using foreign funds without incurring exchange rate risk.

15 Kołodko G. *Transformacja polskiej gospodarki. Sukces czy porażka?*, Warszawa 1992, p. 73.

16 Zabielski K. *Finanse międzynarodowe*, Warszawa 1994, p. 328.

GDP and in inverse proportion to GDP growth, which can be written using the following formula:

$$DP / Y = Df / Y \times g$$

where:
DP – public debt,
Y – GDP,
Df – budget deficit,
g – growth rate of GDP.[17]

The above relationship shows that to maintain public debt at 60 % when deficit is on a level of 3 % will be possible only in the case of 5 % GDP growth (table 1). If, however, economic growth would be lower by 2 percentage points, the debt will grow to 100 % of GDP. In case of insufficient real GDP growth rate, reduction in the real value of debt can be achieved by financing the deficit issue of money. This is called inflationary financing strategy for the deficit, which is also referred as the inflation tax. In the case of European Union Member States, due to the high degree of independence of central banks, and in some cases as a result of the devolution of monetary policy on the European System of Central Banks, the possibility of its use is only hypothetical.

Table 1. Long-term debt ratio to GDP

GDP growth rate (%)	Value of the balance of public finance sector to GDP (%)		
	-1	-3	-5
1	100	300	500
3	33	100	166
5	20	60	100

Source: Wojtyna A., Średniookresowa strategia..., op. cit., p. 14.

Countries that cannot apply the inflation tax in order to stabilize public debt at a definite level should be revised to make the primary balance of budget. Otherwise, they risk a quick grow of debt and debt-servicing costs.

17 Wojtyna A. Średniookresowa strategia finansowa (in:) Wernik A. (ed.), *Polityka finansowa, wzrost, dług publiczny,* Warszawa 1994, p. 14.

Primary balance of budget, needed to maintain a certain level of debt, could be determined by the following formula:

$$(Dfp / Y) = (Df / Y) - r \times (DP / Y) = (1 - r / g) \times (Df / Y) = (g - r) \times (DP / Y)$$

where:
Dfp – primary budget deficit,
r – average real interest rate on government securities.[18]

Table 2. The ratio of primary budget balance to GDP when debt to GDP ratio is 60 %

r – real interest rate (%)	g – GDP growth rate (%)		
	2	3	4
4	+ 1,2	+ 0,6	0,0
6	+ 2,4	+ 1,8	+ 1,2
8	+ 3,6	+ 3,0	+ 2,4

Source: Wojtyna A., Średniookresowa..., op. cit., p. 15.

The above formula shows that the primary budget deficit in relation to GDP, which is essential for stabilizing the debt, depends on direct proportion to the average real rate of interest used in debt servicing, and in inverse proportion to economic growth. For example, to maintain public debt at 60 % of GDP when the real interest rate is 6 % and economic growth rate is on the level of 3 %, the primary surplus should achieve 1.8 % of GDP (table 2).

The financial situation of selected countries of Central and Eastern Europe

The last financial crisis led to a significant deterioration in the financial position of all European Union members from the Central and Eastern Europe. The rapid growth of relation of public debt to GDP is shown by statistical data. According to estimates in the period 2008–2012 this ratio will increase in many countries two or even three times.

18 Ibidem, p. 15.

For some countries, the collapse of the balance is large enough that it could lead to their bankruptcy in the medium term. Particularly worrying is the situation of Latvia and Lithuania, which are most affected by the economic crisis. According to estimates, the 2012 ratio of public debt to GDP in those countries will be almost three times higher than in 2008 (table 3). It is a consequence of both: the decline in GDP (table 4), as well as very high, the highest among countries surveyed, the budget deficit. In the case of Lithuania and Latvia advantage is the fact that they have relatively small economies. This enables to minimize the costs and increase probability of international aid to these countries.

The situation in Lithuania and Latvia, should be compared with the situation of Estonia. It demonstrates the importance of a sustainable fiscal policy during "good economic times". The latest crisis hit the country as much as the other Baltic states. A strong decline in GDP with the persistence of a relatively small budget deficit has led to a large increase in the debt to GDP, but it is still staying on a relatively low and safe level. At the same time, the prospect of rapid membership in the euro area has risen the ratings of Estonia in mid-2010.

It should be also paid attention on a small, the lowest among the countries surveyed, level of budget deficit in Bulgaria. This is mainly due to a financial condition of the country during a period before the economic crisis. In 2008, Bulgaria had a budget surplus (almost 2 % of GDP) and low level of debt. A good starting position saved the country from serious financial problems.

The major importance of the economic situation for the solvency of the state shows a case of Poland. In 2009, the country had one of the highest budget deficits among the surveyed countries. However, sustained economic growth helped partly offset effects of this deficit on debt. Ratings confirm stable financial situation of Poland. For several years, they have been staying at the same level with a stable outlook. Another factor that reduces the risk of bankruptcy of Poland is also quantitative fiscal rule included in the Constitution, under which the debt cannot exceed 60 % of GDP. This forces the government to take appropriate measures for adaptation in a situation where there is a risk of breaking this rule. In the face of the dangerous approach of the public debt to a level of 60 % of GDP, efforts were made in Poland to establish fiscal rules limiting the growth of public expenditure and increase VAT rate.

Table 3. The size of the budget deficit and public debt in selected countries of Central and Eastern Europe (% of GDP)

	2008		2009		2010		2011		2012	
	Balance	Debt	Balance	Debt	Balance	Debt	Balance	Debt	Balance	Debt
Bulgaria	1.8	14.1	-1.9	14.7	0.0	14.6	0.1	14.5	0.1	14.4
Czech	-2.1	30.0	-6.6	35.2	-5.3	38.6	-4.8	40.8	-4.2	42.0
Estonia	-2.8	4.6	-2.6	7.8	-2.2	10.1	-2.0	13.0	-1.0	14.2
Hungary	-3.8	72.9	-3.9	78.0	-3.8	79.0	-2.8	76.9	-2.5	73.6
Lithuania	-3.2	15.6	-9.1	29.5	-8.1	36.6	-5.8	39.8	-3.0	41.0
Latvia	-4.1	19.5	-10.0	34.8	-8.5	55.1	-6.0	59.1	-2.9	56.8
Poland	-3.6	47.2	-7.2	50.7	-6.9	53.1	-5.9	56.3	-2.9	55.8
Romania	-5.5	13.6	-8.0	23.0	-6.3	28.3	-4.4	29.4	-3.0	29.7
Slovenia	-1.8	22.5	-5.7	34.3	-5.7	39.6	-4.2	42.0	-3.1	42.7
Slovakia	-2.3	27.7	-6.3	37.1	-5.5	40.8	-4.2	42.5	-3.0	42.4

Source: convergence programs of the countries in the years 2009–2010.

Table 4. GDP changes in selected countries of Central and Eastern Europe (%)

	2008	2009	2010	2011	2012
Bulgaria	6.0	-4.9	0.3	3.8	4.8
Czech	2.5	-4.0	1.3	2.6	3.8
Estonia	-3.6	-14.5	-0.1	3.3	3.7
Hungary	0.6	-6.7	-0.3	3.7	3.8
Lithuania	2.8	-15.0	1.6	3.2	1.2
Latvia	-4.6	-18.0	-4.0	2.0	3.8
Poland	5.0	1.7	3.0	4.5	4.2
Romania	7.3	-7.0	1.3	2.4	3.7
Slovenia	3.5	-7.3	0.9	2.5	3.7
Slovakia	6.4	-5.7	1.9	4.1	5.4

Source: convergence programs of the countries in the years 2009–2010.

In Central and Eastern Europe the state with a highest level of bankruptcy risk is Hungry. The financial crisis is not the only reason of poor financial situation of the country. Over the years, Hungary had irresponsible fiscal policies, which resulted in a sustained high budget deficit. It has led to a public debt exceeding the safe limits of debt and decline in ratings of debt securities issued by the Hungarian government. In this context, information coming from Budapest that in 2010 actual budget deficit could be twice the size of the planned are particularly worrisome.

Summary

The economic crisis has a negative impact on the financial situation of the countries of Central and Eastern Europe. For some countries, it was strong enough to push them on the brink of bankruptcy. However, the problem with fast-growing public debt is mainly due to expansionary fiscal policies conducted in previous years. In this context, the economic crisis is only a catalyst for ongoing negative trends in public finance. Once again, the governments of most countries did not use "good times" to take the necessary, albeit unpopular reforms. Only a balanced budget and low public debt provide an opportunity to avoid the risk of bankruptcy in times of economic problems and allow automatic stabilizers to operate freely. An improve of the financial situation of the country can be achieved by reducing public spending or increasing the scale of taxation. However, in this case fiscal policy ceases to act as a stabilizer, and leads to a deepening crisis by reducing demand. There is a risk that it will undermine the confidence of potential lenders to the country. As a result, it could intensify problems related to the existing debt refinancing. In this case the only solution may be foreign aid, received from another state or an international organization.

Przemysław Panfil, Ph.D.
Faculty of Law and Administration
University of Gdansk
6th Jana Bażyńskiego Str.
80-952 Gdansk
Poland

PRÁVNÍ ASPEKTY DAŇOVÉ REFORMY V ČESKÉ REPUBLICE – JEJÍ PODSTATA A DEFINICE[1]

LEGAL ASPECTS OF THE TAX REFORM IN THE CZECH REPUBLIC – ITS SUBSTANCE AND DEFINITION

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.

Abstrakt: Autorka pojednává o teoretickém vymezení institutu daňová reforma. Předkládá dostupné definice a analyzuje je. Z důvodu jejich neúplnosti a nevhodnosti definuje nakonec pojem daňová reforma sama.
Klíčová slova: daňová reforma, novelizace, reforma, reforma veřejných financí.

Abstract: The autor deals with the theoretical substance of the tax reform. She sets up existing definitions and analyses them. With the view of their imperfection and incorrectnes, she defines this institution on her own.
Keywords: tax reform, amendment, reform, reform of the public finance.

Úvodem

V současné době, době hospodářské krize, se spousta odborníků zabývá zmírněním jejích dopadů. Ať už jde o ekonomy či politiky, teprve čas ukáže, co přesně bude tím správným východiskem. Z pohledu práva myslím jde o velmi zajímavou problematiku, nicméně domnívám se, že právníkům není dáván příliš velký prostor. Nebo se o něj sami nehlásí? Sice si uvědomuji, že ekonomický dopad je tím nejzásadnějším a prakticky se od něj nelze oprostit, nicméně mám za to, že právní stránku nelze podceňovat.

Osobně se nepovažuji za velkou odbornici na hospodářskou krizi a na hledání jejích východisek, to ráda přenechám jiným. Zamyšlení nad celou

1 Příspěvek byl zpracován v rámci projektu SGS č. PF_2010_001

situací mě přivedlo k jinému tématu, a to problematice daňové reformy – v teoretickém slova smyslu. Nejen já jsem zcela jistě od roku 2008 zaznamenala výron pojmů jako je „daňová reforma", „reforma daní" či „(účetní) reforma veřejných financí". Vzhledem k tomu, že se daněmi zabývám, a to zejména z teoretického pohledu, přiznávám se, že přemýšlím, co se za těmito pojmy opravdu skrývá.

Z uvedeného důvodu si myslím, že se předložením vypovídající teoretické definice či vymezením pojmu „daňová reforma" zjednoduší pohled na celou záležitost jak odborníkům, tak laikům. A ačkoliv nevyvracím, že změny potřeba jsou, předesílám, že nazývat je reformou je poněkud zavádějící. Analýza aktuální situace přinese, podle mého názoru, odpověď na otázku, zda to, čím český daňový systém právě prochází, lze označit za reformu, nebo zda jde „pouze" o dílčí, byť systematické změny. Z teoretického pohledu je u problematiky daňových zákonů primárně nutné odlišit institut novelizací a daňové reformy.

Novelizace na pozadí daňových zákonů

Člověk nemusí být odborníkem v daňové oblasti, aby mu, zejména při pohledu na zákon o daních z příjmů,[2] bylo jasné, že co se novelizací týče, je jimi tento zákon snad nejvíce postihován. A i když – jak je z jejich čísel patrné – je přijímáno několik novel ročně, nelze hovořit o reformě. Myslím, že je zde na místě odpovědět na otázku, co je podstatou novelizace…

Novelizace je jednou z možných změn právního předpisu. Podle Madarova Slovníku českého práva[3] je *novelizace legislativní činnost, která vede k tomu, že pozdější právní předpis*

a) změní určitou část právního předpisu dřívějšího, tj. ***změní určitou právní normu*** v něm obsaženou;
b) ***doplní*** *do dosavadního právního předpisu* ***právní normu****, která v něm dosud nebyla;*
c) ***zruší (deroguje) některou právní normu*** *obsaženou v dosavadním právním předpisu, aniž zrušil právní předpis celý.*

2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
3 Madar, Z. *Slovník českého práva. 1. díl A-O.* Praha : LINDE Praha, a.s. 1995, s. 584

V posledním případě jde o derogaci určité právní normy a novelizaci právního předpisu.

Podle Knappa[4] je *novela samostatným právním předpisem*, i když je obsahově vázána na právní předpis novelizovaný. Má totiž svou vlastní platnost a svou vlastní účinnost. Ode dne své účinnosti se však její obsah stává obsahem právního předpisu novelizovaného – je do něj inkorporována.

Právní předpis najdeme pod původním číslem, avšak již ve změněné podobě. V případě, že takový právní předpis potom citujeme, používáme dovětek „ve znění novely č. *XY*", je-li u předpisu novel více, dopíšeme „ve znění pozdějších předpisů (zákonů)", „ve znění pozdějších novel", „v platném znění".

Kromě jiných pravidel, která se u novelizací používají, lze konstatovat, že novelizace by se měla přidržet systematiky právního předpisu novelizovaného, nemá být příliš rozsáhlá, nemá zasahovat příliš hluboko do novelizovaného právního předpisu a zejména nemá měnit jeho koncepci.

Za příklad častých novel můžeme označit změnu daňové sazby u daní z příjmů. V minulých letech se daňová sazba daně z příjmů fyzických osob vyvíjela a měnila tímto způsobem: Do konce roku 2007 byla koncipována jako sazba poměrná proporcionální, přičemž k daňovým pásmům byly přiřazeny určité částky a procenta jako měřítka pro výpočet konečné daně. Myslím si, že můžu shrnout, že z daňového zatížení maximálně 32 % jsme nyní na 15 % – otázku, zda je tomu opravdu tak, pro tento okamžik, raději ponechám stranou. Současná daňová sazba pro daň z příjmů fyzických osob je poměrná lineární, tedy bez rozlišení daňových pásem použijeme stále stejné procento sazby.

Co se daňové sazby u daně z příjmů právnických osob týče, ta zůstala z teoretického hlediska stejná – poměrná lineární. Měnila se „pouze" její výše. Od roku 1993, kdy jsme se pohybovali v této oblasti na 45 %, se snížila na letošních 19 %. Domnívám se, že i když pokles této daňové sazby byl za ty roky tak velký, nejedná se o reformní krok, tedy daňovou reformu. Podle mého názoru se v konkrétním daňovém zákoně změnila pouze jedna náležitost,[5] byť velmi podstatná. To, jaký měla tato změna ekonomický efekt, přesahuje rámec mého článku.

Od novelizace je nutno odlišit zrušení právního předpisu – ***derogaci***.[6]

4 Knapp, V. *Teorie práva. 1. vydání.* Praha : C. H. Beck. 1995, s. 114

5 Obligatorními náležitosmi daňověprávního vztahu jsou: subjekty, objekt, obsah, daňový základ, daňová sazba a splatnost daně.

6 Podle Madara znamená „derogace" výslovné zrušení právního předpisu právním předpisem

Daňová reforma a její podstata v období samostatné ČSR, ČSSR a ČR

Podle mého názoru, na rozdíl od množství (i každoročního) novelizací, daňových reforem, vezmu-li v potaz pouze období samostatného Československého a posléze Českého státu, není vůbec mnoho. Za daňové reformy považuji (stejně jako i jiní odborníci[7]) pouze tři situace, ke kterým došlo v určitém politickém prostředí a souvisely s celospolečenskou změnou.

Nechci předkládat výčet daňových reforem a hodnotit je, myslím si ale, že jejich pozadí (zejména okolnosti třetí daňové reformy) je vhodné zmínit kvůli srovnání s dnešním prostředím. Závěrem tyto poznatky vyhodnotím a přidám k vytvoření definice pojmu „daňová reforma".

V období samostatného státu lze hovořit o daňových reformách v letech:

a) 1927 (tato reforma je spojována se jménem prof. K. Engliše – ministra financí ČSR),
b) k 1. lednu 1953 a
c) k 1. lednu 1993.

Hlavními důvody poslední daňové reformy k 1. lednu 1993, kterou byl zaveden současný daňový systém, byly následující skutečnosti:

- dosavadní daňová soustava měla své kořeny v daňové reformě provedené v roce 1953, tedy v plánovité, direktivní ekonomice, s monopolem zahraničního i vnitřního obchodu a se státní regulací cen. Přes všechny změny, které v průběhu let byly provedeny (např. v šedesátých letech a poté po roce 1989), už tento daňový systém nevyhovoval požadavkům tržní ekonomiky, brzdil další rozvoj podnikání,
- vzhledem k tomu, že daňový systém nebyl adekvátní rozvoji tržní ekonomiky, umožňoval rozsáhlé daňové úniky,
- dosavadní daňový systém nebyl spravedlivý, zejména proto, že v něm byly zakotveny ideologické a politické prvky,
- bylo nutno přizpůsobit daňový systém České republiky evropským zvyklostem, ať už z toho důvodu, že dlouhodobým cílem bylo přijetí České republiky do Evropské unie, tak i proto, že zcela odlišný daňový systém, ať již svou strukturou nebo výší zdanění, by bránil pohybu kapitálu, zboží i osob.

stejné nebo vyšší právní síly. Ustanovení, který se ruší právní předpis nebo jeho část se nazývá „derogační klauzule".

7 Např. Kubátová, Jakubský

Cílem této reformy bylo:

a) vytvořit systém daní odpovídající tržnímu prostředí, na zásadě spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti,
b) omezit přerozdělování mezi subjekty,
c) snížit neúnosnou daňovou kvótu,
d) snížit daně podniků, posílit daně nepřímé a daně od jednotlivců,
e) zavést nové daně,
f) vytvořit moderní správu daní na zákonném podkladě a omezit daňové úniky.[8]

Lze říci, že ke změnám v daňových předpisech dochází doposud, nicméně mám za to, nejedná se o další, tedy čtvrtou daňovou reformu. Změny byly zapracovány v souvislosti se vstupem ČR do EU a došlo (a dochází) k harmonizaci především nepřímých daní.

K daním zavedeným třetí daňovou reformou přibyly v roce 2008 další tři daně – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Zákon,[9] kterým jsou tyto tzv. ekologické daně upraveny nechci hodnotit, ovšem z pohledu problematiky „novela X daňová reforma" se u něj nebude na škodu zastavit. Právě v souvislosti s přijetím tohoto podle mého názoru legislativního paskvilu, se vyrojilo označení „daňová reforma 2007" či „daňová reforma 2008".

Povahou zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů se, a to krátce po jeho přijetí, zabýval Ústavní soud. Nález Ústavního soudu se kromě jiného dotýká rovněž zkoumané problematiky a Ústavní soud se v rámci vypořádání s celou řadou námitek vyslovil tak, že napadený zákon je další novelou, nikoliv reformou, cituji: „*Navrhovatelé vytýkají přijatému zákonu* závažné legislativní chyby. *Zdůrazňují, že zákon není obvyklou novelou nebo právní normou, ale souborem dílčích úprav, představujících jednak novely několika desítek zákonů, jednak úpravy, které by obstály jako samostatné zákony. Jsou jimi např. změny v oblasti právní úpravy daní, včetně zavedení tzv. ekologických daní, právní úpravy téměř všech sociálních systémů, především systému státní sociální podpory, životního a existenčního minima, systému nemocenského pojištění, úpravy platové základny pro stanovení výše platu ústavních činitelů a státních zástupců, zaměstnanosti a právní úpravy veřejného zdravotního pojištění, pojistného na toto zdravotní pojištění, změn působnosti ministerstev aj.*"

8 Kubátová, K. *Daňová teorie – Úvod do problematiky.* Praha : ASPI, a.s., 2005. s. 15
9 Zákon č. 261/2008 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů

S výše uvedeným argumentem se Ústavní soud vypořádal následujícím způsobem, cituji: Ústavní soud se k ústavnosti tzv. „sběrných novel" vyslovil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS *21/01(Sbírka rozhodnutí, svazek 25, nález č. 14, vyhlášen pod č. 95/2002 Sb.)*. Konstatoval, že *„praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá* […] *tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasté formou podaných pozměňovacích návrhů. Takový postup totiž neodpovídá základním principům právního státu, mezi které patří zásada předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a zásada jeho vnitřní bezrozpornosti. Jestliže totiž jedním zákonem (ve formálním smyslu) je zasahováno do materie upravované několika zákony jinými a tyto zákony spolu nejsou obsahově a systematicky provázány, vzniká nezřídka značně nepřehledný právní stav, který princip předvídatelnosti, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti zákona již nerespektuje."* Ústavní soud připomíná, že v dané věci rozhodl zamítavým výrokem, a tudíž požadavek vnitřní obsahové konzistentnosti „sběrné novely" obsažený v předmětném nálezu nelze hodnotit ve smyslu k derogaci směřující argumentace.

Obdobně se vyslovil k praxi „sběrných novel" v nálezu ze dne 16. března 2001 (G 150/00-12) Ústavní soud Rakouské republiky. Na adresu „běžné zákonodárné praxe přijímání sběrných novel" uvedl, že je „nanejvýš škodlivá pro poznatelnost práva". Nicméně i v tomto případě uvedená výtka nepředstavovala derogační důvod, nýbrž toliko obiter dictum.

Ačkoli došlo k zavedení nových daní, souhlasím s Ústavním soudem, že nejde o daňovou reformu. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů je jednou z dalších novelizací, které se dotkly, v tomto případě ovšem nejen, daňových zákonů. Jako argument pro tento fakt uvádím, že zmíněnými daněmi se sice rozšiřuje pole zdaňovaných objektů, ale jde pouze o doplnění u nás již upravených spotřebních daní.

Energetické (či ekologické) daně, jak bývají nazývány, jsou svou povahou spotřebními daněmi – dochází jimi ke zdanění spotřeby, přičemž účelem právní úpravy má být rovněž omezení nakládání s dotčenými objekty zdanění a tím pádem i ochrana životního prostředí. Spotřební daně naše daňová soustava již obsahuje. Že byly tyto daně zavedeny právě zákonem o stabilizaci

veřejných rozpočtů považuji za výsledek politických machinací. Nicméně, vycházím-li z komentáře Roberta Pelka,[10] souhlasím s tím, že kdyby nebyly tyto ekologické daně zakotveny zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, upravovaly by je samostatné zákony, neboť mají natolik odlišný systém zdaňování, že je nebylo možné začlenit do zákona o spotřebních daních, ale bylo by nutno vytvořit zvláštní právní úpravu.

Jak jsem již uvedla, tyto nové daně jsou pouhým doplňkem daňové soustavy ČR, a to poměrně dlouho očekávaným. Již zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, obsahoval pojem „daně k ochraně životního prostředí". Myslím, že ekologické daně a daně k ochraně životního prostředí můžeme považovat, s ohledem na jejich podstatu, za pojmy obdobné. Ačkoliv byl zákon o soustavě daní již zrušen,[11] a to s účinností od 1. 1. 2004, nemyslím si, že by zavedené ekologické daně působily další daňovou reformu a podstatným způsobem měnily daňový systém ČR.

Co se dalších aspektů zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů týče, komponenty daně z příjmů byly, podle mého názoru, měněny s cílem ovlivnit výši vybírané daně z příjmů, resp. zvýšit příjem do veřejných rozpočtů, i když se tváří jako vstřícný krok vůči daňovým poplatníkům – zejména zaměstnancům. Změny nejsou zaměřeny na podstatu daně z příjmů, nemění její charakter, výrazným způsobem nezasahují ani do koncepce ani systematiky právního předpisu, tak jak je to běžné u daňové reformy (viz dále).

Teoretickoprávní základ daňové reformy

Jakmile jsem se začala zabývat institutem daňové reformy z teoretického hlediska, zjistila jsem, že není mnoho autorů a knih, u kterých bych mohla její vymezení najít. Pakliže jsou, jedná se o ekonomické publikace.

Ottův slovník naučný definici obsahuje, a i když vychází z obecného pojmu „reforma", myslím si, že její vymezení je i na naši dobu výstižné, cituji: „Reforma je oprava, promyšlená změna zejména v zákonodárství a ve správě

10 Pelka, R. Vybraná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů – „Ekologické daně" in Marková, H. *Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2008.* Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008, s. 3

11 Zákonem č. 235/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

státní. Reforma berní je každá změna systému berního nebo jeho nejdůležitějších částí…“[12]

Z novodobých autorů pak prof. Kubátová[13] uvádí, cituji: „Daňovou reformou rozumíme podstatnou změnu daňových zákonů, která má sociálněekonomické cíle.“ Dále předpokládá, že daňová reforma pozitivně ovlivní ekonomický růst a že přerozdělí daňové břemeno spravedlivěji, než tomu bylo před reformou. Jako další cíle si klade zejména snížení státního dluhu, splnění podmínek vstupu do EU, aj. Rozdíl mezi daňovou reformou a pouhou menší změnou daňových zákonů je někdy nezřetelný a politikové vydávají pouhé novely zákonů ze reformu.[14]

Z internetových zdrojů, a to na dvou místech, byla k nalezení jedna definice, protože byla naprosto totožná.[15] Jak uvádí Jakubský, cituji: „Daňovou reformou rozumíme zásadní změny daňového systému. Daňovou reformou nejsou tedy pouze dílčí změny některých daní, aniž by se měnil jejich princip, k takovým dílčím změnám dochází každoročně.[16]

Oba autoři reflektují fakta z definice několik let staré, s čímž se ztotožňuji, poněvadž jde o její základní prvky. Dovolím si ovšem nesouhlasit s tvrzením prof. Kubátové, a to na místě, kde změny vedoucí ke snížení státního dluhu a splnění podmínek vstupu do EU považuje za hodné daňové reformy. Podle mého názoru byly tyto faktory spouštěčem novelizací, protože daně byly nastaveny již s účinností k 1. 1. 1993. Myslím, že zde nelze hovořit o systémové změně, která by měla za následek přeformování celého daňového systému.

Dalším definičním zdrojem pro vymezení pojmu daňová reforma může být „reforma veřejných financí“. Ačkoliv jde o pojem širší, domnívám se, že nebude na škodu předložit závěry prof. Ochrany[17], cituji: „ Reforma veřejných financí je komplexní systémovou změnou veřejných financí.“ Tento autor vychází z definice pojmu „reforma“, jejíž význam odvozuje z latinského slova „reformare“, což znamená „znovu tvořit“. Zároveň uvádí, že obsahem a roz-

12 Ottův slovník naučný – dvacátýprvý díl. Praha: Sružení pro Ottův slovník naučný ARGO/PASEKA 2000, s. 391

13 Kubátová, K. *Daňová teorie – Úvod do problematiky.* Praha : ASPI, a.s., 2005.

14 Kubátová, K. *Daňová teorie – Úvod do problematiky.* Praha : ASPI, a.s., 2005. s. 13

15 Viz http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_067.htm – ke dni 20. 8. 2008 a viz http://www.daneaucetnictvi.com/ekonomicke-pojmy/danova-reforma.htm – ke dni 20. 8. 2008

16 Jakubský. R. *Výklad pojmu daňová reforma.* http://www.daneaucetnictvi.com/ekonomicke-pojmy/danova-reforma.htm – ke dni 3. 3. 2010

17 Ochrana, F. in Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance.* 2. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluvej ČR. 2010, s. 302

sahem pojmu „znovu tvořit" jsou systémové, tudíž funkční změny projevující se v podstatných systémových změnách na vstupu, výstupu a uvnitř systému ve vztazích mezi jeho prvky.[18] Poukazuje zároveň na fakt, že pokud od roku 1989 vláda proklamovala reformu veřejných financí, pak se v lepším případě soustředila jen na některou vybranou oblast veřejných financí. Tou byla primárně příjmová stránka veřejných rozpočtů, zejména oblast daní.[19]

Za daňovou reformu pak prof. Vančurová označuje proces, který vykazuje alespoň několik z těchto charakteristik:

a) Systematická změna více parametrů daní vyvolaná nově formulovanými cíli daňové politiky a prostředky jejich realizace se může projevit například:
   - záměrnou změnou v daňovém mixu, tj. zdůrazněním výnosu jednoho typu daní na úkor jiného,
   - zavedením nové daně, tj. vyhledávání takového předmětu daně, který dosud nebyl dani podroben anebo byl součástí předmětu jiné daně,
   - zamýšlenou změnou konstrukčních prvků daně, která má nezanedbatelný vliv na daňovou incidenci,
   - zamýšlená změna daňové kvóty.
b) Optimalizace správy daní, respektive daňové administrativy. Tento proces je podstatně obtížněji identifikovatelný, ale zpravidla se neobejde bez současných změn v daňovém systému.[20]

I zde bych si dovolila na několika místech nesouhlasit, pochopitelně z právního hlediska. Zavedení nové daně, podle mého názoru, není v současné době již dost dobře možné. Hledání zcela nových daňových objektů je velmi náročnou záležitostí. Domnívám se, že nejvýhodnější možné objekty zdaněny již jsou, takže by přicházela v úvahu pouze druhá varianta, a to vynětí daňového objektu, který již byl součástí předmětu jiné daně. Tím ale, podle mého názoru, nevzniká daň nová, pouze se jí dávají nové rozměry. S největší pravděpodobností by vznikl nový právní předpis, který by ovšem situaci nezlepšil, spíše naopak. Myslím si, že produkování dalších nových daňových zákonů ničemu neprospěje.

18 Ochrana, F. in Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance.* 2. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluvej ČR. 2010, s. 301

19 Ochrana, F. in Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance.* 2. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluvej ČR. 2010, s. 301

20 Vančurová, A. in Hamerníková, B., Maaytová, A. a kol. *Veřejné finance.* 2. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluvej ČR. 2010, s. 312-313

Ani zamýšlená změna konstrukčních prvků – jak jsem uvedla na příkladu sazby daně z příjmů – není schopna, podle mého názoru právníka, vyvolat daňovou reformu. Jakkoliv se změní některá, byť z obligatorních náležitostí, daňověprávního vztahu, nemá to vliv na podstatu režim té které daně. Ano, o ekonomickém dopadu by se mohlo diskutovat, ale tento není předmětem mé analýzy, proto ho ponechám stranou. Taková změna by byla opravdu jen dílčí změnou zavedenou další z novelizací daňového předpisu. Předpokládám, že změna – zejména daňové sazby – nevyvolá přijetí zcela nového zákona.

Možná by nebylo od věci zdůraznit, že právní stránka této problematiky splývá s daňovými zákony. Vycházím totiž z ustanovení článku 11 odstavce pátého Listiny základních práv a svobod, podle kterého: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona". Žádný jiný prostředek pro daňovou reformu tudíž nevidím.

Vrátíme-li se alespoň v hrubých rysech do roku 1992, pak ano, zde opravdu šlo o daňovou reformu, neboť byla vytvořena zcela nová daňová soustava, byly znovu vytvořeny daně, došlo k zavedení nových daní a režim některých již existujících daní byl změněn zcela novými daňovými zákony. Podstata daňové soustavy byla přeformována – reformována.

K tomu v posledních deseti letech v ČR, myslím, nedochází. Pojem „reforma" je používán nesprávně, a ať už zamýšlené změny jsou jakkoli hluboké, jde podle mého názoru o politickou taktiku, která má v lidech vyvolat pocit něčeho opravdu velkého. Změny v daních tímto nechci nijak bagatelizovat, pouze poukazuji na teoretický základ, který nelze obcházet. Proto se pokouším na základě nastíněných faktů přinést vlastní vymezení institut „daňová reforma" (viz dále).

Vlastní pojetí pojmu daňová reforma

Z předloženého textu si dovolím vyvodit vlastní závěry, na jejichž konci se pokusím formulovat definici pojmu daňová reforma. Můj postoj a názor na dnešní situaci je patrný z celé analýzy, nicméně v rámci shrnutí uvádím:

a) daňová reforma je pojem užší než reforma veřejných financí,
b) daňová reforma je **právní pojem**,
c) daňová reforma může proběhnout pouze **prostřednictvím zákonů**,
d) daňová reforma představuje **zásadní změnu** – znovu vytvoření – daňových zákonů,

e) **zavedení nových daní**, které sice rozšiřují skupinu zdaňovaných objektů, ale zároveň spadají do již existující skupiny daní v ČR, neznamenají daňovou reformu,
f) případné **zrušení daně** dědické a daně darovací,[21] přičemž tyto převody by měly být zdaňovány daní z příjmů, nemůže, podle mého názoru, působit daňovou reformu,
g) daňová reforma má (sociálně) **ekonomický dopad**.

K jednotlivým bodům přidávám následující komentář:

ad a) Jak jsem uvedla výše, daňová oblast je pouze jednou ze složek veřejných financí. Jde o součást příjmové stránky veřejných rozpočtů, proto daňová reforma nemůže být považována za reformu veřejných financí (a naopak), může však být a předpokládá se, že je její součástí.

ad b + c) tyto dva pojmy spolu velmi úzce souvisejí. Právní podstata pojmu, na základě předložených faktů, spočívá v tom, že daňovou reformu lze realizovat prostřednictvím právních předpisů, a to pouze zákonů, jak vyplývá ze zmíněného ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Zavádění daňových povinností jiným právním předpisem by bylo zcela protiústavní.

ad d) Pouhá dílčí změna daňového předpisu nezpůsobuje daňovou reformu, jde o novelizaci konkrétního ustanovení právního předpisu. Stejně tak změna znění zákona (tzv. přeformulování textu zákona) sama o sobě neznamená daňovou reformu, pokud jsou zachovány stejné principy i objekty zdaňování. Jak z obecného pojmu „reforma" vyplývá, má jít o „znovu tvoření" daní.

ad e) Již zákon o soustavě daní upravoval termín „daně k ochraně životního prostředí", a ačkoliv toto ustanovení nebylo za doby jeho účinnosti naplněno, domnívám se, že „nové ekologické" daně jsou splacením tohoto dluhu. Vzhledem k tomu, že jde o daně svou povahou spotřební, nejde, podle mého názoru, o nic nového. Dovolím si je označit za doplnění spotřebních daní i proto, že mají regulační povahu a byly zavedeny pro omezení nakládání s objekty zdanění.

ad f) Plánované zrušení daně dědické a daně darovací považuji za logický krok v této oblasti i s ohledem na výši administrativních požadavků. Ale za předpokladu, že tyto převody budou přeřazeny do kategorie daně z příjmů a budou vlastně zdaňovány i nadále, nelze hovořit o daňové reformě. Myslím si, že i kdyby byly uvedené daně zrušeny bez náhrady, nemohl by tento fakt

21 Viz Ministerstvo financí č.j. 25/34 022/2008 – Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi – s. 3 – viz http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html – ke dni 31. 5. 2010

vyvolat daňovou reformu. Navíc připomínám, že názory na obě daně se shodují v tom, že ani u jedné nejde o spravedlivé zdanění, k čemuž se přikláním.

ad g) Právě oblast daňové reformy dokazuje, že právní stránka je k její ekonomické povaze velmi blízko. Řekla bych, že jedna podmiňuje druhou (v obou směrech), nicméně považuji za důležité tyto pohledy odlišovat, i když nezastírám, že to může být v mnoha ohledech komplikované.

Z výše uvedeného vyplývá potřeba předložení definice pojmu daňová reforma. Teoretické vymezení tohoto institutu vychází z aktuálního prostředí České republiky, ale ve své abstrakci by mohlo být aplikovatelné obecně i na další země. Definice zní:

Daňová reforma je právním pojmem spočívajícím ve vydání nových daňově-právních předpisů ve formě stanovené právním pořádkem státu (v České republice ve formě zákona)**, jejichž cílem je znovuvytvoření daňové soustavy s ohledem na sociálněekonomickou situaci České republiky, přičemž se nejedná pouze o dílčí změny vnitřní konstrukce daní.**

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci
Tř. 17. listopadu 8
771 00 Olomouc
zdenka.papouskova@upol.cz

AKTUÁLNÍ OTÁZKY FINANCOVÁNÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ A MUNICIPÁLNÍHO FINANČNÍHO SYSTÉMU

CURRENT ISSUES OF FINANCING LOCAL GOVERNMENT AND MUNICIPAL FINANCIAL SYSTEM

JUDr. Ivana Pařízková

Abstrakt: Příspěvek se zabývá aktuální problematikou financování územních samosprávných celků a fungováním municipálního finančního systému v České republice. Pozornost je zaměřena na financování veřejných statků územními samosprávnými celky z veřejných rozpočtů.

Klíčová slova: rozpočet, veřejný rozpočet, územní samosprávný celek, stabilita, veřejný sektor, veřejný statek, výnosnost.

Abstract: The paper deals with current problems of financing local government and municipal functioning financial system in the Czech Republic. Attention is focused on the financing of public goods, local authorities on public budgets.

Keywords: budget, government budget, local government unit, stability, public sector, public good profitability.

Fungování municipálního finančního systému a financování ÚSC je předmětem diskuse řady odborníků, ale i laické veřejnosti v převážné většině vyspělých zemí, a to nejen v zemích EU. Avšak naprosto ideální systém financování municipalit či jednotlivých regionů, můžeme konstatovat, neexistuje nikde ve světě. Každá země má svá specifika, která se dotýkají nejen rozsahu, ale i kvality veřejného sektoru.[1] Je ale důležité si položit otázku, co je veřejný sektor a jaká je jeho úloha? V ekonomické, právnické i politické literatuře nacházíme různá vysvětlení, která se poté rozpadají v podstatě nejméně do tří rovin chápání veřejného sektoru, a to i vzhledem na různorodost

1 Pařízková, I. Přednáška *Finance územní samosprávy*, MU, Brno, 2010 (nepublikováno)

podmínek vyplývajících z časového horizontu, ekonomického modelu státu, vztahu k právní kultuře, tradicím, geografickým a přírodním podmínkám, ale i k mezinárodním závazkům a k mezinárodní situaci, ve kterém se ten který stát právě nalézá. Na veřejný sektor po té je možno nahlížet z úhlu pohledu jednak ekonomického, ale i funkčního a institucionálního.[2]

Z ekonomického pohledu je veřejný sektor ta část ekonomiky, která se nachází ve veřejném nikoli soukromém vlastnictví, z funkčního pohledu jde o uskutečňování státní moci, respektive funkcí státu, produkcí veřejných statků jinými než soukromými osobami a pokud půjde o institucionální pohled, je veřejný sektor souborem institucí spravující majetek ve veřejném vlastnictví, jehož posláním je naplňovat funkce státu produkcí veřejných statků. Z těchto tří možných pohledů můžeme tedy zjednodušeně chápat podstatu a význam veřejného sektoru.[3]

Způsob financování veřejné ekonomiky jedné země nemusí být zcela nebo zčásti totožný v zemi jiné. I stabilizovaný systém financování územních samosprávných celků přiměřeně fungující v tržní ekonomice se může stát postupně systémem nevyhovujícím, z hlediska toho, že se mohou změnit okolnosti, za kterých tento systém fungoval anebo se mohou zcela změnit cíle a nástroje místní politiky, a to vlivem změn nejenom státní hospodářské politiky, ale i finanční politiky. Stabilita municipálního systému je důležitá protože tento je sám o sobě politicky nestabilní, především z hlediska volebního systému.[4]

Teorie veřejných financí se po dlouholetých zkušenostech s uplatňováním různě konstruovaných municipálních finančních systémů ujednotila ve vymezení požadavků, které by měl municipální finanční systém splňovat. Podle Pekové k nim patří zejména:

1. stabilita municipálního finančního systému,
2. účinnost municipálního finančního systému
3. konsistence místního finančního systému s veřejnými financemi a s obecně vytýčenými cíli fiskální politiky
4. administrativní náročnost municipálního finančního systému
5. průhlednost municipálního finančního systému
6. finanční samostatnost, resp. její určitý stupeň

2 Srovnej Mrkývka, P. *Finanční správa*, MU, Brno, 1997, s. 66.
3 Vybíhal, V. *Veřejné finance*, E .I. A., Hradec Králové, 1995, s. 114.
4 Srovnej Pařízková, I. *Finance územních samosprávných celků*, MU, Brno, 2008, s. 67 a následující.

7. municipální autonomie a její odpovědnost.[5]

Dále bude nutné tyto výše uvedené požadavky blíže specifikovat, čímž danou problematiku může spatřovat v komplexnějším pojetí.

Stabilita financování územních samosprávných celků a stabilita municipálního finančního systému by měla být dosahována v poměrně dlouhém časovém období. Časté změny v daňovém určení a i změny v daňových sazbách vedou k destabilizaci municipálního finančního systému. Jedním z nejdůležitějších prvků stability je dle mého názoru stabilní daňová základna, zabezpečující územním samosprávným celkům stabilní daňový výnos a umožňuje i objektivnější a přesnější sestavování příjmové a výdajové stránky rozpočtů. Jestliže tedy budou rozpočty územních samosprávných celků stabilnější a budou mít stabilní strukturu, pak lze lépe a dokonaleji plánovat rozsah a úroveň poskytovaných veřejných statků.[6]

Z finančního hlediska ovlivňuje stabilitu obecních rozpočtů i skutečnost, že určité náklady na veřejné statky mohou mít autonomní charakter, protože jejich vývoj podstatně často podléhá jiným vlivům než vývoji příjmů, a to i přes značný podíl fixních nákladů. A právě z toho důvodu nelze při výrazné restriktivní politice okamžitě omezovat rozsah veřejných statků.[7]

Účinnost municipálního finančního systému úzce souvisí s efektivním využitím především alokační funkce veřejných financí. Tato účinnost může spočívat i v podpoře výkonnosti municipální ekonomiky, ke které může dobře fungující municipální systém přispět a to buď přímo anebo zprostředkovaně prostřednictvím alokace zdrojů nejenom ve veřejné ekonomice, ale i v oblasti převládající soukromému sektoru. Municipální systém potřebuje především minimalizovat na co nejnižší úroveň nepříznivé vlivy a utlumit dopady možné migrace obyvatel a kapitálu mezi jednotlivými regiony.[8]

Konsistence místního finančního systému s veřejnými financemi spočívá na principu, že municipální finanční systém by měl být v souladu s celkovým systémem veřejných financí a současně navazovat na jednotlivé funkce veřejných financí. Finanční hospodaření municipalit se v podmínkách

5 Srovnej Peková, J. *Hospodaření obcí a rozpočet*, Codex Bohemia, Praha, 1997, s. 215 a následující.

6 Pařízková, I. Přednáška *Rozpočtové právo II-Finance územní samosprávy*, MU, Brno, 2010 (nepublikováno)

7 Srovnej Vybíhal,V.*Veřejné finance*, E.I.A., Hradec Králové, 1995, s. 115.

8 Srovnej Pařízková, I. *Finance územních samosprávných celků*, MU, Brno, 2008, s. 68 a následující.

omezování a boje proti inflaci nemůže vyvíjet jinak, než jak je tomu obecně u veřejné ekonomiky.

Administrativní náročnost je bezprostředně spojena s otázkou efektivního fungování municipálního finančního systému, zvláště pak v oblasti minimalizace nákladů na výběr a správu příjmů, neboť je zřejmé, že o tuto část nákladů se zmenšují možné výdaje do veřejného sektoru. Pokud bychom vzali v úvahu daňová osvobození, slevy na dani a jisté úlevy na dani potom by tyto aspekty byly reálné.[9]

Podle Engliše (1929) by měl být tento systém zejména jednoduchý, měl by být prosazován bez větších problémů pro svoji funkčnost a konstruován z jednotlivých prvků tak, aby se dal velmi obtížně obcházet. Především pak místní zdanění by mělo být konstruováno tak, aby nedocházelo k daňovým únikům.

Průhlednost finančního systému územních samosprávných celků, pokud bychom se podívali na tendence zemí Evropské unie, zjistíme ten fakt, že je zde obecná tendence směřující ke zvyšování vlastní finanční soběstačnosti municipalit a to především obcí. Vychází se z toho, že každého daňového poplatníka musí zajímat, jaký má konkrétní prospěch ze zdanění, jaké veřejné statky zajišťuje pro obyvatelstvo stát, jaké územní samosprávné celky a samozřejmě v jaké kvalitě. Záměr směřující ke zvýšení finanční soběstačnosti krajů a obcí neznamená plnou, absolutní soběstačnost ekonomického charakteru. Stupeň autonomie spočívá v tom, že především obcím je vymezen širší okruh daní, poplatků a ostatních příjmů, které plynou do rozpočtu obce přímo a jejichž výši mohou obce ovlivňovat.[10]

Poměrně často je diskutovaná a připomínkovaná oblast uplatňování dotačního systému, protože dotace zpravidla vedou k růstu výdajů obecních rozpočtů a na druhé straně ke snižování lokálního daňového břemene. Dotační systém může mít dosti velký vliv na chování příjemců dotace, protože tito ji dostávají bez vlastního přičinění a stane se, že i řada poskytnutých prostředků zcela uvízne. V řadě zemí je dotací využíváno k vyrovnávání mezioblastních rozdílů. Rozsah těchto dotací a i míra jejich využívání směrem k rozpočtům územních samosprávných celků je daná především politickým klimatem a momentální vládnoucí garniturou v té které zemi. Ani ve stávajících podmínkách se veřejné rozpočty v České republice také neobejdou bez dotací

9 Mrkývka, P. Přednáška *Finanční právo I., obecná část*, MU, Brno, 2009 (nepublikováno)

10 Srovnej Pařízková, I. *Finance územních samosprávných celků*, MU, Brno, 2008, s. 68 a následující.

jednak ze státního rozpočtu, ale i jiných dalších dotačních zdrojů, z nichž ne prvním místě se nabízejí zdroje ze strany Evropské unie.[11]

Prostředky, které jsou soustředěny v rozpočtech územních samosprávných celků z velké míry slouží k zabezpečování a financování veřejných statků, kde za tyto statky považujeme hlavně zboží a služby sloužící k uspokojování veřejných zájmů. Patří sem zejména zdravotnictví, školství, energetika, policie, spoje, doprava, národní obrana, apod.[12]

Zajišťování veřejných statků územní samosprávou souvisí s využitím alokační funkce veřejných financí, která je zpravidla decentralizována. Nejdůležitější otázkou při využití alokační funkce na různých vládních úrovních je rozhodnutí, zda veřejné statky mají být zabezpečovány centrálně ze státního rozpočtu, anebo decentralizovaně z rozpočtů jednotlivých stupňů územní samosprávy. Tato otázka úzce souvisí s tím, kdo má prospěch z veřejného zabezpečování a financování veřejných statků, zda obyvatelstvo celého státu, nebo obyvatelstvo daného regionu, kraje či obce, protože tyto veřejné statky by měly být zajišťovány i v souladu s preferencemi obyvatel, kteří hradí náklady na tyto statky formou placených daní a poplatků, které zaplatí za spotřebu veřejného statku, je-li měřitelná. Přestože veřejné statky jsou dostupné všem bez rozdílu, charakter užitku je prostorově omezen.[13]

Z uvedeného vyplývá, že každý konkrétní veřejný statek by měla zabezpečovat ta vládní úroveň, která ho zajistí co nejhospodárněji a nejefektivněji při vynaložení finančních prostředků z veřejných rozpočtů, aby občan z něj měl maximální užitek. Při zabezpečování veřejných statků se musí rozhodnout, jakým způsobem a z jakých finančních prostředků budou jednotlivé stupně územní samosprávy financovat ty veřejné statky, za jejichž zabezpečení jsou odpovědny. Toto zajištění je hlavním úkolem obcí, coby základních článků územní samosprávy.[14]

Obce a kraje vzhledem k tomu, že vlastní majetek a finanční prostředky mohou s tímto dobrovolně, na smluvním základě, nakládat. Mohou sdružovat hmotné prostředky, nemovitosti i finanční prostředky za účelem společného

11 Srovnej Bakeš, M. a kol. *Finanční právo 2. přepracované a rozšířené vydání*, C.H.Beck, Praha, 1999, s. 167, Pařízková, I. Přednáška *Rozpočtové právo II-Finance územní samosprávy*, MU, Brno, 2010 (nepublikováno)

12 Mrkývka, M. Přednáška *Finanční právo II*., Právnická fakulta MU, Brno, 2004 (nepublikováno)

13 Srovnej Peková, J. *Veřejné finance úvod do problematiky*, ASPI Publishing, s.r.o., 2002, s. 187.

14 Srovnej Mrkývka, P. *Finanční správa*, MU, Brno, 1997, s. 78.

zajišťování veřejných statků, a to jak ve fázi investiční, tak ve fázi budoucího provozu společně vybudovaných zařízení zajišťujících opět na smluvním základě pro obyvatele zúčastněných obcí veřejné statky. Současně obce a kraje mohou zakládat i společnosti podle obchodního zákoníku, a dále k zajišťování veřejných statků zejména mohou zakládat příspěvkové organizace a organizační složky, veřejně prospěšné společnosti, ale současně obce mohou zakládat i dobrovolné svazky obcí a zájmová sdružení právnických osob pro zabezpečení jejich povinností, které vyplývají z jejich samostatné působnosti v literatuře uváděné jako samospráva.[15]

Zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), v platném znění, a zákonem č.129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v platném znění, ukládají obcím, městům a krajům, aby na svém území v rámci samostatné působnosti vytvářely podmínky pro uspokojování potřeb, které jsou v zájmu jejich občanů. Jedná se zejména o zabezpečení sociální péče, bydlení, výchovy a vzdělání, kultury, sportu a veřejného pořádku. K tomu, aby mohly tyto územní samosprávné celky uvedené činnosti zabezpečovat, jsou v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění, (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech") oprávněny zřizovat a zakládat organizační složky bez právní subjektivity a příspěvkové organizace.

Bude samozřejmě záležet především na úvaze zastupitelstva, jakou formu zajištění veřejných služeb zvolí. Je pravděpodobné, že v mnoha krajích a obcích se rozhodnou nezřídit organizační složku, ale zajistit menší rozsah veřejných služeb prostřednictvím zaměstnanců úřadu. V podmínkách větších měst nebo tam, kde je finanční prostor v rozpočtu, případně vhodný nemovitý majetek, bude lépe uvážit možnost zřízení příspěvkové organizace. [16]

Další formy zajišťování veřejných statků územními samosprávnými celky je možné řešit vstupem obcí či krajů do jiných obchodních společností.

V konkrétních projektech či záměrech účasti obce či kraje na podnikání jiných subjektů stojí zato nejen dobře znát svého partnera – společníka, ale i reálnost jejich představ a podnikatelských plánů. Pokud jde o obsah nebo druh činnosti obchodní společnosti, do které obec či kraj hodlá vstoupit, je ohraničena zákonem o rozpočtových pravidlech, který říká, že územní samosprávný celek může zakládat obchodní společnosti, a to akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, a dále spolu s jinými osobami se

15 Srovnej Pařízková, I. *Finance územních samosprávných celků*, MU, Brno, 1998, s. 59.

16 Janečková, R. a Šafránek, Z. Majetková práva obecních příspěvkových organizací, *Moderní obec*, 1/2002, s. 9.

stát účastníkem (společníkem) na činnostech jiných osob, zejména obchodních společností apod. Může svůj majetek včetně peněz vložit do jakéhokoliv podnikání. Nejčastěji se obce stávají účastníkem (společníkem) ve společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti. Z praktického pohledu by nebylo dobré, kdyby obec svou vlastní podnikatelskou činnost sama vytvářela a stala se spoluúčastníkem veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti anebo sama zakládala družstva.

Pokud půjde o první typy společností, kde je obec společníkem, tedy společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, má obec naprosto stejná práva a povinnosti jako ostatní společníci. Vždy však bude pro kraj či obec velmi důležité dobře předem zvážit, do které společnosti má vstoupit, kdo budou její společníci, a tedy de facto spoluvlastníci společnosti.[17]

Samostatnou problematiku hospodaření územních samosprávných celků tvoří hospodaření dobrovolných svazků obcí. Svazky nemají žádné specifické daňové úpravy týkající se jejich postavení, protože nejsou obcí, nevztahují se na ně žádná osvobození či jiné úlevy. Jsou plátcem daně z příjmů právnických osob a to z příjmů, dosažených výlučně hospodářským využitím majetku členských obcí. Je na tom stejně jako právnické osoby založené obcí samotnou. To může vést k závěru, že se obci nevyplatí, aby se formou svazků spojovala k výkonu takové ziskové hospodářské činnosti, kterou by obec zvládla jako svou vlastní činnost, takže by případné zdanění jejího zisku bylo jejím příjmem.[18]

Každá obec má za tohoto stavu dost důvodů k tomu, aby velice obezřetně a se znalostí věci moudře rozhodovala o tom

1) zda se sdruží k výkonu hospodářské činnosti s jinými obcemi a dá tak podnět ke vzniku dobrovolného svazku obcí a stane se jeho členem, anebo
2) zda se sdruží s jakýmikoliv jinými subjekty a s nimi bude podnikat na základě smlouvy o sdružení, anebo s nimi spoluzaloží jiný subjekt např. obchodní společnost),
3) zda dá souhlas, aby se svazek, jehož je členem, stal zakladatelem jiného subjektu, na nějž se přenesou majetková práva a peněžní podíly obce.

17 Pařízková, I. *Finanční právo Finance územní samosprávy*, Masarykova univerzita Brno, 2005, s. 79.

18 Pařízková, I. Přednáška *Rozpočtové právo II-Finance územní samosprávy*, MU, Brno, 2010 (nepublikováno)

Celé problematice financování územních samosprávných celků je nutno do budoucna věnovat větší pozornosti a to především v oblasti legislativních změn týkajících se majetkoprávního postavení krajů a obcí a přesnějšího vymezení práv příslušných orgánů územních samosprávných celků.[19]

JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.
Ivana.parizkova@law.muni.cz
Masarykova univerzita
Právnická fakulta
Veveří 70
611 80 Brno
Česká republika

19 Srovnej Pařízková I. (in.) Mrkývka, P. a kolektiv autorů *Finanční právo a finanční správa*, Masarykova univerzita Brno, 2004, s. 386.

RUSSIAN BUDGET LAW AND PROMOTION OF ECONOMIC GROWTH

Alexey G. Paul, PhD

Abstract: This paper is devoted to consideration of basic tendencies of state promotion of economic growth in Russia. They are based on President's budget message to Russian Parliament. The tendencies are considered in the light of mechanisms established in Russian Budget code.

Keywords: budget, budget message, Budget code, promotion of economic growth, investment, grant, subsidy, modernization, innovative project.

The international financial crisis has made the impact on the majority of the countries of the world. Russia is not an exception. In 2009, the size of GDP decreased. Federal budget revenues were reduced, and expenditures were increased. As a result, the Russian federal budget fell into deficit. The budget for 2010 continues to remain in deficit. The same forecast were made for budgets on 2011 and 2012. However, the state policy undergoes certain changes.

Now there are some signs of stabilization of the situation. There is an opinion that we have already gone through the crisis, at least its initial wave. So the Russian government sets tasks directed on restoration and promotion of the national economy. One of the means of such promotion is the public finances. And a significant role belongs to the budgets (federal, regional and municipal).

The basic directions of budget policy of Russia are defined in a President's budget message to Russian Parliament.

The President of Russian Federation specifies that it is necessary to begin a work on gradual turning of anti-recessionary measures. During the crisis, the state gave a serious support to many branches of economy and some enterprises. Various measures of the support continue to be carried out today. However the state support on former conditions cannot be given for a long time.

In the nearest several years, Russia plans to pass to more flexible methods of stimulation of economic growth.

In Budget message "About the budget policy in 2011–2012", it is underlined that a budget policy as an economic policy component should be directed

to carrying out a modernization of economy, creation of conditions for increasing its efficiency and competitiveness, a long-term sustainable development, improvement of an investment climate, achievement of concrete results.

As the experts notice, in the Budget message, there is a spirit of transition from anti-recessionary measures to modernization and innovative directions of Russian economic development. And the state support should not be limited to separate projects. Each government program should correspond to requirements to creating an innovative environment.

The basic forms of the state support of economy should become a co-financing of projects or stimulation of economic activity promoting modernization within the conditions of public-private partnership.

It is necessary to raise the efficiency of state investments. They should become the catalyst for an investment of the private sector in those spheres and projects where use of off-budget resources simultaneously with budget funds is expedient. Thus, it is necessary to use mechanisms of public-private partnership more intensively.

It is supposed to carry out more active privatization of federal property, especially with participation of large investing companies. The purpose of the privatization consists not only in increasing budget revenues but also in maintenance of competition and favorable investment climate.

The suggested approach to realization of modernization strategy should find realization in activity of innovative centre "Skolkovo".

Support of innovative projects and the most significant scientific researches directed on maintenance of modernization and technological development of economy, increase of its efficiency, should become a priority of budget expenditures on economy promotion.

The mechanism of allocation of budget grants for support of domestic innovative projects should be focused on maintenance of national priorities.

Business should be financed first of all at the expense of realization of the goods and services. Budget support can be only stimulating, multiplicative measure and should not provide the basic part of financing.

The above-stated methods of stimulation of economy should be applied in the frameworks defined by the budget legislation. There are two direction of promotion: connected with expenditures and connected with revenues.

I. The Budget code of Russian Federation includes comprehensive list of budget expenditure forms. So the ways of the state support of economy should remain within the frameworks of the existing forms.

In the item 69 of Russian Budget code which will define kinds of budget expenditures it is possible to notice some kinds of assignments which are applicable as methods of support of economy:

1) granting subsidies to organizations, individual entrepreneur, individuals who manufacture goods, works, services;
2) granting budget investments to organizations;
3) assignments for rendering the state (municipal) services (performance of works), including assignments for payment of the state (municipal) contracts on delivery of the goods, performance of works, rendering services for the state (municipal) needs;
4) granting interbudget transfers.

1) One of the major forms of the state support of economy is a subsidy.

Subsidies are given on the conditions of co-financing the expenditures. In this connection, they completely satisfy the requirements of the Budget message about necessity of expenditures co-financing of organizations, involving off-budget resources in publicly-significant projects.

According to Russian Budget code, subsidies are non-repayable. They are granted for compensation of expenditures or half-received incomes in connection with manufacture (realization) of the goods, performance of works, rendering services.

In practice, there are several kinds of subsidy: one-time subsidy (for example in a form of a payment in authorized capital of organizations that perform significant public functions) and periodic subsidy.

Subsidies in authorized capitals are applied first of all concerning the state corporations. This form of organization is actively used last years as a way of a public problems decision. State corporations have a right of ownership on their property. Russian Federation (its subjects, municipalities) is not the owner of state corporation property. At the same time, the state can manage the organizations. So the state corporation is a hybrid of government body and usual organization.

Periodic subsidies are granted for compensation to organizations or individual businessmen of some kinds of expenditures. Subsidy purpose can be both direct support of organizations or individual businessmen (for example

the agricultural producers) and indemnification of half-received incomes in connection with granting various privileges to other subjects by the state (for example, compensation of loss of the joint-stock company "Russian railways" caused by transportation of some goods under special state established tariffs).

The sums of subsidies in total are adopted in a law on budget. The order and conditions of their granting are defined by the Government of Russian Federation and other government bodies.

Real granting of subsidies is carried out by main budget administrators. They make decision on allocation of sums to their addressees.

2) Another way of economy promotion is a budget investment.

Budget investments have two directions of use. The budget legislation provides budget investments into objects of capital construction and budget investments to non-state organizations.

Budget investments into objects of capital construction are provided according to long-term target programs, normative acts of the Government of Russian Federation (acts of higher executive bodies of subjects of Russian Federation, local administration) or acts of main budget administrators.

The important feature of investments into objects of capital construction is that they cannot be carried out in objects which art not objects of the state or municipal property. Objects of a private property cannot be financed by the state with use of budget investments.

The second direction of use of budget investments is investments to organizations.

Planned investments to organizations should be adopted by a law on budget with definition of organizations, sums and purposes of the allocated budget appropriations.

Granting budget investments to organizations leads to emergence of right of the state or municipal property on an equivalent part of authorized capitals of the organizations.

For the execution of budgetary investments, the Budget code of Russian Federation provides creation as a part of the federal budget of Investment fund of Russian Federation which is used for realization of investment projects carried out on principles of public-private partnership.

Now budget assignments of the Fund are granted only for financing of creation and (or) development of capital construction objects of a transport, power and engineering infrastructure, and also for realization of concession projects.

3) Assignments for rendering of the state (municipal) services (performance

of works), including assignments for payment of the state (municipal) contracts on delivery of the goods, performance of works, rendering of services for the state (municipal) needs can be used as a way of promotion of economic growth.

In this case, there is an indirect support of the economy. Any organization meeting stationary requirements can participate in tenders concerning delivery of goods (works, services) for the state or municipal needs.

In the Budget message of the President, a underlined necessity of creation of the innovative environment including formation of the state demand for innovative production is unerlined.

4) As a way of economy support, it is possible to name granting of interbudget transfers. In this case, it is a kind of budget appropriations which are granted from the higher budget to subordinate so that the subordinate budget grants the sums to organizations in the form of subsidies or investments.

This way of promotion is used in cases when budget legislation does not suppose direct granting of budget sums to such kind of subject. For example, the budget legislation forbids granting of federal investments into objects of subjects of Russian Federation. However, in the case when Federation is interested in building a regional object, it can give to the subject of Federation an interbudget transfer that the subject of Federation should grant as budget investments directly in object of capital construction.

Granting the subsidies is carried out on the basis of the governmental acts of Russian Federation through suitable budget administrators.

II. Promotion of Russian economy is supposed to be realized not only by granting of various kinds of budget appropriations but also by means of reduction or more flexible regulation of budget revenues.

The Russian tax policy in long-term prospect should be aimed at maintenance of conditions of innovative development of economy, motivation of manufacture of new goods, works (services) and stimulation of demand for them.

There are some directions of tax reforms.

Firstly, it is necessary to support companies where intellectual work is basic. For this purpose, it is supposed to lower the cumulative rate of insurance payments for the period till 2015 and for some categories of the organizations till 2020.

Secondly, it is necessary to create additional conditions for activization of innovative activity. For example, tax base of corporative income tax should

be reduced on sums of taxpayers' expenses on acquisition of rights of use by computer programs and databases under sublicense contracts and also on sums for using the rights to results of intellectual activity. Furthermore, it plans to work out special rules of amortization with a view of support of innovations.

Thirdly, with a view of stimulation of innovative activity in innovative centre "Skolkovo", it is necessary to provide for participants of the project some privileges in a form of a decrease of insurance payments, income tax, property tax, land tax, and VAT.

Fourthly, stimulation of energy-saving and rational use of natural resources is required. So the Russian authorities plan to introduce an accelerated amortization for power efficient equipment and to grant investment tax credits for this purpose. Besides the adoption of new technology, it is expedient to release from the taxation of property organizations using working on energy-saving equipment for a period of 3 years.

Thus, realization of the state promotion of economic growth is planned both by granting of budget funds on certain conditions and by means of tax regulation measures. And various innovative projects, projects in which principles of public-private partnership are realized should become a priority at realization of measures on Russian economy stimulation.

Alexey G. Paul, PhD
10a, Lenina sq., Voronezh, 394006, Russia
Voronezh state university
Faculty of law
Financial law department

JUDICIAL CONTROL OF INDIVIDUAL TAX LAW INTERPRETATION VS. JUDICIAL CONTROL OF TAX DECISION IN THE CONTEXT OF CORRELATED PROCEDURES

dr Piotr Pietrasz (Ph.D, L.L.M)
mgr Wojciech Sawczuk (L.L.M.)

Abstract: The article touches a problem of mutual rate between two kinds of judicial procedures connected with functioning tax administration. More precisely, its main aim is to show how the ruling issues in the case of judicial control of individual negative tax interpretation influences the possible ruling which may be issued in the later case of judicial control of legality of tax decision (concerning the amount of tax obligation). In the opinion of the authors, the administrative court controlling legality of later tax decision is not legally bound by the legal opinion expressed in the earlier ruling controlling individual negative tax interpretation (in which tax organ has disagreed with position presented by taxpayer).

Key words: tax law, judicial control.

1. Introduction

The present study touches on the mutual relationship between the two types of administrative court cases related to the functioning of tax administration. In particular, the discussion focuses on the relationships holding between a case regarding legality control of negative tax law interpretation (individual interpretation) and a possible subsequent court procedure related to legality control of tax decision on the value of tax liability[1]. The aim of this paper is to analyse the influence that a final judgment passed in effect of negative individual judicial control of tax law intepretation may have on court procedure

1 Primarily the decisions determining a tax liability, decisions determining correct amount of tax refund or tax surplus over tax due, and decisons determining the amount of tax loss.

initiated by a complaint lodged by the said applicant against the subsequent tax decision on the value of tax liability.

2. Issuance and judicial control of individual tax law interpretations

When outlining the fundamentals of individual tax law interpretation, it must be noted that this institution is relatively young in tax law – its origins are traced back to the enforcement of Tax Ordination (AORFT).[2] Introduction of tax law interpretation can be seen as passive subjects (entities) of legal and tax relations [3] (potential relations included) legal tools originally supposed to enable such entities (facing complexity of tax law) to obtain certain promise, or confirmation that the steps they took or were planning to take are correct in the context of legal and tax consequences the said steps might – or do involve.

Basically, the current tax ordination has two different types of tax law interpretation – general (as defined in Art. 14 AORFT) and individual (Art. 14b § 1 AORFT). General interpretations – in contrast to individual ones – are beyond the scope of this study as they are not addressed to an individualized entity and as such are not subject to appeal to administrative court. In terms of their result, individual interpretations can be divided into positive (application evaluated positively) and negative (a consequence of negative evaluation) – according to Art. 14c § 1 and 2 AORFT. In most cases, positive tax law interpretation is never subject to control by an administrative court, although such control is possible. The entity that has obtained positive interpretation has no reasons to subject a favourable decision to judicial scrutiny; there are only vere few (if any, according to the provisions of 14b § 1 AORFT[4]) cases regarding individual interpretation where multiple entities are involved – including the entities of conflicting interests, or a prosecutor. Moreover, the compliance of an applicant (taxpayer) with tax law interpretation issued

2 See Art. 14 of the Act of 29 August 1997 – Act on Rules for Taxation (Tax Ordinance) as amended and in force since 1 January1998 (Jurnal of Laws No. 137, Item 936).

3 Pursuant to Art. 14p of the Act of 29 August 1997 Act on Rules for Taxation (Tax Ordinance), (uniform text, Journal of Laws of 2005, No. 8, Item 60 with further amendments), referred to later in this study as AORFT, regulations related to this institution apply to debts and receivables of payers and collectors, third party liabilities and liabilities treated as tax arrears.

4 See Kosikowski, C. (in:) Kosikowski, C., Etel, L., Dowgier, R., Pietrasz, P., Presnarowicz, S., Popławski, M. *Ordynacja podatkowa*. Komentarz, Warsaw 2009, p. 124.

to them (positive and negative alike) releases them from tax consequences of their commission or omission, due to the do-no-harm principle underlying the provisions of Art. 14k § 1, Art. 14m § 1–3 and Art. 14n § 1 AORFT.

Another question to be put into focus in this paper is the influence of legal opinion expressed in the negative tax law interpretation and then approved of by administrative court in a legally binding decision, on tax procedure resulting in tax decision on the value of tax liability, and – most importantly – on administrative court procedure to control the said tax decision. Precisely speaking, from the point of view of the latter administrative court procedure referred to above, it is important how such procedure is influenced by legal evaluation expressed during judicial control of tax law interpretations. A question arises if, when scrutinizing tax decision, administrative court is bound (under Art. 170 or 171 of the Law on Administrative Court Procedure[5]) by an evaluation expressed in a judicial decision passed in regard with a previous control of individual interpretation. Pursuant to Art. 170 of the Administrative Court Procedure Act (ACPA), final judicial decision binds not only on the parties and the court that has made it, but also other courts and other authorities, and – when so provided for by the Law – other persons as well. On the other hand, pursuant to Art. 171 ACPA, a legally binding decision applies solely to the subject matter as identified in the complaint.

Yet another question to be considered – although only in passing – is that of the influence of individual, negative tax law interpretation, not challenged in administrative court, on tax procedure concerning the determination of tax liability.

It is impossible to take a closer look at the procedure of individual tax law interpretation while disregarding formal requirements of the application. Pursuant to Art. 14b § 3 AORFT., the applicant is obliged to exhaustive presentation of present or future facts or a future event; they should also express their own position in this matter. It must be pointed out that the applicant describes present or future facts whose truth value is vital for the importance and binding effect of the interpretation. As provided for by Art. 14b § 4 AORFT, false declaration by the applicant results in individual interpretation having no legal effect. When the description of factual findings is contrary to fact, the applicant loses the opportunity to make references (at the stage of tax proceedings) to the previously issued tax law interpretation[6] before a tax or tax investigation

5 Act of 30 August 2002: Administrative Court Proceedings Act (Journal of Laws No. 153, Item 1270 with further amendments), referred to later in this study as ACPA.

6 NSA judgment of 13 November 2008, File No. II FSK 391/08 LEX 510143 with an approving gloss by J. Brolik, „Glosa" 2009, No. 3, p. 130.

authority. Also, since the authority's role is to accept and evaluate the facts,[7] in cases for tax law interpretation issuance, it cannot disturb findings of fact delivered by the applicant. Traditional trial of facts (evidentiary proceedings of gathering and evaluation of data) is not conducted either, as interpretative procedure is fully based on the statement by a party. This means that tax authority, when issuing written individual tax law intepretation under Art. 14b § 3 AORFT, establishes facts it needs to select relevant tax law regulations only against the application in question. Be it the application does not contain certain information required, the authority may request the items to be submitted in the manner provided for submission of missing information in incomplete application – no evidentiary proceedings are possible here. In cases for the issuance of official interpretation, factual circumstances affecting the legal and tax situation are not established because such a situation is only hypothetical and determined by the applicant – factual occurrence of particular events or circumstances is not important in terms of adjudication.

In consideration of our discussion so far, it seems obvious that confirmed discrepancy between factual findings formulated in the application and facts determined by, for instance, a subsequent tax investigation incriminates the applicant (taxpayer): he will not be able to effectively invoke in tax proceedings the previously issued interpretation. However, it must be noted that further discussion only makes sense if we assume that both factual findings presented in the application for individual interpretation and facts determined in a subsequent procedure leading to tax decision on tax liability value, are identical.

It appears from the above description of proceedings initiated by an application for tax law interpretation that the procedure preceding the interpretation and interpretation itself are significantly different from tax proceedings that involve determination of tax liability. Generally, there are no evidentiary proceedings and the adjudication is to a large extent similar to legal opinion where present or future facts are evaluated, ot to a fiscal law case study, rather than to an administrative act characterized by its ruling character in respect of fiscal rights and duties of a particular entity.

The legal character of individual tax law interpretations is a metter of controversy. As pointed out in literature of the subject, the issuance of individual tax law interpretation does settle the case. The interpretation does not

7 See judgment by WSA in Szczecin of 6 December 2007, File No. I SA/Sz 518/07, LEX 332325, and also NSA judgment of 16 February 2007, File No. I FSK 97/06, LEX No. 307985.

bring solutions as to subsumption of factual circumstances presented in application points under a relevant regulation of substantive fiscal law; rather, it evaluates and presents substantiated possibility of the application of laws, occassionaly combined with a proper construction of these laws, if necessary.[8] Undoubtedly, individual interpretations do not have law enactment force. Rather, these are classified as forms of activity of fiscal administration bodies (a subclass of legal activities of public administration authorities) that only resemble the acts of law. As such, they are treated as quasi-laws for they do not establish binding legal consequences of factual findings;[9] however, as it is them who determine the legal situation of the applicant by legitimizing his position, interpretations of this type are considered as acts of formalized/official construction/interpretation of law.[10] A tax authority, when issuing individual tax law interpretation, acts in a manner positively comparable to the application of law: it makes subsumption of facts included in the application under particular regulations of substantive fiscal law.[11] The addressee of the interpretation, in turn, obtains relative legal protection. There are also some voices that individual tax law interpretation by no means can be understood as a manifestation of law application.[12]

Importantly enough, voivodship administrative court (and later also the Supreme Administrative Court), as a result of negative tax law interpretation control may agree that legal opinion expressed in the said negative interpretation is accurate. It must be borne in mind, though, that administrative court investigating the compliance of the act in question with the law is obliged to verify it also from the point of view of factual accuracy of the position presented therein.[13] Consequently, substantiation of the adjudication must identify (pursuant to Art. 141 § 4 ACPA) the legal basis of the ruling

8 Brolik, J. *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warsaw 2010, p. 55.

9 Mastalski, R. Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, „*Jurysdykcja podatkowa*" 2007, No 1, p. 9.

10 Kmieciak, Z., Defecińska-Tomczyk, K. Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej (in:) *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60. rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, eds. L. Zacharko, A. Matan, G. Łaszczyca, Warsaw 2008, p. 57.

11 Brolik, J. op. cit., p. 165.

12 Dzwonkowski, H. Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia (in:) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, ed. Miemiec, W. Wrocław 2009, p. 143.

13 See ordinance by NSA (Supreme Court of Appeal) of 8 January 2007 r., File No. I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, No. 2, p. 27.

in the context of particular factual findings and its explication. The analysis of court-administrative judicature in tax interpretation cases confirms that substantiations are structured in this way, which makes these equal to court adjudications passed in relation to the control of administrative (tax) decisions made in individual cases.[14]

3. Judicial control of tax decision vs judicial control of individual tax law interpretation

Passing onto the key problem discussed in this study, we should signal the following problem: in tax proceedings involving decision on the value of tax liability and preceded by another procedure concluded by a negative tax law interpretation we might be faced with two different situations. Firstly, there may occur individual tax law interpretation that, despite not taking into account application by a taxpayer, has not been subject to complaint lodged to an administrative court and remains part of legal transactions; the applicant is held harmless if complying with individual interpretation of this kind. Secondly, the interpretation under discussion might be subject to evaluation by administrative court (one instance or both), and the opinion it expresses might be maintained (complaint finally dismissed). Leaving the former case aside, we should now take a closer look at the latter. The question of interdependence of the two court-administrative procedures needs to be considered in the context of legal norms stipulated in Art. 170 and 171 ACPA.

As for the norm referred to in Art. 171 ACPA, it is worth mentioning that it lays down the principle of res iudicata which, generally speaking, means that a final judgement of a competent court is conclusive upon the parties in any subsequent litigation involving the same cause of action.[15] Without going into details of strict requirements of the principle of RJ, it must be emphasized that between tax law intyerpretation case and tax decision control case there is no relation of identical causes at suit or parties to the action. In

14 See judgments by WSA and NSA in tax law interpretation cases, available in the Central Administrative Court Judgment Base: http://orzeczenia.nsa.gov.pl (key words: "tax law interpretations").

15 For the requirements and effect of legally binding adjudications and judgments see Bogusz, M. Powaga rzeczy osądzonej w nowym postępowaniu sądowoadministracyjnym, „*Państwo i Prawo*" 2004,vol. 6, p. 87+; further discussion on res iudicata in: Resich, Z. *Res Iudicata*, Warsaw 1978.

both procedures one can hardly speak of identical parties since they involve a public administration body whose actions can be challenged and referred to the administrative court. Pursuant to Art. 13 § 2 clause 3 AORFT, competent minister for public finance acts as a competent tax authority in matters regarding interpretations of fiscal law. Under the principle of not lodging complaints to administrative courts when all means of challenge have been used up, the authority whose decision may be subject to challenge is usually an appellate body. According to Art. 13 § 1 clause 2 AORFT, the director of tax chamber and the director of customs chamber operate as appellate bodies that hear appeals against decisions by the commissioner of tax office or the commissioner of customs respectively, and also against own, first instance decisions. Additionally, the referenced bodies hear appeals against decisions made by the director of tax inspection (Art. 26 section 1 of the Tax Inspection Act[16]).

On the other hand, pursuant to Art. 13 § 2 clause 1 & 2 AORFT, competent minister for public finance acts a appellate authority to hear appeals against decisions made in cases heard by him at first instance, namely, in the cases for declaration of decision invalidity, resumption of proceedings, change or revocation od a decision or declaration of decision expiration – ex officio. As regards local (self-government) taxes, individual tax law interpretastions are issued by, according to competence, head of commune (voit), mayor, starost or voivodship marshal (Art. 14j § 1 AORFT), their decisions may be appealed against to the self-government appeal council (Art. 13 § 3 AORFT).

The object of an individual tax law interpretation is fundamentally distinct from the object of the control of a tax decision concerning the amount of tax liability. The juxtaposition of the power of the administrative court to control a tax decision (Art. 3 § 2.1 ACPA) and the power to control an individual tax law interpretation (Art. 3 § 2.4a ACPA) strongly emphasizes the fact that the object of administrative court proceedings in both cases is not uniform and very complex.[17]

In turn, the legally binding force of administrative court rulings, the most interesting issue from the perspective of the present work, can be defined as the power of the final decision to exercise influence upon other proceedings instigated and conducted by other authorities. It should be made clear,

16 Act of 28 September 1991 on Tax Inspection (uniform text Journal of Laws of 2004, No.8, Item 65 with further amendments).

17 For more information on the subject of the control by an dministrative Cort, see: Adamiak, B. Borkowski, J. *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warsaw 2009, p. 22.

however, that the institution of *res iudicata* and the principle of the legally binding force of the ruling are autonomous although the order in which they are "applied" is significant. It is because in the case of a matter already judged, we do not examine in what way the second proceedings are affected by the first proceedings. Similarly, the decision issued in the first proceedings excludes the possibility of conducting and concluding the second proceedings, that is why we do not examine the power with which the first decision exercises influence upon the second one. As it has been indicated earlier, the principle of a matter already judged (*res iudicata*) is not present in the relation between the case concerning a negative individual tax law interpretation and the one regarding the control of a tax decision.

It is, therefore, worth considering whether the legally binding force of the decision issued as a result of the control of a tax law interpretation, or to put it more precisely – the legal opinion as expressed in this decision – affects, and if so to what extent, the prospective decision that is going to be pronounced in connection with the control of a tax decision directed to a given authority. In fact, it is of crucial importance to decide whether the court that controls a tax decision is obliged to accept a legal opinion from different administrative court proceedings concerning a negative individual tax law interpretation if this opinion is made upon examining factual findings identical to those determined in the course of subsequent tax proceedings. Addressing this problem, we shall support the position that the court ruling in cases regarding the control of a tax decision is not bound by the legal opinion expressed in the decision issued as a result of the control concerning a negative individual tax law interpretation.

First, by the will of the legislator, the institution of tax law interpretation has been designed as an auxiliary tool for passive entities of legal and tax relations (taxpayers, tax remitters, tax collectors, third persons). Consequently, it has been explicitly stated that tax authorities and administrative courts are bound by their decision when the applicant has complied in due time with the interpretation issued in his/her case. It is not specified, however, what legal and tax effect is produced when the applicant does not comply with the interpretation, including a negative one. The above observation does not fully support the position that in a case whose subject is the control of a tax decision the court is not bound by the legal appraisal expressed in the court proceedings concerning the control of a negative tax law interpretation (due to the principle of the binding force of final court decisions for instance). Yet, it draws our attention to the fact that the two kinds of proceedings are distinct from each other

and that the decisions issued in the course of these proceedings are independent.

Second, fundamental differences should be noted between tax proceedings concerning the determination of tax liability and proceedings concerning the issuance of an individual tax law interpretation. The dissimilarity lies in the very "philosophy" of these proceedings, in their aims, functions, subjects, rights and duties of the parties and public administration bodies involved in them, as well as in the ways in which they are concluded. It should be stressed that the aim of the proceedings concerning the issuance of an individual tax law interpretation is under no circumstances to sanction the tax liability, i.e. it is not to sanction the actual duty of a given entity to pay to the benefit of the creditor under public law a strictly defined amount of tax in time and place specified by law. In contrast to jurisdictional tax proceedings, interpretational proceedings are based on abstract factual and legal circumstances, which results in fundamental differences with regard to conducting explanatory proceedings in the two types of the proceedings in question. Finally, in the proceedings conducted in order to issue an individual tax law interpretation the conclusion of the case is equivalent to the issuance of an interpretation act on motion that refers to certain expected effects of the application of law, these effect constituting in fact a legal expectation (Polish: ekspektatywa) in fact.[18] This peculiar incoherence, especially when seen as giving the applicant a possibility to create factual circumstances different from the ones assumed for the purpose of the interpretation evaluating a planned future event, does not provide grounds to defend the thesis that an administrative court ruling in case of controlling a tax decision regarding tax liabilities shall be bound by the legal appraisal expressed in the course of the control of a negative tax law interpretation.

Third, accepting the point of view contrary to the one proposed here, would at least significantly limit the right of the entity (applicant) to a fair trial. It is also unacceptable to perceive both the tax proceedings whose subject is the determination of tax liability and the proceedings that are conducted to control a tax decision in a strictly formal sense. We cannot allow for the possibility of conducting both of the discussed proceedings (tax and administrative court ones) in a way legally shaped in the proceedings whose subject is the judicial control of a negative individual tax law interpretation. Although both

18 See: Adamiak B., Borkowski, J. *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warsaw 2009, p.22.

of the discussed administrative court cases remain in a formal relation to each other, this relation coming down to the identity of factual circumstances that have been stated by the applicant in the course of interpretative proceedings and which has been reconstructed by tax authorities with or without the participation of the applicant in tax proceedings, the relation cannot be called prejudicial. To put it differently, a negative tax law interpretation and court proceedings instigated to control it do not bind the applicant and the court by the decision. For obvious reasons we shall exclude from our considerations the authorities ruling in the assessment cases, for these authorities by assumption will defend the view presented in a negative individual tax interpretation that has been subject to court control and in which the court has found no violation of the law that would justify the withdrawal of the appealed act from legal circulation and has dismissed the complaint.

Fourth, the position proposed here does not contravene *ratio legis* of the principle of the binding force of a final decision, which is meant to ensure a coherent and rational functioning of public administration authorities. The nature and differences between the adjudications of the authorities in the proceedings concerning an individual interpretation and the ones regarding the determination of tax liability in a particular way enforce the state of being non-bound by a legal view expressed in the negative tax law interpretation upheld by the administrative court. Finally, it should be added that even if we accepted the position contrary to the one presented here, the weight of the principle of the binding force of a final decision when compared to the right to a fair trial mentioned above, including the right to instigate the control proceedings of a tax decision concerning the amount of tax liability, i.e. in fact a decision imposing a financial obligation, which is also on fulfilling certain conditions a basis to issue a writ of execution, is significantly different, obviously in respect of the primacy of the right to a fair trial.

Coming back to the situation when an individual tax law interpretation, not taking into account the motion of a taxpayer, has not been appealed against to the administrative court, which means that such decision remains in legal circulation, we shall support the viewpoint that the administrative court ruling in the case regarding the control of a tax decision is not bound by the legal appraisal expressed in such legal act for the reasons discussed above.

Finally, we shall draw attention to the view expressed elsewhere, which is open to doubt and concerns the issue of the court controlling an individual tax law interpretation being bound by a decision of another court also issued

with regard to the control of an interpretation issued under identical factual and circumstances. Namely, it has been indicated that a legal appraisal of an administrative court concerning and individual interpretation should be obeyed not only in subsequent interpretative proceedings, i.e. in a case when the court challenges the interpretation, but also pursuant to Art. 170 ACPA in all other legally significant cases by all bodies indicated in this regulation.[19] It should be granted that the possibility to apply tax law, including the interpretation of the law, in virtually identical cases in terms of factual and legal situation, under the same circumstances and legal regulations, shall not be executed differently in legal proceedings that are only formally distinct. However, a legal tool to achieving, or enforcing, such uniformity of the decisions is not Art. 170 ACPA. Such goal can only be achieved by means of the legislative role of the Supreme Administrative Court.

4. Conclusion

To conclude, taking into account the constitutional principle of the right to a fair trial as contrasted with the nature of the act constituted by a negative individual tax law interpretation, we should accept and share the viewpoint that the court controlling a tax decision concerning the amount of tax liability is not bound by a legal appraisal expressed in a final and binding judgment of the court controlling and "upholding" a negative interpretation issued formerly. It should be particularly underscored that neither the upheld negative interpretation or the final and binding decision that dismisses the appeal of the taxpayer against this interpretation are prejudicial and could in any way affect the court proceedings concerning the control of a tax decision regarding the amount of tax liability. The above does not contravene the principle of the binding force of the final decision expressed in Art. 170 ACPA.

dr Piotr Pietrasz
ul. Mickiewicza 1
15-213 Białystok
ppietrasz@op.pl

19 J. Brolik, op. cit., p. 170.

POLISH ACCESSION TO THE ERM II AND EURO AREA – THE PROCESS AND BENEFITS

mgr Karol Pilecki

Abstract: The subject of this paper is to present the potential benefits of joining the euro area and the mechanisms involved in this process. The paper describes the stages of adopting common currency, beginning from the country's entrance to the ERM II, the fulfillment of the convergence criteria, preparations for introducing euro and the introduction of euro in Poland. It also presents potential benefits, such as the reduction of exchange rate risk and transaction costs, increased macroeconomic stability and reliability, increased trade and investment, as well as financial links concerning various segments of financial markets.

Keywords: convergence, ERM II, euro, common currency, financial system, interest rates, foreign exchange risk, Polish National Bank, Ecofin, the European Commission.

It has been six years since Poland entered European Union on the 1st of May 2004. The date crowned a long-term process of economical and political reforms. Accession to the European Union has indicated the next steps in our country's efforts to obtain full membership in EMU, namely the replacement of zloty by the European currency – euro.[1] Many domestic and foreign elaborations have suggested that positive effects of belonging to euro area are predominant. "Rapports prepared by the Polish National Bank, the European Commission (EC) and the International Monetary Fund (IMF) have also confirmed it. Polish government intends to fulfill nominal convergence criteria and other formal standards to enter eurozone as soon as possible".[2] Poland participates in the third stage of the Economic and Monetary Union[3] of the

1 Materials from Ministry of Finance, Warsaw, October 2008

2 Conditions for the implementation of the Roadmap for the next stages of adopting euro by Poland, Ministry of Finance, Warsaw, April 2009

3 The third stage of the economic and monetary union: on the 1st January 1999 eleven countries adopted eur that has become common currency in Austria, Belgium, Finland, France,

EU as a member state with derogation. It implies that the country is obliged to comply with the convergence criteria and adopt euro currency in the future. A country with derogation that accesses the euro area, in the first place, has to link its national currency to ERM II and then waive the derogation. In order to adopt euro, it is required to fulfill nominal and legal standards of convergence. Also, national legislation has to be compatible with European Union law (European Community law), in regard to central bank's independence and integration with Eurosystem. To evaluate a member state's achievements concerning stage of nominal convergence, one has to consider whether price stability, the level of long-term interest rate, fiscal discipline and exchange rate stability meet the appointed criteria.

There are two factors that guarantee sustainable and long-standing execution of the nominal criteria which is connected with a high level of real convergence. Firstly, Polish economical structures are highly similar to those of the countries in the euro area. Moreover, there are intense trade links between Poland and EU and *harmonization of business cycles. Not only do the abovementioned structural conditions ascertain the durability of execution of the nominal convergence but may also influence the balance of benefits and costs of membership in the eurozone. Hence, the investigation of the initial state of Polish economy might serve as a starting point for reforms preparing Poland to smooth functioning in the euro area.*[4] *However, building a national consensus around a project introducing euro appears to be prerequisite to execute it successfully. Not only are the governments responsible for preparing national economies but also for preparing public opinion for the process of monetary integration. The later entails supplying reliable information on benefits and costs of adopting euro. Therefore, it is essential to pay attention to citizens' concerns and expectations connected with the integration process.*

Process of joining ERM II complex. Firstly, a central bank of a new EU member

Spain, Ireland, Luxembourg, the Netherlands, Germany, Portugal and Italy. (Greece joined the group on 1 January 2001). Since then, the European Central Bank took over the responsibilities of the European Monetary Institute, and is responsible for monetary policy, which is defined and implemented in euros. Euro banknotes and coins were issued in the euro area covering 12 countries listed above on the 1st January 2002. National currencies were withdrawn from circulation two months later and euro has become legal tender in all cash and bank transactions in the euro area. Nowadays, more than two thirds of the EU population belong to the eurozone.

4 Report on full membership of Poland in the third stage of the economic and monetary union, Polish National Bank, Warsaw, 2009

state is required to conclude an agreement with participating central banks on ERM II. On 29th April 2004 Polish National Bank acceded to the agreement that came into force on 1st May 2004. Signing the agreement is synonymous with commencing the inclusion of the national currency in ERM II. Minister of Finance and President of the Central Bank are obliged to send a request to the President of the Ecofin Council[5] *to join the ERM II. The request should contain a suggested central rate and potential fluctuation of a market rate against central parity rate.* Also, a member of the Economic and Financial Committee (EFC), that is a subsidiary body of the European Union, created in the place of the Monetary Committee, plays here an extremely important role. At the request of the EU Council, Commission or on its own initiative, the Committee gives opinions on the structure and operation of monetary union. Furthermore, it observes the economic and financial situation of the Member States and the Union as well as regularly submits information about these issues to the Council and the Commission. A Member of the Committee of the state initiating the procedure must inform the Chairman of the EFC about the request that was submitted in order that a meeting of EFC, in the form of the Committee of ERM II, might be convened in order to examine the proposal. Decision on the inclusion of the national currency in the ERM II is made by the Committee of ERM II. This decision regulates the level of central rate and acceptable volatility of market rate against central rate, taking into consideration macro economical situation and economical policy of the country.

„If a preliminary agreement on the level of the central rate and acceptable variation of market rate against central rate is reached at a meeting of the Committee of ERM II, President of EFC suspends the session to allow members to obtain confirmation from the respective finance ministers, central bank governors and the President. Afterwards, participants acting as

5 The Economic and Financial Affairs Council is, together with the Agriculture Council and the General Affairs Council, one of the oldest configurations of the Council. It is commonly known as the Ecofin Council, or simply "Ecofin" and is composed of the Economics and Finance Ministers of the Member States, as well as Budget Ministers when budgetary issues are discussed. It meets once a month. The Ecofin Council covers EU policy in a number of areas including: economic policy coordination, economic surveillance, monitoring of Member States' budgetary policy and public finances, the euro (legal, practical and international aspects), financial markets and capital movements and economic relations with third countries. It decides mainly by qualified majority, in consultation or codecision with the European Parliament, with the exception of fiscal matters which are decided by unanimity. The Ecofin Council also prepares and adopts every year, together with the European Parliament, the budget of the European Union which is about 100 billion euros.

representatives of ministers, central bank presidents and the President of the European Central Bank gather again and sign the agreement adopting the Statement. In the case the agreement is not concluded, EFC President attempts to coincide elements of an oral report that is to be presented at the meeting concerning ERM II".[6] The diagram below illustrates the stages of entering the euro zone (Diagram 1).[7]

The European Commission (EC) together with the European Central Bank (ECB) are required to begin arrangements six months before the official inclusion of the national currency in the ERM II. During this time EC and ECB should be notified about the intended deadline of joining ERM II in order to initiate informal consultations about a factual date of joining ERM II and the level of central rate. Criterion of the stable exchange rate requires national currency to be in the ERM II system for a minimum of two years meeting remaining convergence criteria during this period. Consequently, EC and ECB formulate Convergence Reports which make statement whether a high level of nominal convergence has been achieved and whether it is sustained. In addition, Convergence Reports contain information on compatibility of the relevant elements of national legislation with Community law. Reports of EC and the ECB are then submitted to the Ecofin Council that may abrogate a derogation of a European Union member state and designate the date on which it will cease to apply.

Introducing common currency directly leads to a reduction in exchange rate risk, this in turn is linked to the reduction of transaction costs, a decline in nominal interest rates and greater price transparency. As a result of adopting euro perception of a native economy improves and should lead to a reduction in macroeconomic risk. The consistency and reliability of macroeconomy are elementary aspects of economy as they make a foundation for investors. Furthermore, they have a direct impact on key aspects of economy because they affect the ability and willingness of investors to make investments, as well as decision on the allocation of economic resources and influence economic growth.

Due to direct effects of introducing common currency, the development and integration of financial markets might be significantly accelerated as well

6 Report on full membership of Poland in the third stage of the economic and monetary union, Polish National Bank, Warsaw, 2009

7 Ministry of Finance, Polish integration with the Euro Area: determinants of membership and a strategy of managing the process, Ministry of Finance, Warsaw 2005

as financial stability, mainly in the area of institutions and infrastructure, may be attained if Poland adopts euro. Other indisputable benefits are that economy stabilizes and becomes independent of the country's national savings. Adoption of the common currency may also lead to an increase in trade integration. The level of the trade depends on the capability of Polish companies to participate in foreign markets and to combat foreign competition. Apart from the raise in the trade, there might be an enhancement in domestic investments caused by lowered costs of raising capital and extended market. In addition, foreign investment will be boosted by elimination of exchange rate risk and stabilization of economical environment. Investment and trade might serve as a vital mechanism for reconstruction of the economy, enhancing its productivity and competitiveness, as well as convergencing income toward richer economies. It means, that the desired effect will depend on the ability to create attractive investment projects.

To stimulate integration processes it is crucial to remove foreign exchange risk and transaction costs. Foreign exchange risk is associated with exchange rate volatility and the uncertainty of market participants as to their development in the future. Such uncertainty usually makes it difficult to plan economic activity, including investment. In the case the exchange rate risk materializes parties involved in foreign exchange transactions will suffer from losses resulting from the unexpected drop in value of assets or increase liabilities denominated in national currency. Foreign exchange risk occurs in relation to fluctuations either between the formation of claims or liabilities and the time of its settlement (transaction risk), or change between the creation of claims or liabilities and the time when the balance is compiled (risk translational).[8] Transaction costs should be regarded as both direct and indirect costs. The financial costs are connected with the need to incur fees and charges for currency conversion. The expenses also include the cost of protection against exchange risks and the general decline in its broadest sense, due to need for currency exchange. Financial costs are often defined as a difference between the selling price and buying price of foreign currency, that is spread. Administrative costs refer to those resources in the economy, which are involved in carrying out currency transactions, hedging transactions or financial reporting. They are defined as the cost of lost opportunities to use

8 Syczewska, E. (2007). *Ekonometryczne modele kursów walutowych, Monografie i Opracowania*. Szkoła Główna Handlowa, Warsaw

the resources alternatively (mainly because of less efficient management of the resources distributed in various bank accounts or disbursement of the resources for a longer transfer rates). All entities engaged in foreign exchange transactions: financial intermediaries, enterprises, households, and the state bear the administrative costs. Financial intermediaries, especially banks, derive income from foreign exchange operations, hence, the introduction of the euro may involve loss of part of the income of this group. [9]

One of the factors that enhance the uncertainty of making economic decisions is foreign exchange risk, which increases the costs of the operators and the risk of losses. The costs associated with exchanging currencies and protection against foreign exchange risk is a significant component of transaction costs. Therefore, the introduction of the euro in Poland will lead to the elimination of the exchange rate of zloty to euro, contributing to reduction of exchange rate costs. Moreover, the adaptation of the euro will result in the abolition of the exchange rate of zloty to euro, which will permanently eliminate the risk of foreign exchange transactions settled in euros as well as help to reduce transaction costs. It may result in numerous benefits, such as lowering business costs by reducing transaction costs, amending estimates of the profitability of investment by eliminating the uncertainty associated with exchange rate volatility. Furthermore, transparency and comparability of prices in the international dimension increase and international position of Polish as a trading partner improves as a result of replacing Polish zloty by the currency of international importance. In regard to households, the change will be most visible in no need to exchange and incur duty charges, as well as no need to convert currencies.[10] As far as benefits for entrepreneurs are concerned, there will be lowered business costs, the possibility of more effective investment planning (greater certainty of economic calculation in connection with the elimination of exchange rate volatility) and easier bookkeeping. This should contribute to the growth of investment activity and lead to the influx of capital and improve its allocation, as well as foreign direct investment.

Introducing euro often means simplification and reduction of costs of

9 Report on the benefits and costs of Polish accession to the euro zone, Polish National Bank, 2004

10 Cieślik, A., Michałek, J., Mycielski, J. (2008). *The analysis of trade effects of Polish accession to the European Monetary Union using a generalized gravity model*, Polish National Bank. The project conducted for the Report on the full participation of Poland in the third stage of Economic and Monetary Union.

financial statements. Excluded exchange rate risk may stimulate the development of trade and should shape international trade.[11] Alignment of the currency in a given area increases the transparency of the market, may also lower entry barriers and improve its liquidity. In addition, the increase in comparability of prices may favorably affect competition in some sectors of the economy.[12] Without a doubt, Polish accession to euro area only eliminates exchange rate risk in relation to euro, however the replacement of zloty by the currency of international importance may favorably affect the legitimacy of the Polish trade in trading with counterparties from outside the euro area.

Macroeconomic stability and reliability are crucial for the economy because they affect the ability and willingness of investors to make investment decisions. What is more, both decide on the allocation of economic resources and affect the rate of the economic growth. The possible impact of Polish accession to the eurozone on the level of stability and reliability of the Polish economy is therefore extremely important. Macroeconomic stability is usually assessed by comparing the evolution of volatility of real production (measured by volatility of economic growth), volatility of prices (measured by the rate of inflation) and a level of deficit on current account. However, in conducted studies, it is usually emphasized that these variables are largely conditional on domestic factors, and their changes can result either from changes in macroeconomic policies, or from the occurrence of external shocks. Consequently, in assessing the macroeconomic stability it is required to examine the indicators reflecting the stability of macroeconomic policies, such as the condition of public finances (measured on the basis of budget deficits and volatility of government spendings and the amount of state debt), the scale of monetization of the economy and the volatility of real exchange rate. The external circumscription affecting macroeconomic stability is assessed by analyzing the volatility of net capital flows.

Alteration of a country's own currency for international one reduces a risk of rapid capital flows that destabilize the economy. Such capital flows are caused by factors other than the deterioration of macroeconomic indicators, that is

11 Mroczek, W. (2008). *Intoduction of euro and its impact on structural changes in the trainging in the euro area*. Polish National Bank. The project realized for Report on the full participation of Poland in the third stage of Economic and Monetary Union.

12 Pawlowska, M., Kozak, S., (2008). *The determination of the impact of accession to the eurozone on the efficiency, the level of competition and the results of the Polish financial sector*, Polish National Bank. The project realized For the Report on the full participation of Poland in the third stage of Economic and Monetary Union.

currency speculation or a shift in confidence of foreign investors without justification in the actual economic situation of the country. Additionally, Poland significantly diminishes the risk of currency crisis[13] and therefore establishes long-term macroeconomic stability, abandoning zloty in favour of euro.

Poland accesing the euro area increases its credibility of a monetary policy pursued by the European Central Bank (ECB). ECB policy is perceived as more reliable than the policy pursued by the central banks of each country. Further increase the credibility of fiscal policy, which is derived from the observance of financial discipline as the implementation of commitments under the Stability and Growth Pact, will be of great importance to the growth in macroeconomic stability and credibility. In addition, increased price transparency and increased competition may also increase price stability. All these factors may positively affect the long-term macroeconomic stability after Polish accession to the euro zone.[14]

Common currency may positively affect the growth of macroeconomic stability and reliability of Poland because destabilizing economy rapid cash flows would be limited as well as risk of a currency crisis would be reduced and credibility of macroeconomic policy would be increased. When rating agencies assess the macroeconomic risk all of the abovementioned factors are taken into consideration. Thus, their changes might boost the rating of the Polish accession to the eurozone.

Investments are another key aspect that translates to monetary system. The relation of investments and economic growth is confirmed by the economic theory as well as experience of numerous countries. Investments have an impact on the increase of domestic production because they are one of the key elements in global demand. They are more important to national income than consumer spendings or government expenditure because production

13 A currency crisis, which is also called a balance-of-payments crisis, is a speculative attack in the foreign exchange market. It occurs when the value of a currency changes quickly, undermining its ability to serve as a medium of exchange or a store of value. It is a type of financial crisis and is often associated with a real economic crisis. Currency crises can be especially destructive to small open economies or bigger, but not sufficiently stable ones. Governments often take on the role of fending off such attacks by satisfying the excess demand for a given currency using the country's own currency reserves or its foreign reserves (usually in the United States dollar, Euro or Pound sterling). Currency crises are accompanied with speculative attack on the currency, and at the time of attack, the currency is under the fixed exchange rate regime.

14 Report on the benefits and costs of Polish accession to the euro zone, Polish National Bank, 2004

potential depends on a stock of capital in the economy that is created by the investments. Many theoretical and empirical interpretation indicates that the accumulation of capital is a necessary condition for sustained and fast economic growth. Experience of the countries that have undergone decades of economic growth demonstrates that it was possible by dint of significant contribution of investments in GDP.

Increase in domestic investments may result in the reduction of transaction costs and fall of nominal interest rate. Better allocation of resources and raised productivity of factors of production leads to lowering of transaction costs. Therefore, GDP growth might be expected that later may be reinvested. Moreover, lowering of interest rates in the country may positively influence investment on account of reducing risk premiums. Due to insufficient savings Poland has a relatively low supply of capital (in respect to investment needs). Lowered cost of raising capital and better access to foreign savings might increase the value of the investments, hence, boosting the share of investments in GDP.

"Growing convergence of Polish economy with the economies of countries from the eurozone fosters integration processes in many areas, including financial markets. The adoption of the euro by our country may accelerate their integration due to direct effects of introducing the common currency. Introducing the euro may also have possitive impact on financial stability, mainly of institutions and infrastructure but also as a result of the expected increase in instability and reduction in variability of assets' prices in the market. Integration of the domestic financial market and the euro area creates many opportunities for its development as well as determines faster economic growth rate. Although introducing the euro currency may be also connected with some risk and the general assessment may be conditioned by certain circumstances, benefits from replacing the zloty by the euro in the field of integration, development and stability of financial markets seem to dominate over the possible cost" [translation mine].[15] Before introducing the euro, the main obstacle to integrate financial markets in Europe was the diversity of the investment's risks in certain countries. Largely, these risks result from the existence of several national currencies and the realization of a different monetary and fiscal policies by countries. Furthermore, a multitude of currencies

15 Report on the benefits and costs of Polish accession to the euro zone, Polish National Bank, 2004

and frequent changes in exchange rates make the comparisons of asset prices across markets very difficult and, because of this, significantly limit the development of the arbitration transaction. Experience with the functioning of the financial markets in the euro zone showes that the impact of currency risk reduction on cash flow between countries of the euro area is more direct than in the case of commerce. A high degree of financial integration is observed in those market segments in which the turnover is dominated by money. In the case of markets in which the role of money is secondary (for instance: stock market, retail loan market), an obstacle which prevents from greater integration is, among other things, institutional factors.

The European Union integration route of the financial market practically embraces all the elements of the financial system. The economic processes are supported by specific regulatory actions, namely by unification of payment systems and settelment systems, execution of comprehensive plans, which aimed at closer integration of various market segments as well as oversimplification of procedures about running the business. These activities are valid in countries from outside the euro zone, so that Polish market may be substantially integrated with the European market, even in the situation of long-term remaining outside the euro zone. Acceleration in financial market integration by introducing the euro currency will create the opportunity for implementation of benefits in Poland – above all, the adoption of euro currency will hasten national financial market development as well as increase stability of the entire financial system. Although the integration processes proceed also in a situation when the national currency is maintained, the euro can be their catalyst mainly as a result of the reduction of transaction costs and fall of the risk premium. What is more, complete financial integration accomplishment, which is expressed by unification of monetary policy and exchange rate, is impossible without unification of the existing currency. Beacuse the nature of the processes often cannot be defined, the distinction of the net effect of the introduction of the euro is always impossible.

In the long-term, achieving the direct benefits connected with accelerating the development of financial market as a result of tighter financial integration, provides the opportunity for essential improvement of business conditions, increases the investments and accelerates the economic growth. Feedback is present between the development of financial market and the economic growth. Faster growth rate is a result of a high level of financial development but at the same time supports its rise. It may be expected that introducing

euro should be a stimulus to faster economic growth because of its influence on the development of the financial market.[16] More developed markets usually have a better ability to collect diffuse deposits and to transform them into investments. Furthermore, they can better assess the risk.[17] It describes the channels of the potential impact of introducing common currency on economic development. It needs to be emphasized that the necessary condition to achieve benefits from accelerated financial integration is the appropriate level of financial markets development. Current low loan share in GDP (Gross Domestic Product) in Poland assumes that the space for development in this area remains considerable.

From the above-mentioned arguments arose the fact that the direct benefits connected with the reduction of currency risk and transaction costs will be perceptible immediately after replacement of national currency by the euro. Moreover, the benefits will give more advantages in the future. Economic system as well as euro zone member states' experiences suggest that direct benefits may also result indirectly in the long term. These contain: an increase macroeconomic stability and reliability, a decrease macroecomonic risk. What is more, indirect benefits include chances connected with the possibility to boost trade and increase both: domestic and foreign investments.

The significant opportunity for East-European country's economy is also the possibility of limiting the risk taking into consideration integrated financial markets, which may be important not only from the standpoint of periodic fluctuations of economic situation but also due to the strengthening of financial stability. Positive effects of mentioned processes increase the opportunities of ecomomic growth rate and help to achieve higher level of economic development in Poland. In the long-term aggregate GDP growth, on an account of change zloty into euro, may reach a few per cent, of which, as many analyses show, the best part would be realized within a few years after the accession to the euro zone. It is tantamount to the fact that in the certain time annual economic growth rate may be about 0.7 percentage points per year higher than in the case of remaining outside the euro zone. An important aspect in benefits analyses is their conditional nature towards the economic,

16 Brzozowski, M. (2008). *The development of financial markets, monetary union and growth*, Polish National Bank. The project realized for the Report on the full participation of Poland in the third stage of Economic and Monetary Union

17 European Commission, Quarterly Report on the Euro Area, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 2008

political, as well as social factors. Therefore, it seems appropriate to treat them as the opportunity carried by Poland's accession to the euro zone.

mgr Karol Pilecki
ul. Starobojarska 21/17
15-073 Białystok, Poland
tel.: +48 696 048 977

MONETARY POLICY INNOVATIONS AS A RESPONSE TO THE MONEY MARKET DISTURBANCES IN POLAND

Rafał Płókarz, Ph.D.

Abstract: This paper deals with the new monetary policy instruments applied by Polish authorities during financial crisis 2008-2010.

Keywords: money market, monetary policy, financial instruments, financial innovations.

Introduction

The aim of this paper is to present and estimate the utility of new monetary policy tools, implemented by the Polish central bank, and – to the less extent – by Polish Ministry of Finance, during current financial and economic crisis, 2008–2010. The role of innovative instruments is to improve inter-bank liquidity, restore mutual confidence among the banks and to foster lending activity to stimulate economic growth.

Although used already for few quarters, the utility of some of new measures could be already evaluated, as to their efficiency and achievements. Some of them has played an important, but secondary and transitory role during the peak of the financial crisis in 2008 Q4 and 2009 Q1. Others, implemented late 2009 and beginning 2010 are quite new ones, and not broadly propagated yet. But even if their range will remain limited, and sometimes even neglected, their influence on the money market should be beneficiary.

1. Polish monetary policy guidelines and tools on the eve of the global financial crisis

On the eve of the current global financial crisis that begun in September 2008, Polish Monetary Policy Council (MPC) has applied a mix of standard monetary policy instruments to reach the pre-determined inflation target (since

2004: 2.5 %, ±1 %), and so to ensure the liquidity[1] of the banking sector. MPC has pursued the targeting under a fully floating foreign exchange regime. Due to the global financial crisis and recession in 2008–2009, monetary policy in many countries, also in Poland, has been affected by factors related to financial system stability, crucial to ensure price stability in the longer term. With higher level of uncertainty and inevitable shocks in the real economy these times, the tolerance band for inflation target of ±1 % has been recently and transitorily replaced by an "as close as possible to the target" approach. Also the real exchange rate needs to be taken under consideration in assessing the restrictiveness of monetary policy, and not only, as usually, the level of real interest rates.[2]

The key instruments in monetary policy are the interest rates. The so-called reference rate is the minimum yield to obtain on the open market operations, through the sale and purchase of the central bank's bills. The reference rate directly affects the short term interest rates, mainly for inter-bank deposits.

The Lombard rate is a maximum cost of funds from the central bank, used mainly for overnight short term deposits, and against safe fixed-income securities.

The so-called deposit rate is the lowest acceptable level for commercial bank short-term deposits kept with the central bank.

The rediscount rate is applied when the central bank purchases from commercial banks already discounted promissory notes, issued by corporations.

Finally, central bank applies mandatory reserve to all commercial banks deposits.

The crisis in the global financial markets and the global recession led to an important slowdown in economic activity also in Poland, however to somewhat lesser extent than in other European countries. Poland was the only European country to avoid recession in 2009. However, deterioration of investors' sentiment towards CEE countries led to a deep depreciation of local currencies, including Polish zloty (PLN) in February 2009. Although positive for the balance of payments of Poland, this depreciation fueled a slight increase in inflation (along with food and energy prices increase in 2009), and deteriorated the foreign currency denominated (mainly in CHF) credit

1 Liquidity surplus is defined as the surplus of the funds retained by the banking sector above the required reserve. It may be measured as the balance of main operations: NBP bill issues, repo transactions, standing facilities, f/x swaps.

2 *Monetary Policy Guidelines for 2010*. National Bank of Poland, Monetary Policy Council. Warsaw, September 2009.

portfolios of many Polish banks, as well as foreign exchange exposure of hundreds of Polish companies. The latter were anticipating further PLN appreciation while speculating on "naked" f/x options by mid-2008, and bore significant losses in 2009 H1. However, government forecasts for inflation in 2010–2013 remain stable with its modest increase from 2 % (for 2010) up to 2.5 % (in 2013).

66 % of Polish banks are subsidiaries of major Western banks, more or less heavily impacted by the credit crunch, and since then implementing more restrictive lending policies worldwide. Given that, and also under the pressure of Polish Financial Supervision Authority (KNF), lending activity of Polish banks has become more conservative. Fortunately, only 5 % of the banks act as branches, while majority has adopted, also under KNF pressure, legal form of subsidiaries, and so they are under better supervision by local Polish authorities. Although being an open economy, Polish banks are quite autonomous, managed in a conservative manner and so less vulnerable to external shocks. Despite that, banks loan portfolios have deteriorated, and by mid-2010, the index of troubled corporate loans reached a record level of 12 % (among SME even 14 %), and the index of troubled consumer loans for households reached even 16 %.[3] Banks' problems will certainly make lending policy even more restrictive than before.

As many other countries, in 2008 Q4 Poland has also suffered a global drop of confidence in the inter-bank market. This led to fewer transactions, substantial decrease of liquidity in the money market and f/x market. Risk premium increased and so directly increased market interest rates, the price of money. Polish banking sector saw in the years 2008–2009 a real fight among the banks for private individuals' savings. Offered interest rates were in many cases highly above inter-bank rates.

The economic slowdown has followed in 2009-10. In a deteriorating economic climate, the Monetary Policy Council has cut interest rates, despite relatively elevated annual inflation. From its peak level in 2008 (6 %), the main interest rate, so-called reference rate, has been cut 6 times between November 2008 and June 2009, finally falling to the present level of 3.5 % (see Exhibit 1). Meanwhile, reserve requirement rate decreased by 0.5 %, to 3 %, since 30 June 2009. The main objective for the monetary policy in 2010 and beyond remains the inflation at 2.5 % in the medium term, but also to

3 NBP's statistics.

support sustainable economic growth. Due to the crisis in public finance in many European countries in 2010, this task will not be easy to achieve. Even Poland, whose situation in public finance may seem far more favorable in comparison with the so-called PIIGS countries, has become more vulnerable, not only due to the economic slowdown, but mainly due to the structural reforms in public finance, not undertaken yet for several years. Increased public debt, approaching the alert level of 55 % of GDP, has forced Polish government to declare end July 2010 the temporary tax burden increase for the years 2011–13, mainly through the rise of 22 % VAT general rate by 1 %, and at the same time heralding public budget spending cuts, and further privatizations of large state-owned enterprises. The plan is being largely criticized by many economists, less for its pro-inflationary (one-off) impact, but rather for its superficial influence on unsolved public debt issue. It might be however partly comprehensible in the context of Parliamentary elections of 2011.

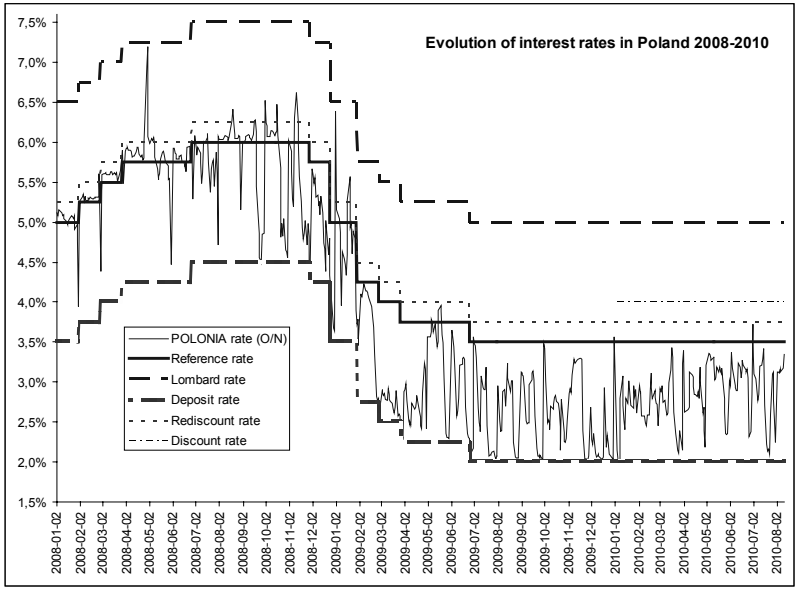
The situation in the financial sector has largely influenced the National Bank of Poland to implement completely new instruments. Polish central bank's standard toolkit of monetary policy instruments includes:

1. Open market operations:
   - Main operations: outright sale or purchase of fixed-income securities or foreign currencies; main operations currently include mainly own issues of short-term (7-day) NBP money market bills, on a weekly tenders basis, or – on monthly basis – conditional operations (*repurchase agreements – repo, and reverse repo*);
   - Fine tuning operations: liquidity-absorbing (reverse repo operations; NBP bills issuance) or liquidity-providing (repo transactions, buy-back and early redemption of NBP bills). They may be conducted in order to limit the impact of liquidity in banking sector on the level of short-term market interest rates;
   - Structural operations: through issuing or early redemption of its own bonds, the central bank may influence the level of banking liquidity in the long term;
2. Credit-deposit operations (standing facilities) to avoid short-term large fluctuations on the inter-bank market: shortest time deposits (*overnights*) from commercial banks, and one-day lombard loans (with max 80 % value of Treasury securities as collateral) to prevent liquidity shortfalls;
3. Required reserve imposed on banks assets in order limit inter-bank liquidity excesses. Its level has been set at 3 % (0 % for repo).

Last years market interest rates, as well as on inter-bank market, as on deposit and lending activities, substantially diverged from central banks' official ones. Polish commercial banks have a permanent surplus in liquidity. It is absorbed through the national bank's open market sterilization operations. The divergence in interest rates results from the problem of confidence between the banks. It emerged in late 2008 and still persists, although to the less extent, in 2009 and 2010.

Since 12 April 2000, Poland has the floating exchange rate regime. There is no pre-determined PLN exchange rate to be aimed by the central bank. The bank may intervene however on the market, if the inflation target achievement requires it. Should Poland enter the ERM II mechanism in few years to come, it will be necessary to adopt more restrictive approach, in order to keep the foreign exchange rate within the pre-defined bands.

Exhibit 1: Evolution of NBP's official interest rates and inter-bank overnight rate POLONIA



Source: author, based on NBP's statistics (www.nbp.pl).

2. Monetary policy innovations as a response to the market turbulence

Although the situation on the Polish financial market was quite different on the eve of the credit crunch, negative trends have been transmitted shortly after the collapse of capital markets. The shortfall of confidence and liquidity has hit local financial sector soon. The first victim was money market, dominated by inter-bank operations. Although the sector has remained stable and safe, the turnovers felt dramatically, and for the long months. Even in 2010, several quarters after the peak of the crisis, the inter-bank market (deposits and loans) for longer than 1 moth maturities is very shallow. Although used for mortgage loans interest calculations, medium term WIBOR rates (1-month, 3-months, 6-months) have been often not representative for the market, leaving sometime a space for banks inter-bank manipulations, especially in 2009.

In order to boost confidence in the inter-bank market, the National Bank of Poland in October 2008 has undertaken exceptional measures, expanding the standard range of monetary policy instruments by several innovations. The so-called "Confidence Package" had three goals:

1. To provide local banks with the PLN for periods longer than 1 day, mainly through offering repo transactions of maturities of up to 3 months (then also of 6 and 12 months);
2. To provide banks with foreign currencies, mainly CHF/PLN pair (preferred currency for most mortgage loans in Poland), through the introduction of 7-days and (to less extent) 28-days f/x swaps (CHF/PLN, EUR/PLN, USD/PLN). To achieve this goal, in November 2008 NBP joined the weekly EUR/CHF f/x swap operations with the European Central Bank (ECB), and with the Swiss National Bank (SNB). NBP provided then CHF against PLN to its Polish counterparties;
3. To expand the possibilities for banks to ensure their liquidity by enlarging a list of accepted collateral in operations with the central bank. Lombard loans have become more accessible for the banks, because the range of admitted securities has been expanded (including henceforth also: mortgage bonds, municipal bonds, Treasury eurobonds etc.), and the so-called "haircut" (discount rate for collateral evaluation) has been decreased. In addition, f/x deposits are admitted as collateral for refinancing credits.

NBP keeps also on issuing short-term bills as a mean of liquidity-absorbing. Central bank stimulates the frequency of open market operations in order to stabilize the so-called POLONIA overnight market rate around the official reference rate. This is not an easy task, as the Exhibit 1 presents, and which is the specificity of not only the Polish money market during the crisis.[4]

The situation on the money market changed dynamically in the 2008 Q4 and 2009 Q1. The results of new introduced measures were rather useful in short term, but ambivalent in medium one. Positive results of liquidity-providing operations with the use of repo transactions, welcome in 2008 Q4 and 2009 Q1, were offset afterward by sterilization operations, due to the huge banking sector demand for issued by NBP short term bills. Instead of dealing with risky lending activity, commercial banks have preferred to hold less profitable but safe Treasury or NBP bills/bonds. Lombard credits were used only at the end of 2008, and neglected afterward, as the most expensive source of re-financing with the central bank.

F/x swaps gave the banks access to foreign currencies, but the financing cost was above the market price.[5] A declining demand for foreign currencies (decreasing lending activity), led NBP in January 2010 to discontinue f/x swap operations with ECB and SNB. Prior to that, in October 2009 last f/x swap for CHF/PLN were observed, while two other pairs have become less attractive for banks already in March 2009. In the f/x swaps peak period, transactions managed by NBP amounted only to 1.6 % of the Polish interbank market for f/x swaps.[6]

The average level of the banking sector liquidity in 2009 amounted to PLN 23.9 billions, and was by 118 % greater then in 2008. The increase of liquidity came from different factors:

1. Early buy-back and redemption by NBP of its own 10-years bonds (January 2009, PLN 11.5 billion), 3 years prior to maturity;
2. Reduction of required reserve ratio by 0.5 %;
3. So-called autonomous factor: purchase of foreign currencies against the PLN on the market by NBP. That has been the main contributor to the liquidity surplus (almost 90 % of the amount), originating from

4 *Report on monetary policy implementation in 2009*. National Bank of Poland – Monetary Policy Council, Warsaw, May 2010, pp. 16–17.

5 *NBP zepsuł rynek swapów walutowych?* „Gazeta Giełdy – Parkiet" z 17.03.2009.

6 *Polski rynek finansowy w obliczu kryzysu finansowego w latach 2008–2009.* Urząd Komisji Nadzoru Finansowego. Warszawa, maj 2010, s. 25.

EU euros funds inflows (especially from structural funds), and from the Polish Ministry of Finance.

The scale of over-liquidity, along with the relatively less serious situation in Polish financial sector comparing with Western countries, made the central bank adopt less aggressive approach to the monetary policy. Polish NBP did not have to use such spectacular measures like: bailouts, banks recapitalizations,[7] creation of "bad" banks or quantitative easing, largely used in USA and Western Europe. The main monetary policy instrument remains interest rates, especially the reference rate and the open market operations. The average level of issuance of NBP bills amounted in 2009 to PLN 31.9 billion, and was higher then in 2008 by 276 %. 2010 H1 was even more laborious for the issuer. Tenders of 7-day bills take place on a weekly basis.[8] NBP bills holding until 2009 were concentrated in the largest banks.[9]

NBP bills obviously are not the only money market instrument in banks' balance sheets. The role played by the Treasury bonds is far more important, but their holdings remain stable, and T-bills in 2010 became even less important than NBP's bills (in terms of outstanding) as a short term investment tool.[10] However, the market for commercial papers remains under-developed for many years, mainly due to the offsetting and dominant role of the Treasury debtor.[11]

7 Although the Polish Ministry of Finance has presented, and the Parliament on 12 February 2010 has adopted the Financial Institutions Recapitalization Act (Dz.U. z 2010 r., Nr 40, poz. 226), with the aim to provide distressed Polish banks and insurance companies with the state-owned equity capital. Unlike many Western financial institutions, fortunately no Polish bank or insurance company has ever been eligible for this kind of financial support.

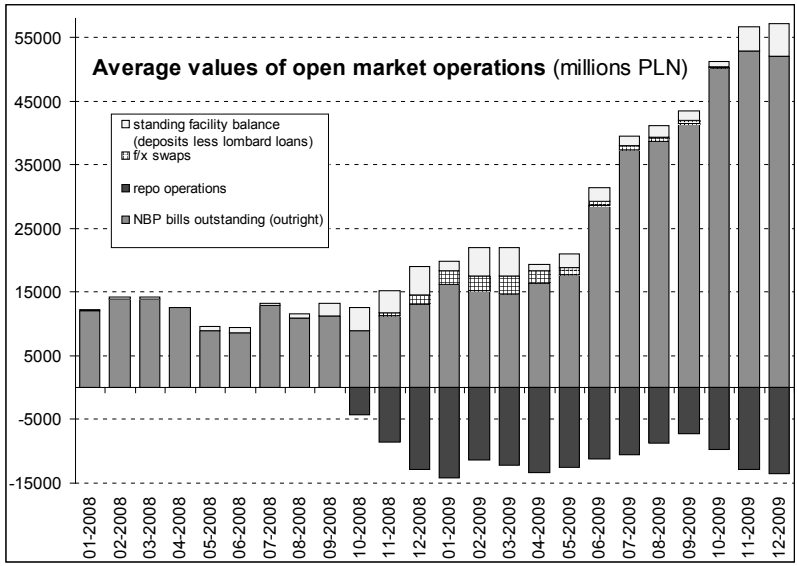
8 *Report on monetary policy implementation in 2009*. National Bank of Poland – Monetary Policy Council, Warsaw, May 2010, pp. 14–15.

9 *The Financial Stability Report – July 2010*. National Bank of Poland, p. 58–59.

10 The outstanding value of Polish Treasury bonds issued for domestic financial market amounted in May 2010 to PLN 437.5 billion (+7.9 % vs. December 2009), and the value of Treasury bills amounted to PLN 42.5 billion (-10.5 % vs. December 2009). 30 % of that sum is held by Polish commercial banks, slightly less (32 %) than at the end of 2008 and 2009. Source: Polish Ministry of Finance (www.mf.gov.pl).

11 For statistics on the market of commercial papers, municipal and banks bonds, please refer to www.fitchpolska.com.pl.

Exhibit 2: Average values of open market operations used by the NBP on the Polish money market.



Source: author, based on NBP's statistics (www.nbp.pl).

The Exhibit 2 shows the increasing role of new instruments in the short term money market operation undertaken by Polish national bank, since October 2008. F/x swap played only a transitory, and rather minor role in 2008 Q4 and 2009 H1. Lombard loans were exceptionally and largely in use only in December 2008 (balance of PLN 2.3 billion on 31.12.2008), and disappeared since then. The rediscount credits are out of use after 2002.

The repo transactions continued to play an important role as a short term credit instrument for commercial banks during the crisis and until the end of 2009, they decreased gradually in 2010 H1. The number of tenders decreased from 4 per month in 2009, to only 1-2 per month in 2010 Q2. The value of bids accepted dropped from PLN 3 billion in January 2010, to only PLN 0.07 billion in June 2010.[12]

12 NBP's data (www.nbp.pl).

On the other hand, there was an increasing value of NBP bills issues in 2009 and especially in 2010, when the outstanding value of NBP bills hit an ever record level of PLN 78 billion on 31 July. That is the result of above described increasing liquidity in the banking sector, largely due to the rise of the NBP's foreign currency reserves assets. The level of reserves reached an ever peak, amounting to EUR 71.4 billions (of which 83 % foreign exchange), in July 2010 (e.i. +29.3 % vs. end of 2009).[13] However, and even with such a safe margin and despite the NBP's rather reluctant view in this regard, Polish Ministry of Finance has decided in July 2010 to extend for the next year, unused until now, the USD 20.4 billion Flexible Credit Line from the International Monetary Fund.

The NBP's influence on liquidity in 2009 was modest, comparing to 2008. Banks were less active in tenders for NBP bills. Bearing in mind the 2008 liquidity and confidence banking crisis, Polish banks have preferred to keep liquidity in form of overnight deposits, then in longer, inter-bank market instruments.

It is important to mention, that to some extent NBP has coordinated its measures with other central banks in the region, namely: Czech Republic, Hungary, Slovenia, Austria and Slovakia.

In order to provide commercial banks with long term sources of lending, NBP has offered them in September 2009 a set of brand new solutions within the framework of the so-called "Pact for the Growth of Lending in Poland":

1. Bill discount credit has been introduced in January 2010. Central bank accepts for discount promissory notes issued previously for banks by enterprises as loans collaterals. Discount credit is to refinance only new loans, mainly short term revolving credits. Discount credit should foster economic activity that suffered during the crisis. Unlike already existing (but unused) rediscount credit, where central bank accepts already discounted by banks promissory notes, bill discount credit is applied to not discounted securities yet.
2. Extension of repo transactions with additional 12-months maturity. Prior to this, standard maturities of carried once a month repo operations were: 91 and (since May 2009) 182 days. Repo operations are back in use only since October 17 2008, at the peak of the liquidity crisis. Before, they were used in monetary policy in the period 1993-97 only.

13 Source: National Bank of Poland.

The average level of repo operations in 2009 amounted to PLN 11.5 billion.

3. The purchase of bank-issued bonds in open market operations by the NBP. Central bank may purchase banks bonds under certain conditions: securities have to be registered with the National Securities Depository (KDPW), and should be backed by a Treasury or guaranteed by a parent or affiliated bank. Up to now the NBP did not use new opportunity. Moreover, for the first time Polish cooperative banks have been given opportunity to rise funding through the bond issuance, and 5 of them have issued first cooperative banks bonds in July 2010.

Despite the floating exchange rate regime, in order to stabilize the fluctuation of Polish zloty against major foreign currencies (namely EUR), NBP, MPC and Polish Ministry of Finance led few times quasi-interventions on the f/x market. However, Polish authorities did not fix any predetermined exchange level for PLN. F/x interventions should decrease the negative impact of large f/x fluctuation on Polish business corporations.

Polish zloty, as well as other East European currencies have been very vulnerable during the crisis, and they depreciated dramatically. On 23 February 2009 Polish NBP and central banks of Czech Republic, Hungary, Romania led the first verbal intervention in order to stop further decline of their currencies. The intervention was quite successful, Polish zloty stopped depreciating, and shortly after, it started appreciating.

One year later the situation is quite different. In order to avoid excessive appreciation of the zloty, and instead of sale of foreign currencies on the market, Ministry of Finance sells these assets to the NBP (May 2010). On 9 April 2010 NBP intervened on the market in order to stop too fast appreciation of PLN. In May 2010 state-owned BGK bank, certainly with the funds and with the presumed approval of the Polish Ministry of Finance sold foreign currencies to stop depreciating of PLN. In any case, neither NBP nor BGK revealed the amount of transaction, but given very limited deepness of PLN f/x market, EUR 20-50 million would have been enough to significantly influence the market prices.

In fact, since May 2010 free float regime is being replaced by the managed float regime, even if MPC and NBP representatives do not confirm it officially. However, one may see they aim to stabilize the PLN f/x rate within an invisible and unofficial band, approximately 3.85-4.20 for EUR/PLN (in 2010 H1), using rather opportunistic and unrevealed approach to sell or buy

foreign currencies when the EUR/PLN rate is going to touch one of two extreme boundaries.

With the local and global uncertainty, Polish convergence road to the Euro zone accession reveals to be longer and bumpy that seemed only few years earlier. Government has not even set any official agenda for monetary integration, however, the year 2015 seems to be the earliest possible date.

Conclusions

Under proposed restructuring schemes of the global regulatory architecture, also the Polish banks will have to increase the share of long-term stable funding sources. This would make local banks less vulnerable to liquidity shocks. Certainly this will also increase their operating costs. The role of innovative monetary policy instruments should be less important, but they will remain in the toolbox of national bank for use in the future crisis, if or rather when it happens again.

Instruments implemented by NBP during the crisis have had positive impact on liquidity and confidence on the money market only in short term perspective, but during the most dangerous and crucial period. Of the key importance was the support from the foreign mother-companies. However, a positive role played by monetary policy innovations should be seen in the context of high market disturbances. As such, they reached their targets, and may be used in similar circumstances in the future. Some of implemented instruments are too young (as the whole market) to be assessed as to their utility and efficiency, however they make Polish money market more complete and more mature.

dr Rafał Płókarz
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
Ul. Młodzieżowa 31a
87-100 Toruń, Poland

SYSTÉM ODVOLÁNÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ V ČESKÉ REPUBLICE A POLSKU

THE SYSTEM OF APPEAL IN THE TAX PROCEEDING IN THE CZECH REPUBLIC AND POLAND

dr Sławomir Presnarowicz

Abstrakt: Jedním z nejdůležitějších institutů každého daňového systému je zákonem zaručená možnost daňového subjektu odvolat se proti rozhodnutí finančního orgánu první instance (rozhodnutí, usnesení) k finančnímu orgánu druhé instance (odvolací orgán). Takový odvolací model můžeme nalézt v mnoha zemích světa a rovněž v zemích Evropy. Cílem této publikace je komparace odvolacích systémů dvou států – České a Polské republiky. Tyto státy díky své blízké, sousedské zeměpisné poloze ve středu Evropy a také díky historickým událostem minulých staletí, mají mnoho společného, rovněž co se týče daňového zákonodárství.

Klíčová slova: odvolání, stížnost, odvolací orgán.

Abstract: One of the most important institute of every tax system is the possibility guaranteed by law to appeal againts the decision of tax administration body of first instance (decision, resolution) to tax administration body of second instance. This system of appeal could be found in many countries worldwide and also in the European countries. The main goal of this paper is to compare the system of appeal of two countries – the Czech republic and Poland. These countries, in context of its historical development and close geographical location in the middle Europe, share many common aspects in their legal systems and this also applies for their tax legislation.

Keywords: appeal, complaint, body of appeal.

1. Úvod

V České republice je obecné daňové právo upraveno především zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), a také zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen UFO). Naproti tomu v Polsku jsou tyto instituty obsaženy v zákoně ze dne 29. srpna 1997 – Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,[1] (dále jen DŘ), a také v zákoně ze dne 21. června 1996, o finančních úřadech a finančních ředitelstvích, v platném znění[2] (dále jen FUFŘ).

2. Systém odvolání v České republice a Polsku

Dle § 1 UFO jsou územní finanční orgány v České republice orgány administrativními, které (a) vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu (zákon o správě daní a poplatků), (b) vykonávají finanční kontrolu podle zvláštního právního předpisu (zákon o finanční kontrole), (c) provádějí řízení o přestupcích v oboru své působnosti (zákon o přestupcích). Územními finančními orgány jsou finanční úřady a finanční ředitelství (§2 UFO).[3] Finanční úřad řídí a za jeho chod odpovídá ředitel finančního úřadu, kterého jmenuje a odvolává ředitel finančního ředitelství (§7 UFO). Finanční ředitelství vykonává svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů (§8 UFO). Finanční ředitelství jsou řízena Ministerstvem financí ČR se sídlem v Praze. V souladu s ustanovením § 50 ZSDP, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, odvolacím orgánem je orgán vyššího stupně nejblíže nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. O odvolání proti rozhodnutí ministerstva rozhoduje ministr financí ČR na základě jím ustanovené komise.

V souladu s ustanovením čl. 13 DŘ jsou příslušnými finančními orgány v Polsku: (1) ředitel finančního úřadu, ředitel celního úřadu, starosta, primátor, starosta nebo maršálek vojvodství – jakožto orgán první instance; (2) ředitel

1 Konsolidovaný text – Ordynacja podatkowa – Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zmianami.

2 Konsolidovaný text – Ustawa o urzędach i izbach skarbowych – Dz.U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1267, ze zmianami.

3 V České republice je 8 finančních ředitelství – pro Prahu, okolí Prahy, Ústí nad Labem, Hradec Králové, Ostravu, České Budějovice, Plzeň a Brno. Celkem zde působí 199 finančních úřadů (viz Zpráva za studijního pobytu dr. Sławomira Presnarowicza na finančním ředitelství v České republice v Brně. Rozhovory a materiály, s. 1–15, neopublikováno).

finančního ředitelství,[4] ředitel celního ředitelství – jakožto a) odvolací orgán proti rozhodnutí ředitele finančního úřadu nebo celního úřadu, b) orgán první instance na základě zvláštních zákonů, c) odvolací orgán proti rozhodnutí vydanému tímto orgánem v první instanci; (3) odvolací kolegium samosprávy jakožto odvolací orgán[5] proti rozhodnutí starosty nebo primátora, starosty nebo maršálka vojvodství. Naproti tomu je Ministr financí daňovým orgánem především jakožto: (1) orgán prvoinstanční ve věcech neplatnosti rozhodnutí, obnovy řízení, změny nebo zrušení rozhodnutí nebo zjištění, že pozbyly platnosti ex offo, a také jako (2) odvolací orgán proti rozhodnutím vydaným ve věcech výše zmíněných. Finančními orgány vyššího stupně jsou orgány odvolací.[6] Dle čl. 5 odst. 6 FUFŘ do oblasti působnosti ředitelů finančních úřadů patří především: (1) určování nebo vyměřování a výběr nedaňových rozpočtových příjmů a jiných příjmů na základě zvláštních zákonů s výjimkou daní a jiných rozpočtových příjmů, které určují nebo vyměřují jiné orgány; (2) registrace daňových subjektů a příjem daňových přiznání; (3) výkon daňové kontroly; (4) rozdělování a předávání rozpočtových příjmů mezi státním rozpočtem a rozpočty obcí, a to na základě ustanovení obsažených ve zvláštních zákonech; a (5) vykonávání administrativní exekuce peněžitých prostředků. Nejdůležitějšími oblastmi působnosti ředitelů finančních ředitelství jsou: (1) dohlížení na finanční úřady a (2) rozhodování v druhé instanci ve věcech rozhodovaných v první instanci finančními úřady. Ředitel finančního ředitelství je orgánem vyššího stupně ve vztahu k řediteli finančního úřadu.

V literatuře je akcentováno, že v České republice je tradičně možno použít opravné prostředky proti nepravomocným rozhodnutím.[7] Čtvrtá část ZSDP mezi řádné opravné prostředky řadí: (1) odvolání; (2) stížnost; (3) námitku; (4) reklamaci. Odvolání je v daňovém řízení nejrozšířenějším opravným prostředkem a je výhradně postaveno na zásadě dispoziční. Odvolání může podat příjemce rozhodnutí převážně proti stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kdy to zákon nevylučuje – pokud adresát písemně nebo ústně do protokolu se svého práva na odvolání nevzdal (§ 48 ZSDP).

4 V Polsku působí 16 finančních ředitelství, v každém vojvodském městě.

5 Odvolací kolegia samosprávy v Polsku sídlí ve 49 městech, někdejších vojvodstvích.

6 Systematikou polských finančních orgánů se zabývá Dowgier, R. (w:) Etel, L. (red.), Dowgier, R., Liszewski, G., Popławski, M., Presnarowicz, S. *Prawo podatkowe*, Białystok 2008., s. 114 i n.

7 Radvan, M., Mrkývka P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. Berní právo, Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 146.

Dalším opravným prostředkem je stížnost. Stížnost je sice zákonodárcem zařazena do katalogu opravných prostředků, avšak opravným prostředkem není, alespoň v klasickém řízení. Je opravným prostředkem v rámci daňového procesu nesprávního ve vztahu plátce daně – poplatník. Její místo je v rámci úpravy srážek daní, a to z toho důvodu, že stížnost nenapadá žádné rozhodnutí správce daně, ale postup jiného daňového subjektu, jímž je plátce daně.[8]

V rámci inkasní správy, a to v řízení vymáhacím a zajišťovacím, může daňový subjekt uplatnit **námitku** proti jakémukoliv úkonu správce daně. Námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl.[9]

Daňové řízení v Polsku se řídí zásadou dvojinstančnosti řízení (čl. 127 DŘ). Tato zásada je také zakotvena v čl. 78 Ústavy Polské republiky a stanoví důležitou záruku a prostředek ochrany práv a svobod stran v řízení.[10] Znamená to, že účastník daňového řízení, který není spokojen s rozhodnutím orgánu prvního stupně, si může podat odvolání (stížnost) k orgánu vyššího stupně, a to ve lhůtě 14 (7) dnů ode dne doručení rozhodnutí (usnesení).[11] Odvolat se proti rozhodnutí orgánu prvního stupně se lze pouze k jedné, vyšší instanci (čl. 220 DŘ). Dále se proti usnesením vydaným v průběhu daňového řízení použije stížnost, a to pokud to DŘ předpokládá (čl. 236 DŘ). Proti usnesením, proti kterým nelze použit stížnost, se lze odvolat pouze zároveň s odvoláním proti rozhodnutí (čl. 237 DŘ). Odvolání a stížnost jsou řádnými opravnými prostředky v daňovém řízení, neboť se použijí proti rozhodnutím, která nemusí být ale konečná.[12] Odvolání je nejčastěji používaným prostředkem ochrany zájmů subjektů daňověprávního vztahu. Je součastně prostředkem kontroly a autokontroly rozhodnutí vydávaných orgány prvoinstančními.

V České republice, konkrétně v § 48 ZSDP, se předpokládá, že odvolání proti daňovým rozhodnutím bude splňovat určité požadavky. V souladu s tímto ustanovením musí odvolání obsahovat následující prvky:

8 Radvan, M., Mrkývka P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 151.

9 Radvan, M., Mrkývka P. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 151–152.

10 Skrzydło, W. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*. Praktyczne komentarze, Warszawa 2007, s. 75.

11 Presnarowicz, S. w: L. Etel (red) *System prawa finansowego, Tom III, Prawo danionowe*, Warszawa 2010, s. 782 i n.

12 K napadání konečných rozhodnutí (v právní moci) slouží tzv. mimořádné opravné prostředky (obnova daňového řízení; neplatnost rozhodnutí, změna nebo zrušení rozhodnutí).

- přesné označení správce daně,
- přesné označení odvolatele,
- číslo jednací, případně číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí,
- návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy,
- navrhované změny či zrušení rozhodnutí.

Neobsahuje-li podané odvolání zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů. V takovémto případě se navíc prodlužuje termín jednoho měsíce na předání věci nadřízenému orgánu – protože odvolání nemělo potřebné náležitosti. Výše uvedené vyplývá z § 48 ZSDP. Jestliže však poplatník nedoplní odvolání, dále se pokračuje v řízení, tzn. jestliže nedoplní odvolání ve lhůtě, finanční úřad řízení zastaví formou rozhodnutí, proti kterému je možno se odvolat, ale pouze do těch důvodů, které finanční úřad uvedl jako důvody zastavené řízení. Judikatura uvádí, že jestliže daňový subjekt doplňuje své odvolání, je to možné pouze do okamžiku, kdy je o odvolání rozhodnuto a tento výsledek řízení (rozhodnutí) je podepsán příslušným pracovníkem správního úřadu. Pro posouzení této otázky není však rozhodné, kdy je takové rozhodnutí vypraveno a doručeno účastníkům řízení.[13]

Nutno také podotknout, že v ZSDP je také ustanovení stanovující pravidlo, a to, že podání hodnotíme podle jeho obsahu – není tady důležité, co účastník napíše v jeho názvu – jak ho nazve, ale co napíše do jeho obsahu, o co se mu jedná. (§ 21 odst. 7 ZSDP). Jedná se o obecnou zásadu. Dříve převažovaly názory, že poplatník musel v návrhu přesně specifikovat, o co mu jde, tj. např. uvést, že chce rozhodnutí orgánu prvního stupně zrušit. Nyní však soudy začaly judikovat, že poplatník nemusí přesně uvést, co se má s napadeným rozhodnutím stát, tj. např. že odvolací orgán má rozhodnutí zrušit. Musí to však jasně vyplývat z textu podání, tj. v tomto případě odvolání. A finanční orgán má sám rozhodnout, jestli je potřeba napadené rozhodnutí zrušit nebo změnit.[14]

V polském odvolacím řízení, dle čl. 222 DŘ ve spojení s čl. 239 DŘ, musí odvolání (stížnost) proti rozhodnutí (usnesení) orgánu první instance obsahovat:

13 Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. Června 1999, č.j. 38 Ca 316/98

14 viz Zpráva za studijního pobytu dr Sławomira Presnarowicza na finančním ředitelství v České republice v Brně. Rozhovory a materiály, s. 1–15, neopublikováno.

(1) námitky (výtky) proti rozhodnutí, (2) vymezit podstatu a rozsah požadavku jakožto základu pro odvolání a případně (3) označit důkazy na podporu svých tvrzení. Samozřejmě každý opravný prostředek by měl mít také náležitosti, které zákon předepisuje pro podání (návrhu), tj. označení osoby, která podání učinila, a také její adresy (místo bydliště nebo pobyt, sídlo nebo místo výkonu činnosti) a též dodržovat jiné náležitosti dle zvláštních zákonů. Návrh podaný ústně nebo písemně do protokolu musí být podepsán navrhovatelem, protokol také pracovníkem, který ho sepsal. Jestliže se navrhovatel neumí podepsat, návrh za něj podepíše zplnomocněnec, přičemž se o zplnomocnění zmíní vedle podpisu (čl. 168 DŘ).

V judikatuře soudů se klade důraz na povinnosti odvolatelů vyplývající z této regulace. V rozhodnutí ze dne 7. května 1993 Nejvyšší správní soud Polské republiky zdůraznil, že odvolání v daňovém řízení nemůže být pouhým vyjádřením nespokojenosti s rozhodnutím, ale musí obsahovat tři důležité prvky, a to výtky proti rozhodnutí finančního úřadu (nyní ředitele finančního úřadu – poznámka autora), vymezit podstatu a rozsah požadavku jakožto základu pro odvolání a označit důkazy na podporu svých tvrzení.[15] První a druhý výše zvedený prvek opravných prostředků je obligatorní. Třetí pilíř pro odvolání (stížnost) je svým charakterem fakultativní. Ne vždy je totiž možno označit důkazy, především v případech, kdy se spor s orgány prvoinstančními týká interpretace práva. Hlavním cílem při využití opravného prostředku, jakým je odvolání (stížnost), je zrušení daňového rozhodnutí (usnesení) a také prozkoumání merita věci. Proto by také měl subjekt podání formulovat pokud možno jasně a výstižně. Námitky proti rozhodnutí se mohou týkat jak práva materiálního, tak procesního.[16] Odvolání by mělo obsahovat určení podstaty a rozsahu požadavku, který má být předmětem odvolání (stížnosti). Navrhovatel by měl také precizně uvést své požadavky vůči odvolacímu orgánu.[17] Podstatu a rozsah požadavku by měl navrhovatel formulovat v souladu s ustanoveními čl. 233 § 1 bod 2 a 3, § 2 a § 3 DŘ (právní základ pro rozhodnutí odvolacích orgánů). Nutno zdůraznit, že ne vždy je zde možnost označení důkazů. Je tomu tak především v případě, že

15 Viz rozhodnutí NSS ze dne 7. května 1993 r., sign. akt SA/Po 2180/92, Glosa 1995, č. 3, poz. 11 s glosou N. Gajl.

16 Příklady formulace námitek v praxi: viz Presnarowicz, S. *Podatkowe pisma procesowe*, Warszawa 2005, s. 134–150.

17 Presnarowicz, S. w: Etel, L. (red.) *System prawa finansowego, Tom III*, Prawo danionowe, Warszawa 2010, s. 787 a násl.

se spor týká interpretace práva. V takovém případě není nutné tento prvek brát jako nedílnou součást odvolání. Důkaz odůvodňující odvolání (stížnost) může být označen, ale není zde absolutní povinnost ho uvádět. V případě, že odvolání (stížnost) neobsahuje některý ze základních prvků, tj. neobsahuje námitky proti rozhodnutí nebo neurčuje podstatu a rozsah požadavku, který je předmětem odvolání (stížnosti), prvoinstanční orgán (protože prostřednictvím něj se odvolání a stížnost podávají) vyzve navrhovatele, aby ve lhůtě 7 dnů tyto nedostatky odstranil a poučí jej, že pokud tak neučiní, nebude se věcí zabývat (čl. 169 DŘ). Nesplnění této výzvy účastníkem řízení bude mít za následek, že odvolací orgán vydá usnesení o tom, že se nebude věcí zabývat, proti čemuž není možné podat stížnost, ale žalobu ke správnímu soudu. Vydané usnesení je v této věci totiž konečné (čl. 228 § 1 bod 3 a § 2 DŘ).

V České republice nemá odvolání v souladu s § 48 ZSDP odkladný účinek, jestliže ZDSP nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Poplatník může podat žádost o pozastavení výkonu rozhodnutí. O této žádosti rozhoduje finanční úřad, který musí vydat rozhodnutí. Zákonná opora tohoto institutu se nachází v § 60 ZSDP, Posečkání daně a povolení splátek. Takový návrh může poplatník podat i v případě, že nepodal odvolání, např. tehdy, když nemá peníze a chce požádat o změnu splatnosti daně. Aktuálně se v ZSDP nenachází jiné ustanovení týkající se odložení vykonatelnosti rozhodnutí. Teprve v Daňovém řádu je stanovena možnost, kdy bude muset poplatník zaplatit až po právní moci rozhodnutí. Jestliže později bude rozhodnutí zrušeno, finanční úřad bude muset nést náklady (uhradit ztrátu) nesprávného rozhodnutí spolu s úroky z bezdůvodně zaplacené daně (z této částky).[18]

Naproti tomu v Polsku z ustanovení čl. 239a vyplývá, že rozhodnutí (usnesení), které není konečné a které předepisuje straně povinnost, které může být vymáhána na základě ustanovení o řízení ve věcech správní exekuce, není vykonatelné, pokud však není výslovně v rozhodnutí uvedeno, že má být neprodleně vykonáno. Je proto důležité si uvědomit, že ve věcech výkonu rozhodnutí (usnesení) orgánu správy daní, platí dvě zásady: (1) nemožnost výkonu rozhodnutí, které není konečné a (2) výkonu konečného rozhodnutí.[19] O rozhodnutí v daňových věcech, které není konečné, mluvíme tehdy, kdy: a) po vydání neuběhla ještě čtrnáctidenní denní lhůta pro odvolání; b) strana se ve lhůtě 14 dnů

18 viz Zpráva za studijního pobytu dr Sławomira Presnarowicza na finančním ředitelství v České republice v Brně. Rozhovory a materiály, s. 1–15, neopublikováno.

19 viz Presnarowicz, S. w: Kosikowski, C. i Etel, L. (red.) Dowgier, R., Pietrasz, P., Popławski, M., Presnarowicz, S. *Ordynacja podatkowa*. Komentarz, Warszawa 2008, s. 982 a násl.

odvolala. Ze zásady trvanlivosti rozhodnutí obsažené v ustanovení čl. 128 DŘ vyplývá, že rozhodnutí, proti kterým není odvolání přípustné, jsou konečná. Odvolat se také není možné proti rozhodnutím, jestliže od jejich doručení uběhla lhůta 14 dnů pro podání odvolání (je konečné), a také se není možno odvolat proti rozhodnutím orgánů druhé instance (je konečné). Rozhodnutí (usnesení), které není konečné, může obsahovat doložku okamžité vykonatelnosti. Nutno zdůraznit, že orgán správy daní nemá povinnost připojovat automaticky doložku okamžité vykonatelnosti, tento úkon závisí to na posouzení příslušného orgánu, a to včetně výčtu podmínek, kdy by měla doložka být připojena v čl. 239b DŘ. Mělo by dojít ke kumulativnímu splnění dvou podmínek, aby se k rozhodnutí, které není konečné, mohla připojit doložka okamžité vykonatelnosti: (1) musí být splněna minimálně jedna ze čtyř podmínek obsažených v § 1 čl. 239b DŘ (bod 1, nebo bod 2, nebo bod 3, nebo bod 4); (2) orgán správy daní se musí domnívat, že povinnost vyplývající z rozhodnutí nebude splněna.[20] Zákonodárce stanovil čtyři podmínky, kdy má být připojena doložka okamžité vykonatelnosti: (1) orgán správy daní má informaci, že s účastníkem řízení je vedeno exekuční řízení nebo (2) strana nevlastní majetek ve výši daňového nedoplatku spolu s úroky, který by bylo možné vzít do zástavy nebo uvalit na něj hypotéku s přednostním uspokojením, nebo (3) strana činí úkony směřující ke zcizování majetku značné hodnoty, nebo (4) z běhu promlčecí lhůty u daňové povinnosti zbývá méně jak 3 měsíce. Doložka okamžité vykonatelnosti vydává orgán prvního stupně formou usnesení (čl. 239a § 3 DŘ).

Tak jako v České republice, i v Polsku existuje možnost, že o odvolání rozhodne správce daně sám, aniž by ho postupoval spolu se spisovým materiálem odvolacímu orgánu. Na základě § 49 ZSDP v České republice finanční orgán prvního stupně, proti rozhodnutí, proti kterému se poplatník odvolal, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Jedná se o tzv. autoremeduru.[21] Správce daně odvolání zamítne, jestliže: (1) je nepřípustné; (2) je podáno po stanovené lhůtě; (3) je podáno osobou k tomu nepříslušnou. Proti zamítnutí odvolání podle písmen a) až c) se lze odvolat. Judikatura zdůrazňuje, že zamítnutí po lhůtě podaného odvolání na základě § 49 odst. 2 ZSDP je samostatným rozhodnutím, bez materiální spojitosti s rozhodnutím prvoinstančním. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost není

20 viz Presnarowicz, S. w: Kosikowski, C. i Etel, L. (red.) Dowgier, R., Pietrasz, P., Popławski, M., Presnarowicz, S. *Ordynacja podatkowa*, s. 984 a násl.

21 viz Zpráva za studijního pobytu dr Sławomira Presnarowicza na finančním ředitelství v České republice v Brně. Rozhovory a materiály, s. 1–15, neopublikováno.

rozhodnutí ve věci samé, neboť jeho předmětem není hmotněprávní pozice účastníka řízení, ale je rozhodnutím procesním, neboť jeho předmětem jsou procesní práva účastníka řízení. Rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí správce daně, které tvoří s takovýmto rozhodnutím správce daně jeden celek, je pak ze stejných důvodů rovněž rozhodnutím procesní povahy.[22] V souladu s § 49 odst. 3 ZSDP musí být rozhodnutí podle odstavců 1 a 2 § 49 ZSDP odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění rozhodnutí podle odstavce 1 § 49 ZSDP se musí správce daně vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. V odůvodnění rozhodnutí podle odstavce 2 § 49 ZSDP uvede správce daně jen důvody, pro které bylo odvolání zamítnuto, a ostatními důvody ve věci samé se nezabývá. Pokud správce daně o odvolání podle odstavců 1 a 2 § 49 ZSDP sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, a to s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

V Polsku dle čl. 226 DŘ, jestliže orgán správy daní, který rozhodnutí vydal, uzná, že odvolání vyhoví v plném rozsahu, vydá nové rozhodnutí, kterým zruší nebo změní napadené rozhodnutí. Proti tomuto novému rozhodnutí je možno se odvolat. Z ustanovení čl. 226 DŘ vyplývá, že tento postup je možný jedině tehdy, kdy orgán správy daní, který rozhodnutí vydal, vyhoví odvolání v plném rozsahu. Jestliže ale orgán správy daní usoudí, že by mohl svoje rozhodnutí změnit, ale ne v plném rozsahu dle požadavku účastníka v odvolání, nemůže ani tuto část svého původního rozhodnutí potvrdit a musí předat věc odvolacímu orgánu. Další řízení se bude řídit předpisy týkajícími se procedury před odvolacím orgánem, tzn. mezi jinými zákaz vydání rozhodnutí odvolacím orgánem v neprospěch odvolací strany – čl. 234 DŘ.

V České republice je problematika vydávání rozhodnutí odvolacím orgánem obsažena především v § 50 ZSDP. V souladu s ustanovením § 50 odst. 3 ZSDP tedy odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí, a to vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením

22 Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 9. 1999, č.j. 30 Ca 216/99.

přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. V odvolacím řízení je odvolací orgán oprávněn použít přiměřeně i § 43 ZSDP.[23] Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 ZSDP, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně. Rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není odvolání přípustné.

V Polsku na základě čl. 233 DŘ odvolací orgán vydá rozhodnutí, ve kterém: (1) potvrdí rozhodnutí orgánu prvního stupně nebo (2) zruší rozhodnutí orgánu prvního stupně: a) celé nebo jeho část – a v tomto rozsahu rozhoduje ve věci samé nebo zrušením rozhodnutí zastavuje řízení, b) celé a věc vrátí k dalšímu projednání příslušenému orgánu, jestliže rozhodnutí tohoto orgánu bylo v rozporu s ustanoveními upravujícími příslušnost, nebo (3) zastavuje odvolací řízení (čl. 233 DŘ). Odvolací orgán může zrušit rozhodnutí orgánu prvního stupně i věc vrátit k projednání k tomuto orgánu, jestliže k rozhodnutí ve věci je nutné provést další řízení a objasnit věc v její značné části nebo celou. Odvolací orgán poukáže na okolnosti případu, které má orgán prvního stupně vzít při opětovném rozhodování v potaz.[24] Odvolací kolegium samosprávy může vydat rozhodnutí rušící a nově rozhodující případ jedině v případě, že na základě právních předpisů není možné, aby prvoinstanční

23 Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

24 Presnarowicz, S. w: Etel, L. (red) *System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 796.

orgán rozhodl na základě uvážení v této věci. Ve zbylých případech odvolací kolegium samosprávy pouze ruší napadené rozhodnutí. Odvolací orgán nemůže rozhodnout v neprospěch odvolávající se strany, ledaže napadené rozhodnutí je v přímém rozporu s právními předpisy nebo s veřejným zájmem. V daňovém řízení zákonodárce tedy respektuje známou z jiných řízení, a to zásadu zákazu *reformationis in peius.* Jak v odborné literatuře, tak v judikatuře se obrací pozornost na to, jaký charakter má rozhodnutí odvolacího orgánu. Rozhodnutí v těchto věcech vydávána odvolacími orgány by mělo rovněž reagovat na změnu faktického stavu, jaká nastala mezi vydáním rozhodnutí v první a druhé instanci. V judikatuře je akcentováno, že odvolací orgán v případě podání odvolání nebo stížnosti se má seznámit s věcí od samého počátku, přitom je také povinen brát zřetel na změny faktického stavu, ke kterým došlo za trvání odvolacího řízení.[25]

3. Závěr

Výše představená prezentace odvolacích institutů v České republice a v Polsku dokazuje existenci mnoha společného, můžeme troufale i říci, že obsahuje analogická řešení. Určitě společné osudy našich států především v novodobé historii Evropy měly na to obrovský vliv, a to rovněž na podobě se utvářející modely odvolání. Tyto závěry vedou ke zjištění potřebnosti kontinuity a dalšího rozvoje společných vědeckých výzkumů v obou zemích, majících za cíl zdokonalování daňových řízení.

dr Sławomir Presnarowicz
University of Bialystok
Faculty of Law
ul. Mickiewicza 1
15-213 Bialystok
s.pres@wp.pl[26]

25 Viz rozhodnutí NSS z 29. října 2003 r., SA/Bd 2154/03, POP 2004, z. 1, poz. 2.

26 autor je soudcem Vojvodského správního soudu v Bialystoku, odborným asistentem na Právnické fakultě University v Bialystoku.

ZDANĚNÍ POZEMKŮ AD VALOREM

TAXATION OF LAND AD VALOREM

JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.

Abstrakt: Příspěvek reaguje na záměr Ministerstva financí ČR zavést zdanění pozemků na základě jejich hodnoty (systém ad valorem). Po představení modelů stanovení základů daně a daňové sazby u daně z pozemků (jednotkový základ, hodnotový základ) následuje stěžejní část textu, která je zaměřena na kritický rozbor připravované novely zákona o dani z nemovitostí, která by měla znamenat zdanění pozemků ad valorem. Bude využito nejefektivnějšího způsobu tzv. map daňových základů, které si budou vytvářet samy obce jakožto beneficiáři daně z nemovitostí. Příspěvek zmiňuje negativa zdanění pozemků ad valorem (historické souvislosti, kompetentnost obcí, možnosti odvolání, maximální výše základu daně, daňové sazby) a vyzdvihuje pozitiva připravovaných změn (modernizace systému, přizpůsobení se celosvětovým trendům, význam map daňových základů pro další daně i jiné právní procesy, spravedlnost zdanění).

Klíčová slova: daň, daň z nemovitostí, daň z pozemků, daň ad valorem, mapa daňových základů.

Abstract: This paper responds to the Czech Ministry of Finance's intention to introduce a land tax based on the value of land (ad valorem system). After the presentation of models determining tax bases and tax rates for taxes on land (unit basis, the value basis), the main part of the text focused on critical analysis of the forthcoming amendment of the Real Estate Tax Act, which should involve taxation of property ad valorem, follows. The most effective method, known as map of tax bases, which will be created by the community as the beneficiary of property taxes will be used. Contribution refers to the downsides of land taxation ad valorem (historical context, competence of municipalities, the possibility of appeal, the maximum amount of the tax base and tax rates) and highlights the planned positive changes (system upgrades, global trends adaption, the importance of maps of the tax bases for other taxes and other legal processes, justice of taxation).

Keywords: tax, real estate tax, land tax, ad valorem tax, map of tax bases.

Úvod

Právní úprava daně z nemovitostí – jedné z nejstarších daní vůbec – prošla v minulosti mnoha změnami. Stejně tak i aktuálně platný zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, byl za dobu své účinnosti nesčetněkrát novelizován. Mnoho úprav bylo spíše formálního charakteru a reagovalo na změnu souvisejících právních předpisů, další změny si vyžadovala praxe správců daně a poplatníků. Mezi tyto modifikace je možné zařadit například možnost podávat daňová přiznání i za spoluvlastnické podíly na pozemcích, respektive od 1. ledna 2011 i na stavbách, či úpravy lhůt pro podání daňových přiznání v případě zdědění nemovitosti nebo jejího nákupu. Nesmíme opomenout ani změny související s výnosem daně: od 1. ledna 2010 byly zvýšeny základní sazby daně u většiny druhů nemovitostí na dvojnásobek, obce mohou zavádět místní koeficient, již déle nejsou osvobozeny novostavby obytných domů a bytů.

Přes veškeré úsilí zákonodárce však stále nemůžeme tvrdit, že je právní regulace zdanění nemovitostí moderní, neboť Česká republika jako jeden z posledních mohykánů stále zůstává u zdanění nemovitostí na základě jejich výměry. Tento do jisté míry středověký systém byl již v mnoha dalších zemích včetně zemí střední a východní Evropy nahrazen modernějším systémem zdanění ad valorem, tj. na základě hodnoty nemovitosti. Metoda ad valorem je sice administrativně mnohem náročnější a tím i dražší, nicméně její zastánci poukazují zejména na fakt, že mnohem více reflektuje princip daňové spravedlnosti. Cílem tohoto příspěvku je poukázat právě na tuto metodu ve spojení se zdaněním pozemků, neboť Ministerstvo financí aktuálně připravuje novelu zákona o dani z nemovitostí s předpokládanou účinností od 1. ledna 2011. Po teoretickém úvodu bude představen za použití materiálů JUDr. Aleny Holmes, ředitelky odboru majetkových daní MFČR, koncept zdanění pozemků ad valorem v České republice. Budou shrnuty jeho klady a zápory, to vše za využití analytické metody a komparace.

Příspěvek byl zpracován v rámci plnění grantového projektu č. 407/09/P285 „Vlastní daňové příjmy obcí" poskytnutého Grantovou agenturou České republiky.

1. Základ daně a sazba daně z pozemků

1.1 Modely stanovení základu daně z pozemků

Pomineme-li nejstarší způsob, tzv. autovyměření základu daně (spojené se zkušeností, že daňový subjekt, který si sám stanoví hodnotu svého nemovitého majetku pro výpočet daně, má tendence k podhodnocení nemovitostí a s tím je spojena potřeba přeceňovacího procesu[1]), je administrativně nejjednodušší systém používaný v současné době také v České republice, tzv. **jednotkový základ daně**, který bere za základ daně rozlohu pozemku. Takový přístup však v žádném případě nerespektuje princip daňové spravedlnosti, byť existují možnosti, jak se k němu alespoň částečně přiblížit. Jednou z nich je rozlišování využitelnosti půdy (půda zemědělská, louky, lesy, vodní plochy, zastavěná plocha atd.) a v případě zemědělské půdy stanovení její bonity. Přesto ani takový systém není dokonalý; kvalita zemědělské půdy se může lišit i v rámci jednoho katastrálního území, to samé můžeme konstatovat i v případě hospodářsky užívaných lesů. Rovněž například u stavebních pozemků bude mít vliv skutečnost, zda jsou zasíťované a kde se nacházejí. Našli bychom mnoho dalších charakteristik pozemků, které zapříčiňují jejich různou hodnotu, byť podle stávající právní úpravy mají základ daně shodný. Omezeny nebo naprosto vyloučeny jsou možnosti obcí jakožto beneficiářů daně z nemovitostí zasahovat do základu daně a též do daňové sazby.

Druhou, rozšířenější a snad i spravedlivější možností je stanovit základ daně podle hodnoty pozemku, tzv. **hodnotový (ad valorem) základ daně**. Na výběr je hned několik možností, jak tuto hodnotu stanovit.[2] Jako nejsnadnější se nabízí výpočet na základě rentního důchodu z majetku: roční hodnota nemovitosti představuje čistý roční výnos po odečtení nákladů na opravy a údržbu. Problém však vyvstává u pozemků, které jsou nepronajmutelné (např. bažiny), případně pokud neexistují srovnatelné pronajaté pozemky (např. stavební pozemky určené na výstavbu nákupních center, hotelů, specifických staveb). Jak u takového majetku stanovit daňový základ? Nabízí se cena nákladová, která vychází z historických údajů. Hodnota je odvozována z nákladů, které musel vlastník vynaložit na pořízení pozemku. Metoda je postavena na předpokladu, že rozumný kupec není ochoten zaplatit za nemovitost více, než kolik by

1 Srov. např. Slack, E. *Policy Options for Taxing Real Property* (prezentace z International Property Tax Institute Conference 2005, Praha, ČR, 24. srpna 2005).

2 Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. Str. 39-45.

musel investovat na pořízení nemovitosti, která by měla stejnou využitelnost. Rovněž je možné odvodit daňový základ z tržní ceny nemovitosti (z kapitálové hodnoty). Tento způsob je uplatňován například v Dánsku a ve Velké Británii, má však svá úskalí. Problémem tohoto systému je nejen nestabilita cen pozemků (až do hospodářské krize ovšem pro poplatníky výhodná, neboť po ocenění následoval další růst cen, nyní však naopak vzbuzující silné negativní reakce ze strany daňových subjektů), ale i skutečnost, že mnohé pozemky jsou na trhu zcela neprodejné a že vedle vlivu trhu se mohou do cen promítnout i spekulace zejména se stavebními pozemky. Pak ovšem přichází v úvahu cena odhadní, která je administrativně méně náročná. Při jejím stanovení se často vychází z cenových map. Proto je někdy tato cena nazývána cenou katastrální (katastrální hodnotou). Podle platných stavebněprávních předpisů v České republice tyto mapy graficky znázorňují stavební pozemky na území obce a jejich ceny. Mohou být v měřítku 1:5000 nebo podrobnějším. Jestliže se stavební pozemky nacházejí v cenové mapě, oceňují se skutečně sjednanými cenami v kupních smlouvách. Pokud sjednané ceny v cenové mapě neexistují nebo je nelze použít, zjistí se hodnota stavebního pozemku porovnáním cen v podobné obci podle počtu obyvatel. Nový návrh cenové mapy nebo i pouhá její změna podléhají vyjádření Ministerstva financí. Cenová mapa se zveřejňuje obecně závaznou vyhláškou a zároveň v Cenovém věstníku. Aktualizace cenových map probíhá jedenkrát ročně na konci kalendářního roku a občané mají možnost do cenových map nahlížet kdykoliv a bezplatně.[3]

Určení základu daně z nemovitostí podle cenových map je používáno například ve Francii, v Itálii, ve Španělsku, v Dánsku či v Lucembursku. I zde však praxe naráží na obtíže. Problematická je (vedle přístupu k údajům v katastru z hlediska ochrany osobních údajů[4]) především aktualizace ocenění (malý podíl daně z nemovitostí na příjmech veřejných rozpočtů není dostatečným argumentem pro odpovídající přeceňování nemovitostí a s ním spojené náklady,

3 Srov. § 10 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, vyhlášku Ministerstva financí ČR č. 3/2008 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů, a přehled Ministerstva financí ČR cenových map stavebních pozemků obcí (CMPS) podle stavu ke 31. 12. 2007.

4 Na toto téma viz např. Pollack, E. B. *Access to Cadastre Data in an Era of Heightened Security* (prezentace z International Property Tax Institute Conference 2005, Praha, ČR, 24. srpna 2005).

které jsou nutné pro důsledné udržování aktuálních informací[5]), což vede ke značným odchylkám mezi skutečnou cenou a katastrální hodnotou. I tato situace má ovšem řešení. Jako naprosto optimální se jeví stav, kdy si cenovou mapu pro své území zpracovává samotná obec jako správce daně a její příjemce. Právě ona má totiž nejlepší znalosti a vědomosti o cenách nemovitostí na svém území. A jako beneficiář a hospodář s vybranými prostředky si může volit i aktualizaci ocenění. Jistý druh cenové mapy, i když jen pro zemědělské pozemky, máme i v České republice, a to ve formě vyhlášky Ministerstva zemědělství ČR č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, ve znění pozdějších předpisů; podle českého vzoru byly cenové mapy vytvořeny i v Moldávii. Tamní ministerstvo zemědělství zavedlo ocenění veškerých zemědělských pozemků jejich rozčleněním na čtyřicet regionů (rajónů) a čtyři města. Kritériem této regionalizace byly úrodnost a typ půdy (pole, lesy, vinohrady, louky a pastviny). Při této klasifikaci však nebyly zohledněny místní konkrétní podmínky, vzdálenost od prodejních trhů ani rozvojový potenciál regionů.[6]

Některé země nepoužívají pro stanovení hodnoty nemovitostí pouze jeden z výše uvedených způsobů, ale metody různým způsobem kombinují. Patří mezi ně například Nizozemí, Německo či Belgie. V Kalifornii zavedli v sedmdesátých letech dvacátého století systém, který při stanovení základu daně z nemovitostí vycházel z akviziční hodnoty. Pro nemovitosti, které od roku 1978 při prodeji nezměnily majitele, platí cena z roku 1975 s tím, že se může zvyšovat podle míry inflace, každý rok však maximálně o dvě procenta. Od tohoto systému si Kaliforňané slibovali pravidelnou aktualizaci ocenění nemovitého majetku. Nicméně po několika letech se v plné nahotě odhalila nevhodnost takového postupu: nemovitosti často měnící majitele dosáhly vzhledem k prudkému růstu cen nemovitostí mnohem vyššího základu daně než ty, které zůstaly po celou dobu v rukou jednoho vlastníka. To ovšem nespravedlnost daně z nemovitostí spíše násobí než tlumí. Alespoň částečně byla situace napravena tak, že každá nemovitost bude oceněna při převodu či přechodu vlastnictví z rodičů na děti.[7]

5 Srov. Láchová, L. Úloha daní z nemovitostí v EU a v ČR v procesu integrace. www.fes.sk. 30. 6. 2004.

6 Acte Normative privind impozitul funciar si modul de impozitare z roku 1994. In: Youngman, J. M. Tax on Land and Buildings. In: Thuronyi, V. (ed.) *Tax Law Design and Drafting – volume 1*. 1st ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. Str. 277.

7 Srov. Youngman, J. M. Tax on Land and Buildings. In: Thuronyi, V. (ed.). *Tax Law Design and Drafting – volume 1*. 1st ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. Str. 274–275.

Značné problémy se stanovením základu daně z nemovitostí mohou mít rozvojové země a také státy, kde se zdanění nemovitého majetku nově zavádí. Za příklad může posloužit Estonsko, které na počátku devadesátých let dvacátého století provedlo smělý krok ke stanovení základu daně z odhadní ceny nemovitosti, ačkoliv mělo jen velmi málo informací o jakýchkoliv tržních cenách. Jako faktory sloužící k odhadu ceny v oceňovacím modelu posloužily údaje jako například stupeň znečištění, dodávky vody, kvalita půdy, poloha nemovitosti, dostupnost dopravní infrastruktury apod.[8]

Následující tabulka znázorňuje, jak stanoví jednotlivé národní legislativy základ daně z nemovitostí:

Stát	**Základ daně**	**Stát**	**Základ daně**
Albánie	kombinovaný	Lucembursko	*ad valorem*
Arménie	*ad valorem*	Maďarsko	kombinovaný
Ázerbájdžán	*ad valorem*	Makedonie	*ad valorem*
Belgie	*ad valorem*	Moldávie	*ad valorem*
Bělorusko	*ad valorem*	Německo	*ad valorem*
Bosna a Hercegovina	jednotkový	Nizozemí	*ad valorem*
Bulharsko	*ad valorem*	Norsko	*ad valorem*
Černá Hora	*ad valorem*	Polsko	jednotkový
Česká republika	jednotkový upravený s prvky *ad valorem*	Portugalsko	*ad valorem*
Dánsko	*ad valorem*	Rakousko	*ad valorem*
Estonsko	*ad valorem*	Rumunsko	jednotkový upravený
Finsko	*ad valorem*	Rusko	*ad valorem*

Též Cohen, J. E. *Politics and Economic Policy in the United States*. 2nd ed. Boston: Houghton Mifflin Company, 2000. Str. 194. Podobný problém s rostoucí cenou nemovitostí popisuje Gross i ve státě Connecticut. In: Gross, M. L. *The Tax Racket – Government Extortion from A to Z*. 1st ed. New York: Ballantine Books, 1995. Str. 183–191.

8 Palmu, J., Vuorio, J. Defining of Suitable Value for Estonian Settlement Whereas No Land Market Exist. Seminar on Taxes on Land and Buildings. Danish National Survey and Cadastre, 1993. In: Youngman, J. M. Tax on Land and Buildings. In: Thuronyi, V. (ed.). *Tax Law Design and Drafting – volume 1*. 1st ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. Str. 276.

Francie	*ad valorem*, v určitých případech i jednotkový	Řecko	*ad valorem*
Gruzie	*ad valorem*	Slovensko	jednotkový upravený s prvky *ad valorem*
Chorvatsko	jednotkový upravený	Slovinsko	*ad valorem*
Irsko	*ad valorem*	Srbsko	*ad valorem*
Island	*ad valorem*	Španělsko	*ad valorem*
Itálie	*ad valorem*	Švédsko	*ad valorem*
Kazachstán	jednotkový upravený	Švýcarsko	*ad valorem*
Kypr	*ad valorem*	Turecko	*ad valorem*
Litva	*ad valorem*	Ukrajina	kombinovaný
Lotyšsko	*ad valorem*	Velká Británie	*ad valorem*

Tabulka 1: Způsoby stanovení základu nemovitostních daní ve vybraných zemích (Zdroj: vlastní výzkum)

1.2 Modely stanovení sazby daně z pozemků

S problematikou stanovení základu daně velmi úzce souvisí i otázky **daňové sazby**, která může být jednoduchá nebo strukturovaná (tzn. sestavená jako součet jednotlivých sazeb uplatňovaných jednotlivými stupni územní samosprávy). Strukturovaná sazba se používá například v Dánsku nebo ve Francii.[9]

Obecně je možné vymezit tři základní přístupy ke stanovení sazby:[10]

- daňová sazba je pevně stanovena v právním předpise,
- sazba se každoročně zvyšuje poměrně k míře inflace,
- sazba je každoročně stanovována s ohledem na potřeby státního rozpočtu, případně místních rozpočtů.

Je třeba konstatovat, že poslední přístup (tzv. repatriační metoda) je i přes

9 Srov. Almy, R. *A Survey of Property Tax Systems in Europe*. Ljubljana: Ministry of Finance, 2001. Str. 16.

10 Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě.* Praha: C. H. Beck, 2007. Str. 39–45.

svoji nemodernost a nespravedlivý přístup k poplatníkům užíván i v tak vyspělých zemích, jako je Švýcarsko, Kanada, Spojené státy americké či Austrálie.[11]

Ačkoliv se i v evropských právních úpravách ve většině případů vychází z pevně stanovené nebo procentní lineární sazby daně, zejména v zámoří je čím dál více diskutována i sazba procentní progresivní. Ta předpokládá především schopnost daňového subjektu platit úměrně k hodnotě nemovitostí, které vlastní, přičemž ovšem tyto nemovitosti mohou být různého druhu a mít různý účel využití, případně podléhat i jiné daňové jurisdikci, respektive jinému správci daně. To předpokládá vysoce propracovaný systém progresivního zdanění nemovitostí, s kterým se můžeme potkat například na Taiwanu nebo v Jižní Koreji.[12]

1.3 Další modely stanovení základu a sazby daně z pozemků

Ani výše uvedené způsoby stanovení základu a sazby daně z nemovitostí nevyčerpávají všechny možnosti. Velmi zajímavé členění systémů majetkových daní založených na hodnotě nemovitostí nabízí například Arnott a Petrova:[13]

a) tzv. kanadský systém s nulovou sazbou daně na neobdělávané pozemky a se stejnou sazbou na stavební pozemky a stavby,
b) jednoduchý systém se stejnou sazbou pro veškerý nemovitý majetek,
c) systém s důrazem na stavební pozemky (sazba daně ze staveb nulová, sazba daně ze stavebních pozemků shodná se sazbou pro neobdělávané pozemky),
d) systém rozdílných sazeb, kde je shodná sazba daně ze stavebních a neobdělávaných pozemků, přičemž tato sazba je vyšší než sazba daně ze staveb; sazba daně ze staveb přitom nesmí být nulová.

Zcela revoluční přístup pak zmiňuje Wallace, která se zabývá zdaněním nemovitostí v rámci daně z kapitálových příjmů.[14]

11 Srov. Almy, R. *A Survey of Property Tax Systems in Europe*. Ljubljana: Ministry of Finance, 2001. Str. 16.

12 Srov. Riew, J. Property Taxation in Taiwan. In: Youngman, J. M. Tax on Land and Buildings. In: Thuronyi, V. (ed.). *Tax Law Design and Drafting – volume 1*. 1st ed. Washington: International Monetary Fund, 1996. Str. 280–281.

13 Srov. Arnott, R. and Petrova, P. T*he Property Tax as a Tax on Value: Deadweight Loss*. Chesnut Hill: Boston College, 2002. Též Arnott, R. *Neutral Property Taxation*. Chesnut Hill: Boston College, 1998.

14 Wallace, S. Property Taxation in a Global Economy: Is a Capital Gains Tax on Real Property a Good Idea? In: Cornia, G. C., Riddell, J. *Towards a Vision of Land in 2015 – International Perspectives*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2008. Str. 47–64.

2. Návrh na zdanění pozemků ad valorem v ČR

Česká právní úprava daně z pozemků je zastaralá a nemoderní. Jako základ daně se stále používá jednotkový systém, byť s dílčími modifikacemi jako například bonita půdy u zemědělských pozemků, možnost znaleckého ocenění v případě hospodářských lesů a rybníků. Mnohá doporučení od mezinárodních institucí na modifikaci systému zdanění nejen pozemků ve smyslu zavedení základu daně ad valorem se prozatím míjela účinkem, ačkoliv v letech 2001 a 2003 byly připraveny dva návrhy nového zákona o dani z nemovitostí, které uvažovaly o zdanění nemovitostí na základě jejich hodnoty.

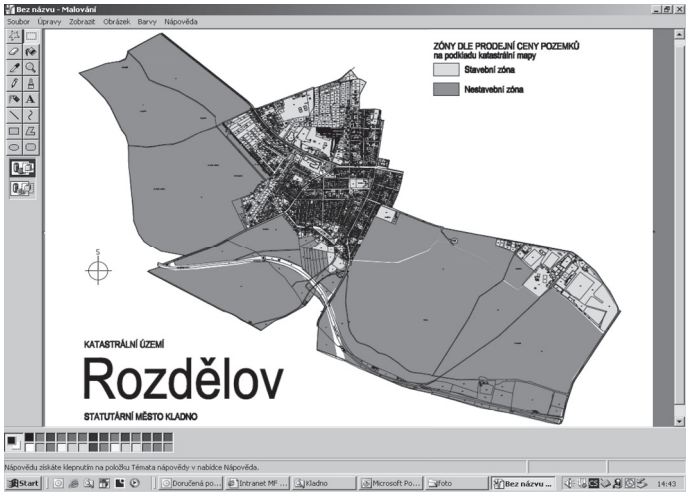
V současnosti připravuje Ministerstvo financí třetí návrh, ve kterém se ovšem počítá se zdaněním na základě hodnotového principu (ad valorem) pouze u pozemků v zastavěném a v zastavitelném území. V případě zemědělských pozemků by se dále využívalo bonity půdy. Hodnota pozemků by měla být určována za pomoci hodnotových map pozemků, které by si sestavoval obec pro své území. Jsou to právě obce, které mají nejlepší znalosti o místních poměrech a o cenách pozemků a které jsou schopné fyzické kontroly. Ministerstvo financí by pouze stanovovalo proces tvorby těchto **map daňových základů** a vykonávalo by dozor.

Mapy daňových základů by měly obsahovat grafickou a textovou část. Jako základ grafické části by měly sloužit kopie katastrálních map. Tím by také mohlo být efektivněji dosaženo souladu právního a faktického stavu v katastrálních mapách. Území obce by mělo být v hodnotové mapě rozděleno na různé zóny pozemků a jejich druhy (např. centrum, satelit, průmyslová zóna, stavební pozemky, obchodní zóna apod.) s přihlédnutím k tzv. médiím – dostupným sítím a infrastruktuře – v souladu se skutečným stavem s tím, že zóny by se lišily podle barev. Hranice zón by přitom měly kopírovat hranice parcel. V rámci grafické mapy by měly být vymezeny rovněž pozemky od daně osvobozené, jako například sportoviště, hřbitovy, školní pozemky apod. Možnosti osvobození by byly plně v kompetenci obce. Textová část hodnotové mapy by podle záměru ministerstva měla obsahovat seznamy jednotlivých zón s výčtem parcelních čísel pozemků včetně druhu, využití a výměry pozemků a rovněž základ daně za m^2 pozemku. Tato hodnota by byla přiřazena samotnou obcí v závislosti na místních podmínkách. Dále by měly být v textové části uvedeny popisy východisek včetně odchylek, omezení a osvobození a rozdíly mezi faktickým a právním stavem. Hodnotovou mapu by mělo schvalovat zastupitelstvo obce a vydávat ve formě obecně závazné

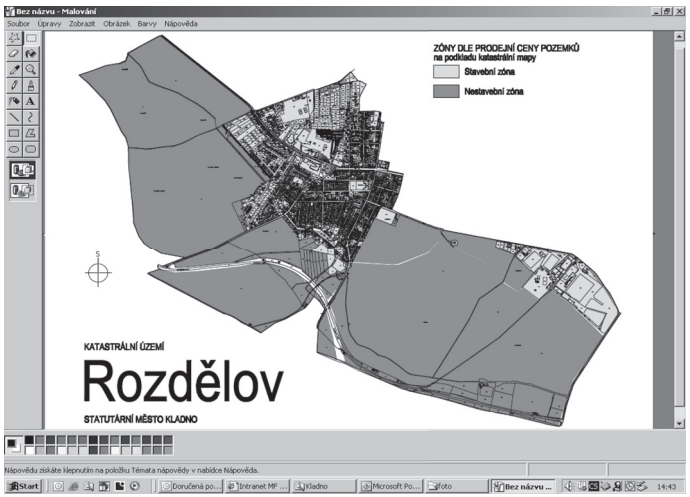
vyhlášky.[15] Základ daně z pozemků by se stanovil jako násobek jednotkového daňového základu (stanovená hodnota m² pozemku v hodnotových mapách) a výměry konkrétního pozemku.

Obrázek 1: Grafická část mapy daňových základů (Zdroj: Holmes, A. *Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení*. Prezentace ze semináře Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?, Praha, 18. února 2010)

15 Srov. Holmes, A. *Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení*. (prezentace ze semináře Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?, Praha, 18. února 2010). Též srov. Handlosová, M. *Vybrané konstrukční prvky pravidelných nemovitostních daní*. Diplomová práce. PrF MU, 2010.



Obrázek 2: Grafická část mapy daňových základů (Zdroj: Holmes, A. *Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení*. Prezentace ze semináře Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?, Praha, 18. února 2010)



Obrázek 3: Grafická část mapy daňových základů (Zdroj: Holmes, A. *Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení*. Prezentace ze semináře Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?, Praha, 18. února 2010)

3. Zhodnocení návrhu na zdanění pozemků ad valorem

Musím přiznat, že nejsem stoprocentním zastáncem zdanění nemovitostí ad valorem. S každou další přečtenou publikací na dané téma a s každou další konferencí věnované zdanění nemovitostí si více a více uvědomuji i zápory, které zdanění majetku na základě jeho hodnoty může přinést. Největší problém spatřuji v nákladech, které budou muset obce vynaložit na správu daně, respektive na tvorbu map daňových základů. Tyto výdaje budou muset nutně být kompenzovány v příjmech, což bude v konečném důsledku znamenat zvýšení daně z nemovitostí. Souhlasím, že výnos majetkových daní je v České republice velmi nízký, dokonce nejnižší ze států OECD, což uvádějí takřka všechny publikace vydávané nejen v České republice zaměřené na výnos daně z nemovitostí.

Nicméně specifické podmínky, zejména historické, do jisté míry brání razantnímu navýšení daně z nemovitostí. Jako příklad těchto podmínek můžeme uvést pokřivený trh s nemovitostmi, kdy mnoho občanů historicky vlastní lukrativní nemovitosti, případně tyto nemovitosti, zejména pozemky, zdědili či zrestituovali, a přitom nemají dostatečné příjmy na placení nemovitostních daní. Rovněž regulace nájemného de facto zamezuje zavedení tržní daně z nemovitostí.

Druhý problém spatřuji v kompetentnosti osob, které by se měly podílet na tvorbě map daňových základů, a to především v malých obcích. Nabízí se varianta, že by hodnotovou mapu pro takové obce sestavovaly pověřené obce, které by však za takovou službu jistě požadovaly úhradu.[16] Případně by mohla být v zákoně či ve vyhlášce ministerstva stanovena minimální hodnota daňového základu a obec, která by neměla prostředky nebo by nechtěla sestavovat vlastní hodnotovou mapu, by využila této hodnoty.

Mám rovněž obavu, že některé obce mohou nastavit základy daně neúměrně vysoko. Maximální hodnotou základu daně se tento problém dá vyřešit jen obtížně, neboť rozdíly mezi obcemi v cenách pozemků jsou astronomické, a to přitom nemusíme srovnávat jen Prahu s malou moravskou dědinou, ale i na počet obyvatel či rozlohou srovnatelné obce. Je tedy na místě zamyslet se nad možnostmi určité formy odvolání proti stanovení základu daně.

16 Do jisté míry analogie se stávajícím stavem, kdy jsou osvobozeny nemovitosti ve vlastnictví státu jako benefit za skutečnost, že stát vykonává správu daně z nemovitostí.

Ten bude stanoven obecně závaznou vyhláškou vydanou v samostatné působnosti obce, což jakoukoliv formu odvolání dokonce znemožňuje. Podle stávající právní úpravy by se mohl poplatník odvolat jen proti samotnému vyměření daně z nemovitostí, ale nikoliv proti obcí určené hodnotě pozemků. Námitky tak bude třeba vznášet již při přípravě vyhlášky. Příkladem by mohla být Litva, kde před schválením mapy musí být zorganizována veřejná diskuze o cenové mapě pozemků.[17] Tyto námitky by však v právních podmínkách České republiky nebyly závazné, pouze by se s nimi obce musely vypořádat. Další vzor bychom mohli hledat ve Velké Británii, kde je princip odvolání strukturován do dvou stádií. V první spíše neformální fázi se jedná o určitou formu správního přezkumu, kdy je stížnost na hodnotu projednána mezi stěžovatelem a orgánem odpovědným za ocenění. Až následně, v případě neuspokojivého vyřešení problému, je možné podat odvolání k nezávislému tribunálu.[18] Z výše uvedeného je patrné, že Ministerstvo financí se bude muset ještě danou problematikou zabývat a určit, jakým způsobem bude moci poplatník namítat neúměrnost výše daňového základu. Je přitom zjevné, že námitky či odvolání budou muset být podány ještě před vyměřením daně, neboť správci daně budou postupovat v souladu s obecně závaznou vyhláškou a odvolání by tak bylo bezdůvodné. Odvolacím orgánem pak může být jak samotná obec (v prvním stupni), tak odvolací tribunál či přímo finanční úřad (druhý stupeň).

Dále je třeba vyřešit otázku daňových sazeb. Jedinou jistotou je, že sazba daně bude procentní. Ministerstvo musí rozhodnout, zda bude existovat jen jedna sazba nebo více sazeb pro různé druhy pozemků. V obou případech bych se přimlouval za stanovení maximální výše sazby přímo v zákoně.

Moje poslední výhrada pak směřuje k jisté „dvojkolejnosti" zdanění pozemků,[19] když zemědělské pozemky budou zdaňovány podle stávajícího modelu za využití bonity půdy, kdežto ostatní pozemky budou mít základ daně stanoven obcí ve formě hodnotové mapy. Takové řešení příliš nepřispívá ke zjednodušení a zpřehlednění právní regulace zdanění nemovitostí, byť

17 Aleksiene, A. *Public Knowing and Support* (prezentace z Market Value-Based Taxation on Real Property, Ljubljana, Slovinsko, 21.–24. duben 2009).

18 Malme, J. H. *The Legal Framework for Real Property Assessment and Taxation* (prezentace z Market Value-Based Taxation on Real Property, Ljubljana, Slovinsko, 21.–24. duben 2009).

19 Srov. Witte, J. F. The Politics of the Property Tax Base. In: *Erosion of the Property Tax Base: Trends, Causes, and Consequences*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2009. Str. 312.

zahraniční právní úpravy často zvýhodňují zemědělské pozemky[20] tím, že na nich z důvodu zemědělského lobbyismu (resp. podpory zemědělské výroby) nebo kvůli zachování zelených ploch v okolí měst neuplatňují tržní ocenění.[21]

Zdanění pozemků ad valorem by však mělo znamenat i výhody. Především je třeba zdůraznit správný výběr metody ocenění. Mapy daňových základů jsou nejlevnějším a nejefektivnějším způsobem stanovení základu daně. Jejich tvorba jediným orgánem – obcí – znamená, že nebude docházet k záměrnému podhodnocení nebo nadhodnocení některých pozemků. Časově přiměřené aktualizace budou znamenat spravedlivé rozložení daňového břemene a dostupnost aktuálních údajů nejen pro účely daně z nemovitostí, ale též pro další daňové povinnosti (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí).

V ocenění vidím i význam pro oblasti mimo daňové právo, například pro účely dědického řízení, vyvlastnění apod. Nesmíme opomenout ani přínos k ekonomické autonomii obcí. Obce si konečně budou moci ve větší míře rozhodovat o vlastních daňových příjmech.

A konečně argument nejvýznamnější: zavedením zdanění pozemků ad valorem dojde k naplnění zásad spravedlnosti. Jedním z hlavních kriterií pro zónování pozemků bude dostupnost inženýrských sítí (tzv. médií), velmi často vybudovaných obcí. Poplatník tak bude přispívat obci na budování infrastruktury, nadto se zasíťováním zvyšuje hodnota jeho pozemku. A právě zde spatřuji největší význam daně z nemovitostí, když poplatník přispívá obci na náklady, které obec hradí a které jsou spojené se zdaňovanou nemovitostí. Takových služeb je nemálo. Vedle již zmiňovaných inženýrských sítí také silnice a chodníky, jejich úklid, údržba, veřejné osvětlení atd. Pakliže by bylo v budoucnu uvažováno i o zdanění staveb ad valorem, budeme moci mezi tyto služby řadit rovněž dostupnost škol, školek, dětských hřišť, veřejné dopravy apod. Je však především na představitelích obcí, aby svým

20 Srov. Etel, L. Real Estate Tax Reform. In: Liszewski, G., Radvan, M. (ed.) *Real Estate in Czech and Polish Law*. Bialystok: Wydzial prawa Uniwersytetu w Bialymstoku, 2008. Str. 254. Více k tématu viz též Bird, R. M., Slack, E. Property Tax and Rural Local Finance. In: Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. (ed.) *Making the Property Tax Works – Experience in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2008. Str. 103–126.

21 Je narušován princip neutrality. Viz Green, R. K., Weiss, E. Property Tax Exemptions, Revenues, and Equity. In: *Erosion of the Property Tax Base: Trends, Causes, and Consequences*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2009. Str. 55.

občanům zdůvodnili potřebu výběru takové místní daně, jakou je daň z nemovitostí, a aby byli schopni odpovědět na otázku využití prostředků vybraných z této daně.[22]

JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.
Právnická fakulta Masarykovy univerzity
Veveří 70
CZ – 611 80, Brno

22 Více k tématu např. Plummer, E. Fairness and Distributional Issues. In: Dye, R. F., England, R. W. (ed.) *Land Value Taxation – Theory, Evidence and Practice*. Cambridge: Lincoln institute of Land Policy, 2009. Str. 73–98.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СРОКОВ В НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ РОССИИ

TOPICAL ISSUES OF TERMS IN TAX PROCESS OF RUSSIA

Maria Rogatneva, post-graduate student

Аннотация: Настоящая статья посвящена наиболее актуальным проблемам сроков в налоговом процессе России, существующим на современном этапе развития российского налогового права.

Ключевые слова: налоговый процесс, сроки.

Abstract: This paper is devoted the most topical problems of terms in tax process of Russia, existing on the present stage of development of the Russian tax law.

Keywords: tax process, terms.

На современном этапе развития российского налогового права все более актуальными становятся вопросы, касающиеся правового регулирования сроков в налоговом процессе. Данный процесс протекает одновременно с развитием самого налогового процесса в целом, что, прежде всего, связано с принятием в 1998 году первой части Налогового кодекса Российской Федерации, которая включила в себя налогово-процессуальные нормы, количество которых с каждым годом увеличивается. Еще большее значение для исследуемого вопроса имело принятие Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который дополнил часть первую Налогового кодекса ст. 6.1, установившей собственный порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах.

Под сроками в налоговом процессе, равно как и под сроками вообще, принято понимать моменты или периоды времени,

наступление или истечение которых влечет определенные правовые последствия.[1]

В налоговом процессе на всех его стадиях действует большое количество различных сроков. Данные сроки не закреплены в какой-то отдельной статье, а содержаться в большом множестве статей НК РФ, закрепляющих положения, которые касаются различных стадий налогового процесса. Несмотря на достаточно детальное закрепление сроков на законодательном уровне, многие вопросы, касающиеся сроков в налоговом процессе, остаются неурегулированными, неразрешенными, а потому вызывающими споры на уровне правоприменения.

В данной работе делается попытка осветить наиболее актуальные проблемы сроков в налоговом процессе, которые существуют в России в настоящее время. При этом большинство проблем рассматриваются в рамках такой стадии налогового процесса, как налоговый контроль.

Важно отметить, что возникновение и существование проблем подобного рода негативно отражается, прежде всего, на правах налогоплательщиков, что приводит к постоянному увеличению количества подаваемых ими жалоб на действия сотрудников налоговых органов, а также споров, которые разрешаются на уровне высших судебных инстанций.

Прежде всего, следует подчеркнуть, что в Налоговом кодексе РФ закреплен собственный порядок исчисления сроков, отличный от других отраслей российского права. Так, сроки в налоговом процессе в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ исчисляются несколькими вариантами: 1) указанием на календарную дату, 2) периодом времени, который может исчисляться как днями и месяцами, так и кварталами и годами, 3) указанием на событие, которое неизбежно должно наступить и 4) указанием на действие, которое должно быть совершено. Исходя из трактовки ст. 6.1 Налогового кодекса РФ, можно сделать вывод, что перечень этих вариантов является исчерпывающим.

Однако в НК РФ встречаются нормы, касающиеся налогового процесса, которые не относятся ни к одному варианту определения сроков, например в п. 8 ст. 83 НК РФ содержится такая формулировка как «незамедлительно» (налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет),[2] а в п. 7. ст. 101.4 НК РФ –

1 Гражданское право. Т. 1 / под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. М. 2009. – С. 293.

2 Налоговый Кодекс Российской Федерации (ч. I): федер. закон, 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. – С. 7198.

«заблаговременно» (о времени и месте рассмотрения акта налоговый орган извещает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах, заблаговременно).[3] Формулировки подобного рода, конечно, представляют собой лишь исключения из общего правила порядка исчисления сроков, однако, на наш взгляд, их наличие в налоговом законодательстве вносит определенную неясность в правоприменении.

Проблемы в области правоприменения возникают и тогда, когда сами сроки хотя и конкретно закреплены в Налоговом кодексе, однако носят скорее организационный, нежели пресекательный характер. В связи с этим нарушение данных сроков не влечет каких-либо неблагоприятных последствий для налоговых органов. Одним из наиболее показательных примеров таких сроков является срок проведения камеральной проверки.

В настоящее время по вопросу о том, является ли рассматриваемый срок пресекательным или напротив организационным, есть соответственно две противоположные позиции на уровне правоприменения. Официальная же позиция до сих пор отсутствует.

Исходя из анализа судебной практики, прежде всего, федеральных арбитражных судов округов, в ряде принятых ими судебных решений подчеркивается, что нарушение срока проведения проверки не влечет отмены решения, принятого инспекцией по результатам такой проверки. Ряд авторов, рассматривающих проблемы сроков в налоговом праве, так же придерживаются данной позиции (например, О. Р. Михайлова).[4] Кроме того, по мнению ИФНС, нарушение срока, отведенного на проведение камеральной проверки, не является безусловным основанием для отмены решения инспекции.

Итак, согласно первой позиции нарушение срока проведения камеральной проверки не влечет отмены решения, принятого по итогам такой проверки. При этом суды, принимая решения подобного рода, в подтверждение своей позиции ссылаются на положения *Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03. 2003 г. № 71 «Обзор практики*

3 О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: федер. закон, 27 июля 2006г. № 137-ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436 – С. 8805.

4 Михайлова О. Р. Правовое значение и правовые гарантии соблюдения сроков в НК РФ // *Налоговые споры: теория и практика*. 2009. № 4. – С. 53.

разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Так, в п. 9 данного Письма отмечено следующее: согласно абз.2 ст. 88 НК РФ камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Применяя указанную норму, следует исходить из того, что установленный ею срок не является пресекательным и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по его принудительному взысканию.

В то же время пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней (п. 3 ст. 48 НК РФ).[5]

Несмотря на то, что п. 2 ст. 88 Налогового кодекса РФ действует в настоящее время в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ, это не повлияло на разрешение рассматриваемого вопроса.

Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 14 мая 2010 г. № КА-А40/4445-10 суд отклонил довод налогоплательщика о нарушении инспекцией срока проведения камеральной проверки, поскольку это не является основанием для отмены решения налогового органа. Суд указал, что срок камеральной проверки не является пресекательным, его истечение не препятствует принятию мер по принудительному взысканию налога. Нельзя признать недействительным решение налогового органа только на том основании, что проверка проведена с нарушением срока, установленного п. 2 ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации.[6]

Аналогичные выводы содержатся и в ряде других решений федеральных арбитражных судов округов: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 июля 2009 г. № Ф04-4437/2009(11028-А45-41); *Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.05. 2008 № А33-11602/07-Ф02-1903/08*; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа

5 Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2003. – № 5. – С. 43–44.

6 http://www.klerk.ru/

от 12.12. 2007 № А58-3205/07-Ф02-9017/07; Постановление ФАС Поволжского округа от 04.10.2007 по делу № А65-29298/06; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.04. 2008 № Ф04-2620/2008(4154-А45-26).

Согласно же второй позиции нарушение срока проведения камеральной проверки влечет отмену решения, вынесенного по итогам такой проверки. Так, Постановлением ФАС Поволжского округа от 20.07. 2009 по делу № А55-18032/2008 исковые требования об обязании налогового органа уплатить проценты за нарушение срока возврата НДС удовлетворены, поскольку судом установлен и материалами дела подтвержден факт нарушения налоговым органом трехмесячного срока проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций за спорные налоговые периоды и вынесения решений по их результатам.[7]

В качестве других примеров того, что срок хотя и прописан в Налоговом кодексе РФ, но его нарушение не порождает никаких неблагоприятных последствий для налогового органа, является сроки, установленые в п. 3 ст. 78 НК РФ (налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта, п. 2 ст. 84 НК РФ (налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе).[8] Закрепив обязанность налоговых органов выполнить определенные действия в установленные сроки, законодатель не предусмотрел, однако, ни в Налоговом кодексе РФ, ни в других нормативно-правовых актах, какие последствия наступят для налогового органа, если он нарушит их. На практике же это приводит к нарушению прав налогоплательщиков в результате несоблюдения данных сроков.

Другим заслуживающим внимания в сфере налогового процесса является вопрос: что же считать окончанием срока камеральной налоговой проверки? На законодательном уровне данный вопрос до сих пор не разрешен. Тогда как, на наш взгляд, он обязательно должен быть урегулирован, так именно с моментом завершения камеральной проверки

7 http://www.klerk.ru/

8 Налоговый Кодекс Российской Федерации (ч. I): федер. закон, 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. – С. 7195.

сам законодатель связывает ряд действий, совершаемых налоговым органом, например: направление требования об уплате налога, а также составление акта камеральной проверки. Следует отметить, что в выездной налоговой проверки момент окончания определен на законодательном уровне, и им является день составления справки о проведенной проверке.

По данному вопросу ни у налоговых органов, ни у судов, ни у других правоприменителей нет единого мнения.

Так, одни суды, решая данную проблему, исходят из того, что исчисление трехмесячного срока начинается со дня предоставления налоговой декларации налогоплательщиком, и соответственно окончание данного срока определяется, исходя из данного момента.

В частности, этот вывод подтверждается, в частности, применительно к НДС, тем, что 12-дневный период, в течение которого проценты не начисляются (п. 10 ст. 176 и п. п. 2, 6 ст. 6.1 НК РФ), складывается из семи рабочих дней на принятие решения и пяти рабочих дней на возврат налога (п. 8 ст. 176, п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Так, к такому выводу не раз приходили высшие судебные инстанции (Постановления ФАС Московского округа от 18.05. 2009 № КА-А40/3081-09, ФАС Уральского округа от 16.02.2009 № Ф09-458/09-С2).[9]

Необходимо отметить, что в судебной практике встречаются и другие подходы к рассмотрению данного вопроса.

Так, иногда суды считают, что днем окончания камеральной проверки является день составления акта (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 06.04. 2009 № А17-1838/2008,5746/2008, ФАС Поволжского округа от 09.04. 2009 № А55-14171/2008).

Даже если истек трехмесячный срок проведения камеральной налоговой проверки, это не всегда означает, что она завершена. Так, в соответствии с п. 6 ст. 101 Налогового кодекса РФ в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.[10]

9 http://www.klerk.ru/

10 Налоговый Кодекс Российской Федерации (ч. I): федер. закон, 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. – С. 7207.

Министерство финансов РФ к трем месяцам, которые длится камеральная проверка, позволяет налоговым органам прибавить еще месяц «дополнительных мероприятий». Так, в Письме Минфина России от 18 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-75 указано, что дополнительные мероприятия могут быть проведены только в том случае, если по результатам камеральной проверки у инспекторов возникли основания полагать, что компания допустила нарушения налогового законодательства. При этом максимальный срок, отведенный для дополнительных мероприятий (один месяц), надо отсчитывать с даты, когда вынесено решение об их назначении. Налоговики не вправе нарушать этот срок.[11]

Еще одной проблемой, касающейся сроков и возникающей в рамках налогового процесса, а именно в ходе осуществления налогового контроля является – возможность налоговых органов продлять сроки выездной налоговой проверки. Следует отметить, что в камеральной налоговой проверке такая возможность у налоговых органов отсутствует. Проблема состоит в следующем. В Налоговом кодексе РФ не закреплены основания и порядок продления срока проведения налоговой проверки. Этот вопрос отдается на разрешение федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В связи с предоставленным правом Федеральной налоговой службой РФ был принят Приказ от 25 декабря 2006 года № САЭ-3-06/892@, в котором и были закреплены указанные основания. Однако перечень данных оснований является незакрытым, а продление срока выездной налоговой проверки может зависеть и от иных обстоятельств. При этом в данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.[12] В результате такой формулировки вышеуказанного Приказа

11 Письмо Минфина России от 18 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-75 «О порядке истребования у налогоплательщика документов, необходимых для камеральной налоговой проверки» // *Экономика и жизнь*. 2009. № 09. – С. 27.

12 Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении

налоговые органы применяют самые различные обстоятельства для того, чтобы необоснованно затянуть сроки проведения выездной проверки.

Высшие судебные инстанции, исходя из открытости данного перечня, в большинстве случаев принимают позицию налоговых органов и оставляют жалобы налогоплательщиков об отсутствии обстоятельств для продления срока проверки без удовлетворений (Например: Постановление ФАС Северо-Западного округа № А 56-52293/2009 от 23 апреля 2010 года; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 марта 2010 года по делу № А 75-9464/2009).

Следующим неразрешенным и спорным моментом в области правоприменения остается вопрос временного разрыва между датой рассмотрения материалов проверки и датой вынесения решения по ее итогам, то есть решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности.

Суть проблемы состоит в том, что налогоплательщики часто считают такой разрыв нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки, что в свою очередь является основой для отмены решения, вынесенного налоговым органом по результатам рассмотрения материалов проверки.

Неоднозначно данный вопрос решается даже на уровне судебных инстанций. Анализируя судебную практику федеральных арбитражных судов округов, можно прийти к выводу, что суды принимают позицию как налогоплательщиков и удовлетворяют их требования о признании решения недействительным, так и налоговых органов.

К примеру, в Постановлении ФАС Центрального округа от 08.04.2009 № А09-7267/208-22 отмечено, что правила принятия решения по итогам проверки прописаны в статье 101 НК РФ. В частности, в ней сказано: акт и другие материалы проверки, в ходе которой обнаружены нарушения, а также письменные возражения плательщика по этому акту рассматривает руководитель инспекции (его заместитель) и по ним принимает решение. На рассмотрение материалов проверки налоговикам отводится 10 дней. Их отсчет ведется после того, как истечет

налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки: приказ Федеральной налоговой службы РФ, 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ // http://www.consultant.ru/

15-дневный срок с момента получения плательщиком акта проверки (в течение этого времени компания может готовить свои возражения). Указанный 10-дневный срок можно продлить, но не более чем на один месяц. Однако из описанной нормы НК РФ не следует, что решение по итогам проверки должно быть вынесено в день, когда состоялось рассмотрение материалов по ней.[13]

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 15 октября 2008 г. № Ф04-6214/2008(13336-А46-41) также указывается, что **ст. 101 НК РФ не предусматривает процедуры изготовления мотивированного решения по результатам рассмотрения материалов проверки и не устанавливает для этого процессуальных сроков.** Следовательно, суд апелляционной инстанции правильно истолковал положения данной нормы закона и пришел к правильному выводу об отсутствии нарушения налоговым органов процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.[14]

Аналогичные выводы содержаться также в Постановлении ФАС Уральского округа № Ф09-2240/09-С2 от 21 апреля 2009 года; Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 18 августа 2008 года № Ф04-5036/2008(10001-А46-25).

Однако нередки случаи, когда требования налогоплательщиков удовлетворяются, и решения налоговых органов признаются недействительными из-за существующего временного разрыва между датой рассмотрения материалов проверки и датой вынесения решения о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности. Например: Постановление ФАС Московского округа от 20 мая 2008 года № КА-А40/3734-08; Постановление Центрального округа от 18 января 2008 года № А48-2222/07-8; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 апреля 2009 года № Ф04-2129/2009(4293-А67-42).

На наш взгляд, необходимо четко установить в Налоговом кодексе РФ срок для вынесения окончательного решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

Еще одним примером того, что сроки совершения определенных действий в рамках налогового процесса не прописаны на законодательном уровне, является отсутствие в Налоговом кодексе РФ срока возврата

13 http://www.klerk.ru/
14 http://www.klerk.ru/

изъятых в ходе проведения выемки подлинников документов. Данный срок не закреплен и никакими другими нормативно-правовыми актами. Поэтому у налоговых инспекций появляется право возвращать изъятые документы тогда, когда у них появится реальная возможность это сделать. Так, в частности, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 апреля 2010 года по делу № А52-6074/2009 суд пояснил, что Налоговый кодекс РФ не содержит норм, регулирующих порядок и сроки возврата изъятых в ходе проведения выемки подлинников документов. Следовательно, документы подлежат возврату тогда, когда у инспекции имеется реальная возможность осуществить возврат.[15]

Исходя из анализа всех вышеуказанных проблем, можно прийти к выводу, насколько важно значение сроков для налогового процесса России. В действительности, он имеет динамический характер, то есть представляет собой развернутую во времени деятельность. В тоже время необходимо ограничение данной деятельности определенными временными рамками, чтобы она не была чрезмерно растянута. Несмотря на активное развитие в современный период налогового процесса, остаются неурегулированными на законодательном уровне множество вопросов, касающиеся сроков, что приводит к их различному разрешению на уровне как правоприменения, так и теории.

Мария Евгеньевна Рогатнева, аспирант
Улица Шишкова, д. 103а, кв. 76
394068, Россия, г. Воронеж
manyu6@rambler.ru

15 http://www.klerk.ru/

АНТИКРИЗИСНЫЕ МЕРЫ РОССИЙСКОГО ПРАВИТЕЛЬСТВА В СФЕРЕ ФИНАНСОВОГО, БЮДЖЕТНОГО И НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В 2008–2010 ГГ

ANTI-CRISIS MEASURES OF THE RUSSIAN GOVERNMENT IN THE SPHERE OF FINANCIAL, TAX AND BUDGET REGULATION IN 2008–2010

Oleg Romanenko, post-graduate student

Резюме: В статье раскрывается и анализируется политика российского правительства в сфере финансов, бюджетного регулирования и налогообложения в период финансового кризиса.

Ключевые слова: бюджетная политика, налоговая политика, антикризисные меры.

Abstract: The article deals with budget and tax policy of the RF during world financial crisis.

Keywords: fiscal policy, budgetary policy, anti-crisis measures.

Бюджетная политика на фоне кризиса

Экономический кризис 1998 года, будучи одним из самых тяжелых в истории России, привел, как известно, к девальвации национальной валюты и подрыву доверия населения и иностранных инвесторов к российским банкам и государству. Но уже к началу 2008 года Россия стала, по словам Президента РФ В.В. Путина, «локомотивом» мировой экономики. В этот самый период происходит перерастание ипотечного кризиса американского рынка в мировой финансовый кризис. Он, безусловно, затронул и Россию. Исторических минимумов достигли

цены на нефть, от которых во многом зависят доходы бюджета, вышла из расчетных рамок инфляция, уровень которой по итогам года превысил 13 %, а также началось серьезное снижение деловой активности в ряде отраслей отечественной экономики.

Такое резкое изменение экономического климата в мире мгновенно повлекло изменение как экономической, так и правовой доктрины государства, также потребовало принятия оперативных мер, направленных на институциональную перестройку хозяйственного механизма, и прежде всего – мер законодательных. В условиях кризиса ликвидности, резкого падения мировых цен на нефть пришлось в сжатые сроки разрабатывать и принимать кардинальные поправки в бюджет страны, Налоговый кодекс и другие основополагающие законы. Также потребовали изменения сами принципы, на которых будет базироваться новая, антикризисная, политика государства. К основным принципам можно отнести:

1. Принцип транспарентности (прозрачности). Суть его заключается в непрерывающимся диалоге государства, бизнеса и населения. Полные данные о расходовании всех без исключения средств правительством и Банком России должны публиковаться на их сайтах, средства должны распределяться исключительно на принципах прозрачности и подотчетности.
2. Принцип минимизации коррупциогенного фактора. Каждое решение государства в период проведения реформ должно быть сопряжено со снижением коррупции, и демонстрацией реально проделанной работы, конкретных результатов.
3. Принцип эффективности. Необходимо снижение неэффективного использования финансовых, материальных и людских ресурсов с целью уменьшения издержек. Упрощение процедур принятия решения на административном уровне.

По сути, антикризисные меры, предложенные российским руководством в рассматриваемый период, можно разделить на меры смягчающего (сдерживающего) и меры стимулирующего характера. Обозначая временные рамки, первый этап проведения антикризисных мероприятий попадает на начало кризиса в стране – август 2008 года, и заканчивается стабилизацией экономического курса страны, смягчением последствий воздействия кризиса на государство и ее граждан в конце 2009 года. В это время была принята «Программы антикризисных мер

Правительства Российской Федерации на 2009 год», которая характеризовалась краткосрочным, неустойчивым характером и отсутствием строгой системности.

Второй этап берет свое начало с момента реализации антикризисных мер Правительством РФ в 2010 году. Здесь можно наблюдать смещение акцентов с мер, направленных на антикризисную поддержку отраслей, предприятий и населения, на меры, направленные на модернизацию, инновацию и формирование нового промышленного потенциала. Планируется, что новая программа восстановления экономики позволит в скором времени компенсировать отставание от «графика» модернизационной повестки дня, сформулированной в Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года. Важнейшим приоритетом в краткосрочном периоде по-прежнему являются стимулирование экономики и обеспечение экономического роста.

Еще до выхода в свет Программы антикризисных мер правительства российской федерации на 2009 год, руководство страны принялось за разработку «Плана действий, направленных на оздоровление ситуации в финансовом секторе и отдельных отраслях экономики». Он представляет собой поручения министерствам разработать нормативные акты и законопроекты, оформляющие ряд важных мер, направленные на: развитие финансовой и банковской системы, поддержку внутреннего спроса, поддержку рынка труда и социальная поддержка граждан, сельское хозяйство, транспортный комплекс, малый бизнес. В частности, было предложено: изменить порядок расчета экспортной пошлины на нефть; компенсировать банкам часть потерь, которые они могут понести при кредитовании компаний реального сектора; разрешить без судебного решения реализовывать заложенное по кредиту имущество; выкупить готовое жилье экономкласса; предоставить приоритет российским производителям при осуществлении государственных и муниципальных закупок, а также при размещении заказов естественными монополиями и государственными корпорациями и др.[1]

Возвращаясь к антикризисным мерам бюджетной политики, отметим, что к ним относятся и новации бюджетного и налогового

1 План действий, направленных на оздоровление ситуации в финансовом секторе и отдельных отраслях экономики [WWW-документ] // *Правительство России*: http://www.government.ru. 2008. 9 ноября

законодательства, нацеленные на смягчение негативного воздействия мирового кризиса на финансовый рынок и экономику России.

К примеру, на оздоровление отдельных отраслей экономики, в соответствии с планом действий правительства, было направлено 5,6 трлн. руб. Согласно поправкам к федеральному бюджету на 2009–2011 г., на реализацию мер по поддержке финансового рынка и отраслей экономики из федерального бюджета было выделено 510 млрд. руб. Из них 200 млрд. руб. направлено на страхование вкладов населения в банках, 175 млрд. руб. – на нужды автомобилестроения, сельского хозяйства, оборонно-промышленного комплекса, 60 млрд. руб. пошли на выдачу ипотечных кредитов, а 83 млрд. руб. – на приобретение 40 тыс. типовых квартир для военнослужащих и граждан, проживающих в аварийных домах. На развитие инфраструктуры малого бизнеса за счет средств федерального бюджета было выделено 10,5 млрд. руб., что на 6,5 млрд. руб. больше ранее запланированных сумм (в первоначальном варианте закона о бюджете на 2009 г. данная сумма составляла 4 млрд. руб.).[2]

Существенным изменением в государственной бюджетной политике в связи с необходимостью противодействия мировому финансовому кризису явилось изменение полномочий правительства Российской Федерации. Для обеспечения оперативного принятия решений по концентрации бюджетных ресурсов, направляемых на решение неотложных вопросов по поддержке финансового рынка и отраслей экономики, Государственная Дума наделила до 1 января 2010 г. правительство России дополнительными полномочиями по изменению показателей бюджета в пределах общего объема предусмотренных бюджетных расходов. Для осуществления парламентского контроля за действиями правительства в перераспределении бюджетных средств по отдельным статьям и направлениям расходов была специальная Комиссия Федерального Собрания, в которую вошли по семь представителей от Государственной Думы и от Совета Федерации.[3] Для осуществления парламентского контроля за действиями региональной исполнительной власти в сфере бюджетной политики законодательные органы субъектов федерации были созданы аналогичные комиссии.

Еще одно новшество было введено уже входе программы антикризисных

2 Васильев Ю.В. Бюджетная политика России: направления модернизации / Ю.В.Васильев // *Экономика и управление*. – 2009. – №1.4. – С. 3.

3 http://bujet.ru

мер правительства РФ на 2009 год. Так, в соответствии с Федеральным законом от 09.04. 2009 № 58-ФЗ «*О внесении изменений в бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации*», были уточнены нормы Бюджетного кодекса РФ и отдельных федеральных законов в целях обеспечения сбалансированности федерального бюджета, а также совершенствования организации бюджетного процесса в условиях финансового кризиса.

В связи с прогнозируемым в 2009–2011 годах значительным снижением поступлений в доходную часть федерального бюджета, уточнен порядок использования средств Резервного фонда в целях финансирования дефицита федерального бюджета. Приостановлено до 1 января 2013 года действие отдельных положений статей 94 и 96.9 Бюджетного кодекса РФ, устанавливающих, в частности, цели использования средств Резервного фонда. В этой связи Правительству РФ в 2009–2012 годах предоставлено вправо без внесения изменений в федеральный закон о федеральном бюджете принимать решения об использовании средств Резервного фонда и иных остатков средств федерального бюджета на осуществление выплат, сокращающих долговые обязательства, сокращение заимствований и обеспечение сбалансированности федерального бюджета.[4]

Преобразования в сфере финансов

Важные изменения были осуществлены в банковском секторе. Отметим наиболее значимые из них.

1. Одним из первых мероприятий, и параллельно правовым актом, является Указ Президента РФ от 17 октября 2008 г. N-1489 «*О Совете при Президенте Российской Федерации по развитию финансового рынка Российской Федерации*» была упразднена Государственная комиссия по защите прав инвесторов на финансовом и фондовом рынках России.

Совет является совещательным органом, который рассматривает вопросы, связанные с развитием и стабильностью финансового рынка, оценивает эффективность принимаемых в этой области мер, готовит

4 Федеральный закон от 9 апреля 2009 г. N 58-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изменениями от 17 декабря 2009 г., 8 мая 2010 г.)

Президенту РФ предложения по защите прав инвесторов и предотвращению кризисов на финансовом рынке, по поручению Президента РФ проводит экспертизу законопроектов, касающихся финансового рынка; ежегодно представляет Президенту РФ доклад о состоянии и развитии финансового рынка.[5]

2. В соответствии с Федеральным законом от 13 октября 2008 г. N 171-ФЗ «*О внесении изменения в статью 46 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)*», Банку России разрешено предоставлять кредиты без обеспечения на срок не более шести месяцев российским кредитным организациям, имеющим рейтинг не ниже установленного уровня. Перечень рейтинговых агентств, рейтинги которых применяются для определения кредитоспособности получателей кредитов, и необходимых минимальных показателей соответствующих рейтингов, дополнительные требования к получателям кредитов, а также порядок и условия предоставления соответствующих кредитов устанавливаются Советом директоров.[6]

3. Федеральный закон от 13 октября 2008 г. N 173-ФЗ «*О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации*», в качестве меры по стабилизации финансовой системы Российской Федерации, основная цель которого, – предоставление Государственной корпорации «Банк развития и внешнеэкономической деятельности» права предоставлять организациям, в том числе кредитным, кредиты в иностранной валюте, предназначенные для погашения и обслуживания кредитов и займов, полученных указанными организациями до 25 сентября 2008 г. от иностранных организаций.

Внешэкономбанк сможет предоставлять организациям кредиты (займы) в иностранной валюте для погашения и (или) обслуживания кредитов (займов), полученных до 25 сентября 2008 г. от иностранных организаций, приобретать права требования у иностранных кредиторов к этим организациям по обязательствам, возникшим до 25 сентября 2008 г., а также совершать в указанных целях иные операции. Для реализации

5 www.garant.ru/hotlaw/federal/183948/

6 Федеральный закон от 13 октября 2008 г. N 173-ФЗ «О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации»/Российская газета» – N 18, – 14.10.2008.

этих мер Банк России разместит во Внешэкономбанке депозиты на общую сумму не более 50 млрд. долл. США[7].

4. В соответствии с Федеральным законом от 27 октября 2008 г. N 175-ФЗ «*О дополнительных мерах для укрепления стабильности банковской системы в период до 31 декабря 2011 года*», при наличии признаков неустойчивого финансового положения банков, выявлении ситуаций, угрожающих стабильности банковской системы и законным интересам вкладчиков и кредиторов банка Банк России и государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов» вправе осуществлять меры по предупреждению банкротства банков, являющихся участниками системы обязательного страхования вкладов физических лиц в банках Российской Федерации.[8]

5. Федеральный закон от 30 октября 2008 № 317-ФЗ «*О внесении изменений в статьи 46 и 76 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»* нацелен на усиление контроля за использованием кредитными организациями денежных средств, выделяемых в целях поддержки финансовой системы РФ

Банку России предоставлено право назначать уполномоченных представителей: в кредитные организации, получившие кредиты, предусмотренные Федеральным законом «О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации»; в кредитные организации, в которых размещены на банковских депозитах средства федерального бюджета; в кредитные организации, получившие кредит без обеспечения на срок более одного месяца; в кредитные организации, являющиеся участниками системы обязательного страхования вкладов физических лиц, в отношении которых были приняты меры по предупреждению банкротства. Ранее уполномоченный представитель Банка России мог назначаться в кредитную организацию, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций.

Законом определен период, на который может назначаться уполномоченный представитель Банка России, установлены его права, определены

7 Федеральный закон от 13 октября 2008 г. N 173-ФЗ «О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации»/»Российская газета» – N 18, – 14.10.2008.

8 Федеральный закон от 13 октября 2008 г. N 173-ФЗ «О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации»/Российская газета» – N 21, – 28.10.2008.

обязанности кредитной организации, касающиеся представления уполномоченному представителю информации о сделках и операциях организации.

Меры, принимаемые в сфере налогообложения.

Налоговая система государства также претерпела ряд изменений. Так, в 2008–2009 гг., были приняты поправки в Налоговый кодекс, предусматривающие ослабление налоговой нагрузки как для физических, так и юридических лиц, к которым можно отнести: снижение ставки налога на прибыль, изменение порядка уплаты налога на прибыль, предоставление субъектам РФ права снижать до 5 % ставку налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения с объектом «доходы минус расходы», увеличение до 30 % амортизационной премии по налогу на прибыль (для 3–7 амортизационных групп) взамен существующих 10 %, увеличение имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, предоставляемого при покупке жилья, с 1 миллиона до 2 миллионов рублей и др.

Также, изменения коснулись одного из главных налогов – на добавленную стоимость. Решена давно назревшая проблема освобождения от уплаты НДС выданных авансов; упрощен порядок подтверждения экспортерами права на получение возмещения НДС при вывозе товаров; в целях поддержки экспортеров продлевается на 90 дней срок представления документов, необходимых для обоснования нулевой ставки НДС; начиная с платежей по итогам III 2009 текущего года, налогоплательщики получили возможность уплачивать НДС не единовременным платежом, как это было ранее, а равными долями в течение трех месяцев, следующих за налоговым периодом. Это позволило не только снизить нагрузку на банковский сектор, но и увеличить оборотные средства налогоплательщиков[9].

Другое важное изменение коснулось налога на прибыль. Так, согласно Федеральному закону от 26.11. 2008 № 224-ФЗ «*О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской*

9 Васильев Ю.В. Бюджетная политика России: направления модернизации/Ю.В.Васильев// Экономика и управление. – 2009. – №1.4. – С. 2–4.

Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» ставки налога на прибыль с 1 января 2009 года снижены сразу на 4 % (с 24 до 20 %). В соответствии с прежней редакцией Налогового кодекса ставка налога делилась на две части — 6,5 процента пополняли федеральный бюджет, 17,5 процента — бюджеты регионов. С 1 января 2009 года ставка в федеральный бюджет составляет 2 процента, а в бюджет регионов 18 процентов.

Соответствующий закон № 305-ФЗ принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года, одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года и подписан Президентом России 30 декабря 2008 года.[10]

В результате, учитывая поворот фискальной политики в сторону стимулирования, что является естественным в условиях кризиса, формируется рост дефицита и, как следствие, увеличение государственного долга. Это является неблагоприятным фактором и повышает риски для России в будущем, поскольку может привести к повышению ставки по внешним заимствованиям, дополнительно усугубляющим и так достаточно сложную ситуацию. С этим связана ещё одна важная проблема, а именно, обеспечение временного характера мер стимулирующей фискальной политики, так как очень сложно после введения новых расходных обязательств государства, либо временного снижения или отмены налогов в кризисный период, проанализировать возможности сворачивания этих решений после выхода из кризиса, при переходе к стадии подъёма.

Кроме того, эффективность антикризисной фискальной политики напрямую связана с обеспечением адресности принимаемых мер. Таким образом, в системе антикризисных мер перед Россией в 2009 году встали следующие серьёзные задачи, касающиеся фискальной политики и требующие быстрых решений.

1. Использование мер монетарной и фискальной политики для стабилизации ситуации на финансовом рынке страны, что в основном обеспечивается мерами денежно-кредитной политики.
2. Использование мер фискальной политики для решения острых социальных проблем. В условиях мирового финансового кризиса, экономической нестабильности и замедления темпов экономического роста при одновременном достаточно высоком уровне

10 http://document.kremlin.ru/doc.asp?ID=049134

инфляции Россия, как и другие страны, может столкнуться с различными социальными проблемами, такими как снижение уровня жизни граждан, так и замедление развития отраслей социальной сферы.

3. Поддержка реального сектора экономики в условиях возможной рецессии – во избежание резкого спада в реальном секторе экономики (в силу неблагоприятных внешних условий и внутренней нестабильности) и связанных с этим экономических и социальных последствий необходимы стимулирующие меры со стороны государства.[11]

Подводя под вышесказанным черту, необходимо указать, что несмотря на отрицательно сложившуюся для России ситуацию как во внутренней, так и во внешней политике, основными приоритетами антикризисных и модернизационных действий Правительства Российской Федерации сегодня остаются: 1. Поддержка социальной стабильности и обеспечение полноценной социальной защиты населения; 2. Поддержка оживления экономики, обеспечение устойчивости наметившихся положительных тенденций; 3. Реализация первоочередных мер по решению проблем российской экономики, совершенствование институциональной среды, выстраивание новой модели регулирования, в том числе на финансовых рынках, наращивание инвестиций в человеческий капитал.

Однако, в условиях нарастания мирового финансового кризиса, возникает необходимость перестройки, модернизации бюджетной и налоговой политики. Основные цели осуществляемых изменений заключаются в смягчении последствий кризиса для населения и бизнеса, ослаблении налоговой нагрузки, предоставлении гарантий исполнения социальных обязательств государства, повышении оперативности и действенности государственного регулирования социально-экономического развития страны.

Сегодня, российские власти обладают значительными резервами и набором инструментов для перехода к более активной экономической политике, чем в предыдущие годы, но при этом государство не сможет полностью восполнить экономические потери от кризиса, поэтому

11 Докудовская Л.С. Изменения бюджетной политики России в условиях глобального финансового кризиса / Л.С. Докудовская// Вестник Воронежского государственного технического университета. – 2009. – № 5. – С. 174

имеющиеся резервы должны расходоваться с большой осторожностью, и носить адресный характер.

Oleg Romanenko
250,125, Moskovskii pr. Street
Voronezh, 394000
Russian Federation
mr.romanenko@yahoo.com

NOVÝ DAŇOVÝ ŘÁD – EFEKTIVNÍ SPRÁVA DANÍ

NEW TAX CODE – EFFECTIVE TAX PROCEEDINGS

Mgr. Tomáš Rozehnal
Mgr. David Jeroušek

Abstrakt: Daňové řízení je upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP"). ZSDP je platný a účinný do konce roku 2010. Od 1.1. 2011 se základní procesní normou v daňovém právu stane zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Cílem autorů článku je zaměřit se na chystanou úpravu institutu daňové kontroly a dalších postupů při správě daní, potažmo souvisejících ustanovení daňového řádu.

Klíčová slova: daňový řád, daňová kontrola, judikatura, správce daně, daňový subjekt, práva, povinnosti, místní šetření, vyhledávací činnost.

Abstract: Tax proceedings are regulated by Act No. 337/1992 Coll., on the Administration of Taxes and Fees, as amended. This tax administration act is valid and effective until the end of year 2010. From 1 January 2011, a new Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended, will be effective. The ambition of the authors is to deal with the new regulation of the tax audit and similar legal institutions as one of the most significant competency of the tax administrator.

Keywords: tax code, tax audit, judicature, tax administrator, tax subject, statutory rights, statutory duties, local investigation, seeking activity.

Úvod

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) je zákonem, který se s největší pravděpodobností s účinností od

1.1. 2011 stane základní procesní normou na poli daňového práva. Zároveň bude zákonem, který nahradí dosavadně platný a účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). ZSDP je zákonem, který v současnosti plní právě funkci základní procesní normy v daňovém právu, když ve svém ust. § 99 vylučuje použitelnost zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů pro oblast správy daní. Cílem nové právní úpravy je vytvořit moderní procesní normu, která bude splňovat požadavky, které jsou na takové právní předpisy kladeny, a zároveň bude reflektovat dosavadní vývoj ve správě daní. ZSDP je v současné době zákonem, který byl od doby svého vzniku více než padesátkrát novelizován, když se zákonodárce snažil reagovat na své předchozí legislativní zaváhání, popřípadě na situace, které přinesla praktická aplikace zákona, popřípadě soudní judikatura.

Za hlavní nedostatky současného zákona je považována zejména nesystematičnost a nejednotnost užívaného pojmosloví. Zákon je členěn na 8 částí, přičemž další členění je činěno pouze prostřednictvím jednotlivých paragrafů. Zákon samotný pochopitelně nerespektuje Legislativní pravidla vlády pro tvorbu právních předpisů. V textu zákona se objevují pojmy jako přípravné řízení, popřípadě vyměřovací řízení (v jehož rámci zákon dále používá dalšího termínu vytýkací řízení), avšak není zřejmé, zda zákon opravdu zamýšlí pracovat s těmito pojmy ve smyslu řízení nebo jde pouze o nešťastné označení pro jednotlivé fáze daňového řízení.[1]

Další skutečností, která svědčí v neprospěch ZSDP je široká škála institutů, které nelze vykládat pouze s pomocí gramatického výkladu zákona, ale je nutné je vykládat v kontextu existující judikatury, která často významně zasahuje i do smyslu těchto institutů. Příkladmo lze uvést bohatou judikaturu v oblasti zastupování, a to zejména k ust. § 10 odst. 3 k omezenosti a neomezenosti plné moci a na to navazující problematiku doručování zástupcům,[2] k otázce řádných a mimořádných opravných prostředků[3] či v případě otázek

1 Více k tomu viz Mrkývka P. et al. *Finanční právo a finanční správa* 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 46–47.

2 Viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2007 čj. 1 Afs 61/2006-55, ze dne 20. 3. 2009 čj. 2 Afs 115/2008-51, ze dne 12. 6. 2007 čj. 1 Afs 39/2006-79 dostupné na www.nssoud.cz, popřípadě Nález Ústavního soudu ze dne ze dne 30. 1. 2003 sp. zn. I. ÚS 433/01

3 Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009 č.j. 8 Afs 15/2007 – 75, dostupná na www.nssoud.cz

týkajících se běhu a délky prekluzivní lhůty pro vyměření daně.[4] Význam a četnost judikatury vztahující se k ZSDP má za důsledek, že zákon je často nečitelný i pro odbornou veřejnost. Ne vždy totiž dojde v důsledku judikatury ke změně zákona, jako tomu bylo například v případě zkrácení prekluzivní lhůty pro vyměření daně novelou č. 304/2009 Sb.

Výčet nedostatků v současné době platného a účinného zákona však není cílem příspěvku. Autoři se zaměří na novou právní úpravu, když jejich středem zájmu bude zejména otázka daňové kontroly a dalších postupů při správě daní. Daňová kontrola je totiž institutem, který je právem považován za nejvýznamnější oprávnění správce daně, jelikož tomuto je zákonem umožněno významným způsobem zasahovat do práv daňového subjektu, často s důsledkem doměření daňové povinnosti. Právě v oblasti daňové kontroly dochází k významnému střetu správce daně a daňového subjektu, když tito mají často jiný názor na výklad konkrétního ustanovení zákona. Za dobu 18leté existence ZSDP se institut daňové kontroly významně vyvinul. I zde lze konstatovat, že se uživatel zákona neobejde bez pomoci příslušné judikatury. Autoři příspěvku v prvé řadě v obecné rovině zkonstatují změny v obecných ustanoveních souvisejících s daňovou kontrolou v daňovém řádu a poté se zaměří i na konkrétní právní úpravu a změny v této problematice. S daňovou kontrolou systematicky souvisí i další postupy při správě daní, kterými jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření a postup k odstranění pochybností. S ohledem na povahu těchto institutů mají tyto stejně významné postavení v otázce zásahu do práv daňového subjektu. Autoři se proto zaměří i na stručnou charakteristiku těchto postupů.

Povaha a místo daňové kontroly v systému správy daně dle daňového řadu

Povaha daňové kontroly

Daňová kontrola je v daňovém řádu systematicky zařazena do části druhé – obecná část o správě daní, hlavy VI – řízení a další postupy, díl 2 – postupy při správě daní. Ze systematického zařazení institutu plyne, že daňová kontrola je považována za tzv. postup při správě daní, obdobně jako například místní

4 Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005 č.j. 5 Afs 187/2004-46, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005 č.j. 7 Afs 20/2007- 73 dostupné na www.nssoud.cz nebo nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07

šetření či vyhledávací činnost. Nejde tak vyloženě o samostatné řízení, jako spíš o dílčí procesní postup. Postup je sice určitým způsobem zahájen, avšak nekončí vydáním rozhodnutí jako samostatné řízení. Daňový řád zvolil cestu úpravy daňové kontroly obdobně jako ve výkladu poskytnutém v Rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2008 č.j. 2 Afs 144/2004, dostupný na www.nssoud.cz, ve kterém se Nejvyšší správní soud přiklání právě k takovému pojetí daňové kontroly. Daňová kontrola je jako dílčí procesní postup složena z více procesních úkonů (zahájení daňové kontroly, sběr a hodnocení důkazů, ukončení daňové kontroly atd.). Lze předpokládat, že i v režimu daňového řádu bude nadále platit judikát Nejvyššího správního soudu, který považuje daňovou kontrolu za dílčí procesní postup, který má povahu jednoho celistvého úkonu, ačkoliv se skládá z více procesních úkonů.[5] Zde uvedené má především význam pro možnost provedení daňové kontroly jiným než místně příslušným správcem daně. Konkrétně je v režimu daňového řádu možné dožádat o provedení daňové kontroly jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně (viz ust. § 17 odst. 1 daňového řádu). Odpadají tak letité spory právě o možnost dožádání daňové kontroly jako celku. Novým institutem v této oblasti je tzv. institut atrakce upravený v ust. § 19 daňového řádu. Podstatou institutu atrakce je možnost převzetí věci nadřízeným orgánem a její vyřízení namísto místně příslušného podřízeného orgánu. Tento institut se dočkal samostatné úpravy, když v režimu současného zákona je možné využít zmocnění dané ust. § 9 písm. g) zákona č. 530/1990 o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZUFO), a věc převzít a vyřídit namísto místně příslušného správce daně. Naopak v režimu daňového řádu není možné využít ve vztahu k daňové kontrole ust. § 15, když dle tohoto ustanovení je správce daně oprávněn provést potřebný úkon i mimo obvod své územní působnosti. Zákon zde totiž hovoří o úkonu, avšak ne o postupu, jako například zmíněné ust. § 17 v případě dožádání. Nastane-li situace, kdy bude nutné provést daňovou kontrolu jako celek mimo obvod územní působnosti správce daně, je namístě aplikace ustanovení týkající se dožádání či delegace (viz ust. § 18).

5 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005 č.j. 5 Afs 223/2004 – 89 dostupný na www.nssoud.cz

Místo daňové kontroly v systému správy daně

Již bylo uvedeno, že daňová kontrola je postupem při správě daní. Pojem správa daně je pojmem širším než je daňové řízení. Daňový řád rozlišuje pojmy správy daně a daňového řízení v tom smyslu, že daňové řízení je jedním z řízení, která se odehrávají v rámci správy daní. Dalšími řízeními jsou řízení registrační a o závazném posouzení (viz ust. § 125 a násl. a ust. § 132 a násl. daňového řádu). V rámci samotného daňového řízení poté probíhají dílčí řízení, kterými jsou řízení nalézací, při placení daní a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Daňová kontrola je tedy obecným institutem, který se využije při správě daní, zejména v rámci probíhajícího daňového řízení.

Správa daně je v daňovém řádu definována v ust. § 1 odst. 2 jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jde narozdíl od ZSDP o poměrně obecnou definici s tím, že pojem „daň" je pro účely daňového řádu vymezen v ust. § 2, zejména v jeho odst. 3. Vymezení pojmu „daň" je důležité z hlediska předmětu daňové kontroly, když předmětem daňové kontroly tak může být daň, clo, poplatek a zejména peněžité plnění, u kterého zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. Zde půjde hlavně o problematiku dotací, které jsou také předmětem daňové kontroly (viz ust. § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, ve znění pozdějších předpisů).

Jelikož je daňová kontrola postup při správě daní, který se uplatní v rámci probíhajícího daňového řízení, je třeba na její průběh vztáhnou základní zásady správy daní. Oproti ZSDP dochází k posunu v úpravě základních zásad, když tyto se nově vztahují i na třetí osoby, nejen na činnost správce daně a daňového subjektu. Změnou je také rozšíření působnosti těchto zásad na celou oblast správy daně, když ZSDP v ust. § 2 stanovil, že základní zásady se vztahují pouze na daňové řízení. V tomto směru je nová úprava významným krokem směrem k ochraně práv daňového subjektu a osob třetích. Zároveň zákonodárce vložil do textu zákona nové základní zásady, které v ZSDP nebyly obsaženy. Nutno dodat, že zmíněné nové zásady již byly správci daně aplikovány, a to na základě ust. § 177 správního řádu. Jde zejména o zásady legitimity (ust. § 5 odst. 2), poučovací (ust. § 6 odst. 3), vstřícnosti a zdvořilosti (ust. § 6 odst. 4) a legitimního očekávání (ust. § 8 odst. 2).

Daňová kontrola a nejvýznamnější související instituty

Otázky procesní způsobilosti daňového subjektu a zastoupení

Významnou změnou, která se dotkne problematiky daňové kontroly, je nová úprava procesní způsobilosti daňového subjektu a osob třetích (dále jen osob zúčastněných na správě daní) a zástupce při správě daní. Hlavní změna v otázce procesní způsobilosti nastane u právnických osob a podnikajících fyzických osob. Zde nová právní úprava rozšiřuje okruh osob oprávněných jednat jménem osoby zúčastněné na správě daní na jakoukoliv fyzickou osobu, která vykonává činnost právnické osoby a je pověřena touto právnickou osobou, popřípadě podnikající fyzickou osobou, k jednání před správcem daně (viz ust. § 24 odst. 2 a 3 daňového řádu). Daňový řád tak výslovně řeší, kdo je vedle statutárních orgánů oprávněn jednat jménem právnické a podnikající fyzické osoby před správcem daně.

V otázce zastoupení daňový řád výslovně vypočítává, jaké formy zastoupení jsou při správě daní přípustné. Dle ust. § 25 jde o zákonného zástupce, ustanoveného zástupce, zmocněnce, společného zmocněnce či společného zástupce a prokuristu. Z hlediska zaměření příspěvku je nejpodstatnější nová úprava zastoupení ve formě zmocněnce a prokuristy.

Již v úvodu příspěvku byly zmíněny problémy, které s sebou nese úprava zmocnění v ZSDP. Jde zejména o otázku rozsahu zmocnění. K otázce rozsahu zmocnění pro oblast daňové kontroly existuje četná judikatura. Příkladmo lze uvést Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004 č.j. 5 Afs 16/2004, dostupný na www.nssoud.cz, ve kterém je konstatováno, že plná moc zmocňující zmocněnce ke všem úkonům týkajícím se daňové kontroly je plnou mocí omezenou. Správné posouzení rozsahu plné moci je významné zejména z hlediska správného doručení písemností, když v případě neomezené plné moci se písemnost doručuje pouze zástupci daňového subjektu. Daňový řád tyto problémy eliminuje v ust. § 28, když stanoví, že z plné moci musí být zřejmé, k jakým úkonům, řízením či postupům se vztahuje. Není-li z takové plné moci toto zřejmé, není plná moc vůči správci daně účinná, a to až do okamžiku odstranění vad zmocnitelem. Cílem nové úpravy je eliminace úmyslné formulace plné moci tak, že není úplně zřejmé, jakého rozsahu je, a tím pádem i odstranění potencionálních spekulací daňových subjektů, kteří úpravu obsaženou v ZSDP hojně zneužívali.

Obdobný problém daňový řád řeší v otázce prokuristy. Dlouhou dobu panovaly mezi správci daně a daňovými subjekty rozpory ohledně postavení prokuristy v daňovém řízení. Tyto se zdají být dočasně vyřešeny Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24.6. 2010 č.j. 1 Afs 32/2010 – 86 dostupným na www.nssoud.cz, když soud odmítl bez dalšího považovat prokuristu za zmocněnce pro oblast daňového řízení. Naopak daňový řád prokuristu do této role automaticky staví. Jelikož osoba prokuristy není v daňovém řádu podrobněji upravena, bude nutné postupovat dle ust. § 14 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje právní status prokuristy. V případě existence prokuristy bude nutné zahajovat daňovou kontrolu a jednat v průběhu daňové kontroly právě s prokuristou. Neřešenou otázkou zůstává vztah prokuristy a zmocněnce. V takovém případě bude muset správce daně pravděpodobně vyzvat daňový subjekt, aby upřesnil, zda považuje za zástupce prokuristu či zmocnitele.

Dokazování a daňová kontrola

Poslední oblastí z části obecných ustanovení vztahujících se významným způsobem k daňové kontrole je oblast dokazování. Daňový řád v této části prakticky přebírá existující judikaturu, kterou doplňuje stávající právní úpravu. Nic se nemění na obráceném důkazním břemenu, když je na daňovém subjektu, aby v prvé řadě prokázal svá tvrzení. Dále se bude aplikovat zásada volného hodnocení důkazů s tím, že správa daní je ovládána většinově zásadou projednací a je na daňovém subjektu, které důkazní prostředky správci daně předloží. Stejně jako v ZSDP však správce daně nesmí opomenout důkazní prostředky, na které při své činnosti narazí, a to ani v případě, kdy by svědčily ve prospěch daňového subjektu. Daňový řád se věnuje i problematice použitelnosti důkazních prostředků, které byly získány v jiných než daňových řízeních, například v trestním řízení. Zde je správce daně oprávněn takové důkazní prostředky využít, avšak je třeba je znovu provést v řízení daňovém (viz ust. § 93 daňového řadu).

Své samostatné úpravy se dočkaly i některé důkazní prostředky. Zde lze jmenovat samostatnou úpravu důkazního prostředku listinou a samostatnou definici veřejné listiny v ust. § 94. Významným krokem kupředu je i úprava důkazního prostředku znaleckým posudkem, když daňový řád stanoví podmínky, za kterých je správce daně oprávněn jmenovat znalce (viz ust. § 95). Zároveň jsou zachována práva daňového subjektu v tom směru, že když je

prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být o tomto vyrozuměn a při výslechu klást znalci otázky. Dílčích změn doznal i důkazní prostředek výslechem svědka. V prvé řadě je do textu zákona promítnuta příslušná judikatura týkající se účasti daňového subjektu při výslechu svědka[6] a dále zákon opouští institut tzv. osoby přezvědné. Měly by tak skončit nekonečné diskuse o rozdílu mezi osobou přezvědnou a svědkem.[7] Dále daňový řád opouští ambici na vlastní definici osoby blízké, jako tomu činil v ZSDP v ust. § 8 odst. 2, a v této věci odkazuje na zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Postupy při správě daní dle daňového řádu

V kapitole věnované povaze daňové kontroly je zmíněno, že daňová kontrola je specifickým postupem, který se uplatní při správě daní. Kromě daňové kontroly upravuje daňový řád i další postupy, které s daňovou kontrolou více či méně souvisí. Konkrétně jde o vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření a postup k odstranění pochybností.

Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je jedinečný způsob, kdy správce daně čerpá z dostupných technických, právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Důležité je, aby správce daně měl možnost postupovat i bez vědomí daňového subjektu a opatřit si potřebné důkazy. Při této činnosti potřebuje správce daně mít možnost vyhledávat, vyžadovat a využívat informace z evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob (*podání vysvětlení*) nebo na místě (*místní šetření*). Jak se v důvodové zprávě dále uvádí, tak tyto informace správce daně využívá ke zjišťování majetkových a jiných poměrů osob, zdrojů jejích příjmů, nebo jiných skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně.

Nová právní úprava obsažená v daňovém řádu pak zejména v rámci tohoto institutu klade důraz na efektivitu a ochranu práv třetích osob. Jedná se tedy bezpochyby o činnost, která je esenciální pro získávání důkazů a informací

6 viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006 č.j. 2 Afs 1/2005, dostupný na www.nsssoud.cz

7 Více např. Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Praha: ANAG, 2009, s. 84

o nich, tj. např. informací o tom, kde se tyto důkazy nacházejí. Jednat se pak může o vyhledávání informací podkladných pro možnost (či nutnost) zahájení řízení ex offo nebo ještě za účelem úspěšného nesení důkazního břemene správcem daně v rozsahu tak, jak předpokládá ust. § 92 odst. 5 nového daňového řádu.

Pokud se týče vymezení začátku vyhledávací činnosti, tak tuto správce daně může započít ještě před vznikem daňové povinnosti tak, jak je tato vymezena v ust. § 3 daňového řádu.[8]

V rámci definovaného procesního institutu, kterým je vyhledávací činnost, a s ohledem na cíl tohoto článku je nutno zmínit ust. § 78 odst. 4 daňového řádu, které svěřuje správcům daně při místním šetření, jež se vždy koná v rámci vyhledávací činnosti, rozšířenou, tedy celostátní územní působnost. Touto disponuje samozřejmě jak správce daně prvního stupně, tak i správce daně nadřízený, tedy odvolací orgán. Z uvedené nové právní úpravy tudíž vyplývá, že správce daně, který by dle dnešní právní úpravy nebyl místně příslušný, nemusí pro provedení místního šetření (mimo svoji územní působnost) jinak obecně místně příslušného správce daně pro tyto kroky dožádávat – provede je sám, v čemž právní úprava nabízí jednoznačné zefektivnění správy daní, a to minimálně odpadnutím formálních kroků a zúžením její časové náročnosti.

Vysvětlení

Jak definuje samo ust. § 79 daňového řádu, jedná se v rámci procesu správy daní o nový institut, který je definován jako činnost, kdy správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Zákonodárce tímto institutem dohání deficit speciálního správního řízení (řízení daňového) oproti správnímu řízení obecnému. Je však zároveň kladen důraz na jasné vymezení postavení třetích osob a tento institut je zaměřen na možnost sběru indicií pro další sběr důkazních prostředků s tím, že samotné podané vysvětlení nelze samozřejmě použít jako důkazní prostředek.[9] Z povahy tohoto institutu pak jasně vyplývá, že se musí jednat toliko o ústní sdělení třetí osoby, kterou však na druhou

8 Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

9 Dle našeho názoru však nic nebrání tomu, aby podané vysvětlení bylo použito jako pomůcka, a to jen v případech, kdy jsou naplněny zákonné podmínky.

stranu lze k tomu podání vysvětlení donucovat pořádkovou pokutou, či ji dokonce předvést. Nicméně naše pojednání týkající se tohoto nového institutu je možno uzavřít s tím, že jeho užití je samozřejmě limitováno zásadu obsaženou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, kterou je možno charakterizovat coby zásadu co nejmenšího zásahu do práv daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní.

Místní šetření

V pojetí daňového řádu lze místní šetření definovat jako součást vyhledávací činnosti, tedy stav, kdy správce daně vyhledává důkazní prostředky, a je třeba říci, že daňový řád klade důraz na získávání důkazních prostředků v rámci tohoto institutu.

Dále je třeba uvést, že nový daňový řád posiluje ochranu soukromí – obydlí – před zásahem moci veřejné, a to i v jediném možném případě dotknutelnosti, tedy v případě, že je toto obydlí (např. byt) využíváno k podnikání. Jedná se tedy oproti dnešní úpravě o jisté omezení spočívající v tom, že pokud správce daně své oprávnění (vstupu do obydlí) využije, pak musí být z předchozích úkonů učiněných správcem daně zřejmé, že zjištění rozhodných skutečností nelze dosáhnout jiným zákonným způsobem a při samotném úkonu je správce daně povinen postupovat v souladu se zásadami přiměřenosti, nezbytnosti a zdrženlivosti.

Pojednání o místním šetření nahlížené optikou cíle tohoto článku je možno uzavřít s tím, že jakkoli nepatrným, tak ve svém důsledku efektivitu zvyšujícím prvkem je to novum, které díky dikci ust. § 82 odst. 4 nového daňového řádu (věty poslední) umožňuje opakované prodloužení lhůty, po níž je správce daně oprávněn mít u sebe převzaté doklady, odebrané věci a vzorky pro účely výkonu správy daní a zajištění řádného naplnění cílů daňového řízení. Je však jistě samozřejmé, že se v daném případě nejedná o absolutní bianco šek, ale že i využití tohoto oprávnění správcem daně je limitováno příslušnými ustanoveními daňového řádu, která chrání adresáty působení veřejné moci před nečinností orgánů ji vykonávající, v tomto případě eventuelní nečinností správců daně.

Postup k odstranění pochybností

Při porovnání stávající a nové právní úpravy je nutno dospět k závěru, že postup k odstranění pochybností není zcela novým institutem, ale že nahrazuje stávající vytýkací řízení upravené v ust. § 43 ZSDP. Jelikož se nejedná o řízení, jehož přímým výsledkem by bylo závěrečné rozhodnutí, je správněji označován postupem a je nejčastěji realizován v rámci nalézacího řízení.

Jeho právní zachycení je vedeno cílem maximální možné efektivity tohoto postupu, proto je koncipován jako prostředek k odstranění dílčích (malých) a konkrétních pochybností správce daně a sám nestanoví nutnost svého využití, kdy naopak je umožněno bez jeho zkonzumování (před samotným stanovením daně) zahájit přímo daňovou kontrolu, jsou-li pochybnosti naopak charakteru velkého, popř. následně vystávají další. Dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností je zaměřeno a limitováno toliko touto konkrétní pochybností – její potvrzováním či vyvracením. Avšak i toto věcně omezené a předurčené dokazování je dále limitováno i z hlediska časového, kdy nový zákon přímo předpokládá, že po neúspěšné interakci mezi správcem daně a daňovým subjektem stran odstraňování pochybnosti bude zahájena daňová kontrola, kterou má daňový subjekt nově právo vyvolat – navrhnout – ust. § 90 odst. 2 a 3 nového daňového řádu.

Daňová kontrola

Při prvním pohledu na ust. § 85 až 88 daňového řádu by bylo možno dospět k názoru, a to při srovnání s dnešním ust. § 16 ZSDP, že v rámci tohoto procesního (mnohými pojímaného za zcela nejzásadnější) institutu daňového řízení, jímž se navenek realizuje státní moc a naplňuje tak nejzásadnějším způsobem jeho cíl, zákonodárce nešel cestou zefektivnění stávající právní úpravy. Tento pohled se ale při dalším srovnání projeví jako zcela nepřesný a zavádějící.

Je sice nutné připustit, že při srovnání rozsahu je nová právní úprava oproti stávající rozsáhlejší, ale toto je dáno toliko tím, že nová právní úprava reflektuje judikaturu, která i v dnešních dnech, byť nebyla součástí právní normy, poskytovala jednoznačně přijímaná interpretační pravidla a zásadním způsobem předurčovala její aplikaci. Tuto judikaturu reflektuje a do pozitivněprávního vyjádření přejímá zejména v otázkách nutnosti faktického zahájení daňové kontroly, možnosti opakování daňové kontroly, požadavku na jasné vymezení jejího předmětu a rozsahu.

K otázce nutnosti faktického zahájení daňové kontroly je coby důkaz obdobnosti stávající právní praxe možno zmínit rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 224/2007, který zkompletoval výkladovou a aplikační praxi stran této problematiky, a v rámci citovaného rozhodnutí tento soud přijal závěr, že: „*Zahájení daňové kontroly není možné vázat až na faktické prověřování listin a jiných podkladů, neboť jejich předložení je vázáno na splnění povinnosti daňového subjektu tyto podklady při daňové kontrole podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP poskytnout. Zahájení daňové kontroly by v takovém případě bylo v moci daňového subjektu v závislosti na plnění jeho povinností, jež jsou mu stanoveny již v rámci průběhu kontroly. K posuzování okamžiku zahájení daňové kontroly nelze přistupovat formalisticky, ale s ohledem na posouzení postupu správce daně. Pokud se správce daně neomezí pouze na sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, ale současně již daňový subjekt vyzve k předložení účetních dokladů a sám má již před zahájením daňové kontroly určité listiny daňového subjektu k dispozici, v daňové kontrole pokračuje v přiměřených časových intervalech, nelze hovořit o formálním úkonu.*“

Dále pak k výše vymezenému porovnání a závěru o již existující obdobě nové právní úpravy v dnešní praxi, a to z pohledu možnosti opakování daňové kontroly, zmíníme rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 32/2005, kde tento soudu uvedl, že opakovaná daňová kontrola je zásadně možná. Nicméně k jejímu provádění nestačí sám fakt, že tu jsou nové skutečnosti, které správce daně zjistil. Daňový subjekt musí být také seznámen s důvody, pro které je kontrola prováděna a s jejím cílem. Rozsah opakované daňové kontroly je omezen bezprostřední souvislostí s nově zjištěnými skutečnostmi.

V obdobném duchu, avšak z pohledu požadavků na jasné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, lze uvést nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02, jakkoli je tento požadavek opět vznášen v souvislosti s možností (resp. nemožností) opakování daňové kontroly.

Dospěli jsme tedy k závěru, že nová právní úprava je rozsáhlejší toliko zdánlivě, je tak nyní vhodné uvést, v čem v rámci tohoto procesního institutu dle našeho názoru bude tkvět možnost zefektivnění jeho výkonu zcela nově.

Předně je tedy nutno zmínit tu skutečnost, že nový daňový řád obsahuje jasný požadavek na přesné vymezení předmětu daňové kontroly (ve vztahu ke konkrétnímu daň. řízení a konkrétnímu období) a zároveň výslovně zmiňuje možnost v průběhu daňové kontroly upřesnit její rozsah. Bez pregnantního vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly nelze pak nikdy

v budoucnu daňový subjekt opětovně kontrolovat, daňovou kontrolu zúžit či rozšířit.[10] Nová právní úprava jde nyní tím směrem, že opouští stávající strnulá pravidla o nutnosti vedení celkových revizí (v rámci předmětu daňové kontroly), a skýtá naopak možnost zaměření daňové kontroly na určitý typ nákladů nebo např. na výdajovou stránku.

Dalším předpokladem, který přispěje ke zvýšení efektivity průběhu daňové kontroly, je zákonodárcem daná možnost dohodnout prostory, kde bude daňová kontrola probíhat, a dále jasně reglementované právo daňového subjektu již v průběhu daňové kontroly vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.[11]

Podobně jako v případě rozšíření územního rozsahu pravomoci u místního šetření konaného v rámci vyhledávací činnosti, je i pro daňovou kontrolu zakotven podobný princip, a to v tom směru, že dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Nový daňový řád tak na základě zásady perpetuatio fori rozšiřuje časový rozsah pravomoci správce daně, respektive vylučuje jeho přímý dopad.

Jednou z posledních, avšak nikoli okrajovou změnou je oprávnění správce daně vydat výzvu dle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu k umožnění zahájení daňové kontroly v případě, že toto zahájení daňový subjekt dříve neumožnil. Toto oprávnění správce daně navazuje na proklamativní povinnost daňového subjektu obsaženou v ust. § 86 odst. 1 daňového řádu. Nový daňový řád dále za účelem opravdové efektivity následků vydání takovéto výzvy stanoví jasná pravidla pro poměrně krátké lhůty, které jsou relevantní k umožnění reálného zahájení daňové kontroly, a to v ust. § 87 odst. 4 citovaného zákona. Z ustanovení § 109 nového daňového řádu vyplývá nemožnost právně účinného podání odvolání proti této výzvě, což je zásadní, a dále uvedený zákon jasně stanoví ve svém ust. § 87 odst. 6 následky marného uplynutí lhůty stanovené v takovéto výzvě.[12]

V rámci pojednání o institutu daňové kontroly nahlíženého optikou cíle článku chceme na závěr zmínit, že zákonodárce vtělil do ust. § 88, odst. 3 nového daňového řádu tzv. princip jednou a dost – koncentraci řízení. V rámci

10 Jak zřejmé dále bude možno vést daňové kontroly omezené či naopak neomezené, kdy toto bude vyplývat z vymezení jejího rozsahu.

11 Viz ust. § 86 odst. 2 písm. c) nového daňového řádu.

12 Marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. přerušuje se prekluzívní lhůta pro stanovení daně, jakoby daňová kontrola byla zahájena.

citovaného ustanovení je uvedeno, že nedojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění k jejich změně, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění. Tímto je bezpochyby sledován ten cíl, aby již nemohlo docházet k poněkud šikanóznímu výkonu práv daňovým subjektem a bylo tak efektivně dosaženo cíle daňové kontroly a potažmo cíle daňového řízení.

Závěr

Daňový řád přináší v oblasti daňového práva procesního mnoho nových prvků. Autoři se v předchozím výkladu zaměřili pouze na problematiku postupů při správě daní, kterými jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Autoři se též snažili stručným způsobem upozornit na změny v souvisejících institutech. Obecně je příspěvek pojat spíše obecnější a stručnější formou, s důrazem na základní změny, které se ve zmíněných institutech chystají. Zatímco v případě vyhledávací činnosti a místního šetření daňový řád nepřináší zásadní a převratné změny, u daňové kontroly je tomu právě naopak. Veřejnost bude nucena akceptovat nový model daňové kontroly a vytýkacího řízení, kdy v případě nevyměřené daně bude nově postup k odstranění pochybností předcházet daňové kontrole, která na něj plynule naváže. Daňový řád též činí krok vpřed, když samotná úprava daňové kontroly zásadním způsobem reflektuje požadavky judikatury a praxe, ať už v případě zahájení, opakování a ukončení daňové kontroly tak i v případě souvisejících ustanovení, kdy zásadních změn doznávají instituty procesní způsobilosti a zastoupení. Úprava práv a povinností daňových subjektů zůstává obdobná jako je tomu v ZSDP, avšak samotná práva jsou posílena podrobnější úpravou základních zásad správy daní a promítnutím judikatury do části daňového řádu týkající se dokazování. Autoři tak závěrem shrnují, že po určité době nestability a zvykání si na novou právní úpravu tato přinese kvalitnější a efektivnější správu daní, v případě daňových kontrol zcela určitě.

Mgr. Tomáš Rozehnal
Masarykova Univerzita, Právnická fakulta
Veveří 158/70
602 00 Brno-Veveří
61238@mail.muni.cz

Mgr. David Jeroušek
Masarykova Univerzita, Právnická fakulta
Veveří 158/70
602 00 Brno-Veveří
jerousek@email.cz

ACTIVITY-BASED BUDGET IN THE LIGHT OF THEORETICAL PRINCIPLES AND PRACTICAL EXPERIENCES OF SELECTED COUNTRIES

Eugeniusz Ruśkowski, Full Professor
Urszula K. Zawadzka-Pąk, MA

Abstract: Financial law and public finances sciences underline numerous advantages of activity-based budget over the classical one. Its practical implementation, though, is based on various models burdened with different problems and impediments, which are discussed in this article on the example of France and Poland. It is vital not to make a fetish of the institution of activity-based budget – it should be viewed as a modern tool for rationalizing and correcting public finances sector, which is the most important aim of most national financial reforms. As a matter of fact, the aim is to improve the national budget by introduction of activity-based budget and not to merely replace the traditional budget. In the light of recent experiences in this field, it seems that the introduction of task-based budget is but a first step on the way to improve the state of public finances.

Keywords: task-based budget, task budgeting, long-standing financial plan, one-year budget principle

1. Traditional budget vs. task-based budget – theoretical considerations

In spite of numerous efforts taken since the end of the XIX century (initially mainly in the United States of America) aiming at public finances reforms, traditional budget (also called "resources budget") remained the main tool for public income and expenditure planning, which entailed expenditure division into budget lines. The reason for this was a reluctance to change the adherents of strict financial control over public expenditure. Such control is by all means easier in case of traditional budget. It has, however, certain drawbacks. For example, it hinders the introduction of effective public planning and management.

Expenditures in **traditional budget** are divided into budget lines that impose specific expenditure limits. The limits, in turn, allocate means (mainly financial) for task realization which are not bound by a common aim. The expenditure is divided into two sections: current expenditures and investment expenditures. Since, in the traditional budget structure, the main stress is on means (inputs), this kind of budget provides information on expenditure sums and the ways of spending them; it provides detailed information on decision making, i.e. whether expenditures of specific ministries are proper and what their value is in comparison with the previous year (whether they have increased or decreased). However, it lacks information about the real aim of the public income. It does not show the relation between the means and the results (outcomes) and consequently it fails to show how effectively the public means have been used. Finally, the traditional budget does not enable long-term expenditure planning since, in most cases, it is annual.

The main aim of the traditional budget is to define the limits for each budget line and make sure the ministries do not exceed those detailed limits. An undeniable advantage of this system is the ability to strictly scrutinize government performance. On the other hand, the existence of budget lines leads to micromanagement which hinders public expenditure effectiveness improvement. Managerial freedom of public subjects is considerably limited and the managing subjects are not directly responsible for the results of their actions.[1]

The World Bank, The International Monetary Fund, and The Organisation for Economic Cooperation and Development identified several kinds of task-based budgets, specifying their inherent features. In a nutshell, however, it can be said that the **task-based budget** is a planning, budgeting and expenditure assessing system which stresses the relation between the means (mainly financial but also human resources) and the results of specific programmes. It is further characterised by major freedom in allocation of means divided into programmes, by average term planning and by utilization of information about results in the process of budget assessment and preparation. It becomes clear that the tools for programme outcome evaluation and programme expenses grouping into wider categories (such as personal expenses, current expenses, or investment expenses) also play a key role. Detailed budget lines lose their priority allowing more flexible utilization of public income.

1 Shan, A. Shen, C. A *Primer on Performance Budgeting*, Word Bank, www.siteresources.worldbank.org, s. 2–3

The task-based budget structure that allows division into programmes enables the shift of stress from detailed division into budget lines to more general programme aims and their outcomes. What is more, task-budget introduction gives programme managers more freedom by setting expenditure limits on achievement of expected goals. Thus, together with the freedom comes the responsibility to attain a specific foreordained outcome.[2] The introduction of task-based budget in the state management is based on methods typical for management of private corporations – the only adaptation concerns the difference between the public and private sector.

In practice, the term "task-based budgeting" is used in various meanings, which can lead to confusion and even misunderstandings. Basically, according to the standard model, there are three kinds of task-based budgeting:

- presentational task-based budgeting which aims to provide additional information about budget expenses and which does not influence decisions about budget planning for next years;
- effectiveness information task-based budgeting which does not possess automatic mechanisms or technical links between the aims, achieved results and allocation of means;
- performance budgeting which possesses automatic mechanisms that relate the outcome with the allocation of means.[3]

It seems necessary to stress that apart from the mentioned methods of task-based budgeting, there are other types used by different countries. Some of them use task-based budgeting for all activities (they replace the traditional budgeting with a task-based budgeting), other use it in relation with the majority or a part of their income. All these make the concept and realization of the task-based budgeting comparisons very difficult. As for today, task-based budgeting is used in different form and scope in over 50 countries, for example in Austria, Belgium, Chile, Estonia, France, Spain, Netherlands, India, Island, Japan, Canada, Lithuania, Latvia, Mexico, Norway, New Zealand, Poland, the RPA, Russia, Slovakia, Sweden, Turkey, Great Britain, Italy and the USA. The most interesting, however, is the case of countries that have already replaced or are in the process of replacing the traditional budgeting with the task-based budgeting (that is they implement a third from the above mentioned concepts of task-based budgeting). These countries are: France,

2 *Ibidem*

3 Postuła, M. Perczyński, P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Warszawa 2010, s. 30.

which has been realizing this concept since 2006, and Poland, which, having statutorily defined reform plans, aims to introduce the task-based budgeting from 1 January 2013. The following part of the article analyses the situation in the two countries.

To conclude the general considerations, we would like to say that the term "task-based budgeting" is viewed in literature as a method that the task-based budgeting is based on. This is a serious oversimplification. The task-based budgeting is a public income and expenditure plan spanning over a year and in this shape it is an annual financial plan based on the task-based budgeting. It is often stressed that the task-based budgeting must relate to a long-standing financial planning and in this view, the task-based budgeting goes considerably beyond the annual task-based budgeting. Although this article mentions long-standing financial planning in the context of the task-based budgeting, the main observations will, however, focus on the annual task-based budgeting due to the limited range and volume of the publication.

2. Selected aspects of task-based budgeting in France

Stages of task-based budget implementation and task-based budgeting in France

The public finances in France were, for over half a century, regulated by organic edict from 2 January 1959 which included organic act on financial laws.[4] Financial, economical and legislative transformations that happened during that time made the budget system obsolete and not adequate to present day requirements. The budget structure which reflected division into ministries and other administrative structures privileged the means but not the goals and results. French financial law was not adjusted to the European Union standards and the power of legislative bodies relating to budget preparation and control was too weak[5].

During the time when the organic edict from 1959 was in effect, forty projects that aimed at replacing it were rejected. Finally, D. Migaud and A. Lambert put

4 L'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances (JORF z 3 stycznia 1959, s.180)

5 Zawadzka, U. *La réforme des finances publiques en France*, Białostockie Studia Prawnicze nr 5, Białystok 2009

forward new French "financial constitution" that became a joint initiative of both houses of parliament. **Organic act on financial acts from 1 August 2001,**[6] which we are going to discuss, replaced the obsolete organic edict from 1959.

The new act (commonly known as LOLF) brought about deep reforms of both the budget and the public management systems. The budgetary changes were intended to enable the Parliament' more effective performance within its legislative powers, which with time became very illusory. The real execution of Parliament legislative powers relating to budgetary authorisation and control became possible due to the introduction of annual passing of the total amount of expenditures (*fr. "principe de la justification au premier euro*"), which until then had been extended in the form of single amount of expenditures. Fixed expenditures amounted to as much as 95 % of the national budget.[7] It illustrates how insignificant influence the French Parliament had on expenditure decision taking. What is more, together with the introduction of LOLF, the Parliament rights concerning the financial act project corrections prepared by the government became considerably extended, budgetary debate became contentious, the principle of budgetary sincerity was included in the Constitution ("*principe de sincérité*"), and control over adherence to the Constitution was given to the Fiscal Tribunal.[8] Other changes initiated by LOLF considered introduction of a "new public management". State management improvements resulted from the shift in approach from the logic of means to the logic of results. Radical changes were applied to the rule of detail and instead of budgetary presentation based on ministry and administrative divisions, there took place an introduction of expenditure structure based on functions, programmes and tasks (*fr. missions – programmes – actions*).

A next step of task-based budgeting introduction in France began in June 2007. Public Politics General Revision, in short PPGR (*fr. "Révision générale des politiques publiques*") was created in order to provide a comprehensive analysis of the state tasks, to adjust the public administration functioning to the contemporary society requirements and general public expectations, to ensure effective spending of public means, and to introduce effective management

6 La loi organique no 2001-692 relative aux lois de finances (JORF nr 177 z 2 sierpnia 2001, s 12480, tekst nr 1)

7 Rochet, C. Une seule flèche pour deux cibles : le pari ambitieux de la réforme budgétaire en France, *Management International*, nr 9, 2004, s. 86

8 Zawadzka, U. *La réforme des finances publiques en France*..., op. cit.

in times when constantly growing public expenditure must be reduced.[9] "To spend better, but less" became the motto of the reform. This is also the aim of the task-based budget.

PPGR was previously unprecedented large scale reform movement. Firstly, the reform initiative came from the highest bodies of the government because the president, prime minister and the whole government, all assembled in the highest decision body of PPGR called the "Public Politics Modernization Council", committed themselves to this task. Secondly, the PPGR analysis covered all three public financial sectors, with all ministries and public legal persons. Hence, the PPGR was an expression of willingness to stop dividing the bodies that constitute the public administration involved in executing specific public policies.[10] The PPGR was run on the basis of existing works, new research, and other countries' reform experiences (so called "benchmarking"). Its results were almost four hundred decisions concerning all ministries and the conclusions from PPGR functioning started reforms on a scale which France had not witnessed before.

Before the introduction of PPGR, for thirty years France experienced rapid increase in public expenditure and the number of civil servants employed in the public sector. Many financial policy instruments were applied during that time, both on the central and lower levels, where in case of the latter, the application was not coordinated and preceded by the analysis of already existing instruments. All these led to a rise of complex, ineffective and costly administration for which the goals, relation between goals and means, control and policy assessment remained a remote and secondary issue.

In order to improve the situation and to give the French state more freedom, a **long-standing financial programming** was introduced in 2007, which was a result of already mentioned the PPGR activity. The necessity for such programming was publicly stated by the president of France on 12 December 2007 and was introduced in order to modernize the state and extend the budget reform initiated by LOLF. Subsequent step to task-based budgeting in France was **amendment to the Constitution from 23 July 2008**, which introduced real long-standing planning based on a new category of public finances acts. They aimed to provide a balance to the public finances: state finances, social security system and local government units. Until then, long-standing

9 Migeon, F.-D. La RGPP, un cadre de réforme structurant au service d'une maîtrise durable de la dépense publique, *Revue française des finances publiques*, nr 102, s. 168

10 Bouvier, M. Esclassan, M. Ch., Lassale, P., *Finances publiques*, Paryż 2008, s. 343–344

planning was used only in relation to the European requirements and meant an annual preparation and application of Stability Programme. The financial programming acts allow the preparation of public finances national strategy by the Parliament and not only by the executive powers, as it is the case with the Stability Pact submitted to the European Commission. The first act on public finances programming covers the period between 2009 and 2012.[11]

Task-based budget and task-based budgeting time framework in France

According to Y. Cannaka,[12] France was for a long time one of the countries with a strict annual planning and scarcely using long-standing programming. L. Saïdj[13] thinks that "over-annual budget concept is a thing of the past". What is more, its annual character becomes probably one of the biggest obstacles on the path to healthy public management, especially to introduction of reforms since the year 2001.

The introduction of long-standing programming in France was not meant to abolish the "almost constitutional" annual character of the budget ("almost constitutional" because the organic acts of LOLF only specify more precisely Constitutional ruling), which agrees, mostly silently, to numerous long-standing commitments. There must be, however, a possibility to realize the annual character in the long-standing framework so that public activities are transparent, consequent and consistent.[14] The introduction of a long-standing programming is followed by an adjustment of the annual character to the changing forms of state management, which start to resemble those used in the private sector. The long-standing programming allows a planning of long-term investments, adjusting public expenditure to the current economic conditions and restoring the budgetary balance. Basing on the solutions from Great Britain, where since 1997 there are three-year expenditure plans, so called Spending Review, France introduced the long-standing programming for the whole public finances sector. In each country, such crucial

11 La programmation pluriannuelle des finances publiques. Publikacja z 1 czerwca 2010, strona internetowa http://www.vie-publique.fr

12 Cannac, Y. La loi organique relative aux lois de finances : une chance et un défi, *Revue française des finances publiques*, nr 82 s. 18

13 Saïdj, L. Brèves réflexions sur quelques mots-clefs de finances publiques pour le futur, *Revue française des finances publiques*, nr 100, s. 215

14 Y. Cannac, Y. *op. cit.,* s. 17-18

reforms obviously require extensive time spans for their introduction and decision making.[15]

The French budget is still passed as an annual financial act, whereas long-standing financial plan, i.e. detailed public expenditure spending prediction, works as a three-year plan. Long-standing financial plan forms the part of the act about public finances programming, which, with the exception of decisions concerning the state's three-year financial plan, covers four years. The first long-standing financial plan covers the period from 2009 to 2011, another one, which is already being worked on, will cover the period from 2011 to 2013.

Annual budget

The main difference between the traditional budget and the task-based budget lies in the way the expenditure is divided; in the former, the grouping depends on the nature of expenditures, in the latter it depends on the aims that could be realized. Due to this, the expenditures in the French budget since the introduction of LOLF are divided into functions which are then divided into programmes which in turn are subsequently divided into tasks. Each function is made up of a few programmes and the functions could be ministerial or inter-ministerial. The financial act for 2010 predicts about 30 of them. As far as programmes are concerned, they encompass the means designated for realization of a task or a cohesive tasks designated to one ministry. The current financial act specifies 133 general budget programmes and about 30 additional budget programmes and special accounts. Programme expenditures are divided into specific expenditure titles (e.g. investment, current, wages). Programme managers may freely transfer expenditures between titles; however, those transfers cannot result in the rise of expenditure limits on wages. Eventually, programmes are divided into specific tasks. Tasks enable identification of individual public policy elements. Expenditure limits set for realization of individual tasks have approximate character.[16] Altogether, there are 600 of them. Apart from the expenditures, programmes and tasks, there are also subsidies, though rather in exceptional cases. They encompass expenditures

15 Zawadzka-Pąk, U., Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskim prawie budżetowym w: Lewkowicz, P., Stankiewicz, J. (red.) *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010

16 Jan, P., La loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances ou l'entrée en scène de la culture de performance et de résultat, *Petites affiches*, nr 146

that do not belong to any programme because their outcome cannot be measured. Expenditures within subsidiaries are also divided into programmes.[17]

In the French budget, just like in the European Union budget, there are two kinds of expenditure limits: the authorisation for taking out loans and expenditures. The authorisations for taking out loans set impassable limit for obligations that can be taken out in a long term. They are set for current expenditures (excluding personal expenses), as well as for investment expenditures, whereas payment expenditures set impassable expenditure limit for expenditures which can be made in a given year in order to cover obligations taken out in the current and in the previous years. Unused authorisations to take out loans can be, though not necessarily, transferred to the next year. It must be stressed that in case of personal expenses (designated mainly to wages) authorisations for taking out loans must equal the payment expenditures.[18]

3. Legal regulations concerning stages and rules of task-based budget introduction in Poland

Public finances act has already mentioned task-based budgeting in two regulations from 2005.[19] Those regulations referred to task-based expenditures presentations and justification in case of budgetary acts. They were discussed in relation to task grouping within planned or progressing expenditures, together with goals description, outcome assessment and long-term costs predictions. In a limited, though gradually expanding scope, this competence was implemented in the budgetary acts for 2008 and 2009. It was then, in the meaning given in point 1 of this article, presentation task-based budget.

New public finances act from 2009[20] and introductory act[21] implemented new task-based budget methodology (together with new terms), new budget expenditures classification rules, and budget reporting and budget control rules. New legal institutions were created that deal with task-based budgeting and new distinct responsibilities were defined for public finances units in

17 Ibidem
18 Bouvier, M. Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, op. cit.
19 Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
20 Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
21 Dz. U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.

the context of task-based budgeting. What should be kept in mind, though, is that the time of introducing these regulations is different for each of them.

Year 2009 already witnessed the introduction of some regulations ensuring acceleration and coordination of task-based budgeting implementation activities. On their basis, the Minister of Finance is the proper government body in charge of task-based implementation of planning and task-based preparation of financial plan. In his name these tasks are carried out by Task-Based Budget National Coordinator employed by the Ministry of Finance.

The above mentioned act on public finances from 2009 has, in majority of regulations, come into force from 1 January 2010. New regulations have introduced a new formula of "task agreement" (regulations do not talk about task-based budget but about state's task agreement budget). In their light, the task agreement means the proper account of state budget expenditures or public finances sector units expenditures compiled in accordance with the state function and state specific activity areas, and:

a) Budgetary tasks grouping expenses according to aims
b) Budgetary sub-tasks grouping activities enabling realization of task aims – together with aims of description and sub-tasks descriptions, as well as base and target yardsticks concerning the degree of accomplishment of state activity goals, giving evaluative, quantitative or descriptive definition of base and target level effects gained from incurred expenditures.

Considering the subject methodology, for 2009 there are 22 functions in the state budget, 151 tasks grouping budget expenditures according to aims, and 599 sub-tasks grouping activities leading to realization of task aims. From mere assumption, given numbers will be subject to change in forthcoming years.

From the act regulations and approved schedule in Poland, it seems that the state budget in its task arrangement will be prepared in 2012 and will be in force from 1 January 2013. It will be Performance Budgeting in the full meaning of the phrase.

A long-Standing State Financial Plan (LSSF) is thought to be a supplement and extension of the task-based budget in Poland. Its unusual character lies in the fact that it is meant to exceed annual task budget. First such plan is going to be passed till 31 July 2010. LSSF is a plan of profits and expenditures, incomes and expenses of the state budget prepared for four budgetary years in a framework encompassing state functions, together with their aims and yardsticks for measuring the level of accomplishment of a given function.

The relation of LSSF to the budget act project and the budget act is as follows:

- LSSF is a base for the preparation of budget act project for the coming budget year;
- In the budget act project for the given year and presented by the Ministry Council to the Parliament, the deficit level cannot be higher that the deficit level agreed for that budget year in LSSF;
- In specifically justified cases, it is possible to acknowledge a higher deficit level. In such case, the Ministry Council is obliged to present detailed explanations to the Parliament;
- The LSSF is annually updated by the Ministry Council in a form of act, in time of two months from the announcement of the budget act, and takes into account the prediction for the next three years (progressive LSSF draw up);
- Updating means synchronization of the LSSF data with the budget act for a given budget year;
- Updating also means LSSF correction in further years of its execution in order to ensure coordination between socio-economic policy aims and the state development strategy.

LSSF is passed by the Ministry Council and announced in "Monitor Polski" and "Biuletyn Informacji Publicznej" (BIP). The LSSF project and then information about its realization is presented to the Ministry Council by the Finance Minster. Ministry Council then publishes this information in "Monitor Polski" and "Biuletyn Informacji Publicznej".

Given the information above, it can be seen that Poland has already made a legal and organizational effort to correct public finances by introduction of the task-based budgeting and long-standing (four-year) state financial plan. The reform success will depend on the implementation of these plans. There is obviously a unanimous awareness, also shared by the reform authors,[22] concerning various kinds of threats. Most of them can be controlled and limited, some are easily named but difficult to influence and control. "Polish and foreign experiences analysis goes to show that to effectively implement task-based budgeting, it is necessary to change the way of thinking about budgeting of those from the public administration and the government as well".[23] This quotation must be complemented with the necessity to change the

22 Postuła, M., Perczyński, P. (red.) *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Warszawa 2009, s. 10 i nast.
23 Postuła, M., Perczyński, P. (red.) *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Warszawa 2010, s. 188.

awareness of the governed, that is the citizens, whose indifference about the way of spending public finances may question the sense of presented reforms.

4. Conclusions

Public finances of most European states are recently not in a good shape. Their ills are similar, though occurring with different intensity. The common elements are excessive public debt, exceedingly high public deficit, irrational budget expenditures connected with a large number of "fixed" expenditures, lack of effective management instruments that would apply to the whole public financial sector.

In this situation, the New Public Management concept, including New Public Finances Management, finds a new stimulus – one of the main reasons is the replacement of the traditional budget with the task-based one. Extension and supplement of this solution is the long-standing financial planning, in the first stage limited to the long-standing budget planning. Some countries have successfully achieved this part of public finances reforms (e.g. France), others (e.g. Poland) are only just beginning. It turns out, however, that the mentioned solutions do not give that full potential of rational public finances management. Thus, there are attempts to use long-standing financial management in relation to all public finances expenditures (i.e. state finances, local government, and social insurance), as well as public income predictions. An excellent example is set here by Great Britain. France is trying to adjust this model to its own conditions, and for Poland it is a matter to be considered in the coming future.

Eugeniusz Ruśkowski, Full Professor
Lewickie 2/2
16-067 Juchnowiec Kościelny

Urszula K.Zawadzka-Pąk, MA
Ul. Supraślska 2
16-010 Wasilków

ИМУЩЕСТВЕННЫЕ ОТНОШЕНИЯ КАК ПРЕДМЕТ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО ПРАВА: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

PROPERTY RELATIONS AS A SUBJECT OF LEGAL REGULATION OF THE FINANCIAL LAW: A MODERN CONDITION AND PERSPECTIVES OF DEVELOPMENT

Anna Evgen'evna Samsonova, Ph.D.

Аннотация: Имущественные отношения являются предметом правового регулирования финансового права. Одновременно теории имущественных отношений в финансовом праве пока нет. В настоящей статье автор ставит три основных вопроса в целях выработки указанной теории. Во-первых, имеются ли объективные основания для регулирования имущественных отношений финансовым правом. Во-вторых, составляют ли имущественные отношения ядро предмета финансово-правового регулирования. В-третьих, имущественные отношения статики или же имущественные отношения динамики составляют предмет правового регулирования финансового права. Последовательно решая поставленные вопросы, автор приходит к выводу, что существуют объективные предпосылки регулирования имущественных отношений правом финансовым. Более того, указанные отношения составляю ядро предмета правового регулирования финансового права. В результате проведенного исследования автор делает вывод о том, что в перспективе будет значительно расширен круг имущественных отношений, составляющих предмет правового регулирования финансового права.

Ключевые слова: предмет финансового права, имущественные отношения, денежные отношения, отношения собственности в финансовом праве

Abstract: Property relations are a subject of legal regulation of the financial law. At the same time, there is no theory of property relations in the financial law, yet. In the present article, the author puts three basic questions for developing of the mentioned theory. First of all, whether there are objective reasons for regulation of property relations by the financial law. Secondly, if property relations are the core of a subject of financial-legal regulation. Thirdly, whether property relations of a statics or property relations of dynamics make a subject of legal regulation of the financial law. Answering these questions consistently, the author comes to a conclusion that there are objective preconditions for the regulation of property relations by the financial law. Moreover, the specified relations present the core of a subject of legal regulation of the financial law. As a result of the carried out research, the author concludes that in perspectives the range of the property relations that are a subject to legal regulation of the financial law will be considerably expanded.

Keywords: a subject of the financial law, property relations, monetary relations, relations of the property in the financial law

Действующее законодательство Российской Федерации прямо закрепило, что имущественные отношения являются предметом правового регулирование не только гражданского права, но и права финансового. Так, пункт 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает, что «к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым […] отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством». Таким образом, законодатель прямо указал, что имущественные отношения не являются исключительно предметом правового регулирования гражданского права. Более того, характерно, что в условиях изменившегося в 90-х годах законодательства именно Гражданский кодекс Российской Федерации, как кодекс частного права, а не публично-правовой законодательный акт, поставил вопрос о том, что имущественные отношения – это в том числе предмет правового регулирования финансового права.

Еще до принятия действующей редакции ГК РФ в юридической научной литературе указывалось на то, что имущественные отношения не являются предметом правового регулирования исключительно гражданского права. Так, В.Ф.Яковлев отмечал, что отождествлять

имущественные отношения с предметом гражданского права нельзя, так как это означало бы необоснованное сужение круга имущественных связей, реально существующих в обществе.[1] Имущественные по объекту и содержанию связи, входящие в качестве составного элемента в «иное» отношение (которое требует особой формы регулирования), гражданским правом не регламентируется.[2] В науке уже достаточно давно общепризнано, что трудовое, земельное, семейное право регулирует и имущественные отношения. Одновременно и за финансовым правом признается регулирующая роль имущественных отношений.[3] Однако до сегодняшнего дня нет теории имущественных отношений как предмета финансового права.

При анализе вопроса о том, что представляют собой имущественные отношения как предмет регулирования финансового права, исследователь сталкивается с рядом вопросов, без разрешения которых не возможен дальнейший их анализ. Во-первых, имеются ли объективные основания для регулирования имущественных отношений финансовым правом, или же здесь присутствуют субъективные, временные, случайные причины. При этом природа права как явления объективного или субъективного лежит в основе вопроса об имущественных отношениях как предмета финансового права. Во-вторых, составляют ли имущественные отношения ядро предмета финансово-правового регулирования, или же эти отношения регулируются финансовым правом вследствие их подобия отношениям, входящим в ядро предмета указанной отрасли права, а возможно, они включены в «орбиту» финансового права случайно, под воздействием косвенных обстоятельств.[4] В-третьих, имущественные отношения статики или же имущественные отношения динамики составляют предмет правового регулирования финансового права.

Прежде чем исследователь даст ответы на вышепоставленные вопросы, необходимо определиться с тем, что же такое имущественные отношения.

Термин «имущественные отношения» – категория не юридическая. Это означает, что легального определения имущественных отношений

1 См.: Яковлев В.Ф. *Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений*.- Москва. Статут. 2006. С. 46.
2 См.: Яковлев В.Ф. Указ. соч. С. 46.
3 См.: Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. –*М. Юристъ*. 2008. С.7.
4 См.: Яковлев В.Ф Указ. соч. С. 31

нет, и что в основе правового понимания лежит экономическая сущность и экономическая природа явления. Речь идет об определенной совокупности фактических отношений экономических по своей социальной природе, которые находят правовое регулирование. Указанные отношения, отражают как статику, так и динамику хозяйственного и экономического оборота.

Определений имущественных отношений в юридической науке немало. Так, С.С.Алексеев определяет имущественные отношения, как конкретные волевые отношения между определенными участниками.[5] Красавчиков О.А. указывал, что имущественные отношения – это конкретные общественно-экономические отношения по владению, пользованию и распоряжению имущественными благами, складывающиеся на основе экономических актов участников данных социальных связей.[6]

В основе определения имущественных отношений правоведами лежит понятие имущества, без которого невозможно осмыслить и проанализировать сущность имущественных отношений. Термин «имущество» принято рассматривать с трех позиций: совокупность вещей, совокупность имущественных прав, совокупность имущественных прав и обязанностей.[7] Однако такой подход разделяется не всеми учеными. Так, В.И.Серебровский указывал, что в состав имущества могут входить вещи и права требования, но не могут входить долги, так как это «отрицательное» имущество. С позиций анализа провой природы имущественных отношений отрицательное имущество, думается, юридически безразлично и носит искусственный характер.

Как справедливо отмечается в юридической литературе, несмотря на то, что понятие имущественных отношений имеет большое теоретическое и практическое значение, его нельзя считать в настоящее время сложившимся. Более того, мы не найдем и четкого определения имущественных отношений в экономической литературе, даже прямо посвященной имущественным отношениям.

В юридической науке основной вклад в развитие теории имущественных отношений внесли, прежде всего, цивилисты советского периода

5 Алексеев С.С. *Предмет советского социалистического гражданского права*. С. 26.

6 Красавчиков О.А. Советская наука гражданского права// *Ученые труды Свердловского юридического ин-та*. С.6 С. 13-15.

7 Тархов В.А. Предмет гражданского права. Имущественные отношения// *Гражданское право*. 2009.

развития российской науки. При этом исследование указанной категории шло под влиянием необходимости определения предмета гражданского права. С другой стороны, с учетом экономической формации при которой такие исследования велись, основное место занимал вопрос о соотношении имущественных отношений и производственных отношений. В конечном итоге цивилистика выработала несколько положений, являющихся ключевыми в определении имущественных отношений как предмета гражданского права. Остановимся на них.

А. Имущественные отношения, прежде всего, отношения производственные. Одновременно есть некоторая часть имущественных отношений непроизводственного характера, равно как и производственные отношения не всегда отношения имущественные.[8]

Б. В имущественных отношениях как предмете регулирования гражданского права проявляется действие закона стоимости. Действие этого закона объясняет имущественное обособление, характерное и необходимое для участников гражданско-правовых отношений.[9] Иными словами, предметом гражданского права являются имущественно-стоимостные отношения.

В. Характерным признаком имущественных отношений в гражданском праве является признак эквивалентности, который обуславливается действием закона стоимости.[10] Так в Основах гражданского законодательства и гражданских кодексах советского периода развития нашей страны было указано, что советское гражданское законодательство регулирует имущественные отношения, обусловленные использованием товарно-денежной формы в коммунистическом строительстве.

Г. Имущественные отношения – это отношения, связанные с нахождением материальных благ, которые включают в себя: отношения статики, то есть отношения, связанные с нахождением материальных благ у определенного лица (право собственности, ограниченные вещные права); отношения динамики, то есть связанные с переходом материальных благ от одного лица к другому (обязательственное право и др.).

Д. Имущественные отношения – это отношения по поводу вещей.

8 См.: Тархов В.А Указ. соч. ; Алексеев С.С. Указ. Соч. С. 21; Певзнер А.Г.Понятие и виды субъективных гражданских прав // *Учен.зап.ВЮЗИ*. М., 1960. Вып. 10. С. 36;

9 См.: Генкин Д.М. Сов. *Государство и право*. 1939. № 4. С. 39.; Генкин Д.М. Сов. *Государство и право*. 1955. № 1. С. 106.

10 Венедиктов В.А. *Советское государство и право*. 1954. № 2. С. 31.

Вещи понимаются как объекты материального мира, включая деньги в наличной и безналичной форме. Экономическая ценность вещи не является, по общему правилу, обязательным признаком имущественных отношений. Однако, отношения, предметом которых выступают вещи, носят имущественный характер только в том случае, когда они направлены на получение экономической выгоды.

Таким образом, можно дать следующее определение имущественных отношений. Имущественные отношения – это конкретные общественные отношения, связанные с нахождением материальных благ, складывающиеся между собственниками и несобственниками по поводу имущества, то есть вещей и иных материальных благ, как наличиствующих, так и безналичных, и посредством которых удовлетворяются те или иные потребности участников имущественного, экономического, хозяйственного оборота.

Определившись с понятием имущественных отношений, вернемся к вопросу о том, объективно ли регулирование имущественных отношений правом финансовым, носит ли регулирование имущественных отношений при этом характер стратегический или же речь идет о временном явлении?

Общеизвестно, что круг отношений, опосредуемых той или иной отраслью законодательства определяется, прежде всего, не их характером, а усмотрением законодателя. Несомненно, законодатель обладает свободой в выборе метода правового регулирования тех или иных отношений. Одновременно следует оговориться, что такая свобода является весьма условной, так как она ограничивается экономическими и политическими факторами, а также исторической преемственностью.[11]

Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод, что сегодня законодатель фактически вывел денежные имущественные отношения с участием государства из круга отношений, регулируемых гражданским правом. Это следует как из прямого закрепления ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, так и из ст. 1 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Так ст. 1 Бюджетного кодекса Российской Федерации закрепляет, что к бюджетным правоотношениям, регулируемым Бюджетным кодексом Российской Федерации, относятся

11 См.: Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект.- М. *Юристъ*. 2005. 173с.

отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга.

Финансовое право на всем протяжении истории своего существования регламентировало имущественные отношения.[12] Однако, на разных этапах исторического развития такая регламентация была неодинаковой, большей или меньшей. В.Ф. Яковлев указывал, что финансовое право, регулируя в целом управленческие (властно-организационные) отношения, опосредует в числе прочих и те связи, которые сохраняя качество отношений по управлению, включают в себя имущественные элементы. С точки зрения соотношения с имущественными, – указывал ученый, – управленческие связи могут быть подразделены на несколько групп. Первая из них включает чисто организационные отношения, без имущественного элемента, вторая – властно -организационные, которые имеют имущественный характер по объекту, в частности налоговые. Далее существует третья группа – властно-организационные отношения, которые по своему содержанию являются имущественными, поскольку они складываются на основе волевых актов органов государства как собственника имущества.[13] Такое деление имущественных финансовых отношений обуславливалось тем, что в советскую эпоху развития российского государства «науку интересовали, главным образом, властный субъект в этом правоотношении, его компетенция и т.д.».[14] Как справедливо указывает М. В. Карасева, сегодня доминантой научного осмысления финансовых правоотношений является их имущественный характер, так как именно он весьма ярко проявился в современных условия.[15]

Несмотря на то, что в разные исторические периоды финансовое право в большей или меньшей степени регламентировало имущественные отношения, наряду с отношениями властно-организационными, имущественные отношения всегда являлись предметом правового регулирования финансового права. Однако, если в период существования советского государства финансовое право определялось, прежде

12 См.: Карасева М.В. Деньги в финансовом праве.– М. *Юристъ*. 2008. 53с.
13 Яковлев В.Ф. Указ. соч. С. 47.
14 Карасева М.В. Деньги… С.21.
15 Такм же.

всего, как регулятор управленческих отношений, то в современных условиях имущественная составляющая в предмете финансового права значительно возросла.

Что значит имущественные отношения как предмет регулирования отрасли? Это значит, что в соответствующей отрасли права мы находим закрепление на уровне норм этой отрасли базовых положений, касающихся отношений собственности и производных от него отношений. Это регламентация, прежде всего, отношений статики. Отношения динамики регламентируются в целях развития общих положений статики.

Объективность регулирования финансовым правом имущественных отношений, имеющих денежный характер, участником которых является государство, определяется следующим.

А. Особые принципы построения указанных отношений, которые отличаются от принципов построения гражданско-правовых отношений. Речь идет об особом статусе казны и защите ее от неправомерного списания и перечисления денежных средств и пр. (принцип иммунитета бюджета).

Б. Особой цели указанных отношений – это отношения по исполнению бюджета, а соответственно должны соблюдаться, прежде всего публичные интересы, интересы всех, а не отдельных частных лиц.

В. Особом статусе государства, которое выступает в указанном случае как суверен.

Таким образом, имеются объективные основания для регулирования имущественных отношений финансовым правом.

Круг имущественных отношений составляющих предмет правого регулирования финансового права претерпевает определенные изменения. Так же претерпевает изменения и механизм правового регулирования имущественных отношений в финансовом праве. Учитывая, что имущественные отношения подразделяются в доктрине гражданского права на отношения собственности и иные вещные правоотношения, то в науке ставится вопрос о существовании финансово-правового права собственности на средства бюджета. Как указывает М.В. Карасева, «существование финансово-правового права собственности на средства бюджета в объективном смысле требует теоретического доказательства»[16]. Думается, что доказательство существования финансово-правового

16 Бюджетное право: учебное пособие/ Под ред. М.В.Карасевой. - М.: *Эксмо*, 2010. С. 33.

права собственности на средства бюджета возможно с использованием, прежде всего, инструментария частного права. Это означает, что в основу анализа указанного вопроса должны быть положены такие категории как вещное право, собственность, имущество, имеющие правовое содержание и наполнение. Постольку, поскольку в основе анализа права собственности на средства бюджета лежит категория финансы и финансовая деятельность, имеющие экономический, а не юридический характер, справится с поставленной задачей, будет трудно.

Обратимся теперь к вопросу о том, составляют ли имущественные отношения ядро предмета финансово-правового регулирования, или же эти отношения регулируются финансовым правом вследствие их подобия отношениям, входящим в ядро предмета указанной отрасли права? Как указывал В.Ф.Яковлев, отношения, составляющие предмет той или иной отрасли права, складываются под воздействием ряда факторов: во-первых, природы собственности, во-вторых, совокупности действующих в обществе экономических закономерностей; в-третьих, деятельности государства.[17]

Необходимо начать с вопроса о том, что представляет собой ядро предмета финансового права. В основе указанной категории лежат отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований.[18]

Ядром финансового права являются финансовые правоотношения. В свете настоящего исследования важную роль играет деление указанных финансовых отношений на две группы: имущественные финансовые правоотношения и неимущественные правоотношения. При этом, если имущественные отношения своим объектом имеют определенные материальные блага, то неимущественные отношения в качестве объекта имеют действия или поведение сторон. Более того, как справедливо указывает И.С.Кобелева, неимущественные налоговые правоотношения являются основой существования имущественных налоговых правоотношений, непосредственно обеспечивают реализацию имущественных

17 См.: Яковлев В.Ф. *Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений*.- С. 36

18 Финансовое право.: Учебник/Отв. Ред. М.В.Карасева.-2-е изд., пераб. И доп.-М.: *Юристъ*, 2006. 592с. С.28.

налоговых правоотношений.[19] Это в определенной степени характерно и для иных финансовых отношений, не только налоговых.

Неимущественным отношениям в финансовом праве отведена роль вспомогательная по отношению к имущественным отношениям, так как в центре финансового права, его ядром, является бюджет, то есть денежные средства государства.

Так И.С.Кобелева анализируя неимущественные отношения в налоговом праве указывает, что «в качестве основы существования имущественных налоговых правоотношений выступают неимущественные правоотношения по установлению налогов, так как без установления налогов невозможно возникновение правоотношений по их уплате, взысканию, возврату и иные имущественные налоговые правоотношения».[20]

Таким образом, имущественные отношения составляют ядро финансово-правового регулирования и они включены «в орбиту» финансового права далеко не случайно.

Определившись с наличием объективных оснований для регулирования имущественных отношений финансовым правом, а также с местом указанных отношений в предмете правового регулирования указанной отрасли, перейдем к третьему вопросу: имущественные отношения статики или имущественные отношения динамики составляют предмет правового регулирования финансового права?

Прежде всего, следует определить с тем, что такое отношения собственности в статике и динамике. Имущественные отношения статики есть отношения, связанные с нахождением материальных благ у определенного лица (право собственности, ограниченные вещные права), тогда как отношения динамики связаны с переходом материальных благ от одного лица к другому (обязательственное право и др.).

Общепризнано в цивилистике, что именно гражданское право регулирует отношения собственности как в статике, так и в динамике. Это обуславливается тем, что именно гражданское право содержит нормы, которые регламентируют основные грани отношений собственности в статике применительно ко всем видам и формам собственности.

Как указывал В.Ф.Яковлев, гражданское право является единственной

19 Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве / Автореферат диссерт. На соискание учен. Степен. Канн. Юрид. Наук.-Воронеж, 2010. С. 8.

20 Там же.

отраслью права, которая *специально* регулирует отношения собственности в их статике. Другие отрасли права либо развивают применительно к своему предмету гражданско-правовое регулирование, либо охраняют право собственности своими особыми средствами.[21]

Развивая указанную мысль, стоит добавить, что финансовое право на современном этапе регламентирует имущественные отношения статики. Свидетельством тому служат ст. ст. 13, 14, 15 БК РФ. Одновременно финансовое право не призвано быть отраслью права, которая специально регулирует отношения собственности в их статике. Финансовому праву, скорее, отведена роль вторичного или дополнительного регулятора указанных отношений.

Иное дело обстоит с имущественными отношениями динамики. Так как сущность отношений динамики состоит в том, что они определяют переход материальных благ от одного лица к другому, то финансовое право призвано регламентировать такие отношения. Остановимся на особенностях регулирования финансовым правом отношений динамики. **А.** На современном этапе это отношения, предметом которых выступают денежные средства. Одновременно в БК РФ появился ряд статей, который касается не только денежных средств. Так, отношения залога государственного имущества, поступления нефинансовых активов (п. 2 ст. 23›), передача имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности в доверительное управление (ст. 42 БК РФ), государственные и муниципальные услуги физическим и юридическим лицам (ст. 6 БК РФ).

Являются предметом правового регулирования финансового права. Указанные отношения носят характер комплексный. То есть, они содержат элементы как частно-правового, так и публично-правового регулирования. А предмет таких отношений может быть определен как квазиденежный. То есть, на одном этапе развития отношения – это имущество в натуральном виде (например, залог государственной собственности), а на другом этапе – это денежные средства (например, деньги, вырученные после реализации залога государственной собственности). **Б.** Финансовое право регулирует имущественные отношения динамики в четко определенных целях, которые подчиняют себе весь механизм такой регламентации. Речь идет о публичных интересах, о необходимости сохранения

21 Яковлев В.Ф. Указ. соч. С. 45.

имущества (денежных средств) в интересах государства и его народа. В этой связи нормы финансового права всегда будут иметь приоритет над нормами частного права при регулировании имущественных отношений. Более того, публичные нормы должны рассматриваться как основа, правовой фон или правовая рамка, для применения норм частного права. **В.** Несмотря на то, что финансовое право призвано регламентировать отношения имущественной динамики, указанные отношения не имеют товарно-денежной формы и не обладают признаком стоимости. Это общее правило. Из него есть некоторые исключения. В тех случаях, когда финансовое право регламентирует *часть комплексного сложного* правоотношения, носящего имущественный характер, то такое отношение может иметь товарно-денежную форму, может обладать признаком стоимости. Указанное обуславливается влиянием гражданско-правовых признаков имущественных отношений в таком сложном комплексном отношении. Например, отношения по залогу государственного имущества. Это отношение сложное, комплексное. В него входят как частно-правовые, так и финансово-правовые элементы. Как имущественное отношение финансового права оно может и не характеризоваться товарно-денежной формой. Однако как отношение частно-правовое залог государственного имущества всегда отличается как стоимостным характером, так и товарно-денежной формой. **Г.** Имущественные отношения динамики в финансовом праве, в отличие от имущественных отношений с участием иных субъектов, не могут существовать как не имеющие правовой формы. Это отличительный признак отношений в финансовом праве.

По-нашему мнению, место финансового права в системе отраслей права вообще и в системе отраслей права, направленных на регулирование имущественных отношений, определяется следующим образом.

Финансовое право – это специальная отрасль права, призванная регламентировать имущественные отношения, в которых собственником является государство. При этом объектом таких имущественных отношений являются денежные средства в наличной и безналичной форме, а также квазиденежные отношения. В рассматриваемом случае финансовое право в части регулирования комплексных квазиденежных имущественных отношений с участием государства является доминантой, а гражданское право применяется постольку, поскольку это предусмотрено нормами гражданского законодательства

и не противоречит общим принципам гражданского и финансового права.[22]

Подведем итог

1. Сегодня финансовое право отличается от других отраслей права тем, что имущественный элемент занимает в нем не просто большее или меньшее место. Имущественный элемент занимает в финансовом праве определяющее положение. Однако если гражданское право предназначено для регулирования имущественных отношений в целом, то финансовое право предназначено для регулирования денежных имущественных отношений с участием государства, а также квазиденежных отношений с участием государства, а также комплексных имущественных отношений с участием государства, объектом которых являются денежные средства.
2. Имущественные отношения, составляющие предмет финансово-правового регулирования, – это отношения государственной собственности на денежные средства государства.
3. Неимущественные отношения, которые регулируются финансовым правом, это отношения, направленные на обеспечение регламентации имущественных отношений, регулируемых финансовым правом.
4. Имущественные отношения в финансовом праве, в отличие от имущественных отношений с участием иных субъектов, не могут существовать как не имеющие правовой формы. Это отличительный признак отношений в финансовом праве.

Anna Evgen'evna Samsonova, Ph.D.
Voronezh state university
pl. Lenina, 10a, Voronezh
Russia

22 Такая позиция находит свое подтверждение в п. 4 статьи 214 ГК РФ, согласно которому, средства соответствующего бюджета и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными предприятиями и учреждениями, составляют казну Российской Федерации.

ПРИНЦИПЫ ЕВРОПЕЙСКОГО СУДА ПО ПРАВАМ ЧЕЛОВЕКА И НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

THE PRINCIPLES OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS AND TAX LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

Irina Saprykina, Candidate of Legal Sciences

Аннотация: В настоящее время большое влияние на налоговое право России оказывает практика Европейского Суда по правам человека. В научном сообщении автором дана характеристика принципов Европейского Суда по правам человека, применяемых в налоговых спорах, а также характеристика аналогичных принципов, действующих в российской правовой системе.

Ключевые слова: принципы права, Европейский Суд по правам человека, налог, налоговый спор, право, система права, правовые нормы, доказательства, налоговые органы,налогоплательщики.

Abstract: Now the big influence on the tax right of Russia is rendered with practice of the European Court of Human Rights. In the scientific message, the author gives a characteristic of principles of the European Court of Human Rights, applied in tax disputes, and also the characteristic of the similar principles operating in the Russian legal system.

Keywords: principles of the right, the European Court of Human Rights, tax, tax dispute, right, system of the right, rules of law, proofs, tax bodies, tax bearers.

В России в настоящее время очень велико значение интеграционных процессов, причинами которых выступает ряд объективных факторов. Международное сотрудничество в политической, технической, экономической сферах неизбежно влечет за собой и гармонизацию правовых

систем различных стран. Следует отметить также существенное влияние на внутреннее право государств норм и принципов международного права и международных правовых институтов. Теория и налогово-правовая практика также не является исключением. В частности, к примеру, прослеживается усиление роли результатов деятельности Европейского Суда по правам человека в налогово-правовом регулировании в Российской Федерации.

В рамках данного научного сообщения необходимо, на наш взгляд, уделить внимание двум основным аспектам. Первым является рассмотрение роли и практики Европейского Суда по правам человека в правовом регулировании, а вторым – трактовка принципов налогового права в решениях Европейского Суда по правам человека и аналогичных принципов в российском налоговом праве.

Заключенная 4 ноября 1950 года в Риме и вступившая в силу 3 сентября 1953 года Европейскую конвенцию о защите прав человека и основных свобод (далее – Конвенция) не только провозгласила основополагающие права человека, но и создала особый механизм их защиты. В частности, первоначально этот механизм включал три органа, которые несли ответственность за обеспечение соблюдения обязательств, принятых на себя государствами – участниками Конвенции: Европейскую комиссию по правам человека, Европейский Суд по правам человека и Комитет министров Совета Европы. Европейский Суд по правам человека начал свою деятельность в 1959 году. С 1 ноября 1998 года, по вступлении в силу Протокола № 11 к Конвенции, Европейская комиссия по правам человека и Европейский Суд по правам человека были заменены только постоянно действующим Европейским Судом по правам человека.

Европейский Суд по правам человека (European Court of Human Rights – англ.) – международный орган, юрисдикция которого распространяется на все государства – члены Совета Европы, ратифицировавшие Конвенцию. К компетенции Европейского Суда по правам человека относятся полномочия в сфере толкования и применения Конвенции. Европейский Суд по правам человека призван обеспечивать неукоснительное соблюдение и исполнение норм Конвенции всеми государствами- участниками. Он осуществляет эту задачу путем рассмотрения и разрешения конкретных дел, принятых им к производству на основе индивидуальных жалоб, поданных физическими лицами, группой лиц или неправительственными организациями. Возможна также подача

жалобы на нарушение Конвенции государством-членом Совета Европы со стороны другого государства-члена.

Нормативную базу деятельности Европейского Суда, как уже упоминалось выше, составляет, прежде всего, Конвенция, а также «Правила процедуры (Регламент) Европейского Суда по правам человека», которые были приняты в Страсбурге 4 ноября 1998 года. Данный Регламент определяет организацию и работу Суда, председательство в Суде, палаты, порядок производства, возбуждение дела, порядок рассмотрения вопроса о приемлемости жалобы, порядок производства после принятия жалобы, производство в Большой палате, постановления, консультативные заключения, оплату юридической помощи.

В Российской Федерации Федеральный закон «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и протоколов к ней» был принят 20 февраля 1998 года. Данным законом определено, что «Российская Федерация в соответствии со статьей 46 Конвенции признает ipso facto и без специального соглашения юрисдикцию Европейского Суда по правам человека обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случаях предполагаемого нарушения Российской Федерацией положений этих договорных актов, когда предполагаемое нарушение имело место после их вступления в действие в отношении Российской Федерации». Иными словами, граждане Российской Федерации получили возможность обжаловать действия государства, которыми нарушены их права.

Ратификация Конвенции и признание юрисдикции Европейского Суда по правам человека означает, что деятельность всех российских органов, в особенности судебных, их решения и используемые процедуры, равно как и решения законодательных органов, не должны противоречить положениям Конвенции, тем более, что в соответствии со статьей 15 (частью 4) Конституции Российской Федерации они образуют составную часть российской правовой системы. Однако Европейский Суд не является высшей инстанцией по отношению к судебной системе государства-участника Конвенции. Он не может отменять решение, вынесенное органом государственной власти или национальным судом, не дает указаний законодателю, не осуществляет абстрактный контроль национального законодательства и судебной практики, не имеет право давать распоряжения о применении мер, имеющих юридические последствия. Европейский Суд рассматривает только конкретные жалобы с

тем, чтобы установить, действительно ли были допущены нарушения требований Конвенции.

Ратификация Россией Конвенции позволяет всем лицам, находящимся под ее юрисдикцией, обращаться в Европейский Суд, если они считают свои права нарушенными, что подтверждается статьей 46 (частью 3) Конституции Российской Федерации, в которой говорится, что «каждый вправе в соответствии с международными договорами Российской Федерации обращаться в международные органы по защите прав и свобод человека, если исчерпаны все имеющиеся внутригосударственные средства правовой защиты».

Следует отметить, что в Российской Федерации после ратификации Конвенции начался процесс реализации ее положений. В рамках реализации данного проекта был принят Указ Президента Российской Федерации от 29 марта 1998 года (редакция от 14.12. 2008 г.), учредивший должность Уполномоченного Российской Федерации при Европейском Суде по правам человека, и утверждено «Положение об Уполномоченном Российской Федерации при Европейском Суде по правам – заместителе министра юстиции Российской Федерации». Основной функцией Уполномоченного является защита интересов Российской Федерации при рассмотрении в Европейском Суде дел, возбужденных против Российской Федерации на основании Конвенции, а также изучение правовых последствий решений Европейского Суда для государств-членов Совета Европы и подготовка с учетом прецедентного права Совета Европы рекомендаций по совершенствованию законодательства Российской Федерации и правоприменительной практики, а также по участию Российской Федерации в международных договорах и по развитию норм международного права, отвечающих интересам Российской Федерации.

В Российской Федерации предпринимаются также меры по реализации решений, вынесенных Европейским Судом. В частности, к примеру, в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 22.12.2009 года «Об утверждении регламента Верховного Суда Российской Федерации» определяется порядок исполнения решений Европейского Суда по правам человека.

Верховный Суд Российской Федерации в порядке исполнения постановлений Европейского Суда принимаются следующие меры общего характера:

1) направление копий постановлений Европейского Суда в верховные

суды республик, краевые и областные суды, суды городов федерального значения, суды автономной области и автономных округов, окружные (флотские) военные суды для сведения, использования в практической деятельности;

2) доведение на семинарских занятиях судебных коллегий Верховного Суда Российской Федерации правовых позиций, изложенных в постановлениях Европейского Суда;
3) публикация извлечений из постановлений Европейского Суда в «Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации»;
4) доведение до сведения судей и работников Аппарата Верховного Суда Российской Федерации обобщенного анализа правовых позиций Европейского Суда, выраженных во вступивших в законную силу постановлениях.

В порядке исполнения постановлений Европейского Суда принимаются и другие меры общего характера в соответствии с запросом Уполномоченного Российской Федерации при Европейском Суде.

Информация о принятых мерах общего характера доводится до Уполномоченного Российской Федерации при Европейском Суде.

На сегодняшний момент Россия занимает первое место по общему числу жалоб в Европейский Суд по правам человека и восемнадцатое место по числу таких жалоб на душу населения. Так, за 2009 год в Европейский Суд россиянами было подано 33 500 жалоб; это 28,1 % от общего числа жалоб, поданных в Европейский Суд по правам человека за 2009 год. Следует также отметить, что прослеживается тенденция роста числа подаваемых российскими гражданами жалоб в Европейский Суд, начиная с 1998 по 2009 год. И это несмотря на то, что подаваемая жалоба должна отвечать целому ряду предъявляемых к ней требований.

При обращении в Европейский Суд по правам человека устанавливается следующий перечень требований:

1) граждане вправе обратиться в европейский Суд по правам человека только в том случае, если в их государстве ими исчерпаны все способы для защиты нарушенного права. В частности, в Российской Федерации граждане должны обязательно пройти кассационную судебную инстанцию, которая является последней инстанцией в системе судов общей юрисдикции и арбитражных судов России, где по жалобе во всех случаях проводится судебное

разбирательство. Надзорная инстанция такими признаками не обладает;

2) перед направлением жалобы в Европейский Суд по правам человека необходимо определить, является ли предметом жалобы нарушение прав, которое предусмотрено Конвенцией и ратифицированными Россией Протоколами к Конвенции, поскольку Европейский Суд по правам человека не является вышестоящей инстанцией для судов Российской Федерации и не пересматривает по существу состоявшиеся в государстве решения, он стоит лишь на защите прав, перечисленных в Конвенции;
3) Граждане должны успеть направить жалобу в Европейский суд по правам человека в течение шести месяцев со дня последнего окончательного решения в его стране. Пропуск данного срока влечет признание жалобы неприемлемой;
4) необходимо заполнить специальный формуляр жалобы в Европейский Суд по правам человека, требования по заполнению которого содержатся в Инструкции по заполнению формуляра жалобы и статьях Регламента Европейского Суда по правам человека;
5) жалоба может исходить только от самого потерпевшего. Даже в том случае, когда жалобу подает объединение лиц, каждый должен доказать свои конкретные личные претензии;
6) жаловаться можно только на те нарушения, которые имели место после даты ратификации Конвенции.

Развитие налоговых отношений в Российской Федерации неизбежно повлекло за собой и увеличение количества налоговых споров, возникающих вследствие нарушения прав налогоплательщиков. Зачастую налогоплательщики обращаются за защитой нарушенного права в Европейский Суд по правам человека.

Следует отметить, что Конвенция не является документом, направленным на защиту экономических интересов. Конвенция призвана защищать гуманитарные права с экономической направленностью. В области налоговых споров возможности Европейского Суда невелики, т.е. Суд может признать, в каком случае имело место нарушение Конвенции и присудить потерпевшей стороне или стороне-заявителю убытки, но как правило, Европейский Суд не присуждает к возмещению существенных сумм. Интересно заметить, что в Конвенции не упоминается

понятие «налог». Чаще всего заявители при обращении в Европейский Суд требуют защиты права на справедливое судебное разбирательство, установленное статьей 6 Конвенции. Данная статья делает исключение для налоговых споров. Дела, в которых затрагиваются гражданские права и обязанности либо лицу предъявляется уголовное обвинение, должны быть рассмотрены в соответствии с определенными принципами, как это предусмотрено в Конвенции, кроме налоговых споров. По мнению Европейского Суда, понятие уголовного обвинения в Конвенции имеет автономный характер. Уголовным является любое обвинение, если размер санкции (повышенные проценты за неуплату налога) не связан с размером ущерба, понесенного от нарушения, и имеет характер наказания, и тогда Европейский Суд может посчитать это уголовной санкцией и уголовным обвинением.

В рамках данного научного сообщения мы остановимся лишь на некоторых принципах налогового права, которыми руководствуется Европейский Суд по правам человека при принятии своих решений, а также аналогичных принципах, которые имеют место в российском налоговом праве.

Тематика, связанная с принципами права, всегда имела особую актуальность. Принципы налогового права не являются исключением и в течение длительного времени находятся в центре научных поисков и дискуссий. Термин «principium» или «принцип» переводится с латинского языка как «закон», «основа», «первоначало».

В настоящее время сами принципы права играют важную роль в правовом регулировании общественных отношений. Сфера налогообложения исключением не является.

Если мы обратимся к положениям Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), который является основным источником налогового права Российской Федерации, то обнаружим два термина, используемых законодателем в рамках данного нормативно-правового акта. Статья 1 НК РФ указывает, что Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Статья 3 НК РФ определяет основные начала законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, принципы права (и принципы налогового права, в частности) – это исходные и основополагающие идеи, начала, выражающие сущность права (налогового права, в частности). По форме своей

объективации они могут быть как закреплены, так и не закреплены в каких-либо нормативно-правовых актах.

Статьей 57 Конституции Российской Федерации и статьей 3 НК РФ закреплен принцип всеобщности налогообложения, т.е. «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». В соответствии с данным принципом каждый гражданин обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими.

Созвучна пониманию принципа всеобщности налогообложения в российском налоговом праве и практика Европейского Суда по правам человека. Позиция Европейского Суда относительно принципа всеобщности налогообложения была сформулирована в постановлении по делу «Федотова против России» от 13 апреля 2006 года (жалоба № 73225/01). Налоговая составляющая в данном деле не была первичной. Федотова пожаловалась в Европейский Суд по правам человека на то, что народные заседатели, рассматривавшие ее гражданский спор, не были назначены в соответствии с предписанной законом процедурой. Получив определение о принятии заявления к рассмотрению, Федотова подала требование о возмещении убытков и расходов по ведению дела в Европейском Суде, в частности гонораров адвокату и переводчику. Далее выяснилось, что полученные переводчиком суммы не были задекларированы как доход. В итоге незадекларированную переводчиком сумму доходов Европейский Суд подлежащим возмещению расходом Федотовой не признал, хотя действия правоохранительных органов в рамках данного дела были признаны незаконными.

Принцип недопустимости привлечения к юридической ответственности дважды (повторно) за одно и то же правонарушение (non bis in idem) имеет место как в российском налоговом праве, так и упоминается в некоторых решениях Европейского Суда по правам человека.

Статья 108 НК РФ определяет, что «никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения».

Аналогичного принципа придерживался Европейский Суд в деле «Руотсалайнен против Финляндии», постановление по которому было вынесено 16 июня 2009 года (жалоба № 13079/03). Заявитель эксплуатировал свой пикап на топливе, которое облагалось меньшими налогами, чем дизельное топливо, без уплаты дополнительного сбора. В используемых в Финляндии транспортных средствах, оснащенных дизельным

двигателем, следует в качестве топлива применять дизельное топливо. При применении топлива, налог на которое меньше (легкое горючее), заранее уплачивается сбор за топливо, который, в частности, составляет 500 евро за пикап. В связи с этим на заявителя был наложен штраф в размере 120 евро за мелкое уклонение от уплаты налогов. Впоследствии в рамках другого административного производства ему было предложено уплатить 15 000 евро в качестве компенсации налоговой выгоды, которую он извлек при использовании данного вида топлива. Эта сумма в три раза превышала ту, которую ему пришлось бы уплатить, если бы он предварительно уведомил компетентный орган. Его жалобы на последнее решение были оставлены без удовлетворения.

В то время, как квалификация и природа первого разбирательства относительно уклонения от уплаты налогов были несомненно уголовно-правовыми, второе разбирательство не считалось таковым в соответствии с национальным законодательством. Однако с учетом того, что сумма топливного сбора была утроена, Европейский Суд заключает, что она имеет не только компенсационный характер, но также запугивающий и карательный, достаточный для того, чтобы установить уголовный характер правонарушения. Поскольку обе санкции касались одного и того же поведения лица в один и тот же период, Европейский Суд должен установить, были ли факты, в связи с которыми возбуждены разбирательства, одними и теми же. Иными словами, назначена ли заявителю дважды ответственность за одно и то же деяние. По мнению Европейского Суда факты в обоих разбирательствах не отличались и должны считаться одними и теми же. В результате, таким образом, Европейский Суд установил, что по данному делу имели место нарушения Конвенции.

В российской налогово-правовой науке в качестве принципа налогового права ученые называют принцип защиты добросовестной стороны в налоговом обязательстве и недопустимости злоупотребления правом. В НК РФ данный принцип прямого закрепления не получил, ввиду чего зачастую происходит нарушение данного принципа со стороны налоговых органов РФ при проведении налоговых проверок и при истребовании доказательств у налогоплательщиков. Например, статьи 93, 94 НК РФ не содержат норм, посвященных запрету злоупотребления своим правом налоговыми органами РФ при истребовании документов при проведении налоговой проверки, выемке документов

и предметов. Нормативное закрепление в законодательстве о налогах и сборах РФ принципа защиты добросовестной стороны в налоговом обязательстве и недопустимости злоупотребления правом в большей мере способствовало бы защите прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля.

По данному поводу представляется интересной позиция Европейского Суда по правам человека, которая сформулирована в постановлении по делу «Андре и другой против Франции» от 24 июля 2008 г. (жалоба № 18603/03). По делу обжаловался обыск адвокатских помещений и изъятие документов налоговыми инспекторами, собиравшими доказательства против одного из корпоративных клиентов фирмы. Адвокатские офисы заявителей были обысканы налоговыми органами в расчете на получение доказательств против компании – клиента этих адвокатов, которая подозревалась в уклонении от уплаты налогов. Заявители подали жалобу, ссылаясь на профессиональную тайну и права защиты, и утверждали, что документы, переданные клиентом адвокату, и переписка между ними не могут быть изъяты, если власти не ставят задачу получения доказательств причастности адвоката к указанным преступлениям. В рамках налоговой проверки компании, являвшейся клиентом заявителей, власти провели обыск у заявителей исключительно потому, что столкнулись с трудностями в проведении налоговой проверки, в расчете на обнаружение бухгалтерских, правовых или управленческих документов, которые могли подтвердить их подозрения в том, что компания уклоняется от уплаты налогов. В этом контексте проведенные в помещении заявителей обыск и изъятие документов были не соразмерны преследуемой законной цели. Поданная заявителем жалоба в итоге была удовлетворена Европейским Судом.

В науке налогового права провозглашается принцип имущественного характера налоговой санкции. Существование данного принципа также следует и из положений статьи 114 НК РФ, в соответствии с которой «налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных законом». Иными словами, не предусмотренные НК РФ меры ответственности за совершение налогового правонарушения не применимы.

На этот счет интересна следующая позиция Европейского Суда по правам человека. 23 мая 2006 года Европейский Суд вынес решение в деле «Ринер против Болгарии» (заявление № 46343/99) о совместимости

с положениями Конвенции запрета на выезд из страны в связи с неуплатой налога. Заявитель по делу имела значительное просроченное налоговое обязательство, равное приблизительно 1 млн. долларов. В 1995 году власти Болгарии запретили ей выезжать из страны. Этот запрет действовал в течение десяти лет. По данному делу Европейский Суд по правам человека отметил, что, следуя принципу пропорциональности, запрет на выезд из страны на основании неуплаты налога может быть оправдан, если он служит целям взыскания задолженности. Таким образом, такое ограничение не может быть обращено de facto в вид наказания относительно невозможности уплаты.

Подытоживая проведенное сравнение принципов налогового права, действующих в Российской Федерации, с принципами, так или иначе освещаемыми в практике Европейского Суда по правам человека, можно сделать вывод, что имеет место гармонизация таких принципов. Тенденция гармонизации принципов налогового права, несомненно, является позитивной, т.к. способствует единообразному правовому регулированию общественных отношений в различных государствах.

Irina Saprykina
Voronezh State University
Universitetskaya pl.,1,
Voronezh, 394006, Russia

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ: НОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРАВОПОНИМАНИЯ И РАЗВИТИЯ

TAX LAW IN RUSSIA: NEW ASPECTS OF LEGAL UNDERSTANDING AND DEVELOPMENT

Prof. Marina V. Karaseva (Sentsova)

Аннотация: Статья посвящена современным проблемам налогового права. Анализируются проявления автономии налогового права во взаимосвязи с гражданским правом. Автор показывает, что независимость налогового права от гражданского проявляется через объект налогообложения и частно-правовые конструкции, используемые в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: автономия налогового права, объект налогообложения, частно-правовые конструкции.

Abstract: This paper deals with the modern problems of tax law. It analyzes some features of the autonomy of tax law. The autonomy of tax law appeared with regard to taxation object, private and legal construction in tax legislation.

Keywords: the autonomy of tax law, taxation object, private and legal constructions.

В течение долгих лет налоговое право в России и странах Восточной Европы рассматривалось как властеправо с наличием имущественной составляющей. В современных условиях имущественная составляющая в налогово-правовом регулировании стала все активнее проявляться как в налоговом законотворчестве, так и в налоговом правоприменении. Соответственно, принципиально изменилась налогово-правовая доктрина. Сегодня в отечественной науке стала обосновываться идея автономии налогового права. Главное проявление сути этого феномена зиждется на признании взаимосвязи, зависимости налогового права

от гражданского, но в тоже время относительной независимости первого от второго. Проблема автономии налогового права не нова, но в России она проявилась в последнее время благодаря судебной практики, которая стала давать примеры весьма сложных отношений между налоговым и гражданским правом и, таким образом, опровергать сложившиеся стереотипы производности и, таким образом, вторичности налогового права.

Современная теория налогового права должна дать реальную систему взаимосвязи и, соответственно, относительной обособленности налогового права от гражданского. Можно сказать, что в современных условиях налоговое правопонимание, базирующееся на анализе различных источников права, в том числе судебных актов, и требующее своего развития в законотворчестве и правоприменении, акцентировано на следующей идее: налоговое право тесно связано с гражданским, часто от него производно, но в тоже время относительно автономно от гражданского. Эта важнейшая идея современного налогового правопонимания, безусловно, будет углубляться и развиваться благодаря все новым и новым проявлениям, которые могут обнаруживаться как в процессе судебного толкования и правоприменения, так и в ходе научного поиска.

Постановка проблемы выявления реальных пределов взаимосвязи гражданского и налогового права возможна лишь потому, что оба правовых феномена регулируют имущественные отношения. Именно имущественное единство налогового и гражданского права обусловливает их взаимосвязь, зависимость первого от второго, а также его автономию. При этом, как показывает научный анализ, зависимость и автономия налогового права от гражданского – явления взаимосвязанные. И это в том смысле, что автономия налогового права проявляется как обратная сторона зависимости, а иногда – как частный случай такой зависимости.

Самым ярким проявлением взаимосвязи, зависимости и автономии налогового права от гражданского является объект налогообложения. Согласно ст. 38 НК РФ объектом налогообложения являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах

и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

До недавнего времени отечественная теория налогового права принимала идею вторичности, производности налогового права от права гражданского. И прежде всего эта идея доказывалась через объект налогообложения. как основание возникновения налогового правоотношения. Ведь в реальности объект налогообложения чаще всего появлялся у налогоплательщика в результате заключения гражданско-правовой сделки и исполнения по этой сделке. Однако в последнее время под влиянием судебной практики абсолютизация идеи вторичности и производности налогового права от гражданского была подорвана. Суды неоднократно признавали наличие у субъекта объекта налогообложения и, таким образом, правового статуса налогоплательщика независимо от факта гражданско-правовой сделки или действительности сделки, исполнение по которой привело к образованию у лица объекта налогообложения. К примеру, Федеральный Арбитражный Суд СЗО в Постановлении от 12.07. 2007 № А56-19610/ 2006 отметил, что факт отсутствия регистрации гражданско-правового договора, как того требует ст. 1027 Гражданского Кодекса РФ и, соответственно, недействительности сделки, не имеет значения в целях налогообложения. Поскольку услуги по договору реально оказаны, документально подтверждены и экономически обоснованы, контрагент по договору имеет право уменьшить налогооблагаемую прибыль на платежи по договору. Равным образом, Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении Президиума от 27.02.2007 № 13380/06 указал, что, хотя экспортный контракт на поставку товара фактически являлся недействительным, поставка товара по этому контракту была реально осуществлена. Поэтому налоговые последствия должны наступить.

Судебная практика приводит к выводу, что объект налогообложения нельзя рассматривать исключительно как точку пересечения налогового и гражданского права.[1] Хотя в реальности такое пересечение имеет место чаще всего. Исполнение по сделке, а чаще – исполнение договорного обязательства «рождает» у стороны сделки то, что в налоговом праве рассматривается как объект налогообложения. В этой ситуации

1 Надо иметь ввиду, что объект налогообложения образуется у лица не только из отношений гражданского оборота, но и из трудовых отношений. Однако этот аспект взаимосвязи с налоговым правом в статье не рассматривается.

совершенно справедлив научный вывод о производности и зависимости налогового права от гражданского. Вместе с тем, научный анализ практики позволяет сделать вывод, что объект обложения может образоваться у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, составляющих предмет гражданско-правового регулирования, но в конкретном случае не опосредованных гражданско-правовой сделкой или опосредованных ею, но являющейся с точки зрения гражданского права недействительной. В этих случаях нельзя утверждать, что налоговое право производно и вторично по отношению к гражданскому праву. Напротив, такие ситуации служат доказательством того, что налоговое право относительно автономно от гражданского. Автономия налогового права по критерию объекта налогообложения имеет место, таким образом, в двух случаях; а) если объект налогообложения образуется в результате товарно-денежных отношений, не опосредованных гражданско-правовой сделкой, б) если объект обложения образуется как исполнение по сделке, которая с гражданско-правовой точки зрения является недействительной.

Из всего сказанного видно, что автономия налогового права по критерию объекта налогообложения проявляется как частный случай в системе отношений зависимости и производности налогового права от гражданского. Однако, принимая во внимание тот факт, что объект налогообложения образуется у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, в частности, отношений гражданского оборота, как опосредованных, так и не опосредованных гражданско-правовой сделкой, следует принять во внимание, что источником образования объекта налогообложения является результат реализации товарно-денежных отношений.

Проблема автономии налогового права по критерии объекта налогообложения заставляет, тем не менее, признать, что, если налоговое право не всегда зависимо и производно от гражданского права, то, по крайней мере, в отношениях гражданского оборота оно всегда служит индикатором того или иного блага, принадлежащего лицу в качестве объекта налогообложения. Иначе говоря, с точки зрения налогового права юридическая квалификация товарно-денежных отношений, явившихся источником появления у лица того или иного социального блага очень важна. Именно благодаря юридической квалификации (гражданско-правовой оценке) тех или иных отношений только и может быть

доказано, является то или иное благо объектом налогообложения или нет.[2] К примеру, для привлечения лица к налоговой ответственности в случае неуплаты им налога с дохода, полученного в рамках гражданского оборота, налоговый орган должен доказать, что этот доход фактически опосредован гражданско-правовой сделкой, исполнение по которой образует объект налогообложения по Налоговому Кодексу РФ.

Постановка проблемы взаимосвязи гражданского и налогового права в контексте объекта налогообложения ценна тем, что позволяет исследовать объект налогообложения в русле правоприменения, а не правотворчества. Соответственно, такое исследование позволяет дать принципиально иное определение объекта налогообложения, ориентированное на динамику, а не статику его характеристик. С учетом отмеченного объект налогообложения можно определить как социальное благо, образующееся у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, *гражданско-правовая квалификация которых соответствует источникам образования объекта, предусмотренным в НК РФ.*

Автономия налогового права от гражданского проявляется и в контексте так называемой проблемы «частно-правовых конструкций».

Анализ налогового законодательства России показывает, что в нем используются частно-правовые конструкции, однако их реализация в налоговом правоотношении требует адаптации к этому правоотношению. Такая адаптация и есть свидетельство относительной независимости, автономии налогового права от гражданского.

Использование гражданско-правовых конструкций в налоговом праве обусловлено тем, что в ходе налогово-правового регулирования, являющегося деятельностью интеллектуальной, законодатель ориентируется на уже существующую традицию регулирования имущественных отношений, представленную гражданским правом. Это проявляется в перенесении в налоговое право частно-правовой терминологии, а нередко и частно-правовых конструкций, требующих адаптации к отношениям налогово-правовой природы. В связи с этим в ст. 11 НК РФ установлено

2 В этом отношении совершенно прав С.В. Овсянников, утверждающий, что гражданско-правовая сделка не может игнорироваться для целей налогообложения. «Налоговое право, как правило, «доверяет» гражданскому в вопросах юридической квалификации (перевода на язык права) экономического характера тех или иных актов гражданского оборота». См: Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права// Вестник ВАС РФ 2009 № 1. С. 87.

: «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». В этой связи можно предположить, что конструкции «солидарные должники» (п.7и 8 ст. 50 НК РФ), «налоговое правоприемство», (п. 1-7 ст. 50 НК РФ), а возможно и некоторые другие порождены аналогией гражданско-правового регулирования, во-первых, в смысле введения в налоговое законодательство гражданско-правовой терминологии, а во-вторых, в смысле введения в налоговое право элементов гражданско-правового режима этих конструкции.

К примеру, в Налоговом Кодексе РФ не установлены какие-либо правила относительно солидарных должников кроме того, что они упоминаются в нем и могут вводиться по решению суда. Исходя из ст. 11 НК РФ логично предполагать, что к исполнению налоговой обязанности солидарными должниками могут быть применены правила статей 323-325 ГК РФ. То есть, правила о правах кредитора при солидарной обязанности, правила исполнения солидарной обязанности одним из должников и правила о недопустимости возражений против требований кредитора при солидарной обязанности. Единственный элемент гражданско-правового режима солидарных должников, который «не работает» в налоговом правоотношении, это требование об установлении солидарной обязанности договором или законом (ст. 322 Гражданского Кодекса РФ), ибо в налоговое правоотношение солидарные должники могут вводиться только по решению суда в двух случаях. (п.7 и 8 ст. 50 Налогового Кодекса РФ): а) при разделении юридического лица, если разделительный баланс не позволяет определить долю правоприемника реорганизованного юридического лица, либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правоприемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов; б) если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов.

В целом можно утверждать, что в случае с солидарными должниками имеет место адаптация гражданско-правовой конструкции солидарных

должников к налоговому правоотношению. Соответственно, нельзя утверждать, что правовой режим солидарных должников в налоговом праве аналогичен правовому режиму солидарных должников в гражданском праве. Он отличается от гражданско-правового режима по существу, т.к. является в налоговом праве режимом факультативным и чрезвычайным. Конструкция «солидарные должники» вводится в налоговое правоотношение по решению суда только в случае необходимости гарантировать исполнение обязанности по уплате налога или как мера борьбы со злоупотреблениями в налоговой сфере. Можно сказать, что введение конструкции солидарных должников в налоговое правоотношение представляет собой (в случае осуществления налогоплательщиком (должником) реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога (пени. штрафа) налоговое последствие гражданско-правового решения, не имеющего деловой цели.

Таким образом, конструкция солидарных должников в налоговом праве имеет особенности, обусловленные природой налогового правоотношения. А точнее, эти особенности определены противоречием, заложенным в самой сущности налогового правоотношения: между частным интересом налогоплательщика и публичным интересом государства.[3] Это сущностное противоречие как раз и может порождать злоупотребления в налоговой сфере, в частности в виде совершения реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога. Отсюда, конструкция «солидарные должники» не может быть перенесена из гражданского права в налоговое право в чистом виде, а объективно адаптируется к нему. В связи с этим, правовой режим солидарных должников в налоговом праве несколько отличается и должен отличаться от правового режима солидарных должников в гражданском праве.

Научный анализ показывает, что в большинстве случаев, когда в налоговое правоотношение Налоговым Кодексом РФ вводятся частноправовые конструкции(гражданско-правовые, семейно-правовые), искажение их правового режима в рамках налогового правоотношения объективно предпослано. Оно детерминировано не только властным характером налогового правоотношения, но имманентно присущим

3 См: Карасева М.В. *Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект.* М., 2005 С. 32.

ему противоречиями (как в случае с конструкцией солидарных должников), специфическими чертами налога как одного из экономико-правовых объектов налогового правоотношения и т.д. Можно говорить, что частно-правовая конструкция, «работая» в налоговом правоотношении, трансформируется в нем и адаптируется к нему.

В этом смысле весьма показательным примером является гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения. Как известно, последнее имеет место только при безналичном перечислении денежных средств через банковскую систему[4] и банк в нем является представителем должника. Соответственно, за несвоевременные перечисления банк отвечает перед должником (ст. 866, 872 Гражданского Кодекса РФ и др). Конструкция гражданско-правового расчетного правоотношения вводилась в налоговое правоотношение Законом РФ (п. 3 ст.11) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Согласно этой конструкции банк в налоговом правоотношении рассматривался как посредник между налогоплательщиком и бюджетом. Соответственно, налог считался уплаченным налогоплательщиком с момента поступления налога в бюджет, а в случае его не поступления по вине банка, последний отвечал перед налогоплательщиком. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П[5] фактически было признано, что гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения не может быть адекватно использована в налоговом правоотношении.[6] Суд установил, что правоотношение по уплате налога прекращается с момента списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Позже в Налоговом Кодексе РФ этот момент был определен фактом передачи налогоплательщиком в банк платежного поручения на уплату налога (ст. 45 НК РФ). Банк потерял функцию посредника в налоговом правоотношении. Он стал выполнять публично-правовые обязанности в отношениях с налогоплательщиком. Соответственно, в случае несвоевременного исполнения банком платежного поручения на уплату налога теперь он отвечает не перед налогоплательщиком, а перед государством. И, как следствие всего отмеченного, расчетного отношения как такового, т.е.

4 См: Новоселова С.А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений. *Автореф. дисс. канд. юрид. наук.* М., 2000

5 Рос. Газ, 1998, 20 окт.

6 См: Гаджиев Г.А. *Конституционные принципы рыночной экономики М.*, 2002 С. 259.

в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется.

Искажение гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения в рамках налогового правоотношения было предпослано, во-первых, властной природой налогового правоотношения, обусловившей возможность возложения на банк публично-правовой обязанности в отношении с налогоплательщиком; во-вторых, сущностью налога как платежа, представляющего собой отчуждение имущества налогоплательщика, что потребовало определение момента его изъятия.

Интересный пример введения в налоговое правоотношение частно-правовой конструкции являет п.1 и п.2 ст. 220 Налогового Кодекса РФ. Согласно законодательству, при исчислении налога на доходы физических лиц используется частно-правовая конструкция «общая совместная собственность». Установлено, что при реализации или приобретении имущества в общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества по договоренности или по их письменному заявлению. Исходя из Налогового Кодекса РФ, на первый взгляд может показаться, что в налоговое правоотношение вводится частно-правовая конструкция, которая должна «работать в отраслевом (частно-правовом) режиме, ибо никаких элементов специального режима в Налоговом Кодексе РФ не предусмотрено. Однако, практика показывает, что эта конструкция не может быть использована в налоговом правоотношении исключительно в частно-правовом режиме. К примеру, совершенно не понятна ситуация с получением налогового вычета у супругов или иных лиц, приобретших или реализовавших имущество на праве общей совместной собственности, если между ними не достигнуто договоренности о распределении суммы налогового вычета.[7] По логике гражданско-правового режима совместной собственности не достижение согласия между сособственниками на распределение размера имущественного налогового вычета должно проводить к невозможности реализации налогоплательщиком его права на налоговый вычет.

Однако, надо признать, что такое решение с точки зрения ст. 57 Конституции РФ не является адекватным. Ведь фактически исполнение

7 См: Кустова М.В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц // *Закон*, 2009 № 1. С. 163.

налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате НДФЛ (а налоговый вычет – один из составляющих элементов определения налоговой базы по НДФЛ) ставится в зависимость от третьего лица. Если третье лицо, являющееся сособственником имущества на праве общей совместной собственности, не согласно на решение вопроса о налоговом вычете – исполнение конституционной обязанности по уплате налога в режиме Налогового Кодекса РФ не может быть осуществлено налогоплательщиком. И наоборот. Выходом из ситуации для налогоплательщика является только перевод режима совместной собственности в режим долевой собственности, ибо согласно п.1 и 2 ст. 220 Налогового Кодекса РФ при реализации или приобретении имущества в общую долевую собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности Однако с публично-правовой точки зрения это тоже не нормально, ибо исполнение конституционной обязанности по уплате налога в полном соответствии с требованием закона требует гражданско-правовой активности налогоплательщика, т.е. для этого ему необходимо поменять гражданско-правовой режим собственности.

Учитывая, что в Российской Федерации нет семейного налогообложения, как то существует в Англии, США и т.д., и налогообложение является индивидуальным, очевидно, что в таком случае частный правовой режим общей совместной собственности должен быть адаптирован применительно к подоходному налогообложению В Налоговом Кодексе РФ такая адаптация пока не осуществлена, т.к. нет нормы, определяющей режим общей совместной собственности применительно к праву на получение налогового вычета в случае не достижения сособственниками соглашения. Ясно, что такую адаптацию должен произвести законодатель. Конституционный Суд РФ также в случае необходимости может решить этот вопрос, признав не конституционным зависимость права налогоплательщика на налоговый вычет от воли третьего лица. Из сказанного следует, что частно-правовая конструкция общей совместной собственности, используемая в налоговом правоотношении не может во всех случаях применяться «в чистом виде», а объективно требует адаптации к публично-правовой природе этого правоотношения.

Итак, анализ законодательства показывает, что в налоговом правоотношении используются конструкции,, традиционно используемые в частном праве, но адаптированные или требующие адаптации

законодателем к налоговому правоотношению с учетом его особенностей. При этом можно сделать вывод, что «введение» в Налоговый Кодекс РФ частно-правовых конструкций и их использование в налоговом правоотношении в адаптированном виде, т.е. в специфическом публично-правовом режиме вполне обосновано властным характером налогового правоотношения, присущими ему противоречиями, спецификой налога как одного из его объектов и т.д. Отмеченное опять-таки является свидетельством автономии налогового права.

Специфический аспект автономии налогового права от гражданского в контексте частно-правовых конструкций дает и судебная практика.

В ходе судебной деятельности осуществляется, как правило, толкование и последующее применение правовых норм. Для толкования суд может использовать самые различные специально-юридические средства, в том числе категории, правовые конструкции и т.д. из других отраслей права.[8] Кроме того, в ходе судебного правоприменения возможно и восполнение законодательных пробелов, т.е. решение дела по аналогии. Использование в таких ситуациях частно-правовых конструкций также не исключается.

Примеры использования гражданско-правовых конструкций «в чистом виде» для толкования налогово-правовых норм дает практика арбитражных судов в РФ. Анализ этой практики показывает, что чаще всего гражданско-правовые конструкции используются судами для толкования налогово-правовых норм, определяющих в системной связи с иными нормами налогового права налоговую базу по конкретному налогу. К примеру, ФАС СЗО в Постановлении от 14 апреля 2009 по ООО «Белогородская судоверфь» использовал гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит» (ст. 823 ГК РФ) для толкования нормы, установленной в подп.2 пункта 1 ст. 265 НК РФ, предусматривающей состав внереализационных расходов предприятия и. таким образом, влияющей на определение налоговой базы по налогу на прибыль. Суд отклонил довод налогового орган о том, что оформление с физическим лицом договора займа не позволяет учесть проценты по займу в составе внереализационных расходов, т.к. в целях налогообложения гражданско-правовые обязательства физических лиц не относятся к

8 См: Алексеев С.С. Право: азбука-теория – философия. *Опыт комплексного исследования М.*, 1999 С. 134.

долговым (п.1 ст. 269 НК РФ). Суд пришел к выводу, что между ООО «Белогородская судоверфь» и физическим лицом имел место договор купли продажи, по которому может быть предусмотрена обязанность покупателя (ООО) уплачивать проценты на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом. Опираясь на гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит» суд определил, что указанные проценты являются платой за коммерческий кредит, которая считается долговым обязательством по подпункту 2 п.1 ст. 265 НК РФ. Равным образом, в Постановлении ФАС ВСО от 11 декабря 2008 по акционерной компании «Алроса» суд, используя гражданско-правовую конструкцию «ответственность наследников по долгам наследодателя» (п.3 ст. 1175 НК РФ) дал толкование п.2 ст. 266 НК РФ, устанавливающей безнадежный долг как одно из оснований формирования внереализационных расходов предприятия, влияющих на определение налоговой базы по налогу на прибыль.

Арбитражная практика дает примеры использования частно-правовых конструкций для толкования норм, определяющих объект налогообложения, а также идентификации самого налогоплательщика. Так, Федеральный Арбитражный Суд Северо-Западного округа в Постановлении от 24 ноября 2003 года дал пример использования частно-правовой конструкции поручительства для толкования норм налогового права с целью определения дохода физического лица как объекта налога на доходы физических лиц. Суд отметил, что выплаты, произведенные ЗАО «ЗЕСТ» банку «Россия» за физических лиц, в отношении которых оно выступило поручителем, нельзя считать доходом этих лиц, ибо в силу ст. 365 ГК РФ поручителю, исполнившему обязательство, переходят права кредитора по этому обязательству в том объеме, в котором поручитель удовлетворил требования кредитора. В тоже время Высший Арбитражный Суд использовал конструкцию арендной платы, установленную в п.2 ст. 654 ГК РФ при рассмотрении доводов заявителя, обжалующего решение налоговой инспекции о начислении земельного налога.[9] Правовой режим этой конструкции состоит в том, что плата за пользование зданием или сооружением по договору аренды всегда в себя включает и плату за пользование земельным участком, на котором оно расположено.

9 Постановление Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2008 № 808/08

Использование этой гражданско-правовой конструкции в сфере налогообложения помогло суду, как следует из вышеназванного Постановления Президиума ВАС РФ, идентифицировать налогоплательщика, а точнее – установить, что субъект является арендатором, а не плательщиком земельного налога.

Помимо отмеченного, Высший Арбитражный Суд РФ еще в 2006 году устранил законодательный пробел, применив аналогию закона и введя в сферу налогообложения гражданско-правовую конструкцию «общий срок исковой давности» применительно к возврату излишне уплаченного налога. Суд установил, что заявление о возврате излишне уплаченного налога должно быть подано налогоплательщиком в суд в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.[10]

Из всего сказанного можно сделать вывод, что в современных условиях частно-правовые конструкции «в чистом виде», т.е. в отраслевом правовом режиме могут использоваться судом для толкования и последующего применения норм налогового права. Однако логический анализ и некоторые примеры из практики приводит к выводу, что пределы такого использования ограничены. В этом отношении весьма показательным является Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 № 3245/ 08, в котором суд использовал гражданско-правовую конструкцию распределения рисков, предусмотренную ст. 312 ГК РФ для толкования последствий исполнения налоговым органом денежной обязанности: возврата суммы налога ненадлежащему лицу. В науке справедливо отмечалось, что использование гражданско-правовой конструкции распределения рисков для определения прав и обязанностей в налоговом правоотношении вредно тем, что «может послужить основанием для привнесения в налогово-правовое регулирование такого понятия как риск, имманентно присущего гражданскому праву/ …/.[11] В гражданском праве понятие «риск» допустимо в силу того, что стороны правоотношения взаимодействуют на началах равенства, добровольности участия и т.д. Соответственно, риск как неприятность, могущая произойти, не будет обусловлена влиянием (правовой силой) противоположной стороны правоотношения.

10 См: Постановление Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 № 6219/ 06.
11 Овсянников С.В. Указ. соч. С. 92.

Противоположная ситуация складывается в налоговом правоотношении. Государство здесь является юридически более сильным субъектом, нежели противоположная сторона правоотношения. Оно всегда способно манипулировать этими отношениями. В частности, принять закон, не выгодный, «не удобный для налогоплательщика.» Поэтому «распределение рисков неисполнения имущественных обязанностей между участниками налогового отношения по правилам гражданского законодательства не соответствовало бы природе таких отношений».[12]

Пределы применения гражданского законодательства в налоговой сфере правоприменитель всегда должен устанавливать, сверяя с принципами налогового законодательства, властной природой налогового правоотношения, особенностями налоговой системы и т.д.

В целом, стоит подчеркнуть, что научный поиск аспектов взаимосвязи и относительной независимости, автономии налогового права от гражданского – перспективное направление научных исследований на ближайшие годы, ибо способно дать информацию для эффективного налогового законотворчества и правоприменения.

Prof. Marina V. Karaseva (Sentsova)
Kropotkina ST. 10-95
394003 Voronezh, Russia

12 Там же

ОБЯЗАННОСТЬ ПЛАТИТЬ НАЛОГИ КАК ОДНА ИЗ ВАЖНЕЙШИХ КОНСТИТУЦИОННЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

DUTY TO PAY TAXES AS ONE OF THE MAIN CONSTITUTIONAL DUTIES IN REPUBLIC OF BELARUS

Doc. Aksana N. Shupitskaya, Ph.D.

Аннотация: Налог как форма взаимоотношения индивида и государства имеет долгую историю. Его эволюция связана была с конкретизацией содержания, совершенствованием нормативной основы его учреждения и функционирования, развитием системы органов, обеспечивающих его собираемость. В первых советских белорусских конституциях обязанность платить налоги в качестве самостоятельного требования не упоминалась. Позже стала проявляться тенденция более полного регулирования финансовых отношений в Основных Законах. Нормативную основу налоговой системы в Республике Беларусь составляют Конституция государства, налоговый Кодекс Республики Беларусь, акты иных отраслей права. Современное состояние обязанности платить налоги характеризуется недостаточной стабильностью, множественным документооборотом в сфере налогообложения, налоговым давлением на экономику. Пути совершенствования анализируемой системы общественных отношений: уменьшение количества взимаемых платежей, совершенствование процедуры, связанной с взиманием налогов и сборов, развитием структуры налоговых органов и форм их деятельности.

Ключевые слова: Налог. Эволюция налога. Обязанность платить налоги. Тенденция более полного регулирования финансовых отношений в Конституции. Нормативная основа обязанности платить налоги. Проблемы налоговой системы. Направления реформирования налоговой системы.

Abstract: Tax as the form of regulation between individuals and the state has a long history. Its evolution is connected with maintenance concretization, legal base of its formation and function development, state institutions which are responsible for its collection development.

The duty to pay taxes was not remembered as an independent demand in the first Soviet constitutions. Later on, a fuller financial relations regulation in the Basic Law became a main feature of the Constitution. Tax systems legal base consists from the Constitution, Tax Code and legal acts of other branches of law. Today such problems as the lack of stability for analyzing relations, vast paperwork during the procedure, tax pressure on economy are characteristic for the duty to pay taxes. Implementation of reducing quantity of the taxes, developing of the procedure to collect taxes, state institutions responsible for analyzing the sphere of relations improvement are the ways of making the tax system more effective and progressive.

Keywords: tax, tax evolution, duty to pay taxes, more full financial relations regulation in the Constitution as a main feature, duty to pay taxes legal base, tax systems problems, directions of the reforming tax system.

Налог как форма взаимоотношений общества и государства, индивидов и государственных органов имеет долгую историю. С момента формирования первых государств и вплоть до настоящего времени его эволюция была связана с конкретизацией содержания, совершенствованием нормативной основы его учреждения и функционирования, развитием системы органов, обеспечивающих его собирание и контроль за его уплатой, а также развитием структуры налоговых платежей.

Налоги появляются одновременно с государством. Как наилучшая форма организации жизни людей государство представляет собой общечеловеческую ценность, использование которой все же может быть различным: в интересах всего общества или его части. Наличие собственной материальной базы является непременным условием функционирования государства. Значительную роль в создании последней играет налоговая система.

Изначально значение налоговой системы в жизни общества было связано с необходимостью наличия денежных средств, необходимых для содержание аппарата чиновников, полиции и армии, создания материальной основы их функционирования, т.е. строительства и содержания административных зданий, транспорта, связи. Но средства, полученные

от сборов налогов использовались также и для более благородных целей, например, для оказания помощи нетрудоспособным. В научной литературе в этой связи отмечается древнеримское государство, которое «не только оплачивало труд чиновников и содержало армию, но оказывало помощь солдатам-ветеранам и даже тем рабам-гладиаторам, которые по инвалидности и старости» не могли участвовать в гладиаторских боях. В целом, по мнению, Бельского К.С., исторический опыт человечества свидетельствует о том, что развитие государства, его превращение в правовое и социальное сделалось возможным вследствие наличия у государства собственных материальных средств, в том числе, денежных, добывавшихся различным способами, из которых наиболее древним и важным было налогообложение.[1]

Для первобытного общества, организованного на основе коллективной собственности и коллективного характера производства и потребления материальных благ, не было свойственно собирать налоги и перераспределять полученные денежные средства между членами общества. Экономические взаимоотношения между членами рода строились на основе отношений дарения. Хотя, как отмечают исследователи, «наряду с взаимным обменом дарами между всеми членами племени появляется процедура «редистрибуции» (redistribution)– перехода части продукции, произведенной в обществе или захваченной в качестве добычи во время набега по вертикали снизу вверх в распоряжение вождя племени и его приближенных».[2] Редистрибуция дала возможность выделиться из племенного союза группе людей – управленцев (вождей, сподвижников, военных командиров), которые, занимаясь управленческим процессом, и способствовали его совершенствованию, вплоть до создания государственных институтов.

Постепенно в системе властных полномочий государства начинает оформляться право взимать налоги с поданных. Соответственно, у последних получает законодательное закрепление обязанность налоги уплачивать. Французский исследователь М.Ориу право монарха единолично устанавливать и взимать налоги с населения называл королевским правом.[3]

В условиях неограниченной монархии королевское право приобретало характер антисоциальный, практически перерастая в злоупотребление. Примерами могут служить Франция эпохи Людовика XIV и Россия

1 Бельский К.С. Государство и налоги. *Государство и право*. – 2007. - № 11. – С. 56.
2 Косвен М. *Происхождение обмена и меры ценности*. – М.-Л., 1927. – С.38.
3 Ориу М. *Основы публичного права*. М., 1929. – С.39.

времен Петра I. Непосильным являлся налоговый гнет на крестьян во Франции, плативших огромный перечень налогов, из которых самым тяжелым была талья – поземельный налог, обременительный как своими размерами, так и приемами взимания.[4] В России в условиях затянувшейся Северной войны Петр I принял решение о введении в стране подушной подати, тяжело отразившейся на благосостоянии русского крестьянства. Злоупотребления в сфере налоговой политики монарха сыграли существенную роль в изменении государственных строев различных держав. Постепенно право устанавливать налоги стало переходить к парламенту, что нашло свое законодательное закрепление.

Близкое к современному закрепление конституционная обязанность платить налоги получает в конституциях белорусского советского государства.

В первых советских белорусских конституциях обязанность индивидов и субъектов хозяйствования платить налоги не упоминается в качестве отдельной обязанности. О существовании последней можно сделать вывод на основании п.2 Декларации прав трудящегося и эксплуатируемого народа, которая стала частью Конституции Социалистической Советской Республики Белоруссии 1919 года, утверждавшего, что «в целях уничтожения паразитических слоев общества и организации хозяйства вводится всеобщая трудовая повинность».

Конституция БССР 1927 года, принятая в связи с вхождением белорусского государства в состав Союза Советских Социалистических Республик, об обязанности платить налоги упоминала в связи с достаточно подробной регламентацией полномочий высших и местных государственных органов, в частности, Всебелорусского съезда Советов и Центрального Исполнительного Комитета Советов Белорусской Социалистической Советской Республики. К ведению съезда были отнесены общее руководство всей политикой и народным хозяйством белорусского государства, установление плана всего народного хозяйства и отдельных его отраслей, установление в соответствии с Конституцией и законодательством Союза Советских Социалистических Республик государственных и местных налогов, сборов и неналоговых доходов, а также заключение внешних и внутренних займов Белоруской Социалистической Советской Республики. Центральный Исполнительный Комитет БССР являлся верховным органом страны в период между съездами Советов.

4 Лефрен Ж. История налога во Франции // *Дело*. 1867. - № 9-10. – С.37-38.

Конституция БССР 1937 года также, как и предыдущие конституции, регламентировала обязанность платить налоги через полномочия государственных органов. Согласно статьи 19 Основного Закона ведению Белорусской Советской Социалистической Республики в лице ее высших органов власти и органов государственного управления подлежали, среди прочих, законодательство БССР, утверждение государственного бюджета БССР, руководство составлением и исполнением бюджетов республики, округов, районов и городов, а также установление в соответствии с законодательством СССР государственных местных налогов, сборов и неналоговых доходов. Особенность Конституции 1937 года заключалась также и в том, что она содержала отдельную главу – главу 6, регламентировавшую вопросы бюджета БССР. В соответствии со ст. 105 Конституции БССР каждый гражданин обязан был соблюдать Конституцию Белорусской Советской Социалистической Республики, исполнять законы, блюсти дисциплину труда, честно относиться к общественному долгу, уважать правила социалистического общежития.

Конституция БССР 1978 года более полно по сравнению с ранее действовавшими белорусскими Конституциями регулировала вопросы, связанные с обязанностью платить налоги. Так, в ст. 14 Основного Закона указывалось, что государство «в соответствии с принципом социализма «от каждого - по способностям, каждому – по труду» осуществляет контроль за мерой труда и потребления. Оно определяет размер налога на доходы, подлежащие налогообложению. Ст. 57 Конституции БССР требовала от граждан белорусского государства соблюдать Конституцию СССР, Конституцию БССР и советские законы, уважать правила социалистического общежития, с достоинством нести звание советского гражданина. Еще ряд статей Основного Закона БССР 1978 года имеет, как представляется, отношение к обязанности платить налоги. Это и обязанность беречь и укреплять социалистическую собственность, и обязанность оберегать интересы Советского государства и др.

На современном этапе конституционного развития прослеживается тенденция к более полному регулированию финансовых отношений в основных законах.[5]

Эта тенденция отражает и современная белорусская Конституция,

5 Боботов С., Фомина О. Конституция и налоги (опыт англо-саксонских стран) // *Хозяйство и право*. – 1997. – № 3. – С.145.

принятая 15 марта 1994 года с последующими изменениями и дополнениями, наиболее полно и многоаспектно закрепившая обязанность платить налоги. С одной стороны, Основной Закон Республики Беларусь закрепляет принципы правового государства, в том числе, и лежащие в основе налоговой системы белорусского государства. С другой, - он четко определяет законодательные, исполнительные, юрисдикционные и даже контролирующие полномочия государственных органов государства в налоговой сфере. Обязанность платить налоги впервые прямо указана как элемент правового статуса личности. Национальное Собрание Республики Беларусь – парламент – рассматривает проекты законов, в том числе, об установлении республиканских налогов и сборов. Совет Министров Республики Беларусь - Правительство разрабатывает основные направления внутренней и внешней политики и принимает меры по их реализации; обеспечивает проведение единой экономической, финансовой, кредитной и денежной политики; обеспечивает исполнение Конституции, законов и декретов, указов и распоряжений Президента Республики Беларусь. И в данном случае следует согласиться с известным российским государствоведом В.Е. Чиркиным, утверждающим, что указанное является не ограничением полномочий парламента, а разумным требованием, предполагающим совместную работу государственной машины, осуществляющей единую государственную власть.[6] Своеобразной «налоговой конституцией» называют современные исследователи положения Основного Закона, закрепляющие на высшем уровне обязанность платить налоги.[7] В Конституции Российской Федерации, например, это статья 57, в Конституции Италии – статья 53. В Конституции Республики Беларусь – это статья 56, согласно которой граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей. Конституционную основу обязанности платить налоги также составляют требования соблюдать Конституцию, законы государства.

Значение конституционного закрепления обязанности платить налоги – огромно. Фактически это результат эволюции соответствующих правоотношений, существующих между человеком и государством. Это

6 Чиркин В.Е. *Конституционное право: Россия и зарубежный опыт*. М., 1998. – С.357.

7 Кирхоф П. Государственные доходы // В кн.: *Государственное право Германии*. Т.2. М., 1994. – С.138.

возведение в ранг общесоциальной ценности налоговых связей. Это и повышение роли выполнения данной обязанности.

В основе налоговых правоотношений лежат практически все нормы Основного Закона белорусского государства. В преамбуле закрепляются цели развития белорусского общества и государства, а также принципы, на которых строятся указанные взаимоотношения. Здесь и ответственность за настоящее и будущее Беларуси, опора на неотъемлемое право на самоопределение, желание «обеспечить гражданское согласие, незыблемые устои народовластия и правового государства».

Раздел 1 Конституции Республики Беларусь «Основы конституционного строя», в первую очередь, закрепляет принципы устройства белорусского государства и общества на основе конституции. К их числу относятся принцип унитаризма, принцип демократического государства, его социальной и правовой направленности. Положения о том, что государство ответственно перед гражданином за создание условий для свободного и достойного развития личности, а гражданин ответственен перед государством за неукоснительное исполнение обязанностей, возложенных на него Конституцией, о полновластии народа, о верховенстве права также имеют непосредственное отношение к системе налоговых правоотношений, формирующихся и функционирующих в современной Беларуси. Раздел 4 Конституции Республики Беларусь, регламентирующий вопросы системы государственных органов, их компетенцию, раздел 5, регулирующий вопросы местного управления и самоуправления, раздел 6, касающийся деятельности на территории Республики Беларусь органов прокуратуры, а также комитета государственного контроля, и, наконец, раздел «Финансово-кредитная система Республики Беларусь» имеют непосредственное отношение к регламентации важнейшей конституционной обязанности субъектов – обязанности платить налоги.

В современных государствах действуют универсальные налоговые законы: налоговые кодексы, законы о налогах, выполняющие функции общей части налогового кодекса, законы о конкретных налогах.[8]

В Республике Беларусь конституционная обязанность платить налоги детально регламентируется целой системой налоговых законодательных актов.

8 Толстопятенко Г.П. *Европейское налоговое право*.М., 2004. – С.110.

Долгое время на территории белорусского государства в качестве основного законодательного акта, регламентирующего вопросы налогового производства, выступал Закон Республики Беларусь «О налогах и сборах».

На сегодняшний день основным законодательным актом в указанной сфере общественных отношений является Налоговый Кодекс Республики Беларусь. Общая часть Налогового Кодекса Республики Беларусь вступила в действие с 1 января 2004 года. Указанный нормативный акт определил предмет действия налоговых правовых норм, плательщиков налогов и сборов, объекты налогообложения. В Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь дается понятие налогового обязательства, способов его обеспечения, определяется процедура его исполнения. Особое внимание уделено в указанном нормативном акте вопросам организации налогового учета и налогового контроля.

Особенная часть указанного кодифицированного акта начала применяться с 1 января 2010 года. Особенная часть Налогового Кодекса Республики Беларусь определяет республиканские налоги и сборы, а именно: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Республике Беларусь через постоянное представительство, подоходный налог с физических лиц, налог на недвижимость, иные налоги и сборы.

Регламентация общественных отношений кодифицированным источником права является несомненным шагом вперед в развитии налогового законодательства. Как известно, кодификация представляет собой наиболее совершенную форму систематизации законодательства, предполагающую наличие одного главного документа – кодекса, в котором концентрируются основополагающие налогово-правовые нормы. Следует согласиться с мнением, согласно которому кодекс позволяет осуществлять устройство законодательства наиболее компактным образом. Кодифицированный источник права дает возможность максимально полно урегулировать определенную сферу общественных отношений, обеспечить ее согласованность.

Общественные отношения в сфере налогообложения регламентируются также и актами иных отраслей права. К ним относятся, например, нормы гражданского права, таможенного права, административного права. Соответственно, особую роль в реализации налоговых норм

имеют правовые правила, устанавливаемые Гражданским Кодексом Республики Беларусь, Таможенным Кодексом Республики Беларусь, Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях.

Особое значение в системе налогового законодательства имеют решения Конституционного Суда Республики Беларусь, в которых на основе толкования норм Конституции Республики Беларусь формулируются и конкретизируются понятия, используемые налоговым законодательством, а также принципы налогообложения.

Конституционная обязанность платить налоги – это мера должного поведения субъекта права. Она носит ярко выраженный политико-правовой характер и отличается высоким уровнем обобщения. Государству как управомоченному лицу противостоит в качестве налогообязанного «каждый» и «всякий» субъект. Данное правоотношение – общее, возникающее непосредственно на основе норм Конституции и действующее в максимально широких временных и пространственных координатах. Это правоотношение содержит в себе отраслевые поведенческие аспекты. Данная обязанность относится к активным обязанностям, т.е. предполагает совершение соответствующим субъектом (плательщиком налогов) активных действий.

Конституционная обязанность платить налоги в Республике Беларусь имеет проблемы как законодательного закрепления, так и своей реализации.

К числу болевых точек существующей налоговой системы относятся:

– ее громоздкость;
– недостаточная стабильность развития указанной сферы общественных отношений;
– множественный документооборот в сфере налогообложения;
– налоговое давление на экономику, в целом, и субъектов хозяйственной деятельности, в частности;
– преимущественно формальный характер установления фактов совершения налоговых правонарушений и, соответственно, привлечения к различным видам ответственности физических и юридических лиц и др.

Повышению эффективности норм налогового законодательства способствовали бы следующие меры:

– повышение качества издаваемых в данной сфере общественных отношений законодательных актов; недопущение ситуации, при

которой они будут противоречить друг другу либо позволять по-разному их интерпретировать;

- совершенствование практики применения актов законодательства в сфере налогообложения, включающее в себя как повышение уровня правовой образованности, правовой культуры субъектов в сфере налогового производства, так и упорядочение деятельности правоприменительных органов, чья компетенция касается сферы реализации налоговых норм, а именно: территориальных инспекций Министерства Республики Беларусь по налогам и сборам, подразделений Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, иных органов и организаций;
- упрощение налоговой системы белорусского государства, в том числе, и за счет уменьшения количества взимаемых налоговых платежей;
- упорядочение системы налоговых льгот;
- совершенствование процедур, связанных с взиманием налогов и сборов, а также установлением фактов совершения налоговых правонарушений и привлечением виновных к установленной законодательством ответственности;
- укрепление материально-технической базы налоговых органов, в том числе, создание единой информационной системы налоговых органов, объединяющих информационные ресурсы и позволяющих минимизировать затраты по обработке данных, относящихся к уплате налогов.

Реализация субъектами права конституционной обязанности платить налоги осуществляется, как правило, в форме соблюдения. Граждане и юридические лица обязаны выполнять нормы, к каковым относятся требования платить различные налоги и неналоговые платежи. Больной вопрос налоговой системы постсоветских государств – низкая собираемость налогов. В научных источниках приводятся следующие цифры: из 2,8 млн. юридических лиц лишь около 450 тыс. вносят налоговые платежи добросовестно и в установленный законом срок.[9] Недобросовестность граждан-налогоплательщиков также является значительной.

9 Пройдаков А.А. Влияние налоговой реформы на совершение правонарушений в области налогов и сборов. // *Юрист*. – 2003. – № 12. – С.42

В этой связи важное значение имеют четкие, ясные, непротиворечивые формулировки законодательных актов, стабильность налоговых норм, правовая информированность населения, повышение уровня правового сознания и правовой культуры. Как известно, до настоящего времени в большинстве государств, в том числе, и относящихся к так называемым цивилизованным государствам субъекты права платят налоги, поскольку испытывают страх перед применением к ним мер юридической ответственности. Между тем, для государства такой фактор обеспечения реализации правовых норм обходится слишком дорого: необходимо содержать государственные органы, обеспечивать всеобъемлющий контроль за гражданами и субъектами хозяйствования, нести серьезные затраты по привлечению виновных лиц к различным формам юридической ответственности за нарушения налоговых обязательств.

Вместе с тем, по состоянию на сегодняшний день еще пока не создан такой механизм работы органов финансового контроля, обеспечивающий бы формирование такой ситуации, при которой экономически более выгодно было бы уплачивать налоги, нежели противоправно уклоняться от них. И общественное мнение такую точку зрения разделяет. Социологическое исследование по изучению налоговой преступности показало, что на вопрос «Что в целях более эффективной борьбы с налоговыми преступлениями было бы целесообразно?» 45 % респондентов главных бухгалтеров организаций ответили: «Совершенствовать работу налоговых органов и органов налоговой полиции по профилактике, контролю, выявлению и пресечению налоговых преступлений.[10]

Таким образом, конституционная обязанность платить налоги является одной из важнейших обязанностей, эволюционизирующей одновременно с государством, всегда имеющей определенные проблемы, связанные с ее законодательным закреплением и реализацией и предполагающей постоянный поиск путей, направленных на ее совершенствование. Состояние указанной обязанности, в целом, определяет состояние налоговой системы государства.

10 Соловьев И.Н., Кикин, А.Ю. Елисеев, А.Н., Кучеров, И.И., Тамбовцев, В.Л. Криминологическая характеристика налоговой преступности // *Налоговый вестник*, 2002. – № 7. – С.130.

Doc. Aksana N. Shupitskaya, Ph.D.
per. Dovatora, 3/1
230000, Grodno
Belarus
oshupitskaya@hotmail.com

PERSPECTIVES OF INTRODUCTION AN INSTITUTION OF A CONTRACT TO THE TAX PROCEDURE IN POLAND

mgr Justyna Siemieniako

Abstract: Tax law is an exceptional restrictive branch of law. Act regulations play there a particular role – they form tax relations in a strict way. That's why a contract can be used in particular situations. The project of a bill of "General Administrative Law" predicts a possibility of conclusion of the administrative contract. The subject of this paper is a regulation of that contract. The contract is here indicated as the means, that can help to relieve a tax administration of exact case explanation. Consequently, it will allow to concentrate on taxpayer inspection.

Keywords: tax law, tax procedure, administrative contract, Poland.

Introduction

The economic crisis present in Europe, including Poland, forced the Ministry of Finance to take specific actions. The Ministry of Finance has implemented an austerity program. The Tax Administration has started to limit its expenditures. Within the framework of saving policy, the Tax Administration has been 'slimmed down" by reducing staff. According to the reports, there has been an attempt to increase savings in respect to inspection of the taxpayers, through implementation of new rules of choosing them. However, these revisions often adversely affect the effectiveness and efficiency of the tax service.[1]

On the other hand, the Ministry of Finance takes legislative actions aimed at improving the effectiveness of control and combating tax evasion. The purpose is to restrict the black economy by strengthening the competitiveness of the economy and contributing to the development of entrepreneurship. Attention is given to the need for strong and effective tax service and also to

1 Błędem są oszczędne kontrole, *Gazeta Prawna* z dnia 21 maja 2009r., http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/319654,bledem_sa_oszczedne_kontrole.html,2

promote the voluntary fulfillment of tax obligations – along with the need for appropriate legal arrangements. Specific attention is paid to the need to carry out the tasks to improve the image of the tax administration and to build citizens' confidence in the tax administration.[2]

A solution that can significantly affect the efficiency of tax administration, while promoting the voluntary implementation of tax liabilities and stimulating citizens' trust in tax administration, is to introduce options for action based on consensus, including agreements between the tax authority and the taxpayer. Less time and human resource consuming actions of the tax administration will allow for greater involvement in controlling taxpayers, reducing the black economy and ultimately contributing to economic growth.

The current situation for contracts in tax and administrative law in Poland and other countries

Currently, in the Polish tax system, most tax liabilities arise by law. Only a few arise by passing a governing act – the decision of the tax administration.[3] The formation of the obligations arising by law is associated with the institution of self-assessment (collection by the payer). In taxes, where there is self-assessment, the role of the tax authorities is different than when we are dealing with taxes arising through the issuance of the decision. The tax authorities do not make the calculation here, but verify the calculation made by the taxpayer (the payer). If the authority finds irregularities, it shall conduct a review by passing a decision (therefore it acts only then in a governing, authoritative way). Such verification of self – assessment by tax authority involves the need for tax control, and in the event of irregularities – the conduct of the tax proceeding. This means a significant commitment of personal, time and financial resources. Due to the particularities of tax law, complexities of legal regulations and complications in legal and tax relationships, there are often disputes between taxpayers and tax authorities. The subject of disputes are

2 Com. Undersecretary of State's in Ministry of Finance answer to interpellation nb 7462 about strategy and plans of tax and treasury administration development and the administration's role in black economy combating, 23 lutego 2009r., http://www.podatki.biz/artykuly/24_6863.htm

3 For example the obligations in agricultural tax, property tax that are paid by natural persons, Inheritance and donation tax, lump sum income tax, arise In this way

both issues related to relevant facts and with the understanding and interpretation of the law. The resulting disputes are often carried out not only by tax authorities of first and second instance, but also before administrative courts of both instances. The principle of legality requires that the tax authorities shall carry out the dispute even if the cost of such litigation far outweighs the value of the receivables, which are in dispute. Accordingly, institutions which allow the agreement between the taxpayer and the tax authority are introduced to the tax law. They can be found not only in the Tax Code, but also in acts governing various taxes. In most of these institutions, the agreement is not indicated as a form of action. Possibilities of looking for and achieving consensus have rather hidden character. There is a certain exception for the advance pricing agreement and an agreement for the transfer of ownership of goods or property in return for tax arrears, however in the first case the matter is finally dealt with in the form of an administrative decision, and in the second – the contract is concluded between the taxpayer and the administrative authority with the consent of the tax authority (so this is not a pure agreement between the taxpayer and the tax authority).

Although in the Polish tax law, there is currently no possibility of an agreement between the taxpayer and the tax authority, the legislator more and more often recognizes the need for solutions in which these entities can communicate, build consensus and thus prevent disputes, possibly to avert the dispute in time. Particular significance shall be attributed to enabling the correction of prior tax returns after a tax or fiscal audit, when the tax authority in the inspection report shows its position, and a taxpayer, if he agrees with the findings of the tax authority, may pay the tax receivable and prevent the initiation of the tax proceeding and the penal-fiscal liability.

However, in the Polish legal system, there is no possibility of concluding a contract in cases where the facts are extremely difficult to determine, or if there are serious doubts about the legal situation. The need for such solutions is often signaled by the doctrine of tax law. This institution is also known in other legal systems.[4] They function, for example, in Germany, France, United States, Austria, Spain, Belgium. Of course there is a lot of differences (eg. conditions of admissibility or judicial review) between them. The need for administrative agreement in the Polish law is widely discussed in Poland by representatives of the doctrine of administrative law. For example, in May

4 An administrative contract is used in German legal system as a tatsächliche Verständigung.

2007 in Wroclaw, there was a conference, which concerned the issue of contracts in administration. Attention was paid there to the conditions of social, organizational and economic matters, which necessitate the use of forms such as contracts, agreements and settlements in greater extent, as well as the need to improve quality and efficiency of administration, as a consequence of social and economic development of Poland.[5]

Bilateral forms are also known in administrative law. Settlements, civil contracts, administrative agreements exist there. Public law contract is not known in administrative law yet. This sort of contract could be an alternative form with a special meaning in Construction Law, Environmental Protection Law or Commercial Law. That forms of acting are also connected with activity for the benefit of society. It's important to remember, however, that a role of tax administration is different – the most important task is to collect money for the Treasury. That's the reason why the role of administrative contracts must be smaller in tax law than in administrative law.

Project

As a result of extensive discussion of the representatives of the administrative law doctrine on the need to regulate issues outlined above, a bill of "General Administrative Law" (POPA) was created. The chapter "The agreements and administrative contracts" was introduced there. The Act (POPA), in accordance with its subjective scope, would apply to all areas of regulation of broadly defined administrative law, that is in legal regulations governing the organization and activities of public administration in systemic, procedural and substantive sphere, including – what needs to be particularly emphasized – financial law.[6]

Undoubtedly the most significant and absolutely novel regulation on the grounds of Polish tax law shall be the one that allows for conclusion of administrative contracts, where the parties will be the tax authority and the taxpayer. As it has been already mentioned, in the Polish tax law there are regulations essentially based on the agreement between the taxpayer and the

5 Boć, J. Dziewięcka-Bokun, L. (red.) *Umowy w administracji*, Wrocław 2008.

6 Przepisy ogólne prawa administracyjnego – uzasadnienie projektu ustawy, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, Biuletyn RPO 2008, nr 60, s. 69.

tax authority, but such agreements do not confer binding power[7] and in most cases they do not have the form of a contract.

The administrative agreements are likely to become typical bilateral, consensual forms of activity based on the equivalence of the parties involved in them. On the other hand, due to the fact that they will be subject to administrative courts control, the weaker party of such agreements (the taxpayer) will be able to find adequate protection in any dispute that arises in connection with the agreement concluded with the authority. Pursuant to Article 41, paragraph 1 of POPA, the public authority, competent to deal with the matter referred to in Article 1, through an administrative decision or by taking any other act or governing activity, shall be entitled to conclude a contract with persons whose legal interests or obligations that issue concerns, unless precluded by specific provisions (administrative contract).

From the tax procedures' point of view, a far greater importance shall be attributed to the provision of paragraph 3 of that article; according to which the agreement referred to in paragraph 1, may also be used to determine the facts or legal status of the case, if on the basis of the evidence in the investigation, conducted under the applicable rules of administrative procedure, it was impossible to determine them or it required to bear costs out of proportion to the goal of the proceedings (the settlement). Within the authors of POPA's intention, the proposed solution shall help to deal with a number of cases in which the contents of the decision (other governing activity) are not clearly resolved by the provisions of existing law.[8] Following this regulation, the authors stipulated the change of Article 207, § 1 Tax code. Under the new wording, this provision would provide that the tax authority shall rule by passing a decision, unless the law provides otherwise (Article 49 of POPA). The proposed solution is based on the concept of the general admissibility of the agreement, the conclusion of which depends on the circumstances of the case and the intention of the parties of the legal relationship.

In this way, the possibility of concluding an agreement is not dependent on the existence of rules allowing or ordering in a specific situation to regulate

7 Com. Advance pricing agreements, or the agrement that can be concluded when the taxpayer makes tax return's correction after receiving audit report See: Pietrasz, P., Siemieniako, J. *Korekta deklaracji w toku postępowania kontrolnego, Przegląd Podatkowy* 2007, nr 12, s. 43–47; Siemieniako, J. Charakter prawny decyzji w sprawie porozumienia (art. 21i o.p.), *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, nr 1, s. 41.

8 Przepisy ogólne prawa administracyjnego – uzasadnienie projektu ustawy, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, Biuletyn RPO 2008, nr 60, s. 101.

legal relations by contract. It is emphasized that the contractual form does not mean freedom of shaping the content of formed rights and obligations in the area of exercising of public administration, and only releases from the rigid framework of issues (particularly procedural barriers).[9] General admission of replacing administrative decisions, other acts and governing activities caused that the adjustment of general framework of this institution was also necessary. The authors identified thus further limiting elements such as: the subject of a contract and entities entitled to its conclusion, the general rules for acceptable content of contracts and situations in which such agreements would be deemed legally ineffective, and the mode of determining these effects. A reference is also made to the appropriate application of civil law at the conclusion, the execution and termination of such contracts, the failure to execute a contract, and how to determine this fact and the issues of compensation liability.

The subject of a Contract

The parties to the contract shall be a public authority competent to settle the matter by a decision or by taking any other act or governing activity and, on the other hand, a person whose legal interests or obligations that case concerns. On the tax administration's side will, therefore, be a tax authority competent *ratione loci* and *ratione materiae*, however the phrase "to settle the matter", not "to resolve the case" means that the authors had in mind not only decisive acts but also for example the implementation of substantive activities – technical support (registration, entry into the register, the seizure of goods or property rights in enforcement or security proceeding). The other party of the contract may be the taxpayer, the payer, collector of payments, successor, or even a third party, in situations where the case refers to their obligations (or legal interests) and the authority may settle their case by decision or by any other act or activities of governing character. One cannot exclude that the party of a contract shall be an entity controlled within the tax audit or tax inspection, and obliged in an enforcement proceeding.

9 Kijowski, D.R. Umowa administracyjna w części ogólnej polskiego prawa administracyjnego, [w:] *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego,* pod red. J. Bocia i A. Chajbowicza, Wrocław 2009, s. 285.

The object of a contract

The object of the contract shall be the rights and obligations of the parties, which were to be established (in the case of relationships arising by law – defined) as a result of an administrative decision or other governing activity (Article 41 item 2 of POPA). The object of the administrative agreement was, however, significantly limited by the statement that the conclusion of a contract is possible, unless precluded by specific provisions. It can be expected that this provision will – especially at first – create difficulties as to the interpretation.[10] Currently, as a matter of course, there are no direct regulations that would exclude the possibility of conducting contracts in the tax law.[11] Of course, in a situation in which the statutory provisions provide for the exact type of case, the form of a decision or other act of a governing character cannot be an obstacle for the conclusion of the contract – from the wording of this regulation, it is clear that the contract will be an alternative form for such cases.

The doctrine of administrative law indicates that real obstacles to the administrative contract are cases in which specific provision shall oblige the authority to pass the decision in a specific form and content, and where the oblige to use the decision as a document in relationships with other entities.[12] Moreover, the contradiction between the contract and provisions of law or cases when the agreement would serve to circumvent or misuse the law are obstacles resulting directly from the provisions of POPA. On the basis of the tax law, situations where the binding laws come into play should be treated as obstacles. Unlike in the civil law, the legal and tax relationship are fully formed by the legal norm.[13] Governing these issues in the form of a contract is therefore inadmissible. In particular, the parties of legal and tax relationship are not able to decide whether the obligation to provide tax arises in a

10 The way of understanding that obstacles (strictly or widely) will influence on contract concluding practice spreading – see. D.R. Kijowski, *Umowa administracyjna…,* op. cit., s. 288.

11 There was directed attention in doctrine and jurisdiction to a problem inadmissibility of contractual regulation of tax duty. It's a relation under administrative law and it's strictly formed by tax law norms.; see. np. Brzeziński, B. Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym, [w:] *Studia podatkowe,* pod red. J. Głuchowskiego, Toruń 1991, s. 7; Pietrasz, P. [w:] Kosikowski, C., Etel, L., Dowgier, R., Pietrasz, P., Popławski, Presnarowicz, S. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 813 i n.; wyrok NSA z dnia 20 maja 1999 r., III SA 5036/98, LEX 40952.

12 Kijowski, D.R. *Umowa administracyjna…,* op. cit., s. 289.

13 Nita, A. *Stosunek prawnopodatkowy*. Kraków 1999, s. 16.

specific situation, on whose benefit the provision is to take place or in what amount the tax receivable is to be paid. Because of the wording of Article 217 of Constitution, the contractual formation of rules for granting tax reliefs and remissions, or categories of entities exempt from taxation, shall also be excluded. The particular laws govern issues, such as territorial area of the validity of legal and tax norms, an entity and subject of taxation, the tax base and tax rate in an absolute manner. For obvious reasons, the possibility of concluding contracts will therefore be limited to certain matters. In most cases, in relation to the rights and obligations of passive entities of legal and tax relationships, concluding the contract for various reasons will not come into play, for example the value, term and place of payment of the tax are defined as mandatory by the provisions of tax law (Article 6 op), in addition in most taxes, we deal with self-assessment, therefore the case is not subject to decision or other governing act or activity; in registration matters decision are issued, but the regulations on this subject leave no room for agreement between the taxpayer and the tax authority; the obligation to keep tax records result directly from the tax provisions and does not require issuing any governing act.

However, it seems that the possibility of contractual regulations exist for the deferred payment terms, spreading the tax liability or tax arrears into installments, including interest for late payment, remission of tax arrears (Article 67a Tax Code.) In general – if the tax rules provide the governing form for the authority's activities, and also a freedom during the decision-making in the form of administrative discretion, and the consent of the authority is stipulated, it seems that this is one of the areas for administrative contract in tax law.[14] In addition, you may forecast the consensual actions in situations where an entity is involved in many proceedings, not only at the stage before the tax authorities but also before administrative courts. The agreement could provide for activities such as the withdrawal of appeals or complaints to the administrative court, or alteration of the decision verified by court.

As it has been already mentioned, the settlement regulated in Article 42, Paragraph 3 of POPA shall have a significant meaning. As the doctrine noticed, in contrast to the previously mentioned administrative contracts, alternatives

14 At present, there is no possibility to oblige a tax authority to a particular behaviour, for example to make or not to make a decision. This kind of obligation would be null and void. That behaviour would break constitutional rule of legalism. Tax authority's assurances couldn't be executed both under administrative and civil law– comp. Rypina, M. Wierzbowski, M. Umowa z organem w postępowaniu administracyjnym, *Państwo i Prawo* 2010, nr 4, s. 22–23.

to an administrative act, the settlement could be concluded even in cases where the provisions of law exclude the possibility of contract replacing the decision.[15] Such a regulation provides for the possibility of concluding a contract that shall be used to determine the facts or the legal status of the case if their verification on the basis of evidence in the investigation proceedings, conducted under the relevant provisions on Administrative Procedure, turned out to be impossible, or required to bear costs out of proportion to the goal of the proceeding. This institution corresponds to a subordinate contract, regulated in the German Law on Administrative Procedure, called the „settlement" there (Vergleichsvertrag).[16] The settlement conclusion shall exonerate the public administration body from obligation of complying with the standards, application of which in normal course would be mandatory, in particular the obligation to clarify the facts of the case. Turning to the field of tax law it should be noted that Article 41 item 3 of POPA would allow exceptions to the general principle of material truth, according to which the tax authorities shall take all necessary actions to clarify the exact facts of the case (Article 122 Tax code). The doctrine expressed the need for this institution in situations that are specifically difficult from evidential point of view, for example in cases where it is necessary to estimate the tax base.[17] On the grounds of the German law, it is also often applied in determining the value and future directed prognoses.[18]

Interpretation of the Article 41, item 3 of POPA will require to determine what is meant by "costs" and "the target of proceeding". The term of costs should not be identified with the term "costs of proceeding" as referred to in Chapter 23 of Tax code Regarding to the purposefullness of conclusion of an administrative contract, the tax authority should have in mind the principle of

15 Kijowski, D.R. *Umowa administracyjna…,* op. cit., s. 289.

16 § 55 Verwaltungsverfahrensgesetz, that states that a lack of clarity removing about facts of case or legal status is a way of mutual concession is possible by administrative contract concluding if tax authority determines it for advisable.

17 A. Kostecki noticed a need of use a contrach for estimation – comp. Kostecki, A. Instytucja tzw. faktycznego porozumienia w niemieckim postępowaniu podatkowym, [w:] *Ius suum quique, Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, Warszawa 2005, 205–215.

18 Seer, R. *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln 1996, s. 11. Value establishing in polish tax law is regulated for example in art. 14 ust. 1 corporate income tax (tekst jedn. Dz. U z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), art. 19 personal income tax act (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), art. 8 ust. 3 i 4 inheritance and donation tax act (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 143, poz. 1514 ze zm.), art. 6 ust. 2 i 3. tax on acts in civil law act (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.).

proportionality and the principle of equality of citizens. Only after an analysis of costs, understood also – in my opinion – as the time and personal costs associated with difficulties in establishing the facts or law, the authority may deem appropriate the conclusion of an administrative contract (arrangement).

It is hard to imagine that the discussed institution of the arrangement could serve to determine the legal status of the case on the grounds of Polish tax law. In all tax procedures, this prerogative is reserved exclusively to the tax authorities. The tax authority justifies the decisions and resolutions from legal side by itself – Art. 210, § 1, item 6, Art. 217, § 1 and § 2, 4 op, performs the legal evaluation of the case subject to control – art. 290, § 2 point 6a o.p. In this extent it does not envisage the possibility of cooperation with the entity, which the administrative act or protocol of the control refers to. Contractual formation of the legal position would be vulnerable to the charge of infringement of the constitutional principle of legality and tax equality.[19]

Ineffectiveness of the contract

The proposed statute provides a solution for situations where a contract is contrary to the provisions of law or circumvents the law. In these situations, the rigor of ineffectiveness of a contract is stipulated. The doctrine emphasizes that the contract will be ineffective when it is contrary to the provisions of substantive law, because the procedural law applicable in cases ruled by administrative decision do not apply.[20] A higher authority will adjudicate the nullified contracts.

The bill provides that in case of breach of a contract by a public authority, the other party – apart from the compensation claims – is entitled to bring an action for inactivity of administrative authority to the administrative court. The effect of breach of contract by the other party would be the initiation and conduction of an enforcement proceeding.

In matters of contract concluding, realizing and terminating, that were not

19 In exceptional situations german courts and doctrine allow to use agreement also in legal issues, for example if unclear legal terms are used in legal act or in situations, if simultaneously facts of the case explanation is impossible– com. Englisch, J. *Bindende „tatsächliche" Und „rechtliche" Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, Bonn 2004, s. 25.

20 Kijowski, D.R. *Umowa administracyjna*…, s. 291.

regulated separately, civil code will properly apply. In particular, the rules for defective declaration of will and the possible recession of a contract shall apply.

Disputes arising from administrative contracts would be subject to the jurisdiction of the administrative courts. This solution is justified and necessary because of the weaker party of the public relationships, that is a taxpayer.

Conclusion

The existence of solutions based on the agreement in the Polish legal system shows that the legislature recognizes the need for such solutions. There is a strong likelihood that the bill will pass through the legislative procedure. But it is uncertain to what extent solutions outlined above will apply in the tax practice (it is worth noticing that most of the adjustments based on the agreement have so far been of limited practical significance). This will depend largely on the openness of the tax authorities and administrative courts to this form of action. Adoption of the administrative agreement in tax law could be a sign of cultural change and the progressive maturity of Polish civil society.

mgr Justyna Siemieniako
Ul. Bukowina 8
18-106 Niewodnica Kościelna
Poland

PROBLÉMY NEDOKONČENÉ HARMONIZACE PŘESHRANIČNÍCH FÚZÍ JAKO BARIÉRY PRO VOLNÝ POHYB KAPITÁLU[1]

PROBLEMS IN CROSS-BORDER MERGERS AS AN OBSTACLE IN FREE MOVEMENT OF CAPITAL

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc.

Abstrakt: Předložený text se věnuje problematice přeshraničních fúzí z účetního hlediska a dovozuje, že nedokončená harmonizace je zejména v oblasti účetních souvislostí fúzí. Jako hlavní problém pro úspěšnou realizaci přeshraničních fúzí se jeví rozdílný přístup jednotlivých členských států k rozhodnému dni pro účetní účely, tj. k okamžiku, který je vymezen jako den, od něhož se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání společnosti nástupnické. Tento den je možno považovat za okamžik ekonomického spojení fúzujících subjektů, od tohoto dne je hospodaření na společný účet. Na vymezení tohoto dne jsou zpravidla navázány i daňové povinnosti společností týkající se daně ze zisku. Druhým analyzovaným problémem je přístup k oceňování majetku a závazků, které získává nástupnická společnost od společnosti zanikající. Účetní přístupy některých států umožňují právo volby (ocenění v historických účetních cenách nebo ocenění reálnou hodnotou – fair value), jiné státy naopak striktně požadují přístup jediný. Různý přístup k oceňování představuje problém pro srovnatelnost účetních informací získávaných od právního nástupce po fúzi. Avšak rozdílný přístup k rozhodnému dni může objektivně znemožnit realizaci přeshraniční fúze. Jako možné řešení této situace je navrhována novela současné české právní úpravy pro fúze, tak abychom se přizpůsobili různým právním úpravám v členských státech EU a umožnili tak bezproblémové fúze českých společností.

1 Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR „Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze“ (registrační číslo P403/10/1982).

Klíčová slova: přeshraniční fúze, rozhodný den, společný projekt fúze, oceňování aktiv a závazků.

Abstract: This paper examines the accounting aspects of cross-border mergers and deduces that the bottleneck in cross-border merge harmonization lies especially in the accounting aspects of mergers. The main obstacle in successful realization of cross border mergers is a different approach of EU member states to decisive day determination; the decisive day is a date from which the transactions of the merging companies will be treated for accounting purposes as being those of the company resulting from the merger (i.e. the successor company). This day is supposed to be considered as the moment of economic merge of merging entities, business is joint for the merging entities since the decisive day. Determination of the decisive day has tax consequences too; income tax duties of the entity are dependent on the determination of decisive day. The second issue, examined in this paper, is valuation of assets and liabilities which the successor company gains from merging company. Accounting aspects of some states allow optional valuation (valuation at historical costs or fair value), other states strictly require a single approach. Different approaches to valuation bring problems in accounting information comparability after the merge. Moreover, different approaches to determination of decisive day could cause an impossibility to realize cross border mergers at all. A possible solution of this situation is an amendment of the Czech law for cross-border mergers in order to unify the conditions for different approaches existing in different European countries and enable to perform cross-border mergers without obstacles.

Keywords: Cross-border merger; Decisive day; Common draft terms; Valuation of assets and liabilities.

Úvod

Přeshraniční pohyb kapitálu, zboží, služeb a pracovních sil je považován za základní svobody v rámci Evropské unie. K jejich podpoře je vydávána celá řada směrnic. Jako nevýznamnější je možno uvést Desátou směrnici Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností. V současnosti tato směrnice byla transponována do právních řádů

všech členských států a zdá se, že by přeshraničním fúzím nemělo nic stát v cestě. Bohužel není tomu tak.

Fúze jsou procesy nejen právní, ale také ekonomické a mají své účetní a daňové souvislosti. Právě nedotažení harmonizace těchto procesů v oblasti účetní představuje dosud neodstraněné překážky pro realizaci přeshraničních fúzí. Provázanosti obchodního práva, které umožňuje volit formu fúze a tím i zvolit způsob účetního zobrazení se v minulosti věnoval zejména Pelák (2006[2] a 2008[3]), na mezinárodní úrovni se tomuto problému věnuje Pala (2010[4]), Tumpach (2009[5]), Kulenkamp (2008) a Knüppel (2006[6]). Harmonizace účetnictví v rámci EU je rozebírána v publikaci Žárové (2006[7]), různým formám účetního zobrazení se věnuje i Vomáčková (2009[8]). Cíle tohoto článku je zaměřit se na hlavní úskalí při přípravě přeshraniční fúze, které vyvstávají díky neharmonizovanému přístupu k účetním povinnostem společností účastnících se fúze z různých členských států.

Právní úprava přeshraničních fúzí

Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností přinesla členských státům povinnost, aby upravily své právní řády tak, aby bylo možno provádět přeshraniční fúze obchodních společností. K této harmonizaci přispěl také ESD svým rozsudkem ve věci SEVIC SYSTEMS,[9] který patří mezi významné judikáty z hlediska aplikace svobody usazování a výkladu čl. 43 a 48 Smlouvy o založení Evropského společenství. Podle tohoto rozsudku nesmí členský

2 Pelák, J. Některé aspekty účetnictví fúzí v ČR (2006) In Hora, M., Mokošová, D. (eds.) *Účetnictví v procesu světové harmonizace*, Mariánská, Ekonomická univerzita Bratislava, 2006, str. 194–202

3 Pelák, J. Rozdělování nerealizovaného zisku – koncepty a teorie, *Bulletin KDP 9/2009*. Praha, 2009

4 Pala, R., Palová, I., Leontiev, A. *Cezhraničné fúzie*. 1. vydání. C. H. Beck, Praha, 2010

5 Tumpach, M. Vykazování podnikových kombinací zahrnujících podniky pod shodnou kontrolou, *Daně a účetnictví*, Verlag Dashöfer, Praha, 2009

6 Knüppel M. (2006). *Bilanzierung von Verschmelzung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007

7 Žárová, M. *Regulace evropského účetnictví*, Nakladatelství Oeconomica, Praha, 2006. ISBN 80-245-1046-4

8 Vomáčková H. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. 4. aktual. vydání, Bova Polygon, Praha, 2009.

9 Věc C-411/03 SEVIC Systems AG ze dne 13. 12. 2005

stát upírat svým akciovým společnostem práva, jež jim plynou ze svobody usazování, což plyne z priority komunitárního práva ES/EU.

Směrnici 2005/56/ES měly členské státy za povinnost promítnout do svých právních řádů do 15. prosince 2007. Česká republika tak učinila samostatným zákonem o přeměnách, který vstoupil v účinnost ke dni 1. července 2008. Mezi členskými státy jsme nebyli jediní, kteří implementovali směrnici se zpožděním, např. Polsko mělo také stejný termín implementace a to 1. 7. 2008. Celkový přehled, kdy byla tato směrnice transponována v jednotlivých státech, dává následující tabulka.

Tab. 1: Okamžik transpozice Desáté směrnice v jednotlivých státech EU

Rok transpozice	**2007**	**2008**	**2009**
Členské státy	Bulharsko, Dánsko Německo, Estonsko Kypr, Maďarsko, Malta, Rakousko, Slovensko, Finsko, Spojené království	Česká republika, Irsko, Francie, Itálie, Lotyšsko, Litva, Nizozemí, Polsko, Rumunsko, Slovinsko Švédsko	Belgie Řecko Španělsko Lucembursko Portugalsko
Celkem států	**11**	**11**	**5**

Zdroj: vlastní práce dle http://eurlex.europa.eu/

Právní úprava přeshraničních fúzí v ČR

Podle zákona o přeměnách (dále také „ZoPS“) se mohou přeshraničních fúzí účastnit všechny obchodní společnosti i družstva založené dle českého práva. Na rozdíl od Desáté směrnice, podle které probíhají přeshraniční fúze pouze mezi kapitálovými společnostmi, česká právní úprava připouští i přeshraniční fúze komanditních společností, veřejných obchodních společností a družstev (Kuhn, 2010[10]). Pro všechny tyto subjekty je používán zastřešující pojem „zúčastněná korporace“.

10 Kuhn, P., Štenglová, I. a kol. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*, *Komentář*. 1. vydání. C. H. Beck, Praha, 2010.

Zahraniční korporace je pojem zahrnující obchodní společnosti a družstva, které mají právní subjektivitu, vlastní majetek a mohou se podle práva jiného členského státu účastnit přeshraniční fúze.

Přeshraniční fúze mohou být realizovány formou sloučení nebo splynutí.

Sídlo nástupnické korporace se může nacházet na území ČR nebo na území jakéhokoliv členského státu EU bez ohledu na to, zda na něm již sídlila zúčastněná korporace. O umístnění sídla rozhoduje nástupnická korporace.

Co se týká vlastního průběhu přeshraniční fúze, je možno jej rozdělit na fázi přípravnou a realizační.

V přípravné fázi je nutno nejprve zjistit jaké jsou podmínky pro realizaci přeshraniční fúze v jednotlivých právních řádech různých členských států. Při přeshraniční fúzi se střetávají dva právní řády, dva systémy daňové i dva systémy účetní regulace. Proto je při přípravě nutno zmapovat, jaká je právní, účetní i daňová úprava v obou státech, kde sídlí zúčastněné korporace, které se mají přeshraniční fúze účastnit. Mohlo by se zdát, že toto je fáze zbytečná, že regulace v rámci EU zajistí dokonalou harmonizaci těchto procesů. Není tomu tak.

Je zcela nutné zjistit, jakými postupy musí projít zúčastněné korporace dle svého národního práva, jaké jsou účetní a daňové povinnosti. V této fázi je nutno zjistit, jaký postup používají národní legislativy pro rozhodný den (pro účely účetnictví) a k jakému okamžiku nastávají právní účinky fúze. Stanovením rozhodného dne a harmonogramu kroků končí tato přípravná fáze.

Realizační fáze pak obsahuje přípravu jednotlivých dokumentů potřebných ke zdárnému průběhu fúze. Jedná se zejména o projekt fúze, konečné účetní závěrky, zahajovací rozvahu, mezitímní účetní závěrku, zprávy znalců, zprávy statutárních orgánů. Soulad procesu fúze se zákonem osvědčuje notář. Realizační fáze končí podáním návrhu na zápis fúze do příslušného rejstříku (v ČR do obchodního rejstříku).

Dokončovací fáze pak spočívá v skutečném spojení korporací, spojení jejich účetnictví, oznámení zániku zanikající společnosti všem zainteresovaným stranám a splnění všech povinností uložených státními orgány (podání daňových přiznání a vypořádání daňových povinností).

Společný projekt fúze

Základním dokumentem, podle kterého jsou přeshraniční fúze prováděny, je společný projekt fúze[11] (dále jen „projekt").

Projekt musí být vypracován v písemné podobě statutárními orgány korporací účastnících se fúze a jeho vypracování a uložení do příslušné evidence (Sbírky listin v ČR) musí být zveřejněno dle práva členského státu. Může být vypracován ve více jazykových mutacích. Aby projekt nabyl právní účinnosti, musí být schválen všemi zúčastněnými korporacemi, a to ve stejném znění, v jakém byl vypracován a zveřejněn.

Náležitosti projektu vychází z Desáté směrnice a z českého ZoPS. Jeho základní struktura vychází z obecných údajů pro všechny společnosti (§ 70 ZoPS). V důvodové zprávě je uvedeno, že se jedná o základní seznam obligatorních náležitostí projektu fúze a že je společný pro vnitrostátní i přeshraniční fúze všech druhů obchodních společností nebo družstev. Některé další údaje budou doplněny dle právní formy fúzujících společností a dále budou doplněny části týkajících přeshraniční fúze.

Základní náležitosti jsou:

1. obchodní firma, sídlo, identifikační číslo všech zúčastněných korporací a jejich právní forma,
2. rozhodný den fúze,
3. práva, jež nástupnická obchodní společnost nebo družstvo poskytne vlastníkům dluhopisů, popřípadě opatření, jež jsou pro ně navrhována,
4. den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům, společníkům nebo akcionářům z vyměněných podílů nebo akcií, jakož i zvláštní podmínky týkající se tohoto práva, pokud existují,
5. všechny zvláštní výhody, které jedna nebo více zúčastněných korporací poskytuje statutárnímu orgánu nebo jeho členům, členům dozorčí rady nebo kontrolní komise, pokud se zřizuje, a znalci přezkoumávajícímu projekt fúze; přitom se zvlášť uvede, komu je tato výhoda poskytována a kdo a za jakých podmínek ji poskytuje,

11 Desátá směrnice používá v článku 5 pojem „common draft terms", německý zákon o přeměnách používá v § 122c pojem „Verschmelzungsplan", slovenská právní úprava používá v § 69aa obchodního zákoníku pojem „zmluva o cezhraničnom zlúčení".

6. při fúzi sloučením změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické obchodní společnosti nebo družstva; jestliže nejsou v projektu fúze sloučením žádné změny společenské smlouvy nebo stanov nástupnické obchodní společnosti nebo družstva uvedeny, platí, že se společenská smlouva nebo stanovy nástupnické obchodní společnosti nebo družstva nemění,
7. při fúzi splynutím – společenská smlouva nebo stanovy nástupnické obchodní společnosti nebo družstva a projev vůle založit nástupnickou obchodní společnost nebo družstvo, jména a bydliště nebo firmy nebo názvy, sídla a identifikační čísla členů statutárního orgánu nebo jeho členů nástupnické obchodní společnosti nebo družstva a dozorčí rady akciové společnosti, a pokud se zřizují, i dozorčí rady společnosti s ručením omezeným nebo kontrolní komise družstva."

Některé zvláštní údaje závislé na právní formě společností:

u společnosti s ručením omezeným

1. výše vkladů a obchodních podílů společníků zúčastněných korporací před zápisem fúze do obchodního rejstříku a jejich výše po zápisu fúze a
2. výše doplatku společníkům zanikajících korporací.

u akciové společnosti

1. výměnný poměr akcií (údaje o akciích určených k výměně za akcie zanikající korporace, určení výše doplatku akcionářům, příp. údaj, že nedojde k výměně akcií a proč),
2. způsob získání akcií nástupnické korporace potřebných k výměně za akcie akcionářů zanikající korporace,
3. vliv přeshraniční fúze sloučením na akcie dosavadních akcionářů nástupnické korporace.

Náležitosti pro přeshraniční fúze se týkají zejména zapojení zaměstnanců, k problematice účetnictví se uvádí zejména:

1. údaj o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost,
2. den účetních závěrek fúzujících korporací použitý pro stanovení podmínek přeshraniční fúze.

V dalším textu se zaměřím na ty náležitosti projektu, které mají souvislost s účetními povinnostmi.

Účetní souvislosti přeshraničních fúzí

Rozhodný den pro účely účetního výkaznictví

Rozhodný den je pojem českého práva označující den, který je vydefinován ve všech evropských směrnicích upravujících přeměny[12] jako den, od něhož se jednání zanikající společnosti považuje z účetního hlediska za jednání nástupnické společnosti.

České obchodní právo v roce 2001 přistoupilo ke koncepci rozdělení účetních a právních účinků fúzí. Součástí českého zákona o přeměnách je tedy ustanovení, že společný projekt přeshraniční fúze musí obsahovat rozhodný den pro účely účetnictví.

Stanovení rozhodného dne je jakýmsi startovacím momentem, od kterého se začínají odvíjet kroky vedoucí k přípravě fúze, k němu se vážou účetní povinnosti zúčastněných subjektů a současně od něho začínají běžet závazné lhůty.[13] Rozhodný den je tedy východiskem pro určení časového okamžiku, k němuž jsou vyčísleny majetkové poměry, které determinují majetkové podmínky nastavené mezi společníky v projektu fúze.

Ke dni předcházející rozhodný den je nutno sestavit konečnou účetní závěrku ve všech zúčastněných společnostech. Tato účetní závěrka bývá podkladem pro ocenění jmění znalcem. Desátá směrnice jako povinný údaj do projektu uvádí, že je nutno uvést den účetních závěrek sloužících jako podklad pro stanovení podmínek fúze. Zpravidla by tímto dnem mohl být den přecházející rozhodnému dni.[14]

Z hlediska věcného je okamžik stanovení rozhodného dne vnímán jako začátek společného hospodaření na účet nástupnické společnosti. Pokud je tedy připravována fúze nespojených osob je nutno od rozhodného dne přijmou určitá „společná pravidla", která budou omezovat jednak vlastníky, tak i výkonné vedení (představenstva či jednatele společností) v jejich rozhodování o určitých oblastech. Po rozhodném dnu fúze nelze např. volně disponovat

12 Desátá směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005P56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností, článek 5, písm. f), Třetí směrnice Rady č. 78/855/EHS o fúzích akciových společností, článek 5, bod e), Šestá směrnice Rady č. 82/891/EHS o rozdělení akciových společností, článek 3, bod e)

13 Dle české úpravy rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku.

14 I když nelze vyloučit i možnost, aby podmínky fúze (tj. výměnné poměry) vycházely z mezitímních účetních závěrek sestavených až po rozhodném dnu.

s majetkem vykázaným v účetní závěrce, která je používána pro stanovení podmínek fúze (tedy pro stanovení hodnoty společnosti použité pro výpočet výměnných poměrů pro společníky). Společníci nebo vedení jedné společnosti tak nemohou samostatně rozhodnout např. o prodeji své nemovitosti, ale tento obchodní případ musí být schválen na úrovni všech společníků nástupnické společnosti. Podobně je možno uvést, že společníci jedné společnosti nemohou na valné hromadě konané po rozhodném dnu fúze, ale před právními účinky fúze, rozhodnout o výplatě podílů na zisku z nerozděleného zisku své společnosti. Nerozdělený zisk vykázaný v účetní závěrce předcházející rozhodný dne fúze je převzat do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti jako součást vlastního kapitálu náležejícího všem společníkům nástupnické společnosti. Pokud by došlo k jeho rozdělení před zápisem fúze do obchodního rejstříku, budou někteří společníci poškozeni na svých právech. Toto společné hospodaření je navíc předkládáno valné hromadě schvalující fúzi, kdy vedení společnosti (představenstvo či jednatelé) musí informovat vlastníky o průběhu hospodaření všech zúčastněných společností od rozhodného dne fúze. Vlastníci tak v okamžiku schvalování projektu fúze mají aktuální informace o hospodářské situaci všech zúčastněných společností a mohou se svobodně rozhodnout, zda fúzi schválí či ne. Jakýkoliv výkyv v hospodaření jedné z fúzujících společností či vzájemně neodsouhlasený obchodní případ (např. prodej cenného majetku) by pak byly důvodem pro neschválení projektu fúze.

Bohužel v našich podmínkách jsou často realizovány fúze mezi spojenými osobami (nejčastěji fúzuje dceřiná a mateřská společnost). V těchto případech je věcný obsah rozhodného dne poněkud setřen. Tyto společnosti – spojené v koncern – již z ekonomického nadhledu společně hospodaří, mají společné účetní politiky, jsou provázány vzájemnými ekonomickými vztahy. Při přípravě sloučení či splynutí v tomto případě – kdy nedochází k vyjednávání o výměnných poměrech a získání přiměřených podílů v nástupnické společnosti, kdy ocenění jmění zanikající společnosti pro účely fúze je spíše záminkou pro přecenění majetku v účetnictví (a tím navýšení vlastního kapitálu)– pak rozhodný den poněkud ztrácí svou důležitost jako významný mezník či okamžik stanovení hodnot směnovaných majetků.

Stanovení rozhodného dne v některých zemích EU

Stanovení dne, od něhož vznikají účetní účinky fúzí, v právních řádech různých států proběhlo odlišnou formou, což je dáno postupem transpozice

směrnic, kdy každý stát může ustanovení směrnice upravit či přizpůsobit svému právnímu řádu. Zavazující pro státy je pouze cíl směrnice, kterého má být dosaženo. Lze tak zjistit, že přístup k rozhodnému dnu není totožný ve všech zemích EU. Některá srovnání přináší následující tabulka:

Tab. 2: Srovnání vymezení rozhodného dne v některých státech v roce 2009

Stát	Právní účinky přeshraniční fúze	Účetní účinky přeshraniční fúze
Česká republika	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Od rozhodného dne, který může předcházet až 12 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Slovenská republika	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Ode dne zrušení společnosti bez likvidace
Rakousko	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Od rozhodného dne, který může předcházet až 9 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Německo	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Od rozhodného dne, který může předcházet až 8 měsíců den zápisu do obchodního rejstříku
Chorvatsko	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Dnem zápisu do obchodního rejstříku
Polsko	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Dnem zápisu do obchodního rejstříku
Rumunsko	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Dnem zápisu do obchodního rejstříku
Maďarsko	Dnem zápisu do obchodního rejstříku	Dnem zápisu do obchodního rejstříku

Zdroj dat: vlastní práce

Výše uvedený nesoulad mezi různými zeměmi vyvolává velmi komplikovanou situaci při přípravě přeshraniční fúze. Státy, které spojily účetní účinky s právními účinky tak ne zcela důsledně transponovaly směrnice EU do svého právního řádu. Dle směrnic je totiž rozhodný den právní fikcí, která nastává za existence jak zanikající, tak nástupnické společnosti. Pokud jsou účetní účinky fúze spojeny s právním zánikem zanikající společnosti, pak není žádné jednání zanikající společnosti, které by bylo činěno na účet společnosti nástupnické.

Důsledky disharmonie v rozhodném dni

Pokud budeme chtít plánovat fúzi české nástupnické společnosti se zanikající společností sídlící v Polsku, kde jsou účetní účinky fúze spojeny až se zánikem zanikající společnosti, pak nelze dostát požadavkům zákona a připravit potřebnou dokumentaci pro realizaci fúze. Stěží lze připravit z pozice české nástupnické společnosti zahajovací rozvahu ke dni, který pro zanikající společnost v Polsku neznamená žádný účetní mezník, neznamená pro ni v případě úspěšně provedené fúze spojení jejich hospodářských operací (z účetního hlediska) s nástupnickou společností.

I kdybychom zvolili za rozhodný den počátek účetního období (např. 1.1.), pak sice před rozhodným dnem obě společnosti uzavřou účetní knihy a sestaví účetní závěrku. Ovšem sestavení zahajovací rozvahy k rozhodnému dni jako začátku účetního období nemá smysl, protože polská společnost pokračuje ve svém účetnictví jako účetní jednotka až do dne svého zániku. Není proto možné zahrnout její aktiva a pasiva do jiné účetní jednotky v ČR.

Naopak pokud bude česká společnost zanikající společností, pak nelze naplnit ustanovení zákona, že od rozhodného dne jsou operace zanikající společnosti prováděny na účet společnosti nástupnické, protože toto „převzetí" neumožňuje právo země, kde sídlí nástupnická společnost. Polská společnost tedy převezme majetek a závazky z právního i účetní pohledu až od právních účinků fúze. Ovšem pokud před právními účinky jsou účetní účinky fúze z pohledu české společnosti, lze dospět k paradoxu, že od rozhodného dne fúze stanoveného dle českých předpisů „nikdo" nechce zobrazit ve svém účetnictví a následně zdanit operace provedené nástupnickou společností od rozhodného dne fúze do dne právních účinků.

Uvedená disharmonie může mít za následek nemožnost realizovat česko-polskou fúzi. Jako příklad je možno uvést zveřejněný projekt fúze společností polské společnosti AZ KLIMA, PL Sp.Z.o.o. a české společnosti AZ Klima, s.r.o., které chtěly fúzovat do české nástupnické společnosti. Přestože tento projekt fúze byl zveřejněn v roce 2009 s rozhodným dnem 1.4. 2009, dosud se nepodařilo tuto fúzi dokončit úspěšným zápisem do obchodních rejstříků.

Možné řešení pro budoucnost

Jako východisko z této problematické situace – z pohledu českých obchodních společností – se jeví novela současného zákona o přeměnách. Bylo by vhodné zavést možnost volby rozhodného dne tak, aby mohl předcházet přípravu fúze či být spojen s právními účinky fúze. Tato flexibilita rozhodného dne by v praxi umožnila podstatě dvě alternativy:

- stanovení rozhodného dne do minulosti, tj. možnost „fiktivního účetního spojení" fúzujících společností ještě před okamžikem schválení fúze valnými hromadami či jinými orgány společností (tato tradice byla v ČR založena rokem 2001),
- stanovení rozhodného dne nejpozději na den nabytí právních účinků fúze, tj. „skutečné účetní spojení" až po zániku zanikající společnosti a přechodu jmění na nástupnickou společnost (tento postup byl v ČR uplatňován do roku 2000).

Co je hlavním důvodem pro návrh možnosti flexibility rozhodného dne? Hlavním důvodem je realizovatelnost přeshraničních fúzí českých společností se zahraničními společnostmi ve všech státech EU. Česká republika by tak reagovala na vzniklou situaci v EU a přizpůsobila se existující právní úpravě ostatních států.

Pokud bude možno rozhodný den stanovit **zpětně** (tj. jako den předcházející vypracování projektu fúze a jeho schválení), ale i **do budoucna** (tj. jako den následující po vypracování projektu přeměny), nejpozději jako den zápisu přeměny do obchodního rejstříku, umožní se tak fúze českých společností se společnostmi s různou právní úpravou rozhodného dne. Bude-li chtít česká společnost fúzovat s německou společností, je nutno stanovit rozhodný den před zpracováním a schválením projektu fúze. Pokud ale česká společnost chce realizovat fúzi s polskou či maďarskou společností, bude za rozhodný den zvolen až datum zápisu fúze do obchodního rejstříku, tj. právní účinky fúze.

Změny v koncepci rozhodného dne se dále promítnou do procesu přeměny[15] zejména takto:

a) ke dni vyhotovení projektu přeměny budou k dispozici účetní závěrky za předcházející 3 období,

15 Zpracováno dle materiálu Ministerstva spravedlnosti k novele zákona o přeměnách, duben 2010.

b) konečné účetní závěrky se budou i nadále zpracovávat ke dni předcházející rozhodný den přeměny a zahajovací rozvahy se budou zpracovávat k rozhodnému dni přeměny
c) pouze pokud bude rozhodný den přeměny předcházet vypracování projektu přeměny, budou konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy zasílány společníkům a k dispozici v sídle společnosti nebo družstva a budou schvalovány v rámci rozhodnutí o přeměně;
d) oceňovat jmění se bude ke dni poslední řádné či mimořádné účetní závěrky či konečné účetní závěrky, pokud bude rozhodný den přeměny předcházet dni vyhotovení projektu přeměny, dni předcházejícímu vypracování projektu; vždy tak bude ocenění jmění k dispozici před vypracováním projektu přeměny;
e) popis struktury převádění položek vlastního a cizího kapitálu bude z náležitostí projektu přeměny vypuštěn, tato povinnost totiž nevyplývá ani ze Třetí, Šesté nebo Desáté směrnice; bude však zavedena příloha k zahajovací rozvaze, kde budou muset postupy tvorby položek vlastního kapitálu popsán,
f) bude potvrzeno uvolnění vazby mezi stanovením výměnného poměru a rozhodným dnem (bude dána větší smluvní volnost).

Volbu mezi těmito alternativami by měly provést fúzující společnosti podle podmínek a právní úpravy státu, z něhož jsou další společnosti zúčastněné na přeshraniční fúzi. **Pokud by se podařilo upravit zákon tímto způsobem, získaly by české společnosti nespornou konkurenční výhodu a došlo by k postupnému naplňování záměrů EU v odstraňování bariér pro volný pohyb kapitálu.**

Údaje o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost

Další z náležitostí projektu přeshraniční fúze jsou údaje o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost. Tento údaj v českém ZoPS je přesným překladem Desáté směrnice z čl. 5. Další upřesnění v zákoně ani ve Směrnici není. Tento údaj se do Desáté směrnice dostal na základě iniciativy francouzské delegace s cílem zvýšit transparentnost projektu fúze (Kulenkamp, 2009).

Budeme-li zkoumat, co tento údaj obsahuje, vyjdeme nejprve z negativního

vymezení, protože na veřejnosti se objevují i chybné názory. Např. podle Dvořáka (2008[16]):

„Obligatorní náležitostí projektu přeshraniční fúze musí být vždy údaje o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou korporaci. Z toho lze dovodit, že musí být bezvýjimečně vždy[152] provedeno ocenění jmění všech zúčastněných korporací."

[152] A nikoliv pouze v případech uvedených v ust. § 73 zákona o přeměnách. Povinnost ocenění jmění přitom dopadá i na družstva."

Toto tvrzení je ovšem chybné. Přeshraniční fúzi sloučením lze v některých případech provést bez ocenění jmění zanikající společnosti znalcem jmenovaným soudem, např. při sloučení mateřské a dceřiné společnosti při držbě 100 % podílu nebo při sloučení sesterských společností. Naopak údaje o ocenění aktiv a pasiv lze získat z účetnictví zanikající společnosti. Mohou to být jednak historické ceny, jednak aktuální ocenění pro účely fúze.

Pokud se pokusíme o mezinárodní srovnání přístupu k oceňování při fúzích, lze se setkat se dvěma přístupy. Prvním je ocenění majetku a závazků reálnými hodnotami k určitému datu, druhý představuje převzetí účetních hodnot.

Tab. 3: Přístupy k ocenění majetku a závazků zanikající společnosti ve vybraných zemích EU

Stát	Přístup k ocenění majetku a závazků při fúzi
Slovensko	Nové ocenění majetku a závazků zanikající společnosti na základě znaleckého posudku
Bulharsko	Nové ocenění majetku a závazků zanikající společnosti na základě znaleckého posudku
Rumunsko	Nové ocenění majetku a závazků zanikající společnosti na základě znaleckého posudku
Německo	Dvě možnosti ocenění majetku získaného fúzí od zanikající společnosti: • nové ocenění v reálných hodnotách • převzetí účetních hodnot zanikající společnosti

16 Dvořák, T. *Přeměny obchodních společností a družstev*, Wolters Kluwer ČR, str. 161; Praha, 2009.

Stát	Přístup k ocenění majetku a závazků při fúzi
Rakousko	Dvě možnosti ocenění majetku získaného fúzí od zanikající společnosti: • nové ocenění v reálných hodnotách • převzetí účetních hodnot zanikající společnosti
Maďarsko	Dvě možnosti ocenění majetku získaného fúzí od zanikající společnosti: • nové ocenění v reálných hodnotách • převzetí účetních hodnot zanikající společnosti

Zdroj dat: vlastní zkoumání

Co tedy má vyjadřovat údaj o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost v projektu přeshraniční fúze? Domníváme se, že hlavním důvodem je zajistit informace pro společníky o tom, jak se realizuje přechod majetku a závazků mezi právními řády. Vycházíme-li z toho, že při sloučení je zanikající společnost v jednom státě a nástupnická ve druhém, pak se vždy jedná o jakýsi „transfer" mezi právními řády a tedy také různými účetními koncepcemi.

Je-li nástupnická společnost česká, pak musí přizpůsobit ocenění nabytého majetku (aktiv) a závazků ze zahraničí českým účetním přepisům a strukturu vlastního kapitálu (je položkou pasiv) českému obchodnímu právu.

Při schvalování přeshraniční fúze se schvaluje nejen samotný projekt fúze, nýbrž i další dokumenty – účetní závěrky zúčastněných společností a zahajovací rozvaha. Účetní závěrky jsou sestaveny dle legislativní účetní úpravy jednotlivých států, z nichž pochází zúčastněné společnosti. Zahajovací rozvaha pak obsahuje souhrnné údaje již dle účetní regulace nástupnické společnosti. Z toho důvodu zřejmě zákonodárce považoval za vhodné doplnit projekt přeshraniční fúze také povinným údajem o ocenění aktiv a pasiv převáděných na nástupnickou společnost.

Lze dovodit, že ocenění aktiv a pasiv (tedy jak majetku, tak závazků, tak strukturu vlastního kapitálu) je nutno uvést do projektu přeshraniční fúze. Z tohoto důvodu pravděpodobně zákonodárce vypustil jako náležitost projektu přeshraniční fúze položku povinnou pro tuzemské fúze, obsahující určení, v jaké struktuře nástupnická společnost přebírá složky vlastního kapitálu zanikající společnosti. Jednalo by se o duplicitu, protože položky kapitálu jsou zahrnuty v pasivech.

Soustředíme-li se na českou nástupnickou společnost, pak tedy ocenění převáděných aktiv a pasiv má podat společníkům informace, jak se položky ze zahraniční účetní závěrky sestavené dle zahraničního práva se promítly do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti sestavené dle českého práva. Pokud český ZoPS uvádí povinnost provést ocenění jmění zanikající společnosti, potom existují 2 varianty:

- Zanikající zahraniční společnost ocenění reálnými hodnotami již zohlednila ve své účetní závěrce. Potom česká nástupnická společnost přebírá aktiva a pasiva v reálných hodnotách do své zahajovací rozvahy.
- Zanikající zahraniční společnost ocenění reálnými hodnotami nezohlednila ve své účetní závěrce. Potom česká nástupnická společnost toto ocenění zobrazí ve své zahajovací rozvaze.

Při obou postupech lze převzít majetek a závazky zahraniční společnosti buď v účetních hodnotách a rozdíl oproti ocenění jmění vykázat jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo v reálných hodnotách majetku a závazků a rozdíl oproti ocenění jmění vykázat jako goodwill. Metodu je třeba volit s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Není-li nutné přecenění dle ZoPS, je možno převzít ze zahraničního účetnictví ocenění majetku v účetních hodnotách, ovšem při respektování pravidel českého účetnictví. Pokud jsou tedy v zahraničí vykazovány některé položky odlišně (např. smlouvy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku formou finančního leasingu), je nutno provést úpravu dle českých předpisů a vykázat jen takové položky aktiv a pasiv v zahajovací rozvaze, které odpovídají české účetní regulaci. Případné rozdíly plynoucí například z vyloučení aktiv a pasiv, která se v souladu se zákonem a vyhláškou nevykazují, se zúčtují do speciální položky ve vlastním kapitálu zahajovací rozvahy.

Pokud přichází majetek ze zahraničí, je nutno provést přepočet hodnot na české koruny. Majetek a závazky nabyté přeměnou, které jsou vyjádřeny v cizí měně, se přepočítávají na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB k rozhodnému dni přeměny.

Lze tedy shrnout, že pokud nejsou speciální požadavky na ocenění jmění zanikající společnosti v zahraniční, přebírá česká nástupnická účetní jednotka aktiva a pasiva zahraniční společnosti po přepočtu na českou měnu a s úpravou obsahové náplně podle českých účetních předpisů.

Účetní předpisy tedy na požadavek zákona o přeměnách navazují a definují,

jak se u nástupnické společnosti vypořádat s převzetím aktiv a pasiv zanikající zahraniční společnosti.

S ohledem na výše uvedené by projekt přeshraniční fúze měl obsahovat následující informace:

- údaje o tom, zda došlo u zahraniční korporace k ocenění reálnou hodnotou, resp. zda bylo provedeno ocenění jmění této společnosti a zda je tím ovlivněn vlastní kapitál,
- údaje o tom, zda jsou aktiva a závazky přebírána v účetní hodnotě nebo v reálné hodnotě a zda dochází k jejich úpravě dle českých účetních předpisů,
- údaje o struktuře, v jaké je přebírán vlastní kapitál zahraniční účetní jednoty (obdobně jako se uvádí u vnitrostátní fúze),
- údaje o použitém kurzu a způsobu přepočtu aktiv a pasiv zahraniční účetní jednotky na české koruny a vyřešení vzniklých kursových rozdílů.

I ze zahraničních komentářů k přeshraničním přeměnám lze dovodit výše uvedené závěry (Kulenkamp, 2009, str. 198). Budeme-li zkoumat např. německou právní úpravu, je povinnost uvést údaj o ocenění aktiv a pasiv přecházejících ze zanikající na nástupnickou společnost uvedena v § 122c zákona o přeměnách.[17]

Německá právní úprava dovoluje nástupnické společnosti, aby se sama rozhodla o tom, zda převezme od zanikající účetní jednotky majetek v účetních hodnotách (Buchwertverknüpfung) nebo v novém ocenění (Neubewertung). Možnost volby má nástupnická společnost až do sestavení první účetní závěrky, v níž je nabytý majetek vykázán. Ne zřídka je v praxi rozhodnutí o volbě ocenění odvozováno od budoucí kapitálové struktury, budoucích výsledků či záměrů budoucího rozdělování. Povinný údaj v projektu přeshraniční fúze o ocenění aktiv a pasiv přebíraných od zanikající společnosti je považováno za omezení možné volby ocenění ze strany nástupnické společnosti (Kulenkamp, 2009[18]).

17 „Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994 [BGBl. I S. 3210, (1995, 428)], das zuletzt durch Artikel 73 des Gesetzes vom 17. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2586) geändert worden ist, www.juris.de

18 Kulenkamp, S., Die *grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in der EU*, Nomos, str. 198; Baden-Baden, 2009.

Závěr

Jak vyplývá z předloženého textu, existuje v oblasti přeshraničních fúzí ještě oblast, která není dobře harmonizována, a to oblast týkající se účetních souvislostí fúzí. První zmiňovaný problém týkající se vymezení rozhodného dne je nejzávažnější. Důsledkem této disharmonie může být skutečnost, že není přeshraniční fúze prakticky realizovatelná mezi společnostmi států, jejichž přístup k rozhodnému dni je naprosto opačný.

Při ignorování toho problému či jeho „zastření" v právních dokumentech může dojít k bilančním podvodům či daňovým únikům, protože většina zemí spojuje daňové povinnosti na dani z příjmů (ze zisků) společností právě s účetnictvím, s vykázaným účetním výsledkem hospodaření.

Druhý rozebíraný problém spočívající v různých přístupech v oceňování majetku a závazků zanikajících společností v důsledku fúze nemá tak fatální dopady, tj. neznemožňuje realizaci přeshraničních fúzí. Přesto jej lze považovat za určitý problém z pohledu poskytovaných informací z účetnictví po fúzi.

Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc.
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví
VŠE v Praze
Nám. W. Churchilla 4, 13067 Praha 3

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví
VŠE v Praze
Nám. W. Churchilla 4, 13067 Praha 3

PRINCIPLES OF CLASSIFYING LOANS AT RISK AND ESTABLISHING PROVISIONS FOR CREDIT RISK IN SELECTED EUROPEAN COUNTRIES

Sebastian Skuza, Ph.D.

Abstract: This paper deals with the financial law. An analysis of the classification of irregular loan portfolios should provide us with a view on the portfolio of assets encumbered with risk, broken down according to the risk level. If a given loan is not classified as irregular, the value equal to the amount of the loan remains in the account until its repayment. For the purpose of illustrating the problem of earmarked provisions, a loan may be compared to purchasing a building which is sold at the purchase price after some time. Insolvency of a debtor is comparable with the building burning down. Whether an actual loss occurs or not depends on whether the building was insured. This article is an attempt to systematize the principles of establishing bank provisions in different European systems of the national law. Although huge financial institutions make revaluation write-offs on the basis of the International Accounting Standards, in some countries there exists a parallel, highly standardized system of creating provisions based on national regulations.

Keywords: bank, loan, credit, risk, provision, losses.

An analysis of the classification of irregular loan portfolios should provide us with a view on the portfolio of assets encumbered with risk, broken down according to the risk level. This information should be available to each bank's management responsible for the notification system and delivered to the banking supervision Authorities in periodic reports. If a bank's management has no access to this information, it may be assumed that the bank lacks an appropriate insight in the credit risk or that it does not control this type of risk. The situation is similar when banking supervision Authorities are not informed about these issues; in this case there is practically no chance to detect problems in the supervised bank and carry out an effective reform until the bank is on the brink of bankruptcy. Also the value of the loan portfolio,

and consequently the bank's own funds, are only disclosed in a reliable manner if write-offs towards earmarked provisions allow to adjust the nominal value of the loans to their collectable value. Establishing an adequate adjustment is contingent upon a consistent analysis of loans and determining the probable diminution in their value.[1]

If a given loan is not classified as irregular, the value equal to the amount of the loan remains in the account until its repayment. What changes upon repayment is solely its asset structure. Such an operation (i.e. payment of principal instalments) does not affect the profit and loss account. Any profit may be generated exclusively as a result of income on account of interest or commission.

For the purpose of illustrating the problem of earmarked provisions, a loan may be compared to purchasing a building which is sold at the purchase price after some time. Insolvency of a debtor is comparable with the building burning down. Whether an actual loss occurs or not depends on whether the building was insured. In case of a loan, provision write-offs serve as a loan self-insurance and may be compared with insurance premiums. Impairment charges on fixed assets also resemble this solution.

Classification of irregular loans according to the risk level is thus a generally accepted practise in reliably managed banks. Control of credit risk is commonly considered to be a crucial element in a stable bank management. Banks that do not require a due classification of irregular loans would be de facto placed in a very unfavourable position as compared with competitive branches of foreign banks complying with internal regulations on establishing earmarked provisions. The obligation to classify all loans to one of the available categories on a regular basis allows to considerably reduce the probability that a troublesome loan will escape the bank's attention.

Principles of classifying irregular loans laid down in compliance with the guidelines of the International Monetary Fund most often provide for a division into three categories: irregular debt, doubtful debt and bad (unrecoverable) debt. The following six-level list is supplemented with regular assets and assets with double classification.[2]

1 Kowalczuk, J. *Aspekty tworzenia rezerw celowych na ryzyko związane z działalnością banków w Polsce (Some Aspects of Creating Earmarked Provisions for Risk Associated with Banking Activity in Poland)*, dissertation at the Kozminski University in Warsaw, p. 34.

2 Baltrop, Ch. J. Mc Naughton, D. *Analiza sprawozdań finansowych (Financial Statement*

1. Regular assets. All credits, loans and discounts approved in accordance with the bank's guidelines pertaining to the repayment mode and credit policy (assuming that they are satisfactory), duly secured with cash flows or with pledged assets of the borrower; they have appropriate documentation and are regularly repaid. This means that all repayments of the principal and interest are effected in accordance with the loan agreement and all financial data as well as other information are provided on a regular basis and that it satisfies the bank as to the form and content.
2. Assets under observation. Assets from this category generate payments in accordance with the agreement concluded between the bank and the client. They comply with the bank's procedure and loan policy. They are also duly documented and seem to be not at risk. In practice, market conditions as well as the borrower's situation sometimes change in a manner indicating that problems may occur if no measures are taken. Assets falling into this category should be controlled in a stricter manner than the regular assets. Additionally, the bank should ensure that all agreements and documents are double-checked and consider whether it is aware of any plans of the client to solve possible problems.
3. Substandard assets. Although the loan is still regularly repaid, there appear some discrepancies between its nature or repayment structure and the bank's normal credit policy, for example some shortcomings in the documentation (inappropriate, unduly prepared or incomplete documents), or the situation of the borrower changes as a result of which the risk associated with the loan may increase above the level normally accepted by the bank.
4. Doubtful assets. There have been some major irregularities in the borrower's due fulfilment of the credit terms and conditions. This may consist in a full suspension of principal or interest repayment, or any decrease in the borrower's capacity to acquire cash or the collateral due to the bank. Although there is a possibility of a loss on account of the loan, its extent has not yet been established.
5. Lost assets. The chance that a substantial part of the loan will be recovered is so small that it is not worth disclosing it in the balance sheet and the debt must be finally declared lost.

Analysis). Volume II, Warsaw 1995, p. 191–193, and Kowalczuk, J. Aspekty … *(Some Aspects…)*, p. 36–38.

6. Assets with double classification. If an irregular loan is secured and the bank may use the collateral, than a part of the loan is classified as substandard, and the other part—the one which is not secured—as lost. The value of real estate and other collaterals should be estimated at their net realized value, depending on which of these values is lower, thus at the values that the bank would receive after forfeiture and disposal of the collateral upon deduction of taxes as well as all legal and administrative costs. The amount of an irregular loan which finds its reflection in the assets and which exceeds the net realized value may be classified as loss. An appropriate provision may be established for that loss or it may be redeemed. In the part in which the loan is appropriately covered with the realized value of the collateral it may be treated as assets with lower risk.

Establishing earmarked provisions by banks renders it possible to retain transparency and lucidity of their finances. Therefore, earmarked provisions play an important part in banks' complying with the principle of cautious valuation and constitute an entry in the accounting books that makes the values of receivables more realistic by decreasing their balance-sheet value to the level estimated as possible to recover, depending on the economic and financial standing of the borrowers and the timeliness with which they fulfil their obligations. Write-offs towards earmarked provisions constitute costs from the accounting point of view, and as such they affect the bank's financial result. Costs of this type never cause expenses and do not influence cash flows.

Accounting regulations in the broad sense of the term require that the principle of cautious valuation be applied by all economic entities; banks, however – as public trust institutions – are obliged to fulfil this obligation in a special manner due to the fact that they hold savings deposits of their clients. In the European legal systems, the aforementioned obligation is imposed by accounting regulations and/or provisions of the broadly defined banking law.

It should be noted that in spite of the immense importance of the issue of earmarked provisions created by banks, no uniform standards have been developed on the European Community law level. Therefore, in individual EU countries, various solutions as regards revaluation of loans granted by banks may be found. In spite of significant discrepancies in the applied solutions, it is possible to discern a certain kind of bipolar relation: most countries of the "old" European Union are more inclined to apply the solution providing for revaluation of receivables on account of loans on the basis of internal

systems, which are verified by auditors and supervision Authorities, whereas new member states, i.e. predominantly countries whose economies are still undergoing transformation, prefer introducing formalized systems, i.e. solutions prescribed directly by the legal regulations binding upon banks.[3]

The present article is an attempt to systematize the principles of establishing bank provisions in different European systems of the national law. Although huge financial institutions make revaluation write-offs on the basis of the International Accounting Standards, in some countries there exists a parallel highly standardized system of creating provisions based on national regulations.

The Author would like to begin with presenting the accounting solutions applied in Belgium. As regards the Belgian system, it must be underlined that banks are obliged to create earmarked provisions for doubtful and bad debt, however in individual years their value is established by the management board of each bank as a specific percentage of the entire loan portfolio.[4]

In the Finnish system credit exposures are classified from the accounting point of view as debt at risk if arrears on interest instalments exceed 3 months or if arrears on principal instalments exceed 3 months. Additionally, Finnish banks have the possibility—having previously notified the supervision Authorities—to implement more stringent principles of credit exposure classification. Classifying a credit exposure to debt at risk is tantamount to a change in the approach to treating income on interest. In the case of ordinary loans the accrual method is applied (the income is established upon charging interest) and income on interest is determined with the use of the cash accounting method, whereas in the case of loans classified as debt at risk, the cash accounting principle is applied (interest becomes income upon its actual payment). Therefore, each reclassification of a loan requires an appropriate correction of the income on account of interest charged but not paid.

3 Skuza, S. Aspekty nieruchomości w zasadach tworzenia rezerw celowych w bankach (Some Aspects of Real Estate in the Principles of Creating Earmarked Provisions at Banks) in P*rzegląd regulacji nadzorczych dotyczących finansowania rynku nieruchomości przez instytucje finansowe: Polska, Europa, Bazylea i dyrektywy europejskie – standardy ryzyka kredytowego: LTV i wycena nieruchomości*, Zeszyt Hipoteczny nr 22/2006 ("Overview of Supervisory Regulations Pertaining to Financing the Real Estate Market by Financial Institutions: Poland, Europe, Basel and EU Directives – Credit Risk Standards: LTV and Real Estate Valuation, Mortgage Book No. 22/3006"), Fundacja na Rzecz Kredytu Hipotecznego (Mortgage Foundation), Warsaw, 2006.

4 Beniowski, J. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries) (part II), *Banking Law* No. 5(105), 2006, p. 90.

Moreover, Finnish banks—upon a prior notification to the supervision Authorities—have the right to establish provisions for unrecoverable loan exposures with regard to loan portfolios. It must be pointed out, however, that the solutions applied in Finland as regards creating provisions for loan portfolios may be applied exclusively to portfolios characterized by homogenous risk.[5]

In Germany the issue of creating provisions for unrecoverable receivables is regulated in the Commercial Code. Pursuant to the provisions of this act, such provisions must be established only if a given debt turns out to be unrecoverable or when its further repayment is threatened. The supervision Authority requires creating such provisions as fast as possible when the repayment of a given receivable becomes uncertain. The premises for establishing provisions by banks include, among others, default in the repayment of at least two instalments of a loan, lack of coverage with funds collected on the borrower's bank account or the borrower being declared bankrupt. The provisions are created on the basis of the overdue amount along with interest.[6]

In Switzerland, provisions for individual credit exposures are created in the amount equal to the difference between the liquidation value (which roughly corresponds to the market value) and the nominal value of the loan. With regard to a group of homogenous loans (e.g. consumer loans) provisions may be created on the basis of historical data pertaining to the given type of debt. A general provision is established in connection with the risk associated with the entire credit portfolio. The amount of the provision depends on the canton, e.g. in Zurich it normally amounts to 5–7 % of the credit portfolio.[7]

In the Swedish system doubtful debt on account of loans is valued by the banks separately with regard to each receivable at the recoverable amount (taking into account collaterals) calculated in accordance with detailed guidelines of the banking supervision Authority. In certain instances, when the amounts of debt with a similar risk profile (e.g. debt on account of credit card transactions) are insignificant, it is also possible to value debt on account of loans

5 Ibid … p. 93.

6 Skuza, S. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries), *Banking Law* No. 5(18), p. 30.

7 Beniowski, J. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries) (part II), *Banking Law* No. 5(105), 2006, p. 102.

for individual groups of receivables (credit portfolios). Earmarked provisions established as coverage for debt are classified as balance-sheet costs.[8]

In accordance with the British legislature, debt on account of loans is valued for accounting purposes with the use of the accrual method or at its market value. When applying the accrual method, banks are entitled to a deduction corresponding to the estimated unrecoverable amount of the loan. Separate principles pertaining to calculating provisions apply to loans granted to related entities (no possibility of deduction) and in the case of amounts due from foreign public entities (the so-called sovereign debt). Guarantees granted in relation to a given debt are taken into consideration upon assessing whether it is doubtful or not. The bank should assess the amount of debt that may be covered with the use of the guarantee provided.[9]

In the Greek system, in order to compensate for possible losses due to loans at risk, banks prepare forecasts concerning debt at risk in accordance with the applicable legal regulations. The forecasts are reflected in the balance sheet in the so-called forecast account in the part devoted to the working capital. These forecasts may be prepared regardless of the bank's financial results. The accuracy of the forecasts is controlled by the banking supervision Authority. The Bank of Greece has set forth a general framework for creating forecasts concerning debt at risk in the form of indices serving to calculate minimum forecasts that banks should prepare depending on the default period with regard to all types of loans, credits and guarantees as well as deposits in the form of securities issued by business enterprises. Upon assessing the forecasts prepared by each bank, the Bank of Greece may request carrying out additional calculations or increasing the forecasts.[10]

Banks are obliged to establish provisions for unrecoverable debt on account of loans in accordance with the criteria set by the Bank of Greece.[11]

8 Ibid … p. 102.

9 Skuza, S. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries), *Bank Accounting* 5(18), p. 42-43.

10 Beniowski, J. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries) (part II), *Banking Law* No. 5(105), 2006, p. 94–95.

11 There are some restrictions for retail loans, as provisions for debt on account of consumer loans and credit card transactions are increased by 40 % as compared with the indicated limits.

Table 1. Earmarked Provisions in Greece.

No.	Default period classifying credit expose to the given category	Amount of earmarked provisions to be created
1.	up to 3 months	1 % of debt value
2.	from 3 to 6 months	10 % of debt value
3.	from 6 to 12 months	25 % of debt value
4.	above 12 months	50 % of debt value
5.	doubtful debt on account of loans	60 % of debt value

Source: prepared by the Author on the basis of the study *Podatkowe traktowanie rezerw na nieściągalne należności kredytowe oraz strat na sprzedaży takich należności w wybranych krajach UE i w Szwajcarii (Tax Treatment of Provisions for Unrecoverable Debt on Account of Loans and Losses on the Sale of Such Debt in Selected Member States of the European Union and Switzerland*, Ernst&Young, 20 December 2004, p. 10–11.

Spain also has a formalized system of establishing earmarked provisions. According to the principles imposed by the Bank of Spain, in this country banks create specific provisions (i.e. for individual credit exposures) and general provisions.[12]

The amount of specific provisions for unrecoverable debt (i.e. with default period of over 3 months) is presented in the table below.[13]

Table 2. Earmarked provisions in Spain.

No.	Default period classifying credit expose to the given category	Amount of provisions to be created
1.	3–6 months	at least 10 % of debt
2.	6–12 months	at least 25 % of debt value
3.	12–18 months	at least 50 % of debt value
4.	18–21 months	at least 75 % of debt value
5.	21 months	100 % of debt value

Source: prepared by the Author on the basis of the study *Tax Treatment of*

12 Moreover, banks in Spain establish statistical provisions for future credit risk.
13 Extended periods apply to mortgages.

Provisions for Unrecoverable Debt on Account of Loans and Losses on the Sale of Such Debt in Selected Member States of the European Union and Switzerland, Ernst&Young, 20 December 2004, p. 11–12.

The general provision is established if there is a justified risk that the credit exposure is not profitable, but when it does not fulfil the premises Authorising to a create specific provision. The general provision is created in the amount of 1 % of the value of all credit exposures, excluding mortgages, in the case of which the limit is 0.5 %. Thus created provision, with the exception of provisions for mortgages, is recognized as tax deductable cost in the full amount. Spanish banks may create a general provision in the amount exceeding the specified thresholds, but—as in the case of specific provisions—only the part of the provision established to the amount of the minimum value is recognized as tax deductable cost.[14]

The system implemented in the Czech Republic is characterized by a clear formalization on the foundation of regulations issued by the central bank. Moreover, it should be mentioned that the Czech system provides for different regulations for commercial banks and cooperative banks.

When establishing whether the book value of debt on account of loans has not decreased, Czech commercial banks are obliged to take into account the current financial standing of the debtor, the terms of the loan agreement and their possible violation, issues related to restructuring or possibility to restructure the debt as well as external factors (e.g. economic and political situation).[15]

The Czech solution applying to commercial banks distinguishes between five categories of debt on account of loans:

14 Skuza, S. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Selected European Countries), *Bank Accounting* 5(18), Warsaw 2006, p. 36.

15 Beniowski, J. Aspekty podatkowe rezerw tworzonych przez banki w Polsce i innych krajach europejskich (Tax Aspects of Provisions Created by Banks in Poland and Other European Countries) (part II), *Banking Law* No. 5(105), 2006, p. 91.

Table. 3. Earmarked provisions in the Czech Republic.

No.	Debt category	Default period classifying credit expose to the given category	Amount of earmarked provisions to be created
1.	Standard	below 30 days	
2.	Under observation	above 30 and below 90 days	1–20 %
3.	Substandard	above 90 and below 180 days	20–50 %
4.	Doubtful	above 180 and below 360 days	50–100 %
5.	Lost	above 360 days	100 %

Source: prepared by the Author on the basis of the study *Tax Treatment of Provisions for Unrecoverable Debt on Account of Loans and Losses on the Sale of Such Debt in Selected Member States of the European Union and Switzerland*, Ernst&Young, 20 December 2004, p. 6–7.

Earmarked provisions are established on the basis of the difference between the nominal value of the loan increased by accrued interest and charges and the value of collaterals.

Furthermore, Czech commercial banks have the possibility to create earmarked provisions for credit portfolios based on statistical methods, provided that the value of each debt included in the portfolio does not exceed CZK 5 million.

In Czech cooperative banks, earmarked provisions are created on the basis of the average book value of all credit exposures. However, when creating provisions debts in the amount of over CZK 1.5 million associated with a single loan are not taken into account.[16]

Pursuant to the regulations introduced by the Bank of Portugal banks create two types of provisions:[17]

1. provisions which are established by banks with regard to individual debts on account of loans in the amount contingent upon the default

16 Ibid ... p. 92.
17 Ibid … p. 41-42.

period in the settlement of the principal and interest instalments as well as the collaterals provided,

2. provisions for specific credit risks related to debt at risk with regard to which the overdue amount on account of principal and interest instalments exceeds 25 % of the value of the loan granted, increased by the value of the outstanding accrued interest. As regards such debts, provisions are calculated by applying the rate equal to 50 % of the provision rate applicable to amounts that are already overdue to the amount of the loan that has not yet become due and payable.

The principles of establishing provisions described in item 1 are presented in the following table.

Table 4. Earmarked provisions in Portugal.

No.	Default in the settlement of debt on account of loan	Amount of the earmarked provision to be established when there is no collateral (% of debt value)	Amount of the earmarked provision to be established when there are collaterals
1	up to 3 months	1 %	0.5 %
2	over 3 but less than 6 months	25 %	10 %
3	over 6 but less than 9 months	50 %	25 %
4	over 9 but less than 12 months	75 %	25 %
5	over 12 but less than 15 months	100 %	from 25 % to 50 %
6	over 15 but less than 36 months	from 50 % to 100 %	from 50 % to 100 %
7	over 36 but less than 60 months	from 75 % to 100 %	from 75 % to 100 %

Source: prepared by the Author on the basis of the study *Tax Treatment of Provisions for Unrecoverable Debt on Account of Loans and Losses on the Sale of Such Debt in Selected Member States of the European Union and Switzerland*, Ernst&Young, 20 December 2004, p. 14.

A partially alternative dual system of establishing earmarked provisions or making revaluation write-offs is also applied in Poland. Pursuant to Article 45 sec. 1a of the Accounting Act, financial statements of admitted security issuers as well as issuers intending to apply or applying for admittance to trade on one of the regulated markets of the European Economic Area may be prepared in conformity with the International Accounting Standards. It must be

underlined, however, that the obligation to prepare consolidated financial statements in conformity with the IAS is imposed upon banks by Article 55 sec. 5 of the aforementioned Act, pursuant to which consolidated financial statements of security issuers referred to in Article 4 of the Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002, on the application of international accounting standards (Official Journal of the European Communities L 243 of 11.09.2002, p. 1; Official Journal of the European Union, special Polish edition, Chapter 13, vol. 29, p. 609), and banks must be prepared in conformity with the IAS. Thus, preparing also individual financial statements according to IAS seems to be fully justified.

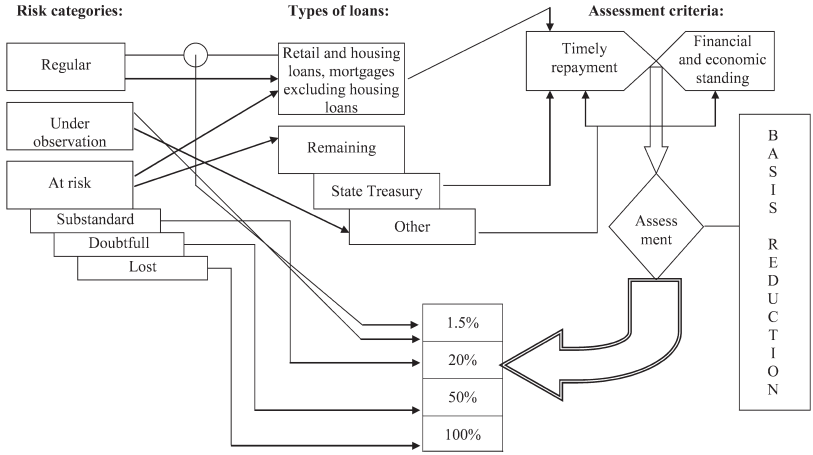
Apart from the International Accounting Standards, the principles of creating provisions are also laid down in more formalized regulations. Within the framework of the organized system, until 31 December 2001, the legal state as regards establishing earmarked provisions was stipulated by the regulations of the National Bank of Poland (Ordinances of the President of the National Bank of Poland and Resolutions of the Polish Financial Supervision Authority) as well as, indirectly, the provisions of the Banking Law and the Accounting Act.

This state of affairs was modified by way of an amendment to the Accounting Act of 9 November 2000 (Polish Journal of Laws Dz. U. No. 113, item 1186), changing the statutory delegation indicating the Authority competent to issue the executive act to the Act as regards earmarked provisions as from 1 January 2002. Pursuant to Article 81 sec. 2 item 8 of the Accounting Act, the minister competent for public finances has been granted the statutory delegation to stipulate by way of an ordinance the principles of establishing provisions for the risk associated with banking activity. As from 1 January 2002 the Ordinance of the Minister of Finance of 10 December 2001 on principles of creating provisions for risk associated with banking activity (Polish Journal of Laws Dz. U No. 149, item 1672, as amended) came to effect and remained in force until 31 December 2003. As from 1 January 2004 it was substituted with the Ordinance of 10 December 2003 on the principles of creating provisions for risk associated with banking activity (Polish Journal of Laws Dz. U No. 218, item 2147) and as from 2009 – with the Ordinance of 19 December 2008 (Polish Journal of Laws Dz. U. No. 235, item 1589, as amended). Banks are obliged to establish earmarked provisions for credit exposures, which comprise balance-sheet receivables on account of credits and loans, acquired receivables, acquired cheques and bills of exchange, realized

guarantees and other receivables of similar nature as well as off-balance-sheet financial and guarantee liabilities granted.

Earmarked provisions are established on the basis of the balance-sheet value of credit exposures, but exclusive of interest and commission. The basis for establishing earmarked provisions for risk associated with credit exposures classified as "debt under observation" and "debt at risk" may be decreased by the value of collaterals provided. The table below presents the formalized system of establishing earmarked provisions in Poland on the basis of the aforementioned Ordinance.

Figure 1. Debt and amount of provisions to be created



Source: E. Popowska, W. Wąsowski, *Rachunkowość Bankowa (Bank Accounting)*, Zarządzanie i Finanse Publishing House, Warsaw 2000, p. 143, J. Kowalczuk, *Aspekty …(Aspects…)*, p. 52, partially prepared by the Author.

The initial solutions adopted in the Polish legislature concerning earmarked provisions were quite rigorous due to the experiences from the beginning of the 90s (the bad debt problem). In the opinion of the author, one may speak about a considerable liberalization in the field of earmarked provisions only after the Ordinance of the Minister of Finance of 10 December 2003 entered into force.

The aforementioned changes are most clearly visible on the example of solutions concerning default periods, which is presented in the following table.

Table. 5. Earmarked provisions in Poland.

	Ordinance of the President of the National Bank of Poland No. 19/92	Ordinance of the President of the National Bank of Poland No. 13/94	Resolution of the Polish Financial Supervision Authority No. 13/98	Resolution of the Polish Financial Supervision Authority No. 8/199	Ordinance of the Minister of Finance of 2001	Ordinance of the Minister of Finance of 2003	Ordinance of the Minister of Finance of 2008
Under observation	None	None	None	Up to 1 month	Up to 1 month	Over 1 but less than 3 months	Over 1 but less than 3 months
Substandard	Over 7 days but less than 3 months	Over 1 but less than 3 months	Over 1 but less than 3 months	Over 1 but less than 3 months	Over 1 but less than 3 months	Over 3 but less than 6 months	Over 3 but less than 6 months
Doubtful	Over 3 but less than 6 months	Over 3 but less than 6 months	Over 3 but less than 6 months	Over 3 but less than 6 months	Over 3 but less than 6 months	Over 6 but less than 12 months	Over 6 but less than 12 months
Lost	Over 6 months	Over 6 months	Over 6 months	Over 6 months	Over 6 months	Over 12 months	Over 12 months

Source: prepared by the Author.

Apart from the default periods, the liberalization of the principles of creating earmarked provisions implemented by way of the Ordinance of 2003 was also visible in other spheres. A very important change consisted in the introduction of the possibility to take into account the most secure collaterals, such as guarantees or sureties of the State Treasury, National Bank of Poland or the Bank Guarantee Fund (BFG), on the credit exposure classification stage. This solution considerably facilitated lending to businesses in a difficult financial situation. This was due to the fact that, as earlier it was not possible to take into consideration the collateral on the credit exposure classification level, banks were often disinclined to granting loans even in case of a 100 % guarantee of the State Treasury. This did not result, however, from the lack of trust to the State Treasury as a guarantor. Although *ex post* utilization of the collateral, i.e. for the purpose of reducing the basis for establishing earmarked provisions, might indeed allow to reduce the costs on account of the obligation to create such provisions to nil, such a collateral had no effect on the classification of the credit exposure. For this reason, when a bank was willing to grant a loan to an entrepreneur with a poor financial standing, even if it was to be secured with a guarantee of the State Treasury, it was obliged to classify the loan as "debt at risk", which from the very start (i.e. granting the loan) deteriorated the bank's rate of "ill-judged" credit decisions.

When analysing the solutions described above and tendencies concerning application of the international accounting standards by Polish banks, it must be presumed that the Ordinance on principles of creating provisions for risk associated with banking activity will apply predominantly to small banks, mainly cooperative banks, and Bank Gospodarstwa Krajowego. In the opinion of the author, the existing formal regulations pertaining to the principles of creating earmarked provisions at banks will be probably substituted with internal models developed by banks. It seems that a certain percentage of loans granted by banks will not be repaid due to reasons that may not be predicted when granting a loan, regardless of the preventive measures taken by banks as regards the required collaterals. The author believes that it is necessary to consider adopting solutions based on the Czech model by introducing separate principles of creating provisions (write-offs) for commercial and cooperative banks to the Polish system. In the opinion of the author, other credit institutions conducting their activity in Poland under the Polish law should also be covered with the system of creating earmarked provisions on principles similar to those applicable to banks. However, in the Polish legal

solutions, a reference to the formalized principles of creating provisions is still necessary, as relevant revaluation write-offs may be charged towards tax deductable costs within the meaning of tax regulations.

Sebastian Skuza, Ph.D.
ul. Seweryna Krzyżanowskiego 46A/4
01-220 Warszawa
mobile: +48 691 032 302
Sebastian.Skuza@mofnet.gov.pl
SSkuza@mail.wz.uw.edu.pl

RATIONAL AND ECONOMICAL MANAGEMENT OF PUBLIC FUNDS IN TIME OF CRISIS ON THE EXAMPLE OF FISCAL ADMINISTRATION

mgr Piotr Śmierski

Abstract: This work presents the discussion on submitted proposals and attempts, the aim of which was to rationalize the management of public funds in fiscal administration. This study includes a description of measures taken, their actual influence on increasing savings and the quality of operation and efficiency of a particular organizational unit. In this work, every effort was made to show that not every solution which initially brought the intended effect would further bring positive consequences.

Keywords: crisis, savings, rational management, rationalization of expenditures, public resources, fiscal administration.

The existence of global economic crisis began in the United States in 2007 to later cover the whole world. The crisis, which has been considered by many as the greatest recession of the world economy since the times of the Great Depression, left its stamp on the economies of many countries forcing them to introduce rational and economical policy. Savings have been sought in every areas of life. The crisis consequences have not passed by the territory of the Republic of Poland and even though Poland, similarly to some other developing countries, had not suffered them directly at the very beginning, with the deepening crisis tendencies, the crisis started to have its impact on Polish economy.[1] This situation forced the highest authorities of the Republic of Poland to undertake action aimed at rationalization of economical policy and efficient search for savings. Therefore the government adopted the savings project for the amount of over PLN 19 billion. The possible way to obtain such an amount was to reduce the budgets of particular resorts. Obviously,

1 National Bank of Poland (NBP) Report – Poland in the face of global economic crisis, publication date September 29, 2009, online version, http://www.nbp.pl of 6 May 2010.

the Ministry of Finance, where the savings were planned for about PLN 530 mln, has not been passed by the savings program.

The cuttings in the Ministry of Finance connected with the introduction of the economical policy forced entities subordinate to the Ministry of Finance, including fiscal administration, to rationalize the management of public resources granted to them from the budget. For the purposes of this work, the discussion on the subject matter under consideration was limited to the fiscal administration only. Therefore, other entities subordinate to the Minister of Finance, including among others customs office, are not covered by the scope of this study.

While preparing the subordinate entities to implement the savings plan, the financial resort announced that especially budgetary units would have to face the limitation of budgetary resources intended for the financing of their operations costs. As a result, fiscal chambers and tax offices will be forced to manage its saving economy due to the major limitation of resources for current expenditures. It will be also necessary to analyze every time the relevance of increasing even petite expenditures, which when accumulated are the reason of significant budget load.[2]

By letter No. FR1/4114/9/JWE/09/552[3] of February 5, 2009, the Ministry of Finance recommended to directors of tax chambers, customs chambers and fiscal control offices to introduce to subordinate entities economical management of resources obtained for current operations, in relation to decreasing income as regards their amount established in the budgetary act for 2009. At the same time everyone has been informed that due to the need to "search for" savings, limitations in the Ministry of Finance budget will amount to 530,538.00. In the aforementioned letter, apart from the general obligation to rationalize the expenditures were pointed out the areas in which indispensable action needs to be taken. The addressees' of the letter were obligated to take necessary steps in order to maximally limit the proprietary expenditures as well as limit current substantive expenditures. The directors were obligated to completely suspend the payment of prizes and employ workers from outside of the resort. The necessity to spend DWR resources, called "trzynastki"

2 Letter from the Ministry of Finance – Department Director to the Heads of Fiscal Chambers of 3 February 2010, not published

3 Letter from the Ministry of Finance – General Director to the Heads of Tax Chambers, Custom Chambers and Fiscal Control Offices of 5 February 2009, FR1/4114/9/JWE/09/552, http://www.wssc.szu.pl of 6 May 2010

[thirteen salary in a year], only to the amount of indispensable payments was pointed out as one of the main assumptions concerning the works aiming at rationalization of expenditures and searching for savings. What was also recommended in the aforementioned letter was to limit the extension of contracts for employment for a limited period of time and to limit the employment of new workers instead of those with whom the employment contracts are terminated due to the fact that they achieved their pension age.

In spite of the fact that the Ministry was ensuring that „the priority of the resort's management is […] not to cause the reduction of employment rate in the resort divisions as well as not to decrease the employees remuneration connected with their employment",[4] the reaction to the letter was met with a firm reaction of employees of, among others, the fiscal administration. They agreed to the necessity of introducing rationalization of expenditures, however they definitely opposed to searching for savings in remuneration or job posts. Fiscal administration employees argued that savings in such areas should not be applied and that they would not have the positive effect on the quality and effectiveness of performer work.

At the same time in the work entitled „Tasks for Tax Chambers Directors and Tax Offices Heads as Regards Realization of State Financial Policy in 2009 and Guidlines for their Realization", in the chapter concerning the operations of tax Chambers and Office, it was stated that due to the governmental plan to limit the budgetary expenditures, tax Chambers directors will be forced to operate economically as regards spending money. It was pointed out that smaller budgetary expenses assumed for current expenditures and investment make that it is necessary to analyze the pureposefulness of expenditures, in particular those devoted for financing of current operations of tax Chambers and Office. Whereas the national spending of resources in consequence will cause the decrease of tax Chambers and Office operating costs. Directors of tax Chambers were obliged to „sharpen principles of national and economical expenditures connected with operations of tax chamber and subordinate tax offices; spending budgetary means while strictly complying with principles defined in Act on Public Finances if 30 June 2005, in particular in its Article 35; strict compliance with the provisions of the Cabinet regulation of 3 July 2006 on detailed manner of financing investments from state budget – while realizing investment tasks, as well as ensuring that financial resources

4 ibid

are spent appropriately for investment tasks as well as renovations, financed by the state budget; and to implement supervision over maintenance of financial economy by the tax chamber and subordinate tax offices by current monitoring of the state budget realization."[5]

In reference to the letter of the Ministry of Finance No. FR1/4114/9/JWE/09/552 tax offices commenced intense works aiming at selecting areas and defining specific proposals as regards rationalization of expenditures and at the same time decreasing operating costs. As a result of undertaken action the areas of interest and scope of proposed activities were indicated in April 2009.

In order to look for savings, activities were undertaken in order to limit energy and heating consumption. As a result, it was proposed to limit the lighting of less attended routs, or even reducing by half the number of lighting points; turning off the devices after working hours and not leaving them in 'wake-up' position; saving heating energy by thermostats regulation. Waste segregation was also introduced, thanks to which the volume of municipal waste, collection of which is paid, was reduced. As regards communication, it was proposed to maximally limit phone calls and instead transmit information between particular office units via the Internet; to adjust the envelopes size taking into consideration their contents, or forwarding correspondence to the tax chambers without envelopes (with the exception of documents including legally protected information). Email communication, also with the parties to proceedings (whenever possible), has been emphasized as well. Usage of business cars has been limited and it has been proposed to use private cars for business travels. The size of internal forms in offices has been reduced, the demand for stationery prepared by particular organizational units has been verified, and it has been proposed to conduct tax controls in the tax office premises, which is controversial as regards the quality of supervision and its effectiveness. The usage of Polish Post services has been also limited and it was proposed that the correspondence be delivered by messengers. In extreme cases it caused the situation where correspondence addressed to tax payers is delivered by the clerks themselves.[6]

5 Tasks for Tax Chambers Directors and Tax Offices Heads as Regards Realization of State Financial Policy in 2009 and Guidlines for their Realization, Tax Administration Department, not published

6 Matyszewska, E. Fiskus oszczędza na kontroli, etatach i prądzie, *Gazeta Prawna*, on-line version, http://podatki.gazetaprawna.pl of 6 May 2010

The number of letters sent with return receipt was also limited, with the exception of situations where the return receipt is indispensable. It has been recommended to include correspondence to one addressee in one parcel and proposed to call the tax payers via email. The clerks also resigned from sending some notices. The proposal to register tax returns, PIT in the tax payer's presence which would allow for elimination of costs connected with possible notices to provide explanations seems to be not feasible. Such a procedure is simply impossible if one takes into account the number of submitted tax returns. Registration of tax returns, PIT in the tax payer's presence would significantly prolong this procedure and would paralyze the clerks' work. In the framework of savings, the purchase of stationery, equipment, books and professional magazines was limited to the indispensable minimum. Expenditures for maintenance and repairs have been limited as well. Savings have had also impact on the area of trainings where the number of employees sent to participate in similar trainings has been reduced. Instead, such trainings have been replaced with cascade trainings and the number of trainings other than the ones organized by resorts has been limited. It has been also proposed to join business trips with neighboring offices.[7] At the same time, the clerks informed about the threats of savings in the aforementioned areas, pointing out that undertaken action may have negative influence on proper operations of particular units.[8]

What follows from the list above is that the savings relate to all spheres of fiscal administration activity. In the framework of economical policy also the principles of supervision have been changed and the number of appointed experts has been reduced. In accordance with the information provided by the Fiscal Supervision Office in Rzeszów, the entities located close to the office workers residence will be appointed to be controlled, while experts will be appointed after the prior consent of the Ministry of Finance and only in justifiable cases. However this does not mark the end of savings ideas. For example the tax chamber in Białystok limited the payment of surcharges to PLN 500 in order to reduce the costs of cash-desk service in the office, while the tax chamber in Wrocław will provide the information concerning the

7 Information concerning the proposed areas for savings has been included in the letters from tax Chambers addressed to the subordinate tax offices in relation to the Ministry of Finance letter No. FR1/4114/9/JWE/09/552 and the raports from particular tax offices submitted to tax chambers.

8 Matyszewska, E. Fiskus oszczędza... .

payment of 1 % of tax for the benefit of Public Benefit Organizations once, only after all surcharges resulting from submitted tax returns have been returned.[9]

The execution of savings plan is necessary and it does not raise any doubts. However the rules of controlling tax payers introduced by some units may be doubtful. While the limitation of administrative costs or energy savings seem to be justifiable, there may be some reservations as regards among others the rules of controlling tax payers introduced by some units. As it was mentioned above, in order to reduce expenses, some tax offices intend to select for control the tax payers who have the registered offices or reside near these tax offices. One may wonder whether such a system will actually bring the expected savings or will produce quite different effects. Apart from the fundamental principle of the equality under the law, which is also applied when the entities are selected to undergo control (and since all tax payers are equal, it is not connected with the distance of the tax payer's residence from the tax office premises), the fact whether the selection of the controlled entity is reasonable or not may be disturbed. While controlling an entity, the control plan, which will take the expected effect, is of utmost importance. A lack of reasonability at the planning stage and the fact that undertaken activities are guided only by the savings criterion will is the wrong direction and losses may outweigh benefits. It may seem that during the times of crisis one should increase the effectiveness and maximize the efficiency of controls, which could certainly sooner or later also cause the increase of government revenue, and should not hinder the possibility of regular selection of controlled entities because of not very reasonable distance criteria.

It also seems doubtful whether the recommendations of the Ministry of Finance to limit the extension of employment contracts for limited period of time or to employ new workers on the job posts left by the people whose contracts were terminated due to their age of retirement, are justifiable. One shall bear in mind that the employees with the employment contracts for a limited period of time are often well trained and experienced clerks with a few years of practice. Under Article 16(1) of the Civil Service Act of 24 August 2006 (Dz. U. z 2006 r. Nr 170 poz. 1218) [Polish Official Journal of Laws] which recently entered into force "employment relationship of the civil servant comes into being by virtue of the employment contract for an unlimited period of time or a limited period of time, not longer than three years", whereas according to

9 Matyszewska, E. Fiskus oszczędza... .

Article 16(2) of the same Act "in case of people employed in the Civil Service for the first time, an employment contract is entered into for a limited period of time which is not longer than the period defined in Paragraph 1," which caused in practice that the contract for an unlimited period of time was signed just after the lapse of those three years. As a result, the people employed for an unlimited period of time are often very familiar with the practicalities of their jobs, well trained and sometimes attended expensive trainings. When the employment contracts with such employees are not extended, the funds designed for their training are wasted and the quality and effectiveness of a particular office work decreases. One shall not forget that these employees have assigned appropriate tasks and have certain work to do. Getting rid off these persons causes that the remaining employees are more burdened with work which in turn leads to the reduction of work effectiveness of an individual employee. As it has been noticed in the article for "Gazeta Prawna" by people with some experience in this area, dismissing employees is only rational when there is no work to perform. Employment cuts among fiscal administration employees would be justified, among others, in a situation where the government plans to significantly reduce the number of proceedings. Otherwise proceeding time will considerably increase and a big number of cases will as a result cause that the precision of analysis will be lower. In a long term perspective it can bring negative consequences.[10] Similar situation is with employment of new workers on the job posts left by the people whose contracts were terminated due to their age of retirement. Retiring employees have certain status in their offices and also have also assigned tasks and functions. Who will be responsible for their tasks when it is recommended not to employ new workers? The answer to this question is clear and it does not create positive emotions among fiscal administration workers.

Negative reactions of the fiscal administration workers have been also envoked by the order to completely suspend the payment of prizes from 3 % prize fund and from unspent funds allocated for remuneration till the end of first half of 2009. According to the fiscal administration workers, depriving them of incentive bonus shall not have positive influence on the quality of performed work and it can decrease its effectiveness. Workers who will be burdened with more responsibilities as a result of limiting the employment

10 Matyszewska, E. Rząd zamierza ciąć etaty w skarbówce, *Gazeta Prawna*, on-line version, http://podatki.gazetaprawna.pl of 7 May 2010

of new workers will be also deprived of prizes for outstanding employees. In connection with the suspension of remuneration bonuses fiscal administration workers raised objections to the Minister of Finance for violation of law, including among others provisions of the trade unions act. Fiscal administration workers point out that the Ministry of Finance interferes in relationship between employee and trade unions in an unlawful way. They show that principles of distribution of funds for renumeration in budgetary sphere are discussed in particular work places and not centrally.[11] As a result, the State Section of Fiscal Administration Workers of Independent Self-governing Trade Union "Solidarity" sent letters to the Minister of Finance where they ask to resign from some forms of savings arguing at the same time that savings plans proposed in a letter No. FR1/4114/9/JWE/09/552 of 5 February 2009 will have negative influence on fiscal system operations, including tax payers service.

Present economic situation connected with the global crisis forced the state to undertake activities aiming at economical management of owned public funds. The adopted savings program has assumed the limitation of budgetary funds allocated among others for operation of tax chambers and tax offices. In consequence in some entities it caused the shortage of resources earmarked for the repayment of liabilities and for basic offices service. For instance Tax Chamber in Bydgoszcz informed about the shortage of funds allocated among others for electricity and postal services (shortage amounting to PLN 200,000.00). Similar state of affairs can be observed in offices subordinate to Tax Chamber in Szczecin or in Tax Control Office in Lublin where there will be a shortage of about PLN 600,000.00 for material expenditures.[12]

The savings program introduced by the government aroused general interest of society as well as of the representatives of the highest authorities. Main questions referred to the types of undertaken actions and precise amounts of planned savings. In response to parliamentary interpellation No. 10931[13] of 31 July 2009 concerning mainly the scope and the financial size of savings activities introduced by the Ministry of Finance, it has been announced that necessary action has been undertaken to reduce costs as regards expenditures for

11 Matyszewska, E. Za oszczędności w skarbówce zapłacą podatnicy, *Gazeta Prawna*, on-line version, http://podatki.gazetaprawna.pl of 7 May 2010

12 Matyszewska, E. Fiskus oszczędza na kontroli, etatach i prądzie, *Gazeta Prawna*, on-line version, http://podatki.gazetaprawna.pl of 6 May 2010

13 Response of the Secretary of State in the Ministry of Finance of 15 September 2009 to the parliamentary interpellation No. 10931, with signature SPS-023-10931/09 of 31 July 2009, http://orka2.sejm.gov.pl of 9 May 2010

running operation of entities. As a result the savings included in the amendment to the Budgetary Act for 2009 have been estimated. In this response the savings have been indicated with economic groups and precise amounts.

The greatest amount of introduced limitations of expenditures relates to reducing remunerations which is PLN 91,782,000.00 and derivatives of PLN 13,077,000.00. What goes into the making of these amounts are, among other things unused resources resultant from additional annual remuneration of PLN 41,612,000.00 and derivatives of PLN 4,109,000.00 as well as unused resources resultant from vacant offices, remunerations in the amount of PLN 8,130,000.00 and derivatives amounting to PLN 803,000.00. Another area of savings relates to reduction of material expenditures amounting to PLN 66,641,000.00 including among others expenditures for building, purchases connected with investements and informatization of the Ministry of Finance amounting to PLN 21,642,000.00. As a result of limiting the „remaining running expenditures", the indicated amount was PLN 23,732,000.00 including the limitations of expenditures for running operation of subordinate entities and purchase of IT equipement for PLN 18,732,000.00. Limitation amounting to PLN 103,000.00 are connected with the benefits cuts. At the same time it has been stated that no increases of the finance plan are introduced despite the additonal demand for financial funds reported by particular units. The exception are situations concerning the payments, forecast of which during the budget preparation has been difficult (payments resultant from verdicts of the court or provisions of other acts).

The aforementioned parliamentary interpelation included also the question about limiting employment, among others in fiscal administration sector. In response to this interpelation the State Secretary in the Ministry of Finance stated that "presently, when on one hand the budgetary funds are limited and on the other hand new tasks under legal provisions are imposed on tax offices, there is no possibility to rationalize employment in tax offices by decreasing the number of employees." At the same time it has been stated that tax offices which seek other forms of increasing the number of workers employ among others intervention workers (in the first half of 2009 there have been 71 such persons employeed and there has been PLN 266,000.00 paid). According to information included in the response to the above interpelation, in the fourth quarter of 2009 it has been planned to start the payments of postponed funds from the 3 % prize fund. Planned payment applies to the head office of the Ministry of Finance employees.

The persisting rather difficult economical situation caused that the state budget adopted by the government for 2010 similarly to the previous year also assumes the limitation of running expenses for fiscal administration units. Therefore the Tasks for directors of tax chambers and tax offices as regards realization of financial policy of the state in 2010 as well as guidelines for their realization, the directors of tax chambers and heads of tax offices have been once again (similar obligation has been previously defined in a parallel work from the year 2009) obliged to ensure rational and economical management of granted funds. It was also stated that the budget adopted for the year 2010 did not include employment limits. Lack of such limits shall enable heads of tax chambers for flexible shaping of employment in the framework of possessed remuneration fund, that is to adjust the employment level to the scope of performed tasks.[14] It means that the directors and heads would be able to manage the funds from the office level without restrictions resulting from the employment limits. It will be only the decision of director or the head of the tax office whether to employ greater number of workers for lower salary or to employ less workers for higher salary.[15]

This solution seems to be correct since it is the head of a particular unit knows the human resources situation in a subordinate unit best and knows what the demand for particular workers is. The person in charge of a unit knowing the amount allocated for remuneration will be able to freely administer it. The employment limits have been causing difficulties while employing workers even in cases when their employment had been vital. Therefore offices trying to solve this problem have been employing so called intervention workers. Abandoning the employment limits caused that the conditions for flexible shaping of volume and structure of employment as well as of the level of remunaration have been created. This flexibility fully applies to the type of performed tasks, employees' qualifications as well as to the work outcomes.[16]

Economic situation caused by the crisis forced the highest authorities to urgently search for savings. As a result they have begun to designate areas in which limiting of expenditures would be indispensable. Some of the proposed

14 Tasks for Tax Chambers Directors and Tax Offices Heads as Regards Realization of State Financial Policy in 2010 and Guidlines for their Realization, Tax Administration Department, not published

15 Nie będzie cięcia zatrudnienia w służbie celnej i skarbówce w 2010 r., *Gazeta Prawna*, online version, http://praca.gazetaprawna.pl of 9 May 2010

16 ibid.

ideas have been accurate while other have been less suitable. Nevertheless just the simple fact that the authorities have been stimulated to seek for savings shall be appreciated. This situation applies also to fiscal administration where mobilization to rationalize expenditures allowed for defining of areas where introduction of savings is possible even without negative consequences for a particular entity. These areas would not have been defined if it has not been urgently needed. The activities undertaken in order to rationalize the expenditures raised emotions and have been met with definite reactions. However, it has to be admitted frankly that such vigorous discussion was needed. Fiscal administration is not fully efficient and needs reforms, which will improve their operations, increase efficiency and decrease costs.[17]

It ought to be mentioned that the search for savings should be rational and not a tiny price. Every limitation of expenditures should be done after a detailded analysis of its future consequences. Temporary and ill-considered solutions will not be very beneficial. While searching for savings in fiscal administration it is crucial that one should remember that state budget means not only expenditures but also income. Therefore no actions causing decrease of effectiveness and efficiency of fiscal system, which is to guard this income, shall be undertaken.[18]

mgr Piotr Śmierski
ul. Plac 3-go Maja 2 m 4
06-500 Mława

17 Ruśkowski, E. (ed.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006 r., p. 11 and n.

18 Matyszewska, E. Rząd zamierza ciąć etaty w skarbówce, *Gazeta Prawna*, on-line version, http://podatki.gazetaprawna.pl of 7 May 2010

TAX RELIEFS: PRO'S AND CON'S

Natalia Solovyeva, Ph.D.

Abstract: The present article covers a research of necessity of establishing tax reliefs in tax legislation especially in connection with realization of social function of the state. For explanation of such necessity author touches upon the issues of essence of the tax, correlation between tax burden and efficiency of fiscal function of the tax, influence of the tax on taxpayers. It is indicated that being a mechanism of differentiation of tax obligations of taxpayers who are in unequal conditions, tax reliefs assist in realization of the principal of ability to pay and consequently the principal of the fairness of taxation. Author states certain defects of legal regulation of tax reliefs and offers measures of its elimination.

Keywords: tax, fiscal function, tax reliefs, tax allowances, tax deductions, compensative function, progressive tax rates, the principal of the fairness of taxation, the principal of ability to pay, social policy of the state.

Financial crisis brought questions and more active discussions in many branches of law. Financial law and tax law have had to do with it not in the last place. One of the consequences of the crisis for the state is the following dual situation. On the one hand, the state is forced to reduce its expenditure for indispensable needs. On the other hand, the state is obliged to support financially those sections of the population which have suffered in the period of crisis most of all. Thereby, problems of possibility, limits and methods of realization of social function of the state in crisis and post-crisis periods arose with unprecedented topicality.

It is generally known that tax reliefs perform two basic functions which are stimulating function and compensative function. Tax reliefs are essential instrument of tax policy as well as social policy of the state. In the present article, we would like to examine arguments that testify the necessity of existence of tax reliefs in tax legislation as well as engender doubts on such a necessity. Special attention will be paid to significance of tax reliefs for realization of social function of the state.

In Europe and all over the world it is extremely difficult to find out the

state that does not use any form of tax reliefs when establishing taxes. What are the reasons for it taking into account that every tax relief leads to reduction of budget revenues?

To answer this question, we will briefly address the essence of the tax and its influence on the taxpayer. The Tax Code of Russian Federation currently in force defines a tax as an obligatory, individually uncompensated payment recovered from corporations or individuals in the form of an alienation of monetary means belonging to them by the right of ownership, economic jurisdiction or operative management for the purposes of the financial provision of the activity of the state and (or) municipalities (article 8).

There can be no doubt that the basic function of the tax is a fiscal function.

The tax is established by the state unilaterally and in case of need levied compulsory. To a certain degree, establishment of taxes influences the efficiency of market mechanism, production and trading. For example, a certain tax raises the price for customers, reduces the revenue for sellers and, as a result, leads to reduction of selling and elimination of some sellers from the market.

The efficiency of taxation has become formed not only by the quantity of the tax but also by the fact who pays it and when. It is very important to have in mind the correlation of mentioned criteria with fiscal function. Such correlation can be illustrated with a help of five zones perfectly characterized by V. Fokin:

The first zone is a zone of minimum where the tax has the minimal quantity. This enable only to defray expenses of administration of the tax. It is obvious that realization of fiscal function is impossible in the first zone.

The second zone is a zone of safe potential of the tax where tax inpayments exceed expenses of administration of the tax. At the same time, taxpayers are still insensible to the tax as a rule due to opportunity of shifting of the tax.

The third zone is a zone of tax optimum where the tax reaches limit quantity that enterprise is able to stand.

The forth zone is a zone of admissible risk with pronounced link between an increase of tax burden and decrease of sales or extent of business activity.

The fifth zone is a zone of suppression. When the tax burden goes over the upper border of the forth zone, negative reaction of economic activity becomes uncontrolled and tendencies of stagnation of certain businesses appear. Fiscal function in the fifth zone goes to zero.[1]

1 Фокин В. М. Налоговое регулирование : учебное пособие / Под ред С. Г Пепеляева. – М., 2004. С. 30–32.

In any case, the taxpayers must take into consideration the establishment of the tax. As a result, taxpayers are guided not by true expenses and benefits of production and consumption but expenses and benefits adjusted by tax. Thus, the extent of alteration of taxpayer's behavior under the influence of the tax fixes the distorting effect of the tax.[2]

Do **undistorting taxes exist?** Tax theory answers this question affirmatively and points out that **undistorting** (lump-sum) tax is a tax that cannot be avoided. An example of undistorting tax is an equal poll tax levied on all individuals of certain age. As far as one cannot but pay such a tax, it does not influence the behavior of the taxpayer because the taxpayer stays in the same most advantageous tax state.[3]

However, such a tax assumes to levy an equal amount on low-income persons as well as on well-to-do persons. It is obvious that most people would think such situation unfair. Thereby, being the most efficient, lump-sum tax comes into conflict with the principle of fairness that is one of the fundamental principles of taxation.

In Russia, the doctrinal principle of fairness of taxation finds its expression in the legal principals of universality and equality of taxation as well as in the principle of ability to pay the tax (for example, as provided in article 3 of the Tax Code of Russian Federation).

Universality of taxation is one the most widespread constitutional principles. Elaboration of the principle of universality and equity implies in particular the following:

- taxes may not have a discriminatory character nor be applied differently by proceeding from social, racial, nationality, religious or similar criteria;
- establishing differentiated tax rates or tax allowances depending on form of ownership or citizenship of individuals or the place of origin of capital is not permitted;
- individuals and companies should participate in distribution of public expenses equally; tax allowances and reliefs shall be established only by legislation and can not be individual.

2 Теория и практика налогообложения : учебник / под ред. Н. И. Малис. – М., 2010. С. 42–43.

3 Теория и практика налогообложения : учебник / под ред. Н. И. Малис. – М., 2010. С. 43.

The German Constitutional Court, for example, considers the principle of ability to pay as the main standard through which the tax legislation is tested against the principle of equality. This principle is executed through establishment of social allowances in the forms of tax deductions and tax exemptions.[4]

At the same time, the principle of ability to pay the tax demands a differentiation of tax obligations of those taxpayers who are in unequal conditions. In connection with the concerned principle, it is worth noting the Constitution of Brazil that fixes a whole number of provisions contributing realization of the principle of ability to pay the tax. Thus, the Constitution prescribes that taxes should have personal character as far as possible and they should be distributed in accordance with economic abilities of taxpayers. It also regulates that tax authorities may find out conditions, incomes and economic activity of taxpayer to observe rights of individuals according to legal orders and ensure the enforcement of declared principle (article 145).[5]

The above mentioned differentiation can be realized by force of imposition of progressive tax rates and also with a help of establishment of different tax reliefs. The existence of progressive tax rates does not except establishment of tax reliefs. For example, tax legislation of France provides progressive tax rates for individual income tax as well as wide range of personal tax deductions, allowances and coefficients intended to mitigate the progression of the income tax structure for certain taxpayers (single, divorced, widowed, persons with certain numbers of children or dependants, etc).[6]

In the Russian Federation, there is a turbulent discussion about the necessity of imposition of progressive tax rates for individual income tax. Not entering into this discussion, it should be noted that one of the arguments in favour of progressive tax rates is inefficiency of existing tax deductions fixed for individual income tax.

The Tax Code of Russian Federation provides four kinds of the tax deductions: standard tax deductions, social tax deductions, property tax deductions and professional tax deductions.

As standard tax deduction means tax free amounts fixed for certain categories of taxpayers counting within net taxable income. Social tax deductions include expenses of certain categories of taxpayers for charity, medical

4 *The Concept of Tax* / edited by B. Peeters. Naples, 2005. C. 97–99.

5 Кучеров И. И. Состав принципов налогообложения и их законодательное закрепление // Финансовое право. 2009. № 3.

6 *European Tax Handbook* 2008. Amsterdam. P. 253–253.

treatment, education and social insurance within limits fixed by the Tax Code. Property tax deductions are expenses of certain categories of taxpayers made in connection with buying dwelling or selling some types of property fixed by the Tax Code. Professional tax deductions are expenses of private entrepreneurs, notaries, barristers, persons who work under civil contracts, and some other connected with their work activity.

As it is correctly noted in literature, the predominant part of profits from individual income tax comes in the budget system of the state from the part of population with lower incomes. It is attributed to the fact that established tax deductions put the main part of population with lower incomes in unequal economic conditions in comparison with a wealthy part of population. The reason of such situation is that solely wealthy people are able to use most of tax deduction which reduce tax base of individual income tax the most.[7]

Despite the fact that number of applications for social and property tax deductions is increasing, most part of population is not able to use property tax deductions in full or pay for costly medical treatment or education. At the same time, the role of compensative tax reliefs in mechanism of legal regulating is connected namely with ensuring of equal access of socially unsupported sections of population to legally guaranteed welfare.

It should be noted that the tax free amount as well as allowances for taxpayers with children are negligibly small. They do not meet social and economic situation even taking into consideration the fact that tax free amount was risen since the 1st of January, 2010.

Thereby, existing tax deductions are not able to ensure in full measures a proper differentiation of tax obligations of taxpayers who are not equal. Therefore, compensative function is performed only to a little degree or not at all.

The compensative function consists of making approximately equal opportunities for the development of persons who are not equal, owing to biological or social reasons. Thus, the tax deductions should be intended for helping namely the low-income groups. It's even more urgent in the period opf crisis when its negative consequences mostly affect low-income groups, large families, one-parent families, disabled persons, victims of natural calamities. However, as shown above, this requirement isn't complied to largely.

7 Пансков В. Г. К вопросу о прогрессивной шкале налогообложения доходов физических лиц // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 7.

It certainly deserves attention that the legislator is not going to stop at what has been accomplished. The concept of long-term social and economic development of the Russian Federation for the period till 2020[8] in particular provides:

- expansion of categories of citizens who have a right to use social tax deductions;
- focusing tax system on problems of leveling income groups by force of expansion of using tax deductions as an instrument of social policy;
- reduction of tax burden on low-income groups at the expense of increase of social tax deduction.

However, it seems to us that the mentioned measures are quite abstract and not capable of changing existing situation sufficiently.

In our opinion, it is necessary to make the following amendments for adequate ensuring of interests of those categories of taxpayers who are in need of protection and support of the state most of all:

1. Considerable increase of the tax free amount and rise of the net taxable income that allows using it.

At the same time, the system of fixable tax free amount depending on the incomes of taxpayers seems interesting. For example, in Sweden, basic allowances of 3,000 EURO are provided for taxpayers whose income does not exceed 34,000 EURO and levied at the minimum tax rate of 30 percent. However, the amount of basic allowances is diminishing with an incrase of incomes.[9] In Great Britain the tax free amount is raised for certain categories of taxpayers (individuals at the ages of 65–75, individuals older then 75, married couples, blind persons, etc.). The amounts of mentioned tax reliefs are revised automatically each financial year taking into account growth rates of retail price index.

Establishing a fixable tax free amount and its annual revision would allow to concentrate attention to the interests of the sections of population that demands support most of all. As a consequence, the compensative function would be complied to in the best way.

2. In legislation, the establishment of the minimum limit of wage which

8 Распоряжение Правительства РФ от 17 декабря 2008 г. № 1662-р // *Собрание законодательства РФ.* – 2008. № 47. Ст. 5489.

9 См.: Brokelind C. National Report on Taxpayers Protection in Sweden / Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective. Warsaw, 2009. P. 330.

does not allow employers to fix and pay salaries lower then established minimum. It is important that such limitation should correspond with the subsistence level of the respective region of the state. A similar practice exists in many countries of Europe and in the whole world. It should be noted that a minimum wage is established in Russia but it is far from the subsistence level.

At the same time, we should not forget the necessity of a theoretical and practical study and comprehension of achieving the social and economic goals of the state through the mechanism of tax reliefs. In particular, it requires the following:

1. Establishment of a precise list of a possible tax reliefs in tax legislations.
2. Elaboration of scientifically grounded criteria of tax reliefs' efficiency and methodology of their application.
3. Assessment of the established tax reliefs from the perspective of elaborated criteria of efficiency.
4. Abolition of ineffective tax reliefs or adjustment of tax legislation with the purpose of enhancement of their efficiency.
5. To conduct an explanatory work among taxpayers with the object of eliminating the lack of knowledge in the area of taxation. Unimpeded development of potential of individual appreciably depends on the clear view of the individual of his rights and obligations.

It is necessary to note that above mentioned measures ought to be carried out not only within the Russian Federation but also in regions and municipalities.

In fact, the Tax Code of Russian Federation grants a right to regions of Federation and to municipalities to establish tax reliefs, in particular, tax allowances for regional taxes (tax on property of corporations, tax on gambling business, transport tax) and for local taxes (land tax, tax on property of individuals), respectively. At the same time, those subjects are entitled to establish not all but defined forms of tax reliefs. Such limitation results from analysis of several articles of the Tax Code but the list of tax reliefs that can be established by regions and municipalities is absent.

Analysis of regional tax legislation made it possible to come to the conclusion about the existence of some tax allowances that contradict the Tax Code in the aspect of limitation of regions of the Federation in establishing the tax allowances. Such situation seems unacceptable.

A range of studies of regional and local tax allowances revealed their considerable inefficiency in some regions of Russia and, as a result, a lower growth rate of production as well as irreplaceable budget loss.

The facts listed above confirm the necessity of the described measures at the regional and local levels. Additionally, it is necessary to fix the list of tax reliefs that can be established by regions and municipalities. Regarding the criteria of tax reliefs' efficiency, methodology of accountability of economic, geographic, demographic and social development of Russian regions should be elaborated.

Summing up the above consideration, it can be concluded that although the establishment and existence of some tax reliefs can rouse certain censure, necessity of use of tax reliefs evokes no doubts. The point is that the elimination of mentioned arguments against tax reliefs demands a further study of tax reliefs as an instrument of the tax and social policy of the state, besides the state should take adequate measures for amendments of tax legislation fixing tax reliefs.

Natalia Solovyeva, Ph.D.
Karl Marx Street 98 – 97
394030 Voronezh
Russia

DECREASING TAX REVENUE TO THE STATE BUDGET – IS IT AN OUTCOME OF THE ECONOMIC CRISIS OR RATHER A CONSEQUENCE OF INAPPROPRIATE CHANGES TO THE POLISH FISCAL SYSTEM?

mgr Przemysław Stolarski

Abstract: This work aims at finding the reasons for the regular decrease of tax revenue observed within the last two years in Poland. In spite of the common belief that the reasons for this negative process lie in the consequences of the recent economic crisis, the author of this work makes an attempt at presenting other, internal reasons for such status quo relating to negative adjusting changes introduced to the state tax control system, which have made the official tasks of the tax control bodies difficult and by limiting the scope of possibilities to counteract negative processes have led to the greater number of tax irregularities.

Keywords: economic crisis, taxes, tax revenue, tax control, fiscal control.

In 2008, the economic crisis of unparalleled size and outcomes swept across the globe. This crisis, which originated from the numerous pathologies of the Western banking system, very quickly affected the entire world-wide financial system and by the network of countless connections dispersed into every sector of public and private life within a short period of time. A rather unexpected attack of wild economic processes, to the vision of which the civilized world has become dangerously resistant through the decades of relative peace, caused a very painful clash with reality created by ruthless, unavoidable and at the same time often unexpected market laws as well as brought about a huge chaos and confusion. Indeed, nobody has been able to define from the beginning to end what is the world dealing with and what would be the measurable outcome of the world economic collapse. From the present perspective, after two years from the crisis outburst, nobody is able as well to determine what phase of the crisis we are currently at, is it the end or just one of its phases, where powerful and negative market processes have surrended

for a while only to come back soon with double power. Among this collection of the unknown one thing has only been certain – the crisis would bring significant changes as regards the market image and financial system and would begin exerting pressure on budget and fiscal systems of particular countries, since they are the fundamental instruments of state influence on surrounding social reality. It has been obvious that in the age of crisis the state has to act in the areas where free-market economy has failed.

From the very beginning of the crisis eyes of every analysts and economists have been oriented on state institutions and its steps as well as on the image of state economies. Whole Europe witnessed the deepening recession covering almost whole continent and the peculiar helplessness of governments which quite fast reconciled themselves with the fact that the fight with crisis is pointless and regardless the applied remedies the economy will greatly suffer the collapse. Thus the governments of the majority of European states came to a conclusion that insted of preventing the unavoidable recession, one should rather focus on undertaking actions aiding the survival of economy.

While dealing with such all-embracing economical stagnation, characterized by high uncertainty and unpredictability, Europe has been faced with one more surprising fact. Press titles, analyzes and financial expertise have been captured by the history of "green island" blooming and developing among the economic giants of Europe, now completely seized by the economic recession. It appeared that Poland is this island. Regardless various opinions and criticisms concerning such state of art, the fact that Poland has been and still is this island is unquestionable, and it can be confirmed by the opinions of the Western specialists.[1] Therefore, within the context of the recent economic crisis Poland holds an important place in history. However, during the last few months a heated discussion has started in Poland concerning the decrease of tax revenue to state budget. As a result, some people started to detect more and more visible signs of crisis influence also on Polish economy, which has been treated so far, for the last two years, as the only one who survived the negative influence of the European recession. Experts while calculating the amount of revenue or while forecasting their amount in case of not sufficient data, show the drop of revenue from goods and services tax,[2]

1 Przybylski, J. Zawsze trzeba grać wszystkimi instrumentami – rozmowa z Philippe Le Houreou – wiceprezesem Banku Światowego, *Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 26 April 2010, No. 97(8608), p. B5

2 Hereinafter referred to as VAT

corporate income tax[3] and personal income tax,[4] which according to them constitutes the manifestation of dsecrease in production, sales, decreasing consumption and increasing unemployment caused by the crisis suffered by the Polish economy.[5] It cannot be concealed that Poland, despite being considered as one state which avoided the crisis, could not be completely beyond the reach of processes in Europe and had to somehow be inflicted with the effects of negative changes going on in the remainig European Union states.

Nevertheless, it is a mistake to only blame the consequences of the global recession for the decreasing tax revenue to the budget. The assessment of the state's internal situation only from the point of view of the world wide macro scale can be very often pernicious. It seems that, from the point of view of the aforementioned problem, regulation changes to fiscal policy and tax system, which are internal, not external changes, introduced in recent years, are and have been also of equal importance.

An attempt to identify just some of them is very crucial, not only from the point of view of maintaining the stable level of state budget inflows within the economic crisis aspect,[6] but also from the point of view of the further intensified financial development of the state, which let everybody hear of it in 2006 and 2007 through the increasing at a fast rate value of government revenue and which was practically impeded within the last two years. In this work I would like to point out mainly to one type of changes to legal regulations. Even though it seems that they applied only to narrow sector of tax law, they had a great influence on the whole state tax system. They were the changes in the Act of 29 August 1997 Tax Ordinance[7] and in the Freedom of Economic Activity Act of 2 July 2004[8] concerning tax control of entrepreneurs.[9]

In the first place however, to present the full picture of connections, contingencies and the character of phenomena, let us have a closer look at the

3 Hereinafter referred to as CIT
4 Hereinafter referred to as PIT
5 Czerniak, A., Borowski, J. *Podróż do źródeł dziury budżetowej część I i część II*, http://www.parkiet.com of 6 July 2009 andi 7 July 2009
6 Which, as stated by specialists, passed by Poland and even if it influence it, it has been to a small extent as compared with other states.
7 Unified text Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 as amended – hereinafter referred to as OP
8 Unified text Dz.U. z 2007r. Nr 155, poz. 1095 as amended – hereinafter referred to as usdg
9 Changes stemming from the Act of 19 december 2008 amending the Freedom of Economic Activity Act and some other acts /Dz.U. of 4 February 2009 Nr 18, poz. 97/ and Act of 7 November 2008 amending the Act on Tax Ordinance and some other acts /Dz.U. z 2008r. Nr 209, poz. 1318/

processes occurring as regards tax revenue during the recent years as well as accompanying them opinions and forecasts. In 2007 Poland was at the stage of intense economic growth. Government revenue including tax revenue were growing on a daily basis. Government revenue from CIT amounted in that year to PLN, 32,165,456,000.00, from PIT – PLN 60,959,164,000.00 and from VAT – PLN 96,349,847,000.00,[10] which together with other taxes and customs amounted in total to the revenue of PLN 241,358,690,000.00, which is higher of PLN 38,526,555,000.00 than the analogous revenue in 2006. As a result in 2007 the increase of tax revenue was of about 18 % to the previous year, which when compared to the increase of 12.2 % in 2006 to 2005[11] was enviable. Continuous information about the constatntly growing level of consumption which was even causing fears as regards the industrial productivity and its capacity to meet the consumption needs of the society,[12] enabled the society to optimistically wait for the state financial results in particular periods. Therefore, there is no wonder that the real GDP growth has been anticipated by the government preparing the budget project for 2008 to 5.7 % and the increase of tax revenue of 17.7 %, which according to the Polish Confederation of Private Employees Lewiatan was most probably based on the expected growth of people revenue from salaries.[13]

The year 2008 verified quite firmly the budgetary assumptions founded on the great wave of economic optimism. Admittedly, by the end of 2008 Financial Policy, Analyses and Statistics Department informed that the revenue in 2008 from CIT and PIT are higher than it has been assumed in the budget for 2008, but at the same time it noted that the supposed VAT revenue will be lower from the originally assumed 3 billion zlotys.[14] Just at that time this information has been accompanied with significant reductions of forecasts for 2009, which clearly indicated that for no particular reason the budgetary reality more and more visibly passes by the previous expectations. The final outcomes of 2008 presented that the VAT revenue decline predicted by the

10 Figures concerning annual government revenue obtained from the Ministry of Finance website, http://www.mf.gov.pl

11 ask, *PKPP Lewiatan: projekt budżetu 2008 rozczarowuje,* http://www.gospodarka.gazeta.pl of 13 June 2007

12 PAP, *Rosnąca konsumpcja zagraża gospodarce*, http://www.money.pl of 25 July 2007

13 ask, *PKPP Lewiatan: projekt budżetu 2008 rozczarowuje,* http://www.gospodarka.gazeta.pl of 13 June 2007

14 las, PAP, *MF: 4,4 proc. Wzrostu spożycia indywidualnego w 2009r.,* http://www.gospodarka.gazeta.pl of 10 December 2008

end of the year appeared to be much higher and amounted to about 9 billion zlotys. In 2008 VAT revenue amounted to PLN 101,782,739,000.00, CIT revenue to PLN 34,635,014,000.00 and PIT – PLN 67,193,526,000.00.[15] Hence the tax revenue was at the level of about 6 % in view of planned the year before 17.7 %. Just at the beginning of 2009 it was obvious that the increase of state government revenue as regards tax revenue had been retreating.

In 2009, in spite of still continuing policy of budget optimism, further deterioration was marked. According to the Ministry of Finance, data concerning the period January – May, revenue from CIT, PIT and VAT are worse taking into account every category that those in the parallel period of 2008.[16] Yet the ministry's assumption oscilliated around 10 %.[17] Not the best forecasts caused the amending of the Budget Act,[18] where the amount of VAT revenue was reduced to 94 billion zlotys,[19] that is to the level lower than the revenue from VAT in 2008 and 2007. The final annual result was in compliance with the amended assumptions. The year 2009 appeard to be recently the first year, when the increase of tax revenue was not marked and moreover, its significant decrease was noted. These significant changes to the budget structure created by reality, influenced the equally significant optimism fall while planning the budget for the next year of 2010, where the government presented that the deficit hit record.[20] According to budgetary assumptions the deficit established at the level of 52 billion zlotys may increase even to 67.5 billion zlotys[21] when particular conditions are met.

Indeed the beginning of 2010 indicated a further decreasing tendency. Results from February presented that indirect tax revenue was lower of 4.3 billion zlotys as compared to the year 2009 which was considered to be evidently recessionary. PIT revenue of the same period was lower of 150 million zlotys,

15 Figures concerning annual government revenue obtained from the Ministry of Finance website, http://www.mf.gov.pl

16 an, Fiskus zaplanował przyszły rok, website of *Gazeta Wyborcza*, http://www.wyborcza.biz of 15 June 2009

17 ibid.

18 Act of 17 July 2009 amending the Budget Act for 2009 /Dz.U. of 14.08.2009r. Nr 128, poz. 1057/

19 an, Fiskus zaplanował przyszły rok, website of *Gazeta Wyborcza*, http://www.wyborcza.biz of 15 June 2009

20 Wilkowicz, Ł. Nadzieja na łatanie dziur w podatku VAT, in *Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 16 April 2010, No. 89(8600), p. B2

21 Gronicki, M., Hausner, J. Budżet 2010 to gospodarcze placebo, website of *Gazeta Wyborcza,* http://www.wyborcza.biz of 10 September 2009

while CIT revenue was higher but only of 400 million zlotys.[22] The latest data from March indicated however some improvement. VAT revenue was higher than in March 2009 of 1.6 billion zlotys. Unfortunately, further shortages, as compared to the parallel period last year, were observed in case of CIT and PIT, that is of 3.8 billion zlotys and 0.3 billion zlotys respectively. Thus after closing the budgetary balance for the first quarter of 2010 the government was still missing 4 billion zlotys to achieve the 8.4 billion zlotys of the planned tax revenue surplus as compared to 2009.[23] This status compared to the lowest in recent years level of government revenue in 2009 reflects the best the condition of Polish public finances as regards tax revenue.

The problems of consequently diminishing tax revenue have been noticed during the last years, which has been reflected in a number of voices concerning this issue even while granting the acknowledgement for the budget realization for 2008. Just at that time the Head of the Supreme Audit Institution, J. Jezierski stated that "the Polish Parliament should have been worried by the growing problems connected with tax receivables."[24]

Much earlier, since it has taken place during the discussion on the new budget for 2001, the economists of the International Monetary Fund indicated that the problem of decreased tax revenue is not only the issue of macroeconomics, but to the significant extent, it is a problem of collecting taxes and therefore they negatively assessed fact that this issue was not a part of the discussion about new budget and they also noticed that this issue was of key importance as regards financial policy of the previous government.[25] These voices have been weakened by the Ministry of Finance, who acting by any possible means was searching for the simples reason for the present situation, holding the omnipresent economic crisis responsible for 90 % of tax revenue decrease.

However, the data concerning Polish economy seemed to contradict this thesis. During the whole period from the crisis outburst, just after the situation has been carefully diagnosed, specialists at every step emphasized Poland as the only European Union state which avoided the economic recession.

22 Glapiak, E. Trudny start gospodarki w 2010r.*, in Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 16 March 2010, No. 63(8574), p. B7

23 Glapiak, E. Deficyt w budżecie mniejszy niż sądził resort finansów, in *Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 16 April 2010, No. 89(8600), p. B3

24 PAP, ab, *Sejm o absolutorium za wykonanie budżetu w 2008r.,* http://www.gospodarka.gazeta.pl of 15 July 2009

25 Stolorz, S. *Niepokojący spadek wpływów*, http://www.fakty.interia.pl of 19 February 2009

Healthy financial sector, very good macroeconomic foundations at the moment of crisis outburst and strong internal market as well as smaller, as compared to other countries, export[26] dependency have been indicated as the reasons for this situation. Even during the times of the strongest collapse when the crisis has been suffered also in Poland, it has been stated that the consumption growth dynamics decreased as compared to the period: 2007 – first half of 2008, which was excellent in this respect. However it still has been the growth and even a peak growth in relation to other more developed European states.[27] Temporary fluctuation down as regards production, which has been observed at the beginning of the recessionary 2009, went up just in the middle of the year and the media indicated that production has been decreasing slower and slower while in some sectors it has been growing again.[28] At the beginning of 2010 voices from the EU Committee on Economic and Monetary Affairs placed Poland on the position of the sole leader in Europe as regards GDP growth, which appeared to be in 2009 higher than it was previously forecast by the commission.[29] The results of companies listed on the Warsaw Stock Exchange reduced their net incomes and profits, however analysts unanimously stated that the drops are very small which shows that the crisis has not caused too much damage to Polish companies.[30]

Such a picture of the Poland's economic situation at time of world wide recession shows that Poland undoubtedly has been to some extent influenced by crisis changes, however as compared to other European states, she managed to escape unharmed. Even if one would have assumed that the reality always departs a bit in minus from the theoretical calculations, forecasts and analyses, one might venture to state that the harm done to Polish economy by the crisis has been quite small or at least not too big to have so negative influence on tax revenue during the past two years. Some commentators noticed the paradox of the situation where Poland having relative better than in other

26 Przybylski, J. Zawsze trzeba grać wszystkimi instrumentami – rozmowa z Philippe Le Houreou – wiceprezesem Banku Światowego, in *Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 26 April 2010, No. 97(8608), p. B5

27 Work Handel-Net.pl, *Wzrost konsumpcji w Polsce rekordowy*, http://www.egospodarka.pl of 2 December 2009

28 lez, Produkcja spada, ale coraz wolniej, website of *Gazeta Wyborcza*, http://www.wyborcza.biz of 19 June 2009

29 Słojewska, A. Unijne prognozy w górę, Polska wciąż liderem, website of *Rzeczpospolita*, http://www.rp.pl of 26 February 2010

30 Koper, A. Polskim firmom kryzys specjalnie nie zaszkodził, in *Rzeczpospolita – Rynki&Finanse* of 26 March 2010, No. 72(8583), p. B4

countries production status presents at the same time worse public finance situation characterized by great fiscal unbalancies and budgetary tensions.[31] In the face of such state of art it may be worth to make an attempt at finding other causes of no recessional nature which could significantly mark the condition of the state's tax revenue, in particular as regards its natural decrease which has been to some extent determined by the economic crisis impact.

In the middle of 2009, during the most pessimistic moment as regards the atmosphere accompanying budget planning and realization, that is at the time when worse and worse results forced the government to amend the budget and to further reduce financial expectations, first voices appeared, e.g. the voice of the former Vice Minister of Finance, creator of the goods and services tax, W. Modzelewski, who advanced a thesis that falling state revenue were the effect of gentle tax provisions.[32] W. Modzelewski's thesis has been formulated precisely on the basis of certain small modification, which was the cancellation of 30 % VAT sanction under the Goods and Services Tax Act of 11 March 2004.[33]

Neverheless, regardless the evaluation of the aptness of this example, it seems that by using this more or less intentional method he accurately pointed out this quite well noticeable phenomenon present in recent state policy which for all that has been and still is present at a deeper level than only in relation to changes of single substantive law tax provisions, temporarily causing government revenue fluctuation as regards particular sources. This sphere is tax and fiscal control understood as the control of realization of tax obligations conducted by the tax and fiscal bodies.[34]

During the recent years there has been a fierce political debate on the direction which shall be adopted by the legal regulations concerning control of entrepreneurs in general and in particular on the shape of control procedures. It is hard to conceal that the fundamental groun on which the abovementioned discourse has been performed was the control carried out by the tax and fiscal bodies, being the most important from the point of view of the state operations and at the same time the most burdensome and financially

31 Gronicki, M., Hausner, J. Budżet 2010 to gospodarcze placebo, website of *Gazeta Wyborcza,* http://www.wyborcza.biz of 10 September 2009

32 Kwirowski, P. Czy widmo kary wyciśnie z podatnika większy VAT?, website of *Gazeta Wyborcza*, http://www.wyborcza.biz of 21 June 2009

33 /Dz.U. Nr 54, poz. 535 as amended/

34 Kurowski, L., Ruśkowski, E., Sochacka-Krysiak, H. *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, p. 274

severe to the controlled entities. The main matter of dispute in the debate under consideration has been the scope of civil freedoms and liberties and consequently also economic liberties and the level of trust public authorities put in citizens as regards tax issues. The result of the dispute dominated by the political populists, who in the atmosphere of natural social dislike to tax bodies have had no difficulty to force through the slogans emphasizing more and more economic freedom and the right to privacy, has been the thorough changes introduced to provisions regulating the issue of tax control of entrepreneurs.

A specific revolution to the control system has been conducted by means of the Act of 7 November 2008 amending Tax Ordinance and some other acts[35] and Act of 19 December 2008 amending the Act on Freedom of Economic Activity and some other acts.[36] The most significant have been the changes introducing the institution of informing an entrepreneur on the intention to launch tax control and changes limiting quite radically the annual limit of time all controls may take.

The new shape of the provisions of cited acts has been met with the enthusiasm of public opinion. Successive press articles have positively described introduced amendments and, provided by them, new constructions have been presented only within the favourable context. According to the successive authors, the institution of informing the tax payer about the planed launch of control was aimed only for proper entrepreneur preparation to the forthcoming control which in longer perspective would aid its smooth proceeding.[37] Above all new provisions, particularly those limiting the control time, caused the very positively assessed decrease of the number of controls while increasing their efficiency.[38] Combining press titles indicating better selection of entities to be controlled[39] with higher efficiency of proceedings and putting them in the context of continuous analysis of the operation of new provisions, has been building confidence that regulatory changes have had

35 Dz.U. z 2008r. Nr 209, poz. 1318

36 Dz.U. z 2009r. Nr 18, poz. 97

37 Król, T. Zawiadomienie o planowanej kontroli, in *Rzeczpospita – Dobra Firma* of 3 November 2009, No. 1521/258 (8464), p. 4

38 Cieślak, G. J. Skarbówka tropi skuteczniej, in *Rzeczpospolita – Prawo co dnia* of 16 March 2010, No. 63(8574), p. C5

39 Matyszewska, E. Lepsze typowanie do kontroli przynosi efekty, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 16 March 2010, No. 52(2683), p. B2

a positive impact on the duties of tax and fiscal bodies, which even stronger emphasized the undoubtful purposefulness of these changes.

Yet this positive image has been actually the effect of unfounded mixing by press and media of many various terms, statistics, processes and combining them with each other in order to draw conclusions, which being the outcome of erroneus assumptions, have deformed the reality to fiercely. It has been the fact that the number of fiscal controls during the last three years has been decreasing on a yearly basis, reaching in 2009 the limit of 10,168, which is of 2,239 controls less than two years before.[40] It has also been the truth that financial efficiency of these controls increased from PLN 1,942,227,000.00 in 2007 to PLN 2,430,415,000.00 in 2009.[41] A similar process could have been also observed as regards tax controls conducted by tax bodies where for example the number of controls in 2008 decreased as compared to 2007 of 36,636 controls.[42]

On the basis of such reciprocal correlation of the level of number of controls to their financial quality the attempts have been made to advance theses that controlling bodies had been forced by new limitations to better selection of controlled entities and to more intense and apt searching for the areas of irregularities.

This phenomenon was judged as a very positive one. Unfortunately the reality differed a lot. Better selection of entities to undergo control has been caused by the unconditioned by regulatory changes lasting a few years process of introducing organizational policy underlying more apt control planning and its measurable outcome. Therefore already in 2008 special units for analyses and control planning have been selected in many tax offices. Thanks to them, the bodies have started to collect more and more information using them for more precise selection of entities and scopes of control, and hence have begun to finally realize faulty till now principles of control preparation emphasized for many years by the doctrine proponents.[43]

Unfortunately the in 2008, pilot program introduced by the Minister of Finance, functioning already concerning informing tax payer of the planned

40 Data concerning fiscal control obtained from the Ministry of Finance website, http://www.mf.gov.pl

41 ibid.

42 Leśniak, G. J. Mniej kontroli, więcej błędnych decyzji, in *Rzeczpospolita – Prawo co dnia* of 22 September 2009, No. 222(8428), p. C4

43 see Kurowski, L., Ruśkowski, E., Sochacka-Krysiak, H. *Kontrola …, p*. 66

launch of control,[44] which in 2009 was reflected in particular provisions of Article 79(1) of the Freedom of Economic Activity Act and Article 282b of the Tax Ordinance Act as well as maximally decreased limits of control time stemming from Article 83(1) of the Freedom of Economic Activity Act effectively blocked the whole range of potential activities of tax bodies, which due to the time limitations had to quit many control proceedings. The changes totally eliminated controls conducted in the framework of comprehensive activities used by the body till now to obtain proper knowledge giving the factual result just during other proceeding. The institution of informing about the expected date of the control launch completely destroyed the fundamental significance of a control as such. While assuming that the control is about defining and formulating the obligatory state (of directions) and factual state (of performance) and comparing them with each other in order to determine their conformities and nonconformities,[45] it has to be acknowledged that new regulation has eliminated the possibility of examining the performance state. For this state is characterized by its naturality and daily repetability in particular conditions. Yet prior informing providing the ability to destroy evidence for irregularities[46] determines the creation of artificial state, which has nothing in common with the factual state observed on a daily basis in a controlled activity.

Therefore the possibilities which were provided by the internal reorganization in tax bodies as well as connected with the reorganization more efficient operation of tax control have been effectively hindered by the statutory changes undoubtfully causing (impossible to be calculated) losses to the budget as a result of lost profit. It will be hard to hide that the situation on the level of fiscal control has been better, which resulted in definitely growing effectiveness of controls. However, it stemmed only from the fact that Tax Control Offices have been applying and still apply presently quite controversial interpretation according to which fiscal control is not a control under the provisions of Freedom of Economic Activity Act. Therefore, unless the tax

44 Letter of the Minister of Finance of 29 December 2006 concerning guidlines for the Hades of tax Office as regards informing tax payers about the planned launch of the tax control, No. AP12-068/322/MMK/2006,

45 Kurowski, L. *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, p. 309

46 Guza, Ł. Kto się boi kontroli, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 19–21 February 2010, No. 35(2666), p. B2

control is not launched pursuant to this act, the limitations resultant from the act does not apply[47] to the control.

Despite unfavourable regulatory conditions one more phenomenon has had a positive influence on the outcomes of control proceedings conducted by fiscal as well as tax bodies. As a result of the aforementioned internal changes sharpening the attitude of tax and fiscal bodies towards the financial result and the improving technical work conditions in the offices as regards modern analysis and information technologies, these bodies in recent years have started to pay more and more attention to black economy entities carrying out a business activity in the Internet.[48]

Taking into consideration the unregistered character of the controlled activity, controls in this sector have not been limited by the aforementioned statutory barriers. Apart from that the amount of data the entities leave in the Internet has made it simpler for the bodies to proceed with controls and detect particular irregularities. Only the fiscal control bodies alone within the period from the beginning of 2007 till the end of the first half of 2009 have finished 488 such controls, issuing 275 decisions for the total amount of 28.9 million zlotys and caused 151 voluntary corrections for the amount of 7.5 million zlotys.[49]

Unfortunately such statistics are not maintained for the tax bodies, however it is common knowledge that the controls of e-trade started to have leading positions in the work of these bodies. This phenomenon perceived as reaching for the niche touched by the range of abuses, which was till now unattainable to fiscal services, shall be assessed as positive. One shall not forget however that in the face of legal conditions it has not meant the broadening of the scope of activity of controlling bodies[50] but it only meant finding the new source of embezzlements as a new platform for building of tax and fiscal bodies financial results when faced with diminished possibilities in this respect on the prior area.

Fortunately the new area appeared to be very "generous" for the tax and fiscal bodies which in turn has resulted in good measurable outcomes of control

47 Matyszewska, E. Fiskus łamie przepisy, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 24 September 2009, No. 187(2563), p. B2

48 Matyszewska, E. Handlujących w Internecie czekają kontrole podatkowe, website of *Dziennik Gazeta Prawna*, http://podatki.gazetaprawna.pl of 11 August 2009

49 Data concerning fiscal control obtained from the Ministry of Finance website, http://www.mf.gov.pl

50 Only such proceeding could be considered as successful.

proceedings and together with proper internal changes in bodies structure has been rescuing the image of effectiveness and efficiency of controlling bodies. Otherwise this area would not have been such positively assessed. It has not changed the fact that the processes described above to the great extent excluded from control quite a group of entities which, when using the nomenclature introduced above, could have been qualified to the old scope of bodies' activity, that is the tax payers carrying out a registered business activity, performed in a real and not virtual space. Such state on no account has been objected by the society. On the contrary, successive opinion polls pointed out to the opinion held by the entrepreneurs that the tax controls shall be limited to minimum. However the same entrepreneurs stated unanimously that the controls shall focus on detecting irregularities in calculations.[51]

On the basis of such opinion polls, voices approving of bodies activities as regards e-trade and voices for more intense activities in black economy of illegal entities,[52] it seemed that the public opinion is that all frauds and tax irregularities take place via the Internet and in black economy while the legally registered entrepreneurs are honest entities to which the issue of controls shall not apply. The facts have been contradicting such statements. The report of Business Center Club from the turn of 2009 and 2010 expressively pointed out a number of tax frauds in Polish economic space caused by the entrepreneurs' lowering the official renumeration of the employed people, hiding the revenue, underrating the turnover, overpricing the costs of income on the basis of artificial invoices and, what is worse, close cooperation concerning these frauds between particular business entities.[53] The successive activities of the tax control offices, limited with respect to the subject matter and time span, which were performed even by the end of 2009 or during the winter holidays of 2010 presented thousands of frauds as regards underrating the turnover or not registering sales by means of cash registers.[54] What is significant, these controls applied mainly to registered and legally operating point of sale.

51 Matyszewska, E. Fiskus powinien zmniejszyć liczbę przeprowadzanych kontroli, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 8 December 2009, No. 239(2615), p. B4

52 Wojtasik, P. Ciągle dużo oszustw podatkowych, in *Rzeczpospolita – Prawo co Dnia* of 12 January 2010, No. 9(8520), p. C1

53 see ibid.

54 see Matyszewska, E. Fiskus skontroluje świątecznych handlarzy, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 7 December 2009, No. 238(2614), p. B2 and Matyszewska, E. Fiskus zarabia na feriach, in *Dziennik Gazeta Prawna* of 5–7 February 2010, No. 25(2656), p. B2

Therefore, it seems that regardless the justifiable changes in the internal structure of tax bodies and the birth of the new area of fiscal administration activity, which caused huge financial notes, state budget as a result of unfavourable legal changes as regards entrepreneurs control suffered irreparable loss. These changes neutralized the effect of the aforementioned internal reorganization of bodies which could not use the possibility offered by the reorganization and use them for the measurable outcomes to such an extent to which it would be otherwise possible. The bodies had to resign from a number of potentially beneficial but also, taking into account their complexity, time consuming controls. And new provisions did not provide time. Nobody is capable of counting the number of tax controls which were defeated because of the prior informing of the controlled and the sufficient time offered as a result to an entrepreneur for concealing the evidence of the frauds.

This state has been, however, amended by the controls of fiscal bodies which actions have not been limited due to the aforementioned reasons by the provisions of the Freedom of Economic Activity Act. We have to remember however that fiscal bodies have their own priorities as regards the selection of controlled entities which are obliging also for tax entities with respect to passing on entities to be controlled.

As a result the control of a huge number of business entities considered ans medium and small, which does not mean that their structure is less complex, has been left to the tax bodies. Therefore a whole range of entrepreneurs where a number of frauds and irregularities may be present is still beyond the actual scope of activity of the controlling bodies. What is important, entrepreneurs who are more and more conscious as regards their rights and obligations are aware of this which gives them the possibility to carry out their business activity with the safe feeling of impunity.

The institution of prior informing about the planned control causes obviously that one may be tempted to not fulfil his obligations towards the State Treasury and makes it possible to conceal any evidence of fraud just after the information about the forthcoming control. Above all the practice of tax bodies shows lately that tax payers correct their tax returns after they receive information on the date of the planned tax control. Obviously, the proponents of recovering money by the State Treasury by means of voluntary and not compulsory corrections by tax payers would certainly gave the positive assessment to this fact. However it may be worth to look at this problem from a different point of view. It is worth to think about how many entrepreneurs

in a country counsciously lower the value of their liabilities or totally canceal them while they are prepared for eventual corrections of tax returns in case of the information from tax bodies about the controlling visit. In such a way the entrepreneurs treat budget liabilities as some kind of a loan with low interest rate. It shall be considered how many of these entrepreneurs would not be controlled at all within till the expiration ot the tax liability, changing the loan into the nonreturnable state donation to its business activity. These amounts are obvioulsly counless, nevertheless ona may safely state theh this phenomenon is authentic and brings defined losses to the state budget.

To sum up, it has to be stated that the decrease of the level of tax revenue in recent years, and for sure the radical fall of their growth dynamics as compared to 2007 and the first half of 2008 is unquestionable. It is also indisputable that the world-wide economic crisis which outbursted in the second half of 2008 has been reflected in the condition of Polish economy and Polish tax payers which naturally had to influence somehow the state of government revenue including tax revenue.

Nevertheless all analysts, commentators and specialists from and outside of the country unanimously state that within the last 2 years Poland has been a unique state which has not given up to the European-wide economic recession and despite the surrounding collapse it still has been noted and is noting still an economic growth and growth of consumption which is relatively high as compared to other European states. It has been emphasized and it is emphasized that in general Polish companies have not been greatly influenced by the crisis outcomes.

Therefore, the condition of Polish economy has not been co critical to determine such a clear decrease of tax revenue and at least to push the growth dynamics of the revenue to a clear defence. The government while focusing on the world's economic situation, totally avoided the thinking direction according to which budget changes can be conditioned not only upon the external factors but also upon some defined processes of tax system. The government has not noticed the risk to which it exposed the financial security of the budget introducing deep changes liberalizing the system of tax and fiscal control and influencing its leakage. Nobody has been tempted to perform a thorough analysis of all negative and positive phenomena in the control system which have been lately observed. As a result all of them have recived the common label and a range of false conditions and connections has been created.

As a result, it led to the blocking of a number of tax control bodies activities and to treating entrepreneurs as priviledged which often made it possible for them to stay beyond the scope of the tax bodies activity. This in turn has eliminated the peculiar threat which by preventive action has been always the important guarantor of the justifiable behaviour of tax payers. It has been replaced with the sense of security aiding. Therefore, the state authorities faced the perspective of crisis, which had to, at least to some extent, influence Polish entrepreneurs, enabled them to move eventual crisis costs, which first of all shall be borne by an entrepreneur, to be born by the State Treasury. Such process is even more dangerous since it produces particular patterns of behaviour the existence of which once will not be conditioned by the presence of crisis and will be transferred, or has already transferred to the natural market situation. Therefore it seems that the problem is worth noticing and analysing carefully, more particularly as it led to hindering tax revenue, which as it appeared after assessing the Polish economy condition was not at all necessary.

The answer to the question concerning the future of Polish tax and fiscal control is particulary important presently, when large budget deficit resulting mainly from growing expenditures is emphasized. The state needs tax revenue which, due to unconsidered changes, is probably still in market circulation consumed by the citizens. Financial control is the tool which will enable their repeated collection to the budget.

mgr Przemysław Stolarski
Ul. Gdyńska 17A
06-500 Mława
Poland

AKTUÁLNÍ OTÁZKY CEL A CELNÍHO PRÁVA PO ROCE 2010

CURRENT ISSUES OF CUSTOMS AND CUSTOMS LAW AFTER 2010

JUDr. Dana Šramková, Ph.D.

Abstrakt: Ve svém příspěvku se autorka zabývá strategií dalšího směřování celnictví na globální úrovni. Nejprve je představena vize celnictví v 21. století z pohledu WCO. Následně je pohled zúžen a zaměřen na stategii celnictví z pohledu EU. V závěru jsou naznačeny vyplývající kroky a cíle pro podmínky České republiky.

Klíčová slova: cla, Světová celní organizace, mezinárodní obchod, celní unie, Evropská unie, celní správa.

Abstract: In her paper, the author deals with the customs strategies at the global level. First, the author presents a vision of customs in the 21st century from the perspective of the WCO. Subsequently, the view is narrowed and focused on the EU customs strategy. Finally, there are mentioned actual goals for the Czech customs administration.

Keywords: Customs, World Customs Organization, international trade, customs union, European Union, customs administrative.

Úvodem

Vývoj cel a jejich právní úpravy nelze oddělit od vývoje obchodu. Vedle nesporné funkce fiskální umožňovala cla upřednostňovat vlastní produkci před zahraniční konkurencí, jejíž produkci činila dražší. Nezanedbatelnou funkci pak měla v této souvislosti rovněž role regulace cel v rámci mezinárodních politických bojů.[1] Přestože se právě oblast cel a celního práva

1 Kol., Celnictví v Československu. Praha: Naše vojsko, 1982, s. 7.

poměrně dynamicky vyvíjí, shora uvedené charakteristiky platí do značné míry i dnes.[2]

Až do nedávné doby však role celních orgánů zejména v evropském prostředí spočívala především výběru cel a nepřímých daní při dovozu. Lze ale říci, že oblast regulace cel, resp. na tomto místě možná výstižněji pojmenovaná oblast regulace celnictví coby souhrnného označení činností zabezpečovaných celními správami, v dnešní době čelí oproti minulosti novým výzvám, a to zejména v návaznosti na globalizovaný vývoj mezinárodního obchodu a souvisejících nových příležitostí, ale i hrozeb, které s sebou přináší. Mezinárodní obchod se řídí pravidly regionálních i mnohostranných obchodních systémů, preferenčních obchodních dohod a samozřejmě též pravidly stanovenými vládami daných zemí. Nové vývojové trendy jsou pak poháněny kombinací faktorů, včetně rychle se rozvíjejících informačních a komunikačních technologií, pokroky v oblasti dopravy a v neposlední řadě též díky soudobé liberalizaci obchodu.

Ostatně i tuto skutečnost reflektovalo v roce 2000 i samotné Valné shromáždění OSN ve své deklaraci poměrně optimistickými slovy: „Hlavní výzvou, které státy čelí, je zajistit, aby se globalizace stala pozitivní silou pro celou světovou populaci."[3] Podle OSN globalizace nesnižuje, ale spíše redefinuje úlohu, potřeby a odpovědnost států na úrovni národní, regionální a mezinárodní. Není bez zajímavosti, že právě tato prohlášení OSN byla o několik let později výslovně vyzdvihnuta i ze strany Světové celní organizace (WCO)[4] v písemné podobě strategie pro 21. století.[5] Události posledních let z tohoto celosvětového pohledu vytvořily nové požadavky a perspektivy pohledu na úlohu moderního státu. Globální problémy přesahují hranice a vyžadují globální reakci. Vedle spolupráce na celosvětové úrovni, kterou WCO považuje za zásadní, se rovněž zvyšuje spolupráce na regionální úrovni, včetně důrazu na rozvoj celních unií, zón volného obchodu a dohod o hospodářském partnerství.

2 Clo stále plní svou funkci fiskální, byť v současné době je např. převážná část výnosů z cel vybraných v členských státech EU součástí příjmové stránky unijního rozpočtu.

3 viz General Assembly. United Nations Millennium Declaration. [citováno dne 15.7.2010]; dostupné na: http://un.org/millennium/declaration/ares552e.pdf

4 World Customs Organisation, dále někdy jen WCO

5 World Customs Organisation. Customs in the 21st Century – Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security, June 2008. [citováno dne 15. 7. 2010]; dostupné na http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/Annex%20II%20-%20Customs%20in%20the%2021st%20Century.pdf

Celní právo v 21. století z pohledu WCO

Již celá desetiletí zastávají celní orgány významné postavení v rámci zajištění hospodářské stability a samotná WCO v tomto směru vytvořila významnou platformu přijetím norem s cílem unifikovat a co nejvíce zabezpečit sdílení informací, standardizace či jisté harmonizace regulačních požadavků v oblasti mezinárodního obchodu, posílení řízení rizik a odhalování podvodů. Nový strategický záměr WCO pro celnictví ve 21. století optimisticky předpokládá, že celní správy mají hrát novou dynamičtější úlohu při zajišťování činností, kterými byly pověřeny, při využití poměrně unikátního souboru schopností a nástrojů, které mají k dispozici pro dosažení svých příslušných programů.

Během 50. výročí Světové celní organizace v roce 2002, se představitelé národních celních správ mj. zaměřili na hlavní potenciální problémy, které budou mít dopad na účinné a efektivní fungování cel v budoucnosti. Na počátku 21. století se celnictví potýkalo a potýká se značnými a občas protichůdnými požadavky vyplývající z globalizace obchodu. Na jedné straně tak stojí potřeba efektivního zabezpečení kontroly mezinárodního dodavatelského řetězce, zatímco na druhé straně jsou rostoucí nároky na větší usnadnění (zákonného) mezinárodního obchodu. V rámci tohoto fóra panovala shoda nad nutností sestavení nové strategie směřování celnictví, která bude formovat úlohu celních orgánů ve 21. století.[6] Koncept pro správu obchodu, hranic a role celnictví by měl ztělesňovat stávající ambiciózní touhy a přesto být vyvážený a pragmatický. Úkolů a v jistém slova smyslu až výzev, které se celních správ alespoň částečně dotýkají, je totiž mnoho: od globalizace podnikání a obchodu, rozvoje, komplexních nových pravidel pro správu, ochrany životního prostředí nebo problematiky mezinárodního terorismu. Stejně tak lze nalézt četné příležitosti pro odvážná, proaktivní a inovační řešení: globální celní sítě, zlepšení správy hranic či využití nových technologií a přeshraniční posílení partnerství celních správ s obchodem, donucovacími orgány a dalšími příslušnými vládními organizacemi.

Tradiční úlohou celních orgánů je provádět kontrolu pohybu zboží, a tím zabezpečovat především ekonomické, politické a bezpečnostní zájmy státu,

6 blíže viz World Customs Organisation. Customs in the 21st Century – Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security, June 2008. [citováno dne 15. 7. 2010]; dostupné na http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/Annex%20II%20-%20Customs%20in%20the%2021st%20Century.pdf

včetně zajištění příjmů. Třebaže i po roce 2010 podstata této role zůstane stejná, odpovědnost ve vztahu k mezinárodnímu pohybu zboží se rozšířila a pravděpodobně se bude i nadále rozšiřovat, a to od tradiční role vybírání cel a nepřímých daní tvořících příjmovou stránku veřejných rozpočtů k výkonu kontroly a dalších činností, které slouží k naplnění širšího soubor vládních cílů, včetně požadavků na zajištění bezpečnosti výrobků. I vlastní problematika z ryze fiskální části však zaznamenává určitý vývoj v souvislosti s nadnesením otázky uvalení případných ekologických cel.

Je zřejmé, že dostatečné využívání příležitostí, které se v současné době celním správám nabízí, umožní chránit daňové a finanční zájmy státu, resp. chránit národní ekonomiky před nelegálním pohybem zboží. Pochopitelně je rovněž nutné podporovat mezinárodní obchodní systém pomocí vytvoření vhodných podmínek pro podnikání a posílení národní konkurenceschopnosti s cílem usnadnit legitimní obchod a chránit společnost.

Kroků, které by k naplnění vizí WCO měly přispět, je celá řada. Do značné míry se shodují i se strategickými záměry EU, které jsou rozebrány níže v následující části textu. Na tomto místě se lze proto omezit na stručné nastínění výběru několika hlavních oblastí, mezi něž patří zrychlení komunikace mezi jednotlivými celními správami, elektronická (bezpapírová) komunikace a rozvoj partnerství mezi jednotlivými celními správami a zlepšení komunikace, a to i v rámci komunikace celních správ a soukromého sektoru (podnikatelů v mezinárodním obchodu), kteří v rámci celních řízení vystupují v podřízeném postavení. Významný je rovněž požadavek na výraznější koordinaci dohledových a kontrolních činností s cílem zajištění potřebných úkonů za současné minimalizace časových prodlev.

Výhody flexibilní celní správy s jasně vymezenou strategií jsou podle WCO značné a zahrnují snížení nákladů na dodržování předpisů pro oprávněné hospodářské subjekty, účinnější a efektivnější výkon celní správy a v neposlední řadě též přinášejí větší důvěru a vzájemné uznávání nejen mezi celními správami navzájem. Na tomto místě je nutné podotknout, že v rámci svých činností a při naplňování svých cílů nezůstává WCO odtržena od jiných organizací se zaměřením na obdobné, resp. související oblasti, ale naopak spolupracuje s celou řadou partnerů a mezinárodních organizací, včetně WTO.

Strategie vývoje celní unie

Celní unie může být považována za jeden ze základních stavebních prvků pro fungování jednotného trhu EU. Jednotný trh totiž může fungovat pouze při aplikaci společných pravidel na vnějších hranicích. Společná pravidla však již zdaleka nelze spojovat toliko s vlastní celní unii a jejím společným celním sazebníkem.[7]

Jaká je tedy role celnictví v EU dnes? Jednoduše řečeno usnadnit obchod a chránit zájmy Evropské unie a jejích občanů. Celní orgány se podílí na provádění politiky EU téměř ve všech oblastech spojených s mezinárodním obchodem.

Při úvahách o roli a významu cel, resp. činností zabezpečovaných orgány celní správy, je třeba vnímání společných pravidel podstatně rozšířit, a to na všechny aspekty obchodní politiky, mezi něž patří i otázky preferenčních obchodů, kontroly v oblasti ochrany životního prostředí a zdravotní či jiné nezávadnosti výrobků, dále například otázky společné zemědělské a rybářské politiky či případná ochrana ekonomických zájmů pomocí opatření netarifní povahy. Bez nadsázky lze říci, že celní správy v určitém směru vystupují též v přední linii v boji proti podvodům, terorismu a organizovanému zločinu.[8]

Při naplňování činností svěřených celním správám je nicméně zapotřebí určitého vyvažování. Na jedné straně musí být zajištěn hladký tok obchodu při uplatňování nezbytných kontrol, avšak při současném zajištění ochrany zdraví a bezpečnosti občanů. K dosažení správné rovnováhy mezi těmito požadavky musí být celní postupy a kontrolní metody modernizovány, čemuž odpovídá i aktuální situace v rámci řady zemí střední a východní Evropy, na něž je tato publikace primárně zaměřena. Svou roli však sehrává i nutnost rozšiřování spolupráce, a to nejen mezi jednotlivými celními správami, ale s ohledem na výše uvedené okruhy činností i mezi různými složkami především veřejné správy.

Jak již bylo uvedeno, jednou ze stěžejních úloh celních orgánů je dohled nad mezinárodním obchodem EU, čímž celní správy přispívají k volnému obchodu, k provádění vnějších aspektů vnitřního trhu, společné obchodní

7 Blíže viz Rozehnalová, N., Týč, V. *Vnější obchodní vztahy Evropské unie*. Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4073-4. 207 s.

8 blíže viz European Comission. EU Customs Strategy. [citováno dne 15. 7. 2010]; dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/policy_issues/customs_strategy/index_en.htm

politiky a ostatních společných politik, které mají vliv na obchod, jakož i k celkové bezpečnosti obchodně dodavatelského řetězce.[9]

V reakci na požadavky modernizace došlo na úrovni EU k přijetí tzv. Modernizovaného celního kodexu,[10] podle něhož mezi základní úlohy celních správ patří:

- ochrana finančních zájmů EU a jejích členských států;
- ochrana před nekalým a nezákonným obchodem a zároveň podpora zákonné obchodní činnosti;
- zajištění ochrany a bezpečnosti EU a obyvatel, zajištění ochrany životního prostředí, včetně úzké spolupráce s jinými (příslušnými) orgány;
- udržení správné rovnováhy mezi celními kontrolami a usnadněním legálního obchodování.

Přestože byl Modernizovaný celní kodex přijat již před řadou měsíců, účinná jsou dosud jen některá jeho ustanovení. S ohledem na složitost problematiky nebylo předem stanoveno přesné datum, kdy Modernizovaný celní kodex plně nahradí stávající předpisy. Otázka účinnosti tohoto nařízení proto byla navázána až na účinnost nových prováděcích předpisů, které musí být postupně přijaty. Samotný Modernizovaný celní kodex pouze stanoví časový rámec, do kdy se tak má stát – jako nejzazší datum byl určen 24. červen 2013.

Aby však unie mohla ekonomicky uspět v globálním kontextu, nestačí se zaměřit pouze na samotnou oblast práva EU. Rovněž je nezbytné, aby v zájmu zlepšení interoperability byly celní informační systémy schopny navzájem vyměňovat elektronické informace a aby přitom byly vybaveny rozhraními založenými na běžně používaných technologiích. Této otázce bylo ostatně věnováno samostatné rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 70/2008/ES o bezpapírovém prostředí pro cla a obchod.[11] Tato iniciativa k elektronizaci v oblasti celnictví je zaměřena na vytvoření bezpečných, interoperabilních celních systémů pro výměnu dat s poměrně jasně definovaným záměrem na zjednodušení dovozních a vývozních postupů, snížení administrativních nákladů, efektivnějšího celního odbavení, koordinace přístupu ke kontrole zboží a uplatňování celních předpisů, zajištění řádného vybírání cel, poplatků a jiných dávek a umožnění plynulého toků údajů mezi zúčastněnými stranami.

9 tamtéž

10 Nařízení (ES) č. 450/2008 Evropského parlamentu a Rady ze dne 23. dubna 2008, kterým se vydává celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex)

11 blíže viz Decision No 70/2008/EC of the European Parliament and of the Council of 15 January 2008 on a paperless environment for customs and trade

Otázkou vývoje a strategického směřování celní unie se pochopitelně zabývají i další dokumenty, z nichž řada byla přijata před dvěma lety v souvislosti s 40. výročím celní unie. Strategie vývoje celní unie[12] (dále jen Strategie Komise) si klade za cíl být vodítkem k dokončení reformního procesu, který byl zahájen přijetím Modernizovaného celního kodexu a výše citovaného rozhodnutí o bezpapírovém prostředí pro cla a obchod, o modernizaci celních pracovních metod, rozvoji zaměstnanců a re-alokaci zdrojů účinným a efektivním způsobem. Podle Strategie Komise se mají celní správy v rámci svých opatření zaměřit především na následující body, mezi něž patří:

- podpora konkurenceschopnosti evropských společností modernizaci celních pracovních metod a vývojem unijních standardů;
- posílení ochrany společnosti proti zdravotním a bezpečnostním rizikům prostřednictvím rozvoje účinných metod řízení rizik a zajištění finančních zájmů EU (jako součást boje proti terorismu a trestné činnosti);
- usnadnění legálního obchodu prostřednictvím vytváření a zlepšování celních kontrolních systémů a snížení administrativní zátěže;
- rozvoj a posilování spolupráce mezi celními orgány a ostatními orgány státní správy s podnikatelskou sférou.[13]

Závěrem

I jednotlivé členské země postupně v návaznosti na unijní vývoj novelizují své předpisy v souvislosti se změnami v pojetí významu a role celních správ a také s ohledem na nutnost technického vývoje. Mezi aktuální otázky, které jsou takto řešeny, patří v podmínkách České republiky otázky e-Customs, resp. pro období roku 2010 a následujících otázky realizace e-Dovozu.

V rámci systematizace organizačního pojetí celní správ se pak v České republice jakož i v některých jiných státech můžeme setkat s úvahami nad

12 viz Commission of the European Communities. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Strategy for the evolution of the Customs Union COM (2008) 169; [citováno dne 15. 7. 2010]; dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/com(2008)169_en.pdf

13 vedle citrované Strategie Komise blíže viz též tiskové prohlášení Customs beyond 2013: Commission launches a debate on the future evolution of Customs (IP/08/492), [citováno dne 15. 7. 2010]; dostupné na: http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/492&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en

případným slučováním celní správz s jinými orgány, zejména se správou daňovou. Přestože k zásadním změnám v náplni činností celní správy došlo již v roce 2004, dosud není v České republice patrná jasná finální a jednoznačná koncepce budoucí podoby směřování celní správy a potažmo konkrétního vymezení celnictví jako činností zabezpečovaných Celní správou České republiky.

JUDr. Dana Šramková, Ph.D.
Právnická fakulta MU
Veveří 70
611 80 Brno

CO-OPERATION OF TAX GOVERNMENTAL BODIES AND TAX LOCAL BODIES IN APPLYING THE TAX ALLOWANCES AND TAX EXEMPTIONS PROCEDURE

Krzysztof Teszner, Ph. D.

Abstract: In the Polish tax system the realization of some tax income of local government units has been entrusted to the tax authorities (tax offices). However, the head of the tax office may use discretionary tax allowances and exemptions in the tax (amortization, deferred payment, instalment payment, exemption from the payer's obligation to collect tax) "only with the consent" of President of the board of the local government unit. Position by agreeing in the form of provision is an example of cooperation (codecision) of state and local tax authorities in the procedure of tax allowances and exemptions use. The subject that decides to grant preferences is the competent authority of the municipality. The head of the tax office is bound by its position and adopting the decision actually performs a technical function (he can not undermine the position of municipal authority). Provision of the commune authorities on the tax allowance shall not be subject to challenge before the administrative court. The court should review the legality of commune authorities' action when recognizing a charge against the decision of the second instance tax authority.

Keywords: tax bodies, co-operation of tax bodies, tax law, tax procedure.

1. General information

The interaction between public administration bodies in issuing an administrative decision is a structure frequently encountered and used by the legislature in the Polish legal system. However, it includes enough different legal forms that can be grounds for doubting whether it is a legal institution.[1] The

1 M. Jaśkowska, M., Wróbel, A. Komentarz bieżący do art. 106 kodeksu postępowania administracyjnego, *LEX*/el. 2010. (Current comment to Administrative Procedure Code)

structure of cooperation is possible because both the separation of "stronger" forms in which the subject of an administrative decision is formed by the joint statement of the will of at least two public administration bodies of equivalent legal status in decision-making,[2] as well as "weaker" forms, consisting of consultation before a decision is made with another body that expresses a non-obliging opinion, close to the consultations.

Rule described in the Article 106 § 1 of Administrative Procedure Code[3] in the frame of cooperation distinguishes three types of comment by a public authority which is subject to a decision by another body, that is to express an opinion, consent, or express the position in another form. It is not a basis for interaction, however, substantively, because such a basis is contained in specific provisions of various laws.

Similarly, the formal and legal construction of cooperation in matters of tax liabilities is set out in Article 209 of Tax Ordinance.[4] According to § 1, if the rule makes a decision dependent on taking a position by another body, including the expression of an opinion or consent, or express a position in another form, the decision shall be following the position expressed by the authority, and the position is expressed in the form of an order (provision). Therefore, it is also confirmed on the basis of tax law that the basis for interaction will only be a substantive rule, resulting in obligation to obtain by the authority the position of another body – including consent. The institution of cooperation (codecision) of the tax authorities is provided in the case of tax allowances in tax revenue which make the whole of local government units (municipalities) income, and collected by tax offices. The legislator pointed out that the granting of tax relief, remission of an obligation, spreading out in instalments, deferring the date for payment of tax on civil transactions, inheritance tax and gift tax and personal income tax paid in the form of a tax card and exempt from the requirement to download or limitations of collecting such duties requires interaction between the tax office and the chairman

2 Zob. Uchwałę 7 sędziów SN z dnia 27 kwietnia 1995 r., sygn. III AZP 4/95, OSNAPiUS 1995, nr 19, poz. 234, dotyczącą współkompetencji Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej oraz Naczelnej Rady Lekarskiej (jednostki organizacyjnej samorządu lekarzy) w zakresie udzielania cudzoziemcom zezwoleń na wykonywanie zawodu lekarza w Polsce.

3 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz.1071 ze zm.) – Administrative Procedure Code – further reffered to as APC.

4 Ustawa z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) –Tax Ordinance, further referred to as T.O.

of board of the local government unit. It was also pointed out that the granting of preferences to the provisions has to be based of the Tax Ordinance (in particular Articles 67a – 67d T.O.) and the procedural rules of this cooperation were specified. In this situation, cooperation is based on the assent of the President of the board of the local government unit. According to the Article 18 § 2 of the "Act of 13 November 2003 The income of local government units"[5] if levied by the tax office taxes and charges which are entirely local government income, the head of that office can redeem, defer payment period or in instalments spread the charges and release the payer from the obligation to restrict the collection or collection of the duties ***only with the consent*** of the management board chairman of local government units. The consent of the president on the relief is expressed in the form of a resolution which may not be appealed.

In practice, with the decision of the tax authorities there were many problems of interpretation associated with codecision by authorities in matters of tax preferences in the tax revenues which are fully implemented by the municipalities and put into practice by the heads of tax offices. The primary objective of this paper is to present these issues, addressing the author's position, as well as drawing attention to issues of judicial review of provisions of the chairman of the board of the local authority in the matter of the tax allowance.

2. The scope of activities undertaken within the framework of cooperation

The first controversial issue which arises is the extent of presidents' of the board of the municipality's activities in co-operation. In the context of Article 18 § 1 u.d.j.s.t., it appears that he should strictly follow the directives set out in Articles 67a – 67d T.O. Respecting the legitimate interests of the taxpayer or an important public interest, the authority of the municipality may adopt a position on the application in a particular case of discretionary relief or release position, i.e. agree[6] in the form of provisions that can not be appealed (Article 18 § 3 u.d.j.s.t. in conjunction with the Article. 209 § 5 T.O.).

5 T. jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 – The income of local government units act, further referred to as u.d.j.s.t.

6 W poprzednio obowiązującym brzmieniu przepis ten umożliwiał wnioskowanie przez przewodniczącego zarządu j.s.t. do naczelnika urzędu skarbowego o zastosowanie w

It seems that the use by u.d.j.s.t. of phrase "consent" introducing the so-called structure of "authorization of recognize",[7] making the occurrence of legal consequences dependent of the action of municipal body, means that this powers (competence) can not be renounced, nor the body can be deprived of it.

This solution is completely understandable and dictated by the financial interests of the municipality (the tax allowance for the taxpayer is associated with a simultaneous decrease in community income), and supervision of the authority body over judicial activity of the tax office head. In judicial-administrative cases, it is rightly pointed out that the municipal authority concurrent with the tax authority should have in mind not only (though primarily) the statutory requirements of allowance requested by the taxpayer, but also because of the municipal budget officer position it is expected of him to react to the proposal in reference to municipal finances.

By its rulings, the executive body of the municipality under Art. 18 u.d.j.s.t. shapes tax policy, which may not, without having to worry about the fate of their own revenue sources that are taxes, be reduced to a rigorous fiscal policy. The primary duty of the authority acting under Art. 18 § 2 u.d.j.s.t. is to precisely balance between taxpayer and the fiscal interests of community interest.[8]

In other decisions it is correctly noted that a unit of local government means the permissible scope of application of tax exemptions (allowances), which is a beneficiary, therefore, the decision of crossing an approval by the tax authorities would made them act outside the scope of the authority, i.e. against the law.[9]

3. The problem of the municipality position bound

The problem resulting from Article 18 § 2 u.d.j.s.t. is that every time the tax office head using allowances is bound with municipality body position. The answer to this question must be affirmative, which seems to determine the use of this provision, the phrase "consent" (in the previously applicable

indywidualnym przypadku ulgi lub zwolnienia uznaniowego o czym świadczył zwrot „wyłącznie na wniosek lub za zgodą"

7 Szerzej zob. Mincer, M. *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 84.

8 Wyrok WSA z 1 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Gl 631/08, LEX nr 528391. (Regional Administrative Court sentence signature)

9 Wyrok WSA z 30 października 2007 r., sygn. III SA/Wa 3282/06, LEX nr 438983; wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., sygn. III SA/Wa 3128/06, LEX nr 401575.

version of this provision "only at the request or consent"). Decisive authority to grant allowance, remission of an obligation, or postpone the date of payment rescheduling of the inheritance tax and gift tax on civil law transactions, is, therefore, the municipal executive board chairman. The tax office head relating to this position, by decision-making actually performs a technical function, because the decision can not extend beyond approving or negative position expressed by commune authorities.

The above-presented view – which I share – is confirmed by both in doctrine and in jurisprudence further supported by many judicial-administrative decisions. Since the legislature used the wording of the provision specified in the phrase "consent", the use of textual and teleological interpretation can clearly assume that the body of a decisive voice to the application of specific preferences (i.e., to a positive decision) is the president of the board of the local government unit. Tax office head issuing his final decision, can not do anything else but duplicate the position of approving municipal authority. This decision will have the characteristics of binding.[10]

For the most of administrative courts this case was presented in a uniform view that the wording "only at the request or with the consent"; clearly shows that the tax office can realize the power to tax and fee revenues representing the income of local government units, only ("only") in accordance with the position of a body representing local government unit. This body has in fact full power of the creditor, such as the provision of available tax allowances, remission of an obligation, spreading out in instalments and deferring the payment deadlines. However, the tax office which the collects taxes accruing to the territorial self-government, has been equipped with the competence to express to the taxpayers concerned, inter alia, the decisions concerning instalments and remission of obligations that are income of local government units. However, this is the power subsidiary to which would have the authority of self-government.[11] This corresponds to the Supreme Court ruling, which stated that the tax office can not release, and defer tax payments

10 Kosikowski, C. (red.) *Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2008, s. 159.

11 Zob. wyrok WSA z dnia 20 lutego 2009 r., sygn. I SA/Po 1474/08, LEX nr 492203; Wyrok WSA z dnia 9 lutego 2009 r., I SA/Gl 1010/08, LEX nr 515103; Wyrok WSA z dnia z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Gd 592/08, LEX nr 485895; Wyrok WSA z dnia z dnia 6 września 2007 r., I SA/Bk 232/07, LEX nr 453524; Wyrok WSA z dnia 24 marca 2006 r., sygn. III SA/2160/04, LEX nr 198053.

attributable to territorial self-government without request or consent of the board chairman of local government unit.[12]

Some benches in a given case were in opposite position.[13] In their assessment, consent or request of the municipal council does not bind the tax authorities to a form of preference and only offers the possibility to make decisions in this area, and is one of the reasons for decision-making on the allowance. Ultimately, however, the tax office head independently decides whether in the particular case the circumstances are in favour of granting allowance. According to the courts, tax authorities merely duplicate the position of Chairman in the order/provision of the local government unit, and only virtually rule in the case.

On the basis of procedural rules governing the cooperation mode of the authorities, there were two basic problems, namely:

- whether the tax office head must always ask the President of the board of the municipality when it comes to examining the taxpayer's request to grant discretionary allowance and exemptions, or only when there is sufficient arguments for a positive settlement;
- on which body rests the authority to carry out inquiries in case of discretionary allowance or exemption described Article 18 § 2 u.d.j.s.t.

In resolving the first of the problems described above, it appears that the tax office head must be present whenever appropriate to express approval of the mayor or president if the proceeding concerns the application of discretionary exemptions or reductions. As rightly stressed the consent or request of the municipal executive board to grant tax allowance to be regarded not only as a sine qua non for a positive decision of the tax office, but as an important element of the evidence gathering (tax proceeding). Lack of such a position may result in recognition of the infringement of the tax proceeding with high impact on the outcome of the case and revocation of the tax office head decision or Regional Administrative Court.[14] The case law expressed the view that the consent of the President of the board of the municipality is binding for the tax authority and determines the diagnosis of the taxpayer's

12 Wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., sygn. III RN 135/01, OSNP 2003, Nr 13, poz. 300.

13 Zob. m.in. wyrok WSA z dnia 21 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Po 784/08, wyrok WSA dnia z 3 października 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 73/06, wyrok WSA z dnia 15 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 861/07, zob też zdanie odrębne od wyroku NSA z 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 293/07.

14 Zob. Ruśkowski, E. Decyzja czy postanowienie? Komentarz do uchwały NSA z 18 grudnia 1995 r., sygn. SA 17/95, „*Przegląd Podatkowy*" z 1996, Nr 4, s. 31.

request.[15] A lack of a consent of the municipality board to which tax office head is obliged to apply to adopt a position in accordance with Article 209 § 1 of the T.O. means that the body has no grounds for allowance involving remission of obligations. Binding nature of the position of cooperating body makes the burden of decision on who is the subject of the tax proceeding in front of the tax office head, and moves to the stage of cooperation.[16]

Importantly tax office head should absolutely ask for a consent by the competent authority of local government under the Article 18 § 2 u.d.j.s.t. in case of a change of the relevant circumstances relating to the use of incentives in the payment of overdue income taxes that are local government units income or changes made in this regard in the requests of the taxpayer.[17] Lack of notice of the board chairman before the municipal tax office head decision to award discretionary allowance and exemptions may be a prerequisite for the resumption of the tax. In this case, the basis for the resumption is Article 240 § 1 point 6 T.O.[18]

Analysis of the problem of properties of the body authorized to conduct inquiries led to the conclusion that the municipal authority, expressing the position is not maintained in a separate administrative proceeding. The body is called to express the will (opinion) in a case pending in front of the head of the tax office, and the position is expressed by the provision issued, which does not solve administrative problem, because does not determine its essence or end in the administrative instance.

The chairman of the board or local authorities is therefore not under any circumstances entitled to self-rule on a concession in payment of tax arrears.[19] If the ruling is clear from the provisions, the legal basis used, and the reasons that the decision of the management board chairman of the local authorities had not been restricted only to give consent to the positive settlement of the application for discretionary allowance, but determined the merits of the proposal, i.e. for example remission of tax arrears, it is reasonable to assume that irrespective of the denomination, in fact, it was a decision taken under Article 67a § 1 point 2 T.O. The tax office decision, taken following the

15 Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. I SA/Lu 1738/98, niepubl.
16 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r., sygn. SA/Sz 430/99, niepubl.
17 Wyrok WSA z dnia 1 lipca 2004 r., sygn. III SA 1118/03, opubl. „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" z 2005 r., Nr 4, poz. 92; wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r., sygn. III SA/Wa 750/07, LEX nr 456705.
18 Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2000 r., sygn. III SA 105/99, niepubl.
19 Wyrok WSA z dnia 21 sierpnia 2007 r., sygn. III SA/Wa 3306/06, LEX nr 416553.

proposal forwarded along with the chairman of the board decision is therefore tainted by the invalidity to justify its finding. Such proceeding would endanger cooperation (codecision), the need of which is described by substantive law. Indeed, concurrent authority presents its position on the issues decided in the way of administrative decision and therefore the scope and purpose of this position is somehow doubly limited: on the one hand – an administrative issue, on the other – areas of responsibility (tasks) of cooperating body. The provision referred to in Article 106 APC (and Article 209 § 5 T.O., in conjunction with Article 18 § 3 u.d.j.s.t.), does not bear in any event characteristics in terms of substantive decisions, because it is not a decision "conclusive about the nature of the case", but at most the provision on the merits of the case administratively. Adoption of different arrangements would practically deprive the significance of the distinction between the positions expressed by the provisions, and a situation in which the position is expressed by decision.[20]

For the secondary, ministerial nature of the proceedings in front of the concurrent body speaks interact § 2 and § 4 of Article 209 T.O. in accordance with which the body solving the case applies to another body to take a position, which in turn can investigate, but "only if necessary". It is rightly noted that the investigation is purely secondary stage of proceedings handled by the decision. The main consequence is a lis pendens on the admissibility of the implementation of the proceedings before the interacting body and it is just a procedural step for the investigating authority in the main case.[21] Thus it is not the responsibility of the mayor or the president, but of the tax office head to carry out basic investigation.[22] Important in this is that the tax office head has retained the order of steps in the proceedings, that evidence is gathered first, and then applied to the authority of municipalities to adopt a position. Otherwise, there would be unjust to throw the procedural obligations on the authority of the municipality and the distortion of relationships of cooperating bodies.[23] In practice, this is a huge issue, because most tax authorities shall

20 Jaśkowska, M., Wróbel, A., op. cit., LEX/el. 2010.

21 Borkowski, J. w: Adamiak, B., Borkowski, J., Mastalski, R., Zubrzycki, J. op. cit., s. 684.

22 Presnarowicz, S. w: Kosikowski, C., Etel, L., Dowgier, R., Pietrasz, P., Presnarowicz, S. op. cit., s. 752; tenże, Obowiązki organów gmin i urzędów skarbowych w sprawach wspólnie rozstrzyganych ulg oraz zwolnień, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" z 2001, Nr 1, s. 19.

23 Presnarowicz, S. w: Popławski, M. (red.) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s. 183.

send to the chairmen of the boards of the municipalities' requests of taxpayers in the sense of co-responsibility, without a prior investigation. In such cases, the mayor or president, without sufficient recognition uses discernment allowance or exemption under Article 18 § 2 u.d.j.s.t. or do not give consent. The importance of the process is that they do not have the time for a full investigation because they are bound by the 14-day time period counted from the date of reception of the obligation to express position.[24]

An important duty of the tax office head is to notify the parties that the application was sent to the authority of the municipality to express its position. Failure to do so may result in revocation of a decision by the appellate body. The Court has stressed that failure to give notice of the occurrence of the parties to any other authority for such interaction deprives it of the opportunity to initiate the investigation in front of that body or participate in such proceedings, and thus constitutes a violation of the principle laid down in Article 123 T.O.[25]

4. The issue of judicial-administrative control of income tax provisions of the chairman of the board of the local authority concerning the acceptance of providing tax allowances issued under the codecision

The key issue which arose in the judicial-administrative case law is the court ability to control of the provisions issued under Article 18 § 3 u.d.j.s.t. Under that provision, a provision of the president of the board of the local authority concerning the acceptance of cancellation, postponement of payment, rescheduling of debts and release the payer from the obligation to collect or to restrict the collection by the tax office charges for direct and indirect taxes in total revenues constituting local government unit income **is not subject to appeal.** Against the background of that provision in case law as much as three predicative strands appeared.

According to the first view, it is possible to challenge the provisions referred to in Article 18 § 3 u.d.j.s.t. to the administrative court after inviting the authority to remove the infringement. However, it notes the uneven argument

24 Tenże, Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej, Warszawa 2002, s. 90.
25 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r., sygn. SA/Sz 430/99, niepubl.

of the bench referring to Supreme Court from 10 July 2002, ref. Act III, RN 135/01, indicating the different basis of formal infringement (Article 52 § 3 p.p.s.a., and most of Article 52 § 4 p.p.s.a.).[26]

In light of the second view represented by the judgments of the RAC in Krakow from 12 May 2009, ref. Act I SA/Kr 1301 to 1308, in Poznan from 20 February 2009, ref. Act I SA/Po 1474/1408, in Warsaw from 15 October 2007, ref. Act III SA/Wa 861/07 from 18 September 2007, ref. Act III, SA/Wa-750/07), the provision of the chairman of the board of the local government unit can not be appealed to the administrative court. In the opinion of the courts, the provision issued pursuant to the Article 18 § 3 u.d.j.s.t. is not an act, which may be subject to challenge before the administrative court pursuant to the Article 3 § 2 point 2 p.p.s.a. Administrative act with the form of a provision can not be challenged as provided for in Article 52 § 4 p.p.s.a. since the law on local government revenue does not provide for appeal against the provision indicated in the Article 18 § 3 of this Act.

The third opinion assumes that the provision referred to in Article 18 § 3 u.d.j.s.t. is not amenable to the administrative court; however, it is subject to its control in the examination of the legality of decisions of tax authorities, under Article 135 p.p.s.a.

Apart from different directions outlined above, there are also variations in the binding power of provisions of the chairman of the board or local authorities. For these reasons, on 24 September 2009, the President of the Supreme Administrative Court has applied to take the bench of seven judges of the Supreme Administrative Court and finding resolution: Is the provision of the management board chairman of the local government unit in the tax credit referred to in Article 18 § 3 of the Act from 13 November 2003, the incomes of local government units shall be subject to challenge before the administrative court?

The Supreme Administrative Court in Warsaw, considering the above proposal at its meeting on 1 March 2010 passed a resolution (ref. II FPS 9 / 09) that reads: *"Provision of the chairman of the board of the local authority of the tax allowance referred to in Article 18, § 3 of the Act of 2003 on revenues of local government units shall not be subject to challenge before the administrative court. The administrative court must, however, to review its legality, when the*

26 Ustawa z dnia z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270) – powoływana jako p.p.s.a. (Law on proceedings in front of administrative courts act, further referred to as p.p.s.a.)

complaint against the decision of the tax office head, pursuant to Article 134 § 1 and Article 135 p.p.s.a."

In support the Court in the first place assessed a municipal authority or position on the allowance (both consent and refusal to provide it), expressed in the form of a resolution/provision which shall not be appealed (Article 18 § 3 u.d.j.s.t.), eligible for groups of provisions referred to in Article 3 § 2 point 2 p.p.s.a. Under that provision, the activities of public administration, assessed by the Court include deciding on complaints provision, which is subject to a complaint, or terminating the proceedings, as well as the provisions prevail on the merits of the case.

According to the court is beyond dispute that the provision set out in Article 18 § 3 u.d.j.s.t. is not be appealed. This is not the provision terminating the case (they include only those that stop the possibility of further proceedings in this case – to run during the instance), or order on the merits (here the Article 18 § 1 u.d.j.s.t. is a reference to the provisions of the Tax Ordinance, which apply its provisions directly, as opposed to, but as a rule, the tax authority to rule on a decision about the nature of the case, i.e. the duties and powers of the tax proceeding sites).

Referring to the nature of the provisions concerning the approval or request for assistance referred to in Article 18 § 1 u.d.j.s.t. the Court pointed out that this is a classic example of the provision issued under the cooperation of the authorities referred to in Article 209 § 1 T.O. and Article 18 § 2 u.d.j.s.t. that orders the heads of tax offices during decision-making the cooperation with local government bodies. The need for co-decision in this case is mainly justified by the need to ensure the municipality, as the beneficiary income from certain taxes, the possibility of co-restriction (or shift over time) of achieved revenue (from which it carries out public tasks) due to the granting of concessions and exemptions. This area of regulatory powers was therefore in competence of two different administrations, although responsible for the final settlement of the case was only tax office head.

In the opinion of the bench the position expressed by the council of the municipality is based on the evidence collected by the tax office head, and this authority may only carry out the necessary investigation. The consent of the body of the municipality is only one of the substantive, and without complying with the decision handed down by the body then entrusted with the final settlement of the case would be illegal. Lack of the decision of the chairman of the board or local authorities results in inability to release by the

tax authority the decision positive for the taxpayer (payer) in the absence of one of the conditions for granting allowance (as in the absence of a valid interest in the taxpayer or public interest).

The Supreme Administrative Court issuing the resolution stressed that the agreement of a president does not obligate the tax authority to the positive settlement of proposal, because the provision of Article 18 § 2 u.d.j.s.t. is not be construed as depriving the tax office the power to issue a decision based on the construction of administrative discretion. This follows the Court finding that it results from both the very essence of the co-decision, as well as with used in this provision the expression "head of that office may […]". The tax authority while decision-making, takes into account the taxpayer's request and may refuse to take it into account in the exercise of its right to decide the legal consequences. Expression of local government position by the president does not decide, therefore, ultimately the competence of the taxpayer, and to these powers refers only the tax office head decision. The provision published within the consent may not, in the opinion of the Court, be declared the order on the merits of the case and appealed to the Administrative Court under Article 3 § 2 point 2 p.p.s.a. The rights to appeal against the provision of the municipal council can not be inferred from the Article 3 § 2 point 6 p.p.s.a., reserved for the legislature to the position of the authority of a particular form – the provisions, the resolution so that it can not be classified as acts of local government bodies taken in matters of public administration, other than an act of local law.

On those grounds, the Supreme Administrative Court issued the extended resolution stating that the order of the president of the management board of the local authority of the tax allowance, referred to in Article 18 § 3 u.d.j.s.t. is not subject to appeal to an administrative court, which does not mean that it is completely excluded from its control. The administrative court is required to assess its legality, when the complaint against the decision of the tax office head in an application for cancellation, rescheduling, postpone the date of payment, the payer an exemption from the requirement to download or to reduce tax collection costs and charges referred to in Article 18 § 2 of the Act, pursuant to Article 134 § 1 and Article 135 p.p.s.a.

The court stated that the borders of the matter referred to in those provisions, are the boundaries of administrative affairs within the meaning of the material, which consists of objective and subjective elements. The provision of the municipal authority referred to in Article 18 § 3 u.d.j.s.t. takes into

account the facts identical with the facts taken into account in the decision of the tax authorities, the same is also the legal basis of the settlement. It also applies to the same entity. In both cases, i.e., the municipal council and the tax authority there is subjective and objective identity. The provision of the president of the board of the local government unit should be considered as having been issued within the limits of the case involving the cancellation, rescheduling and deferral of payment deadlines due to the tax and fee revenues representing local government unit income, as well as exemption from the download or to restrict the collection of those duties. Examine the legality of this provision in this case will not prejudice the provisions relating to appeals to act in administrative proceedings, since it is not subjected to an independent appeal.

Not without significance, in assessment of Supreme Administrative Court, is possibility to examine the legality of the order of the municipal council in the context of an action against a decision of the tax authorities regarding the tax advantage of tax and fee revenues representing local government income in the context of the need to ensure protection of the taxpayer by the court. In the jurisprudence of the Constitutional Court it is stated that the exception to the stated in Article 78 of Constitution of the Republic of Poland, the right to challenge the judgments and decisions made at first instance shall be admissible, if the whole process of determining the regulation of conduct, that its legality can be verified at the stage of assessing the legality of a decision terminating the proceedings, this solution promotes the efficiency of the procedure and the decision that you not have the right to appeal to the authority of second instance, does not prejudge the final decision on the rights and obligations of the parties.[27] It is important that when one needs to apply to the municipal council to express a position elongates the tax proceedings. Ensuring the submission of a complaint would further elongate it, because the consent of the president of the board of self-government unit does not prejudge the application of one of the tax allowances. On those grounds, the Supreme Administrative Court declared that Article 18 § 3 u.d.j.s.t. ensuring controls of provisions of the chairman of the self-government board under Article 135 p.p.s.a. does not affect the Constitution.

27 Zob. wyrok TK z dnia 7 marca 2005 r., sygn. P 8/03, OTK-A z 2005 r., nr 3, poz. 20; Wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2005 r., sygn. SK 6/05, OTK-A z 2005 r., nr 4, poz. 36.

5. Summary

In the Polish tax system programming civil transactions tax, inheritance tax and gift tax and personal income tax paid in the form of a tax card, which are entirely local government revenue, has been entrusted to state tax authorities, i.e. the heads of tax offices. However, these authorities may use discretionary tax reductions and exemptions in the tax (amortization, deferred payment, payment in instalments, exemption from the payer's obligation to collect tax) only "*with the consent*" of the president of the board of the local government unit. Consent/permission (or position) in the form of provision is a classic example of cooperation between state and local tax authorities in the application of for tax allowance and tax exemptions procedure.

In this publication several problems of interpretation have been identified that have arisen in the doctrine of tax law and the jurisprudence of both the judicial-administrative background interpretation of rules of substantive law governing the construction of cooperating bodies, and during the application of procedural rules. Resolution of the Supreme Administrative Court from 1 March 2010, whose thesis deserves approval, will certainly eliminate some of the problems and standardize administrative jurisprudence regarding legality of the order of the municipal council in accepting the award of tax preferences. Doubts are expressed as the views of the Court in support of this resolution, concerning binding the tax office head with the provision of the chairman of the board of local authorities.

The construction of cooperation between institutions, undoubtedly important from the perspective of ensuring the rights of local government units to determine their own income (and their potential depletion) in the case of allowances and exemptions in taxes poses, however, many important questions that could easily be eliminated. There are conditions allowing giving the fullness of the tax power to the local authorities. The tax office head should not decide on the use of tax allowances and exemptions in those taxes. Taking it from the tax office heads would eliminate the controversial and disputed issues arising at the stage of institution cooperation. This demand is addressed to the legislature, which could become one of the essential elements of future reform of tax administration in Poland.

Krzysztof Teszner, Ph. D.
University of Białystok, Poland
Faculty of Law
Institute of the Public Administration Science
ul. Zwierzyniecka 15/1
15-312 Białystok
k.teszner@uwb.edu.pl

THE ASSESSMENT OF LEGAL REGULATIONS OF THE EUROPEAN UNION LIMITING PUBLIC DEBT

Marcin Tyniewicki, Ph.D.

Abstract: Limitation or at least the maintaining of public debt on fixed level due to its negative effects, are processes – as it seems – demanded and obvious. Thus, they are beyond all doubts in the sphere of political declarations as well as in legal sphere, which means passing appropriate legal provisions. However, problems appear at the stage of actual activities leading to implementation of those declarations and provisions. The prospect of public expenditure cuts and in consequence – unpopularity of decisions in this matter, keeps politicians from taking real steps leading to limitation of public debt or causing a desire to change of rigorous provisions quite effectively. The problem is the most present and crucial in the context of financial difficulties both members states of the European Union (e.g. Greece, Portugal, Spain) and other countries. This paper will be an attempt to assess the EU legal provisions observance, established to prevent the appearance of excessive public debt.

Keywords: budget deficit, public debt, excessive deficit procedure, reference values, convergence criteria, the Stability and Growth Pact.

Introduction

Limitation or at least the maintaining of public debt on fixed level due to its negative effects, are processes – as it seems – demanded and obvious. Thus, they are beyond all doubts in sphere of political declarations as well as in legal sphere, which means passing appropriate legal provisions. However, problems appear at the stage of actual activities leading to implementation of those declarations and provisions. The prospect of public expenditure cuts and in consequence – unpopularity of decisions in this matter, keeps politicians from taking real steps leading to limitation of public debt or causing a desire to change of rigorous provisions quite effectively. The problem is the most

present and crucial in the context of financial difficulties both members states of the European Union (e.g. Greece, Portugal, Spain) and other countries.

This paper will be an attempt to assess the EU legal provisions observance, established to prevent the appearance of excessive public debt.

1. Scope of coordination of fiscal policy in the European Union

Economic policy is one of the most crucial scopes of interests of the European Union (EU).[1] For this reason economic policies conducted by individual member states need to be coordinated on fixed extent, which is deferent depending on type of policies, being components of whole of EU economic policy. For example, monetary policy in reference to member states of Economic and Monetary Union (EMU) has been coordinated on the highest level, as it executed in form of single policy.[2] It means that it is implemented on supranational level and guided by EU institution – the European Central Bank (ECB). As a result instruments of monetary policy applied by ECB, e.g. fixing interest rates, are binding for all member states of EMU. So practically, central banks of these states are deprived of a possibility to conduct their own individual monetary policy, and they only able to take activities jointly and within of ECB as well as Eurosystem. Such centralized coordination is not applicable to fiscal policy of member states. As a matter of fact the EU tries to approach their activities in this area, but not in full extent, i.e. not in all spheres of this policy there are imposed on states uniform rules, but only in those which have been recognized as important for EU economic policy. That way of coordination means that fiscal policy of EU members is subject to so-called close coordination.[3] Passing the Maastricht Treaty in 1992, establishing EMU based on common euro currency and single monetary policy, member states agreed to respect the principles on price stability, sound public finance,

1 See title VIII of the Treaty on the Functioning of the European Union (OJ EU of 30.03.2010, C 83, p. 47), hereinafter referred to as TFEU.

2 European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Coordination of economic policies in the EU: a presentation of key features of the main procedures, „Euro Papers" 2002, No. 45, p. 4; M. Tyniewicki, Polityka budżetowa, [in:] E. Sulima (ed.), Obszary integracji Unii Europejskiej, Bialystok 2006, p. 101 and next.

3 Ibidem.

monetary conditions and a sustainable balance of payments.[4] These principles constitute grounds for so-called convergence criteria of which fulfillment are required to join the euro zone. Sound public finance is understood in the light of budget deficit and public debt limitation, so as not to exceed the reference values, i.e. 3 % and 60 % of GDP respectively (fiscal criteria of convergence).[5] The purpose of these restrictions was to maintain fiscal discipline ensuring the stability of euro currency. At the same time, there have been decided to constitute legal instruments that would secure its observance as well as to force to take appropriate remedial actions in case of exceeding the limits laid down. These instruments derive from so-called excessive deficit procedure specified in art. 126 par. 1–14 TFEU. It is complemented by Council Regulation (EC) No. 479/2009,[6] which regulates e.g. terminological issues (including the definition and scope of public debt), submitting duties of statistical reports on current level of deficit and debt, evaluation and credibility of these reports by the Commission (Eurostat).

Simultaneously, in 1997, i.e. before the beginning of the third stage of EMU, there was established the Stability and Growth Pact,[7] which subject was to strengthen the excessive deficit procedure. In fact, the Pact specifies and particularizes of the procedure in sphere of submitting of convergence and stability programs, deadline for implementation of next stages of the procedure, amounts of penalties.

4 Art. 119 TFEU (ex art. 4 of the Treaty establishing the European Community).

5 Art. 126 par. 2 and protocol 12 TFEU.

6 Council Regulation (EC) No. 479/2009 of 25 May 2009 on the application of the Protocol on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty establishing the European Community (Codified version) (OJ EU of 10.06.2009, L 145, p. 1).

7 The Stability and Growth Pact has been established by the resolution of European Council of 17 June 1999 on Stability and Growth Pact. It comprises of 2 regulations: Council Regulation (EC) No. 1466/97 of 7 July 1997 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies (OJ EU of 2.08.1997, L 209, p. 1 with amendments) and Council Regulation (EC) No. 1467/97 of 7 July 1997 on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure (OJ EU of 2.08.1997, L 209, p. 6 with amendments).

2. The observance of the budget discipline in range of public debt by EU Member States in 1997–2011

Prior to joining the third stage of EMU, which formally began on 1 January 1999, fifteen member states were assessed taking into consideration fulfillment of convergence criteria. Focusing only on the amount of public debt, the data for 1997–1998 show that the ratio not exceeding 60 % of GDP was met only by 4 countries in the first year (France, Luxembourg, Finland and the United Kingdom), and in the next year – Denmark and Portugal as well. In consequence, there were appeared the doubts about wisdom of creating the euro zone, while majority of members did not meet established conditions.[8]

However, finally the European Council in May 1998 took decision on qualification for the third stage of EMU 11 states, including also those, which did not meet the public debt criterion. During its assessment, there was adopted not only the strict adherence to the limit of 60 %, but also the trend to reduce public expenditure and the prospect of reducing the debt to GDP ratio to the limit indicated. Consequently, from the beginning the euro area also consisted of those countries that showed the highest public debt, oscillating or even exceeding 100 % of GDP, i.e. Italy and Belgium with the exception of Greece, which was accessed in 2001. Within next years, before the EU enlargement in 2004, an increasing part of states began to meet the debt criterion (e.g. in from 2001 – 11 out of 15 states, in 2002 – 10 out of 15 states, in 2003 – 9 out of 15). After accession of new members in 2004 and 2009, depending on different periods, from 15 to 16 out of 27 states fulfilled this criterion (graph 2).[9] However, the European Commission for the period 2010–2011 foresees that the situation is going to get worse, although this trend has been noticeable since 2008. The decrease of the number of states, in which the debt will not exceed 60 % (there will be 13 states) is not only considered, but also the average increase of debt of EU and in the euro area (graph 5). While in 2009 the average value of the debt of all member states amounted to 73.6 % of GDP, in 2010–2011 this indicator is already going to oscillate at 79.6 % and 83.8 % respectively. For the euro area data are even more negative, because they amount respectively 2009 – 78.7 %, 2010 – 84.7 % and 2011 – 88.5 %. It means that the growing of commitments in countries that for a long time

8 Baka, W. *Bankowość centralna. Funkcje, metody, organizacja*, Warsaw 2001, p. 284 and next.
9 On the basis of Eurostat data, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/

show the worst results in this matter, will be continued, what seems to be a very worrying trend. Faster increasing of public debt in the EU is mainly due to high fiscal deficits of the member states, what is proved by the fact that only three of them in 2009 fulfilled the second criterion of convergence – a deficit not larger than 3 % of GDP. In many countries, the limit was exceeded twice or three times (graph 1) and there were no states with budget surplus.

3. Public debt in procedure of an excessive deficit – nature of legal regulations

In compliance with art. 126 par. 3 TFEU taking actions by the Commission and the Council under the excessive deficit procedure is a consequence of establishing an infringement of one or two fiscal convergence criteria. This is a basic circumstance, as a result of which the Council may take decision on the existence of excessive deficit. However, the only fact of exceeding the limits of 3 % and 60 % of GDP is not always decisive. In reference to public debt, there may be exceeded without negative consequences, provided that "the ratio is sufficiently diminishing and approaching the reference value at a satisfactory pace". As you can see, this condition is imprecise, allowing for a fairly broad interpretation. It has not been specified in Regulation No. 1467/97, as opposed to exceeding the limit of the budget deficit. In the last case, the circumstances which exclude further proceedings shall be such as exceptionality and temporality of exceeding, and the mentioned Regulation in art. 2 par. 1 specifies, how these terms should be understood. It should be noted that the provisions of this act as well as art. 126 TFEU, during assessment of the merits of the decision on the existence of an excessive deficit, attach greater importance to the budget deficit appearing than the public debt at a fixed level. Used terminology in here – "excessive deficit procedure" is also meaningful.

There may be presented examples of several countries to which was taken decision on the existence of excessive deficit, and afterwards it was abrogated, despite the fact that level of debt continued to exceed 60 % of GDP: France.[10]

10 Council Decision No. 2003/487/EC of 3 June 2003 on the existence of an excessive deficit in France (OJ EU of 3.07.2003, L 165, p. 29); decision abrogating above-mentioned decision – No. 2007/154/EC of 30 September 2007 (OJ EU of 8.03.2007, L 68, p. 3).

Germany,[11] Greece,[12] Italy,[13] Portugal.[14] Quite significant example is Belgium as well, where the level of debt since the establishment of EMU varied from 113 % in 1999 to 96.7 % of GDP in 2009, but the procedure of excessive deficit was initiated for the first time in this year, due to exceeding the 3 % reference value of budget deficit, reaching in October 2009, the level of 5.9 %.[15] Currently the procedure has been taken towards 20 member states of the EU, including Poland.[16]

In consequence, the level of deficit, not public debt, has become the main and primary fiscal criterion by which member states has treated the fiscal policy in short-term perspective.[17]

Another crucial issue is also the initiation of the procedure of excessive deficit. The provisions of art. 126 TFEU do not give basis for automatic decision-making and specific measures – such as the decision on the existence of excessive deficit and its derogation, addressing recommendations to the member state, fines imposing – are applied by the Council after a qualified majority voting. As a matter of fact, the voting takes place without the participation of the state of which these measures apply, but it's necessary to have in mind a psychological aspect associated with a situation, when large and influential countries, in which there is exist a danger of excessive deficit appearing, may put political pressure on other countries during the voting. Contrary to many opinions, a situation in which the excessive deficit procedure was not initiated against Germany in 2002 and France in 2003 as a result of their pressures, did not take place. Appropriate proceedings were taken under the

11 Council Decision No. 2003/89/EC of 21 January 2003 on the existence of an excessive deficit in Germany (OJ EU of 11.02.2003, L 34, p. 16); decision abrogating above-mentioned decision – No. 2007/49/EC of 5 July 2007 (OJ EU of 13.07.2007, L 183, p. 23).

12 Council Decision No. 2004/97/EC of 5 July 2004 on the existence of an excessive deficit in Greece (OJ EU of 30.12.2004, L 389, p. 25); decision abrogating above-mentioned decision – No. 2007/465/EC of 5 July 2007 (OJ EU of 6 July 2007, L 176, p. 21).

13 Council Decision No. 2005/694/EC of 28 July 2005 on the existence of an excessive deficit in Italy (OJ EU of 11.10.2005, L 266, p. 57); decision abrogating above-mentioned decision – No. 2008/560/EC of 3 June 2008 (OJ EU of 10.07.2008, L 181, p. 39).

14 Council Decision No. 2005/730/EC of 20 September 2005 on the existence of an excessive deficit in Portugal (OJ EU of 20.10.2005, L 274, p. 91); decision abrogating above-mentioned decision – No. 2008/561/EC of 3 June 2008 (OJ EU of 10.07.2008, L 181, p. 41).

15 Council Decision No. 2010/283/EU of 19 January 2010 on the existence of an excessive deficit in Belgium (OJ EU of 21.05.2010, L 125, p. 34).

16 http://ec.europa.eu/economy_finance/sgp/deficit/countries/index_en.htm

17 Rostowski, E. Pakt Stabilności i Wzrostu – niezbędny i nie do wyegzekwowania, [in:] *Funkcjonowanie Unii Gospodarczej i Walutowej, Zeszyty BRE Bank – Case 2004*, No 75, p. 37 and next.

relevant Council decisions, namely decisions No. 2003/89/EC and 2003/487/EC.[18] However, in the course of the procedure, due to required majority was not achieved, the Council did not adopt decision on the on the recommendation of the Commission to take the appropriate measures in order to reduce deficits of those states, under art. 104 par. 8 and 9 of the Treaty establishing the European Community (currently art. 126 par. 8 nad 9 of TFEU). The Council also adopted the proposals, containing decisions to suspend the excessive deficit procedure in reference to Germany and France, and modifying the recommendations previously adopted by the Council pursuant to art. 104 par 7 TEC (currently art. 126 par. 7 TFEU). This case became a background of a dispute which arose between Commission and Council and which was finally settled by the European Court of Justice. The Court stated that the action of the Commission on the failure of the Council to adopt the formal instruments contained in the Commission's recommendations pursuant to art. 104 par. 8 and 9 TEC, is inadmissible. He also annulled adopted Council's proposals, containing decisions to suspend the excessive deficit procedure in reference to Germany and France, and modifying the recommendations previously adopted in compliance with art. 104 par. 7 TEC.[19]

Having in regard the nature of instruments applicable to the member state in connection with the threat of appearing deficit or debt exceeding the reference values, the principle of gradation is applied, i.e. from the most slight to the most painful. After adoption of the decision on the existence of excessive deficit, the Council within remedial actions (art. 126 par. 7–9 TFEU):

1) without undue delay, submits recommendations to the member states concerned, expecting within six months to take effective actions, and fix a deadline for correcting the excessive deficit, at this stage these recommendations are not be made public;
2) issues a revised recommendation, if the member state has taken effective actions, but after issue the previous recommendations, unexpected adverse economic events with major unfavourable consequences for government finances has occurred;
3) may immediately make public the recommendations addressed earlier if it finds that the member state has failed to take effective actions within the fixed period;

18 See footnotes no. 10 and 11.

19 Judgment of the Court of Justice of European Communities of 13 July 2004 in Case C-27/04: Commission of the European Communities v Council of the European Union.

4) may decide to give notice to the member state to take, within a specified time limit, measures for the deficit reduction, which is judged necessary by the Council in order to remedy the situation, if a member state persists in failing to put into practice the recommendations of the Council; in accordance with art. 5 of Regulation No. 14679 the Council requests that the member state achieves a minimum annual improvement of at least 0.5 % of GDP.

In consequence of lack of adhering to the requests of the Council referred to in point 4, it may decide to introduce the measures with sanction nature (art. 126 par. 11 TFEU), i.e.:

1) to require the Member State concerned to publish additional information, to be specified by the Council, before issuing bonds and securities,
2) to invite the European Investment Bank to reconsider its lending policy towards the member state concerned;
3) to require the member state concerned to make a non-interest-bearing deposit of up to 0.5 % of GDP until the excessive deficit has, in the view of the Council, been corrected;
4) to covert a deposit into a fine if two years after the decision to require the participating member state concerned to make a deposit, the excessive deficit has, in the view of the Council, not been corrected.

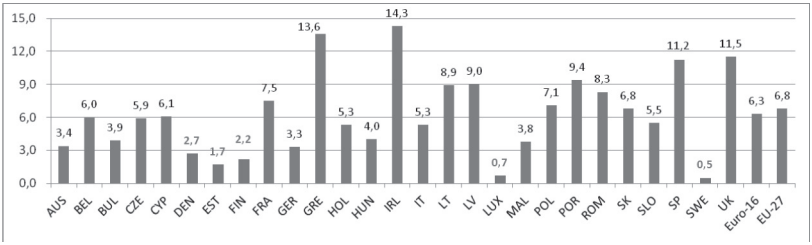
With regard to the measures listed above, it is necessary to point at some remarks. Firstly, as you can see, the Council possesses the freedom to apply of measures; there is no automatic rule of law, which has already been mentioned. Secondly, the most painful sanctions have not been imposed on any member states, i.e. make a non-interest-bearing deposit and fine, although the deficit and debt have, exceeding the fixed limits, persisted for several years in a row. Thirdly, the sanction measures are not applied to EU countries that have not accessed to the EMU. They are recognized as member states with a derogation, which means that some provisions of the Treaty are not applicable to them, including art. 126 par. 9 and 11 TFEU (see art. 139 par. 2 TFEU). So-called a "repressive part" of the Stability and Growth Pact contained in Regulation No. 1467/97, does not apply as well. Thus, states outside the EMU can be subject to the excessive deficit procedure, but the application of sanctions is excluded.

Bearing in mind the considerations made above the excessive deficit procedure as well as the Stability and Growth Pact, need to be reformed towards greater effectiveness in respecting the rule that budget deficit and public debt

should not exceed the set levels, particularly in reference to the second economic factor. The practice of functioning of the excessive deficit procedure shows that more is required of member states' actions to reduce the negative budgetary imbalances than public debt. However presented statistical data clearly show the growing trend takes place not only in reference to volume of budget deficit but also to scale of commitments of EU member states', which in many countries exceeded the limit of 60 % of GDP. In the context of the problems of Greece, there are appear demands for establishing additional sanctions on over-indebted states, consisting in the exclusion from right to financials resources of EU funds or depravation right to vote in the Council. Probably, the problem is not located in the catalogue of sanctions, because the sanctions under the present system consisting of non-interest-bearing deposit and financial fine are quite severe. As it seems, the problem arises from their implementation failure. In my opinion, it is appropriate to extend the repressive part of the Stability and Growth Pact to member states, which do not belong to the euro zone. The application of sanctions in this case should not be considered only in the context of monetary policy and the euro currency protection, but mainly in the context of caring for public finance and budgetary policy of the EU. This point of view should not be considered as an attempt to incapacitate the member states in scope of their national fiscal policies, but the activity and efficiency of EU institutions in observance of reference values of budget deficit and public debt should be strengthened.

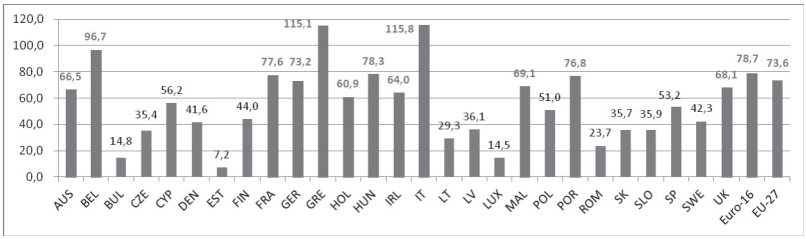
Marcin Tyniewicki, Ph.D.
Department of Public Finance and Financial Law
The Faculty of Law, University in Bialystok
Ul. Mickiewicza 1
15-213 Bialystok
tyniewicki@uwb.edu.pl

Graph 1. Budget deficit in relation to GDP in EU-27 in 2009 r. (in %)



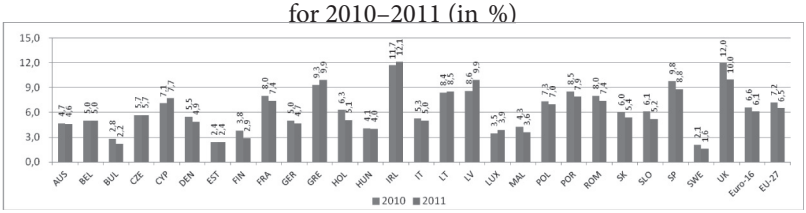
Source: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/

Graph 2. Public debt in relation to GDP in EU-27 in 2009 (in %)



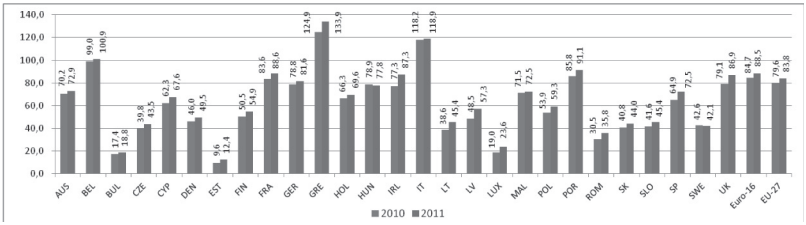
Source: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/

Graph 3. Budget deficit forecast in relation to GDP in EU-27 for 2010–2011 (in %)



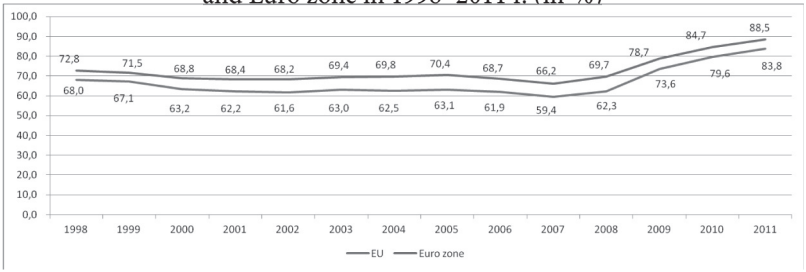
Source: European Commission, European Economic Forecast – Spring 2010, "European Economy" 2/2010, p. 200.

Graph 4. Public debt forecast in relation to GDP in EU-27 for 2010–2011 r. (in %)



Source: European Commission, European Economic Forecast – Spring 2010, "European Economy" 2/2010, p. 202.

Graph 5. Average level of public debt in relation to GDP in EU-27 and Euro zone in 1998–2011 r. (in %)



Source: Eurostat data and European Commission forecast contained in European Economic Forecast – Spring 2010, "European Economy" 2/2010, p. 202.

PODPORA HOSPODÁŘSKÉHO RŮSTU A REFORMA VEŘEJNÝCH FINANCÍ VE SVĚTLE FINANČNÍHO PRÁVA

SUPPORT FOR ECONOMIC GROWTH AND THE PUBLIC FISCAL REFORM IN THE LIGHT OF FINANCIAL LAW

JUDr. Pavlína Vondráčková
JUDr. Petr Novotný

Abstrakt: Příspěvek se ve stručnosti zabývá charakteristikou fiskální a monetární politiky, řeší problematiku veřejných financí a nutnost jejich reformy. Poukazuje na nedodržování rozpočtových pravidel v oblasti střednědobých výdajových rámců a předkládá náměty na řešení deficitu státního rozpočtu. Článek se okrajově dotýká rovněž daňové problematiky a shrnuje přínos nového daňového řádu.

Klíčová slova: fiskální politika, monetární politika, střednědobé rozpočtové rámce, daň, daňový řád.

Abstract: This paper briefly characterizes existing fiscal and monetary policies, analyzes the state of public finances and refers to the urgent need for public fiscal reform. The paper draws attention to frequent past violations of budget rules respecting the medium-term expenditure framework, and presents proposals on how to resolve the national budget deficit. The paper also shortly touches upon the issue of taxation and the chief benefits of the new Tax Administration Act.

Keywords: fiscal policy, monetary policy, medium-term expenditure framework, taxation, Tax Administration Act.

Fiskální a monetární politika

Fiskální politiku lze charakterizovat jako součást hospodářské politiky vlády, která se snaží prostřednictvím veřejných rozpočtů ovlivnit vývoj ekonomiky a struktury veřejných výdajů a daní.[1] Fiskální politika je na rozdíl od politiky monetární, která pečuje o stabilitu měny, nástrojem aktivního zasahování státu do hospodářství zejména s využitím státního rozpočtu jako centralizovaného peněžního fondu ve spojení s místními rozpočty orgánů místní správy.

Využívání státního rozpočtu jako nástroje hospodářské politiky vlády akcentuje zejména keynesiánská ekonomie (vzniklá v době světové hospodářské krize v roce 1929), která státní rozpočet považuje za základní nástroj regulace agregátní poptávky, a tím i vývoje zaměstnanosti, nezaměstnanosti a hrubého domácího produktu (dále jen „HDP"). Keynesiánství, ekonomická teorie britského ekonoma Johna Maynarda Keynese, vysvětlovalo souvislosti makroekonomických jevů, jako jsou HDP, agregátní poptávka, inflace atd., ale poskytovalo i návod, jak je zejména prostředky fiskální politiky (např. vládními intervencemi v podobě veřejných výdajů na nákup zboží) ovlivňovat. Keynes byl stoupencem kapitalistické společnosti a byl názoru, že tato společnost a systém nemůže přežít, pokud lidem nezajistí zaměstnanost. Zajištění zaměstnanosti považoval Keynes za nejdůležitější cíl, jemuž bylo nutné přizpůsobit politiku vlády. Keynes uváděl, že se není možné v době krize spoléhat na spontánní působení trhu, který má nabídnout pracovní příležitosti, ale je potřebné, aby vlády vytvářely chybějící poptávku, a to zejména prostřednictvím výdajů státního rozpočtu. Není přitom významné, na co budou státní prostředky vynakládány, vytvoří-li stát pracovní příležitosti, dodatečnou spotřebu, podněty k investicím, vyplatí mzdy a rozhýbe tak zastavená kola výroby. Keynesiánství znamenalo revoluci v názorech na hospodářskou

1 Slovo fiskální pochází z lat. fiscus, původně košík, později státní pokladna, a vyjadřuje spojitost s daněmi. Daně původně sloužily k pokrytí potřeb panovníka, jeho dvora a armády, později i pro financování veřejně prospěšných staveb a pro financování veřejných statků, jako je např. bezpečnost státu, zdravotnictví, školství, ochrana prostředí a další. Daně jsou dávkou povinnou, veřejnou, opakující se, ukládanou a vyžadovanou určitou autoritou bez ohledu na to, v jaké míře daňový poplatník využívá činnosti konkrétní státní instituce. Daně jsou charakterizovány svou neekvivalentností. Poplatky jsou na rozdíl od daní platbou ekvivalentní a představují úplatu, kterou je poplatník povinen uhradit za konkrétní, v jeho prospěch realizovanou činnost, např. za úkon, převod majetku nebo za vedení řízení.

politiku státu a za určitých hospodářských podmínek zpochybnilo nutnost tvorby vyrovnaného rozpočtu.

Na rozdíl od rakouského ekonoma Eugena Boehma-Bawerka úrok nechápal jako odměnu za odříkání spotřeby, ale jako odměnu za zřeknutí se likvidity a spojoval jej s peněžním oběhem. Keynes neuznával zlatý standard měny, který pokládal za brzdu ekonomické aktivity. Zdůrazňoval povinnost centrální banky zajistit „levné peníze" pro podnikatele, které mohou ekonomiku významně oživit. Keynesiánství představovalo nové impulzy v realizaci hospodářské politiky vlády a ve své době tato teorie sklidila úspěchy. Zároveň však zanechala dědictví v podobě nezodpovědné peněžní politiky státu, v podobě velkých a deficitních státních rozpočtů. Ekonomické myšlení, které se zrodilo v době hospodářské deprese ve 30. let dvacátého století, dodnes využívají někteří politikové k obhajobě a k prosazení vlastních politických cílů a k realizaci ekonomických zájmů lobbistických skupin.[2]

Fiskální politika by měla být realizována acyklicky. To znamená, že v okamžiku, kdy je hospodářství v depresi, je ospravedlnitelné, aby stát pomocí státních nákupů služeb a statků pomohl snížené domácí poptávce, a to i za předpokladu, že jsou vládní nákupy realizovány na dluh. Nákupy na dluh by se však měly týkat jen investičních výdajů a nikoli sociální oblasti jako jsou důchody, sociální příspěvky a podpory. V době ekonomického růstu dochází k útlumu vládních nákupů a měl by být uhrazován dluh vzniklý v době deprese. Nástroji fiskální politiky jsou vládní výdaje a daně.
Pomocí fiskální politiky může veřejná správa ovlivnit:

- rozdělení příjmů (přerozdělování)
- agregátní poptávku (výdaje všech ekonomických subjektů v národním hospodářství za dané období)
- úroveň ekonomické aktivity
- a v důsledku toho i zaměstnanost
- způsob využívání zdrojů (například ekologické a energetické daně).

Podle poměru příjmů a výdajů státního rozpočtu lze fiskální politiku teoreticky rozdělit na tři typy, tj. fiskální politiku expanzivní, neutrální a restriktivní.

2 Holman, R. *Vývoj ekonomického myšlení*, Liberální institut Praha v nakladatelství a vydavatelství H&H,Komenského 236, 252 25 Jinočany. ISBN 80-85787-55–5, str. 37–40

Expanzivní fiskální politika

Expanzivní fiskální politika se snaží stimulovat růst výkonu ekonomiky prostřednictvím růstu státních výdajů a projeví se krátkodobým růstem HDP. Výsledkem expanzivní fiskální politiky je stav, kdy veřejné výdaje jsou větší než vybrané daně, v důsledku čehož vzniká deficit státního rozpočtu a roste státní dluh. Přes všechny teoretické námitky pracují moderní státy většinou se schodkovým státním rozpočtem a spokojí se jen s tím, že se snaží tento schodek a kumulovaný státní dluh udržovat v jistých mezích (viz např. Maastrichtská kritéria Evropské unie).

Neutrální fiskální politika

Neutrální fiskální politika představuje stav, kdy se veřejné výdaje rovnají vybraným daním a státní rozpočet je tudíž vyrovnaný. Tento stav představuje těžce dosažitelný ideál, neboť se vyskytuje jen zcela výjimečně.

Restriktivní fiskální politika

Restriktivní fiskální politika omezuje nebo snižuje agregátní poptávku. Výsledkem restriktivní fiskální politiky je vytvoření přebytkového státního rozpočtu. Restriktivní fiskální politika představuje stav, kdy jsou veřejné výdaje nižší, než daně, a tak se snižuje státní dluh. Restriktivní fiskální politika spočívající ve zvyšování míry zdanění má smysl tehdy, má-li stát veliký státní dluh; jinak by totiž znamenala, že stát vybírá zbytečně vysoké daně. Restriktivní fiskální politika je spojena s poklesem agregátních výdajů a spíše ekonomiku utlumuje, může však vést k rozpočtovému přebytku. Všechny moderní státy jsou spíše více než méně zadluženy a nedaří se jim zavést restriktivní politiku.

Cíle a nástroje fiskální politiky

Cíle fiskální politiky mohou být bezprostřední (regulují agregátní nabídku a poptávku) nebo konečné (regulují zaměstnanost a dosažení cenové stability).

Hlavními nástroji fiskální politiky jsou:

- automatické stabilizátory – tyto nástroje působí stále, automaticky a nevyžadují žádné rozhodnutí vlády. Vyrovnávají výkyvy agregátní poptávky a nabídky (např. osobní důchodová daň, u které je uplatňována

progresivní daň z příjmu, pojištění v nezaměstnanosti, transferové platby atd.),
- záměrná opatření – spočívající např. ve změně daňové sazby nebo změně struktury výdajů státního rozpočtu ovlivňují agregátní nabídku i poptávku,
- daně – představují příjmy státního rozpočtu,
- transfery – jednostranné převody bez protislužeb (např. dotace do podnikatelské sféry, podpora v nezaměstnanosti nebo zdravotně postižených atd.); týkají se výdajové stany státního rozpočtu,
- vládní výdaje na nákup zboží a služeb – představují výdaje ze státního rozpočtu.

Monetární politika je stejně jako fiskální politika součástí a nástrojem hospodářské politiky. Je souhrnem opatření a zásad, které mají prostřednictvím měnových nástrojů prosazovat plnění měnových cílů a ovlivňovat vývoj peněžního trhu.

Monetární teorie má svůj základ v USA. Začala se formovat na chicagské universitě v 50. letech 20. století a zaměřila svou pozornost na trh peněz. Hlavním představitelem se stal pozdější nositel Nobelovy ceny Milton Friedman. Monetaristé od počátku byli a jsou odpůrci keynesiánství a poukazují jak na škodlivost keynesiánské hospodářské politiky, tak na vadnost keynesiánských teorií. Monetarismus se začal významně rozvíjet zejména v 70. letech 20. století, kdy keynesiánství vstoupilo do fáze své krize. Monetaristé na rozdíl od keynesiánců považovali rozpočtovou politiku vlády samu o sobě za neúčinnou. Avšak skutečným rozdíl mezi teorií keynesiánců a monetaristů nespočíval jen v pouhém rozdílném hodnocení relativní účinnosti měnové a rozpočtové politiky. Keynesiánci viděli kapitalismus jako **vnitřně nestabilní** ekonomický systém, který nedokáže vlastními silami (bez pomoci státu) udržet plnou zaměstnanost a jehož vnitřní labilita vyplývá z lability investic. Monetaristé naopak tvrdili, že je kapitalismus systém **vnitřně stabilní,** samočinně obnovující svou rovnováhu včetně plné zaměstnanosti. Trpí-li občasnými poruchami – krizemi, inflacemi – není to důsledek jeho vnitřní lability, nýbrž vnějších zásahů – **monetárních šoků,** které mu uštědřuje emisní banka, pokud náhle a intenzívně změní množství peněz v oběhu. Podle monetaristů nemá krize a inflace svůj původ v náhlých vlnách investičního pesimismu a optimismu, nýbrž na trhu peněz. Proto, má-li být ekonomika stabilizována, je nutné **stabilizovat peněžní emisi.** Podle Friedmana nebyla hospodářská deprese 30. let minulého století zhroucením investičního optimismu, nýbrž

kolapsem peněžně úvěrového systému, na kterém se podílely bankroty bank a nedostatečné odhodlání centrální banky uvést včas do oběhu dostatečné množství peněz. Monetaristé dokazují, že změna v množství oběživa má rozdílné krátkodobé a dlouhodobé účinky. Krátkodobě (během několika měsíců) se projevují změnami v produkci a zaměstnanosti, ale dlouhodobě se tyto reálné účinky vytrácejí a zůstává jen účinek na ceny a s ním spojená vyšší míra inflace. Monetarismus triumfoval v 80. letech 20. století poté, co se naplnila předpověď Friedmana, že keynesiánská teorie přinese silné inflační důsledky. V roce 1979 se v Anglii ujali moci konzervativci v čele s Margaret Thatcherovou a zřekli se keynesiánské politiky. O rok později se totéž stalo v USA s příchodem Ronalda Reagana. Centrální banky se v těchto zemích začaly řídit Friedmanovým zlatým pravidlem a výsledek se v podobě snížení inflace velmi rychle dostavil.[3]

Monetární politiku lze tedy charakterizovat jako nástroj v rukou monetární autority, kterou je zpravidla centrální banka. Základním cílem centrální banky je regulovat množství peněz v ekonomice za účelem dosažení makroekonomických cílů. Z dlouhodobého hlediska sleduje monetární politika především udržení stability cenové hladiny, zabezpečení vyrovnanosti platební bilance, dosažení plánovaného ekonomického růstu a udržení únosné míry nezaměstnanosti.

Centrální banka se zaměřuje především na:

- **kontrolu množství peněz v ekonomice**;
- **regulaci úrokových měr**,
- **stanovení podmínek úvěrování**.

Expanzivní monetární politika je charakterizována zvyšováním nabídky peněz v ekonomice a snižováním úrokové míry. Snižováním úrokových sazeb ze strany centrální banky roste poptávka obchodních bank po penězích a tím dochází ke zvýšení jejich úvěrové kapacity. V takovém případě se dá očekávat zlevnění úvěrů. Expanzivní monetární politika vede krátkodobě ke snížení nezaměstnanosti a zlepšení obchodní bilance. Dlouhodobým důsledkem expanzivní monetární politiky je zvýšení inflace.

Restriktivní monetární politika je charakterizována snižováním nabídky peněz v ekonomice a zvyšováním úrokové míry. Restriktivní monetární politika

3 Holman, R. Vývoj ekonomického myšlení, Liberální institut Praha v nakladatelství a vydavatelství H&H,Komenského 236, 252 25 Jinočany. ISBN 80-85787-55–5, str. 44–45

krátkodobě vede ke zvýšení nezaměstnanosti a zhoršení obchodní bilance. Dlouhodobým důsledkem restriktivní monetární politiky je snížení inflace.

Opatření **fiskální** politiky se uplatňují často v kombinaci s opatřeními **monetární** politiky jako tzv. smíšená **fiskálně-monetární** politika (*mixed monetary and fiscal policies*), tj. buď **expanzivní monetární** politika a **restriktivní fiskální** politika, která brzdí spotřebu a podněcuje investice, nebo naopak **restriktivní monetární** politika a **expanzivní fiskální** politika, která podněcuje spotřebu a brzdí investice.

Veřejné finance a nutnost jejich reformy

Jaký je současný pohled na hospodářskou politiku v České republice a jaký přístup dominuje? Již po několik let se mezi odbornou veřejností hovoří o nutnosti reformovat veřejné finance. Názory odborníků na míru potřebnosti reformy se poněkud různí, ale ve vazbě na ekonomický vývoj v Řecku v zásadě, a to i mezi laickou veřejností, převládá shoda, že je nutné situaci řešit. Cílem je odvrátit stav, kdy by se ekonomická situace v naší zemi přiblížila řeckému vývoji. Je na posouzení, do jaké míry jsou varovné hlasy vybízející k nutnosti se daným problémem zabývat a reformovat veřejné finance, odůvodněné.

Například Institut pro demokracii a ekonomickou analýzu (dále jen „IDEA“) ve své studii „Jak inteligentně reformovat veřejné finance“ poukazuje na to, že pokud se nepodaří snížit chronické deficity, stoupne vládní dluh z nynějších 35 % k 70 % HDP do roku 2020 a bude nezměněným tempem stoupat dál. Česká republika má přitom reálnou šanci dluh stabilizovat na úrovni okolo 50 %. Vyžaduje to ovšem v nejbližších letech stlačit primární rozpočtové deficity pod 1,8 % HDP, tedy na polovinu současné úrovně a pod touto úrovní je trvale udržet. Prof. Švejcar poukazuje na potřebu neomezit se na jednorázová zvýšení některých daní či náhodné škrty ve výdajích, ale systematicky reformovat veřejné finance, aby dlouhodobě nevznikaly další deficity státního rozpočtu. Cestu spatřuje zejména ve zkvalitnění zákonných pravidel pro přípravu, schvalování a implementaci státního rozpočtu a všech zákonů s ním souvisejících, jakož i v zajištění efektivního a transparentního rozdělení výdajů. Autoři studie IDEA zdůrazňují, že domácí politický systém nepřispívá k rozpočtové kázni. Proporční volební systémy, koaliční vlády s ideově velmi rozdílnými partnery, minoritní a nestabilní vlády mají silnější tendenci

akumulovat deficity. Pod politickým tlakem a vlivem různých lobbistických skupin dochází k situaci, kdy stát začne akumulovat nové deficity. Řešení lze hledat ve zkvalitnění legislativy v oblasti fiskální politiky, posílení rozpočtové kázně a především ve stanovení sankcí za její porušování.[4]

O reformě veřejných rozpočtů se hovoří již řadu let a jednotlivé vlády přicházejí s různými nápady a reformními balíčky. Jednou z cest prezentovaných již před několika lety, která měla přispět ke zvýšení agregátní fiskální disciplíny a zlepšit alokační efektivnost veřejných rozpočtů, bylo stanovení povinnosti vlády prezentovat střednědobé fiskální cíle a z nich vyplývající střednědobé výdajové rámce. Zřízení střednědobých výdajových rámců zavedl zákon č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Jak vyplývá z důvodové zprávy k této novele zákona o rozpočtových pravidlech, jejím cílem bylo stanovit při schvalování zákona o státním rozpočtu též výdajový rámec státního rozpočtu a státních fondů na rok a další dva pozdější roky.

Střednědobý výdajový rámec je tvořen na klouzavém principu celkovými výdaji státního rozpočtu a státních fondů na každý z roků, na které je sestavován střednědobý výhled.[5]

Střednědobé výdajové rámce v době jejich zavedení znamenaly naději, že dojde k pozitivnímu posunu směrem k víceletému rozpočtování a že budou velmi účinným nástrojem při zvyšování fiskální disciplíny, resp. při dosažení dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí. Výdajové rámce projednává vláda a poté svým usnesením k návrhu zákona o státním rozpočtu schvaluje Poslanecká sněmovna. Vláda je střednědobým výdajovým rámcem vázána a v případě, že se od něj odchýlí, musí tuto změnu odůvodnit. Střednědobé výdajové rámce představují celkový limit výdajů vlády v užším pojetí, tj. státního rozpočtu a státních fondů, a netýkají se rozpočtů privatizačních fondů, zdravotních pojišťoven a územních samospráv, neboť tyto rozpočty nejsou pod přímou kontrolou vlády. Tyto výdaje mají být brány do úvahy až při stanovení definitivní částky při zpracování návrhu zákona o státním rozpočtu

4 Švejcar, Dušek, Semerák: Jak inteligentně reformovat veřejné finance, IDEA 2010, str. 1

5 Zákon vymezuje i výdaje, které se z výdajových rámců vylučují (výdaje na realizaci státních záruk, jež vzniky do 30. 4. 2004 s výjimkou výdajů ke splnění ručitelské povinnosti státu vůči věřitelům státní organizace Správa železniční dopravní cesty a návratné finanční výpomoci) a způsob, jakým se částky střednědobého výdajového rámce stanovují včetně možných úprav. Obdobně je vymezen postup při vypracování návrhu státního rozpočtu v následujícím roce ve vazbě na částky uvedené ve střednědobém výdajovém rámci.

a návrhů rozpočtů státních fondů. Střednědobé výdajové rámce stanoví fiskální plány vlády na dané období, tzn. zohledňují opatření obsažená ve vládním programu v období, na které se rámce sestavují. Cíle vyjádřené ve výdajových rámcích vyjadřují postoj vlády k zajištění dlouhodobé udržitelnosti veřejných financí. Střednědobé výdajové rámce měly zajistit priority fiskálního cílení, tj. jednoznačně stanovit fiskální cíl v podobě deficitu veřejných rozpočtů na HDP, projektovat příjmy centrální vlády, definovat výdajové rámce pro centrální vládu (které se stanoví jako součet projekce příjmů centrální vlády a cílového deficitu centrální vlády), rozdělit celkový rámec výdajů centrální vlády na výdajový rámec pro státní rozpočet a jednotlivé státní fondy. Střednědobé výdajové rámce však nejsou dostatečně respektovány.

Střednědobé výdajové rámce mají za cíl omezit nekontrolovaný růst výdajů. Jsou-li však porušovány, vede tato situace k tomu, že není dodržen fiskální cíl vlády. Jak praxe ukázala, dochází k situaci, kdy výdaje státního rozpočtu překračují střednědobé výdajové rámci i o mnoho mld. Kč. Střednědobé výdajové rámce nebyly doposud při plnění státního rozpočtu ani jeden rok dodrženy a nevytvořily tak skutečný strop výdajům. Střednědobé výdajové rámce, které byly legislativně zavedeny v roce 2004 se poprvé projevily při sestavení státního rozpočtu na rok 2006. Ke změnám schválených výdajových rámců došlo nad rámec povolených úprav v každém roce s výjimkou roku 2009. Střednědobé výdajové rámce nejsou dostatečně transparentní a pro běžného občana je velmi problematické porovnat si z dostupných zdrojů, zda-li došlo k povoleným či nepovoleným odchylkám. Jsou navíc nesrozumitelné a je obtížné posoudit, zda-li jsou dodržovány. Slabinou systému střednědobých výdajových rámců je, že chybí definice sankcí při jejich nedodržení včetně sankcí politického charakteru.

IDEA ve své studii „Jak inteligentně reformovat veřejné finance" upozorňuje, že se zatím nikdo nepokusil například u Ústavního soudu vynutit závaznost Poslaneckou sněmovnou schválených střednědobých výdajových rámců a poukázat na skutečnost, že rozpočty na léta 2006 a 2007 byly přijaty v rozporu s rozpočtovými pravidly. IDEA jako východisko v rámci reformy veřejných financí navrhuje, aby vládní koalice stanovila výdaje rozpočtu na celé 4 roky své vlády a aby byly posíleny samokontrolní mechanismy vynucující jejich respektování. Rozpočtová filozofie IDEA vychází z představy, že by vládní koalice vzešlá z voleb měla připravit detailní rozpočet na první rok své vlády a zároveň výdajový rámec na druhý až čtvrtý rok. Při schvalování státního rozpočtu na první rok funkce nové vlády by byly schváleny i celkové

výdaje ve výdajových rámcích na druhý až čtvrtý rok, které by byly pro vládu závazné a nebylo by je možné při schvalování rozpočtu na daný rok jednoduše změnit. Jiné celkové výdaje by bylo možné schválit jen za předem daných omezení ve vazbě na příjmy z rozpočtu EU, neočekávanou inflaci a výdaje na mimořádné situace (živelní události, vojenské mise apod.).

IDEA dále doporučuje, aby byla dovolená míra diskrece (v současné době de facto 3 promile výdajů) svázána s hospodářským cyklem. Tato míra by byla volnější v době recese či nízkého hospodářského růstu, aby umožnila vládě provést určitou fiskální expanzi, ale striktnější v dobách hospodářského růstu, kdy by bylo vládě zakázáno navyšovat výdaje (tj. o uvedených 3 promile výdajů). Prostor pro diskreci by mohl být 1 promile výdajů při očekávaném růstu 3 procenta a zvyšoval by se o 2 promile za každé snížení růstu o jeden procentní bod. Při růstu 4 procenta a vyšším by vláda nesměla navrhnout diskreční odchylku zvyšující výdaje. Musí být zajištěno, aby byly odchylky a jejich zdůvodnění transparentní.

Využití návrhu IDEA by znamenalo snadnější kontrolu dodržení povolených odchylek od schválených výdajů ve střednědobých výdajových rámcích a rovněž snížení prostoru pro zvyšování deficitu státního rozpočtu. Snížil by se prostor pro změnu postojů různých vlád k vládním prioritám a s nimi souvisejícím výdajům. Vláda by při sestavování státního rozpočtu byla úžeji vázána předem schválenými výdaji vyplývajícími z rámců a její prostor by se omezil pouze na stanovení případných odchylek, jejich zdůvodnění a nikoli na stanovení nových celkových výdajů.

S touto tematikou souvisí i zdůraznění potřeby kontroly plnění státního rozpočtu ve vazbě na dodržování schválených střednědobých rozpočtových rámců, což je zajisté prioritně úkol Nejvyššího kontrolního úřadu. Kontroly tohoto typu by měly být obligatorně zařazovány do plánu kontrolních akcí na každý rozpočtový rok a z kontrolních závěrů by mělo zcela jednoznačně vyplývat, zda-li je dodržován rozpočtový proces a platná legislativa při sestavování a schvalování státního rozpočtu.

Posílení závaznosti střednědobých rozpočtových rámců, jak navrhuje IDEA, by znamenalo nový pohled na rozpočtové provizorium, které by mohlo nastat v zásadě pouze při neschválení státního rozpočtu v prvním roce působení nové vlády. Právní závaznost schválených střednědobých rozpočtových rámců by vyvinula na vládu i Poslaneckou sněmovnu tlak v tom smyslu, že by posílila jejich odpovědnost. Tyto instituce by musely zodpovědně uvažovat v dlouhodobém horizontu, neboť schvalování rozpočtu v prvním roce

působení nové vlády spolu s výdaji stanovenými ve střednědobých rozpočtových rámcích by předurčilo rozpočtové prostředí na další období. Stanovení jasných, srozumitelných a především respektovaných pravidel by nepochybně znamenalo stabilizaci poměrů při přijímání státního rozpočtu, neboť by byly eliminovány politické tlaky a prosazování elitních zájmů. I ve volbách vítězná politická strana by byla vázaná výdaji stanovenými ve střednědobých výdajových rámcích a byla by tak rezistentní vůči snaze lobbistických skupin na prosazeních vlastních cílů.[6]

Z reakce mnohých zodpovědnějších politiků lze soudit, že ani jim nevyhovuje nesystémové rozdělování peněz a že zvyšování podílu mandatorních výdajů by nemělo automaticky znamenat zvyšování celkových výdajů a tím i rozpočtového deficitu. Sami poslanci upozorňují na skutečnost, že je rozpočtová dokumentace příliš složitá a uživatelsky nepřívětivá a přiznávají, že jí mnohdy sami nerozumí. Netají se tím, že střednědobý výhled a střednědobé výdajové rámce jsou schvalovány pouze formálně. Ačkoli jsou pravidelně připravovány a též schvalovány, nejsou následující rok dodržovány. Svědčí o tom jejich překročení o mnoho miliard Kč nad povolené úpravy.

S ustanovením nové vlády vzrůstá naděje, že dojde k mnohým koncepčním změnám ve fiskální oblasti. Zkušenosti evropských zemí z posledních 20 let potvrzují, že fiskální konsolidace spočívající převážně v redukci výdajů mají trvalejší efekty než konsolidace spočívající převážně ve zvyšování daní.

Povodňová daň

Reforma veřejných financí se samozřejmě musí zaměřit i na jiné než výdajové stránky státního rozpočtu. Je nepochybné, že i daňový systém musí být revidován a systémově optimalizován. V souvislosti s opakujícími se přírodními katastrofami přišla vláda s myšlenkou zavést plošnou, solidární, tzv. povodňovou daň. Nejedná se o myšlenku novou. Již po povodních v roce 2002, kdy bylo potřebné získat dodatečné finanční zdroje na obnovu majetku a dopravní infrastruktury po živelní katastrofě, se vláda pokusila o zavedení povodňové daně. Prvotní návrhy na zavedení této daně byly považovány za reálné, ale nakonec se tak nestalo. Oponenti argumentovali tím, že dojde ke zvýšení administrativních nákladů na výběr daně **a že z dlouhodobého hlediska** by

6 Švejcar, Dušek, Semerák: Jak inteligentně reformovat veřejné finance, IDEA 2010, str. 15–18

zavedení daně neřešilo situaci veřejných rozpočtů a neumožnilo by v prvním roce pružně a rychleji řešit problémy v poškozených oblastech.

Vláda myšlenku zavedení povodňové daně opustila a začala se zabývat celkově reformou veřejných rozpočtů. Byl zaveden balíček daňových změn, které měly přinést do státní pokladny chybějících 20 miliard korun na úhradu povodňových škod. Daňový balíček v zásadě měnil veškeré daně a byl spojen s předpokladem, že porostou nižším tempem platy státních zaměstnanců, dojde ke zmrazení mezd ústavních činitelů a k omezení pobírání nemocenských dávek v době nemoci, ke zrušení podpor pro nezaměstnané absolventy a ke zmrazení nejvyšší hranice pro výpočet nemocenských dávek.

Navrhované změny měly znamenat zvýšení daní v České republice, zejména **spotřebních daní** (týkajících se alkoholu a tabákových výrobků), měly zavést **milionářskou daň** (jež se měla týkat skupiny obyvatel o počtu cca 10 000 poplatníků, jejichž základ daně činil více než 1 117 800 Kč; výše daně nad toto pásmo se měla pohybovat ve výši 37 %), měly znamenat **zvýšení DPH** (uvažovalo se o zvýšení snížené sazby daně z 5 % na 7 %, o snížení základní sazby daně z 21 % na 20 % a se zavedením nové sazby ve výši 13 %, do níž by byly přeřazeny např. léky, knihy, teplo, stavební práce apod.), **snížení daně z příjmů právnických osob** (z 31 % na 30–28 %), zavést **společné zdanění manželů** (jednalo se o politický ústupek koaličním partnerům; zejména manželé s rozdílnými příjmy byli počínaje rokem 2003 daňově zvýhodněni a bylo jim umožněno podávat společné daňové přiznání.).

V současné době s ohledem na katastrofální důsledky povodní opětovně došlo k oživení myšlenky zavést **povodňovou daň** a spolu s tím se rozpoutala diskuze. Vláda narozdíl od minulosti navrhuje tuto daň ve výši sto korun českých měsíčně, která by nebyla hrazena separátně, nýbrž by byla zohledněna v rámci daně z příjmů formou snížení slevy na dani z příjmů. Zavedení povodňové daně by tak bylo realizováno novelou zákona o daních z příjmů. Konstrukce daně spočívající v úpravě slevy na dani z příjmů eliminuje oponentní názory, že dojde k navýšení administrativních nákladů spojených s výběrem daně. Povodňová daň by měla dopadat na každého poplatníka ve stejné výši bez ohledu na výši jeho příjmu. Získané prostředky by stát mohl použít pouze účelově, na protipovodňová opatření a na odstraňování škod po záplavách. Smyslem zavedení této daně je snaha vyhnout se navyšování státní dluhu vydáváním povodňových dluhopisů, ale řešit povodňové škody na úkor aktuální spotřeby státu. Někteří odpůrci této daně poukazují na skrytý záměr vlády zvyšovat daně a využít k tomu nepříznivé situace. Přístup vlády

v této věci považují za neférový a uvádějí, že se vláda obává přiznat neznalost, jaké škrty provést na výdajové stránce státního rozpočtu, aby nedošlo ke zvyšování deficitu státního rozpočtu. Oponenti uvádějí, že by každá vláda měla mít pro tak výjimečné životní situace, jaké přinášejí živelní pohromy, dostatečné rezervy. Takový postup by byl dozajista žádoucí a jistě by k němu přispělo dodržování rozpočtových pravidel a transparentní vyúčtování střednědobých výdajových rámců. Spravedlivé je však se zamyslet i nad reálnými možnostmi vlády, která zdědila po svých předchůdcích stav státní pokladny, jež s takovýmito výdaji prostě nepočítá. Vláda má stejně jako vlády předchozí možnost zvýšit deficit státní rozpočtu nebo zavést jiná, efektivnější pravidla. Z pohledu růstu státního dluhu a trendu celosvětového zadlužování vychází zavedení nikoli vysoké povodňové daně jako účelné. Navíc je třeba zohlednit využití výnosů této daně pro „dobré účely".

Nová vláda se nevyhne ani dalším krokům v daňové oblasti. V praxi se také ukáže, jaký přínos bude mít nový daňový řád zavedený do právního řádu zákonem č. 208/2009 Sb., který byl publikován ve Sbírce zákonů dne 3. 9. 2009 a který od 1. 1. 2011 nahradí dosavadní zákon o správě daní a poplatků. Kodifikace si klade za cíl zejména vymezit a upřesnit použité pojmy a jejich vazby, což by mělo pozitivně ovlivnit spory o výklad procesního předpisu a posílit právní jistotu adresátů normy.

Daňový řád především zavádí novou terminologii. Namísto pojmu daňové přiznání pracuje daňový řád s termínem daňové tvrzení, které je legislativní zkratkou pro daňová přiznání a hlášení. Pojem „pracovníci správce daně" je nahrazen termínem „úřední osoby". Daňový řád zavádí pojem – a institut – atrakce, když umožňuje převzetí věci nadřízeným správcem daně. Daňový řád dále upřesňuje zastoupení daňových subjektů – výslovně za zástupce považuje prokuristu (v tomto směru některé finanční úřady dosud zastoupení per procura odmítaly a vyžadovaly, aby prokuristovi byla pro daňové řízení udělena speciální plná moc).

V určitém směru nový daňový řád reflektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, a to např. pokud jde o prekluzivní lhůtu pro vyměření daně (daňový řád pracuje s termínem stanovení daně) nebo pokud jde o opakování daňové kontroly.

Na základě zákona o správě daní a poplatků byla až do února 2009 podle státní správy lhůta čtyřletá od konce roku, za který se daň vyměřuje. Podle nálezu Ústavního soudu ČR z 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 má být prekluzivní lhůta jen tříletá. Tento nesoulad byl zapříčiněn tím, že v zákoně o správě

daní a poplatků zákonodárce jednoznačně nevymezil, od jakého okamžiku začíná prekluzivní lhůta běžet. Daňový řád je v tomto smyslu přesný – lhůta pro vyměření daně bude činit tři roky a začne běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení. To znamená, že současná tříletá lhůta od konce roku, za který se daň vyměřuje, se např. u daně z příjmů prodlouží na 3 a čtvrt, resp. 3 a půl roku (podle toho, zda má daňový subjekt povinnost podat řádné daňové přiznání k 31.3. nebo k 30.6. následujícího roku). Pro praxi je však významnější to, že došlo k vymezení úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušují, prodlužují a staví. Prekluzivní lhůta je např. prodloužena o jeden rok, pokud v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Nově bude možné podat po prekluzivní lhůtě daňové tvrzení a daň zaplatit, pokud je to zapotřebí k zániku trestnosti trestného činu z důvodu účinné lítosti.

Pokud jde o daňovou kontrolu, daňový řád v sobě v podstatě zahrnuje ustálenou judikaturu a stanoví, že daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly kontrolovány, je možné opakovat jen tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Daňovou kontrolu je možné zopakovat rovněž v případě, že sám daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení. Správce daně má nadto uloženu povinnost seznámit při zahájení daňové kontroly daňový subjekt s důvody pro její opakování.

Ohledně opravných prostředků je zásadní zákonný odkladný účinek podaného odvolání. V rámci vyměření daně se vedle zachování dosud zavedené možnosti daň vyměřit na základě pomůcek zavádí nově institut sjednání daně. V případě, že daňový subjekt neprokáže svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.

Daňový řád nově upravuje i penále (pokutu) za porušení povinností podat daňové tvrzení a zaplatit daň. V případě, že daňový subjekt nezaplatí daň ve lhůtě její splatnosti, vzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti, a to ve výši repo

sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z prodlení se uplatní nedéle za 5 let prodlení.

Přehlédnout by se neměla přechodná ustanovení daňového řádu, a to ve vztahu ke lhůtám pro vyměření daně tak, jak jsou popsány shora. Pro posouzení běhu a délky lhůty, která počala běžet před 1. 1. 2011, se od 1. 1. 2011 postupuje podle daňového řádu, a to podle těch ustanovení, která upravují lhůtu, jež je dané lhůtě svou povahou nejbližší. Pokud uplynula lhůta pro podání daňového přiznání před 1. 1. 2011, uplatní se zvýšení daně a penále podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před 1. 1. 2011, uplatní úrok z prodlení podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem je třeba vyjádřit víru, že v nejbližší době dojde k promyšlené reformě veřejných financí, která přinese jasná a vynutitelná pravidla rozpočtového procesu a sníží opakující se trend deficitních rozpočtů. Tato reforma by měla jít ruku v ruce s tvrdým potíráním korupce, kterou je bohužel Česká republika neblaze proslavena. Snad i daňový řád jako nový procesní předpis v oblasti daňového práva naplní cíle vyjádřené v důvodové zprávě, stane se procesním předpisem, který bude chránit práva a oprávněné zájmy daňových subjektů a vyloučí zneužití postavení státního orgánu ze strany správce daně.

JUDr. Pavlína Vondráčková
Nám. Curieových 7
116 40, Praha 1

JUDr. Petr Novotný
Nám. Curieových 7
116 40, Praha 1

THE EXPERIENCE WITH THE NUMERICAL FISCAL RULES IN THE EU COUNTRIES[1]

dr Katarzyna Wójtowicz

Abstract: This paper discusses the essence and theoretical types of fiscal rules on the basis of selected criteria and carries out a comparative analysis of individual types of these constraints in force in the EU countries in 2008. The discussion has been based on the results of the survey, carried out by the European Commission, concerning numerical fiscal rules in the EU Member States.

Keywords: fiscal rules, public debt, budget balance, expenditures, revenues.

Introductory Remarks

The current global financial crisis in the world prompted all the EU Member States to seek efficient ways of enhancing the stability of public finances, which usually comes down to the necessity of reducing the growing level of public debt. Restoring the balance of State finances can be effected by means of automatic stabilizers, including the adoption of fiscal rules, or through discretionary actions. Many representatives of finance science support the use of rules in fiscal policy.[2] Despite a number of arguments in favor of fiscal rules (concerning inter alia long and variable lags occurring in the discretionary implementation of economic policy; possibilities of limiting adverse political effects on the budget process or the impact of fiscal rules on the stability of the monetary union within the EU) no optimum solution in this field has been offered. The present paper discusses the essence and theoretical types of fiscal rules on the basis of selected criteria and carries out a comparative analysis of individual types of these constraints in force in the EU countries

1 The research was funded with reasearch grant of the Ministry of Science and Higher Education nb. N N113 117034: "Potrzeba naprawy finansów publicznych. Proponowane scenariusze rozwiązań".

2 Cf. Alesina A., Peroti R. (1996) Budget Deficits and Budget Institutions, "*NBER Working Paper*" 5556 National Bureau of Economic Research, Cambridge MA, Buchanan J. M. (1997), *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, [trans. from Public Finance in a Democratic Process] Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, p. 130.

in 2008. The discussion has been based on the results of the survey, carried out by the European Commission, concerning numerical fiscal rules in the EU Member States.[3]

The Essence and Types of Fiscal Rules

The concept of fiscal rule can be defined both in the broad and narrow sense. In the former sense a fiscal rule is the body of norms which have an effect on the final parameters of fiscal reform.[4] In this meaning a rule denotes all institutional solutions adopted at all stages of "the budget process", i.e. planning, enacting, and implementing the budget and supervising budget performance. In the narrower interpretation, a fiscal rule denotes a comparatively stable numerical constraint on a selected budget indicator (relating inter alia to the budget deficit level, public debt, volume of liabilities and expenditure, or public revenues).[5]

Apart from a positive effect on the stability of public finances, fiscal rules also contribute to improving the effectiveness of fiscal policy owing to closer cooperation between government tiers, and reduce uncertainty about future government activities. On the other hand, when improperly designed, they may turn into rigid and artificial constraints which may have undesired effects in the form of attempts to circumvent them. It should be also remembered that these rules as discretionary means of budget policy will not serve their purpose in the event of exceptional, unpredictable circumstances as their application requires time. Furthermore, budgetary practice in many States shows that the efficacy of the rules adopted is largely determined by the existence of a strong political agreement that guarantees their enforcement.

Fiscal rules can be classified by different criteria. The most frequent one is the criterion of the *character* of the adopted institutional solutions, on the basis of which the following are distinguished: numerical rules in the form of quantitative limits on selected budgetary categories; procedural rules which

3 *Fiscal rules database* (2008), European Commission Directorate General Economic and Financial Affairs, http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/fiscal_governance/fiscal_rules/index_en.htm.

4 Poterba J. M. (1996), Do Budget Rules Work?, *NBER Working Paper* 5550, National Bureau of Economic Research, Cambridge MA.

5 Symansky S., Kopits, G. (1998) Fiscal policy rules, *IMF Occasional Paper* 162, International Monetary Fund, Washington, D.C.

apply to the formal principles of preparation and implementation of the budget, and solutions that guarantee the transparency of public finances.[6] With respect to the *scope of influence* of fiscal rules we can name transnational rules which are enshrined in international agreements, and domestic rules. On account of the *targets* to which they apply, fiscal rules can be divided into budget balance rules, public debt rules, revenue rules, and expenditure rules. Rules can also be classified by the *institutional coverage* to which the adopted solutions apply. Consequently, there are separate rules covering the actions taken by the central government sector and by the regional and local government. There are also rules that apply to the general government sector. *The statutory basis* that sanctions a rule enables the distinction of constitutional rules, specific-law based rules, and rules stemming for example from various strategies or programs adopted by the executive branch. With regard to the *temporal scope or time frame* which the rules cover, they can be divided into single-year rules and multi-annual ones.

Characteristics of Numerical Fiscal Rules Used in the EU Countries in 2008

When analyzing the functioning of numerical fiscal rules in the EU countries one should clearly distinguish between transnational rules introduced under the *Maastricht Treaty*[7] and the *Stability and Growth Pact* [8] and binding upon all EU countries (which will eventually form a single currency – euro – area) and constraints existing in domestic legal systems of individual Member States..

The first group of rules often called cohesion criteria (or convergence criteria for countries outside the euro area) comprises two constraints in the fiscal sphere. According to the first one, under the Maastricht Treaty, the general government deficit should not exceed 3 % of GDP, certain exceptions to the rule being provided for if the possible deficit is significantly and constantly reduced to the anticipated level, and also when a deviation has been caused

6 Alesina A., Perotti R. (1996) Fiscal Discipline and the Budget Process, *American Economic Review*, Vol. 86, nr 2

7 *Treaty on European Union* signed in Maastricht on 7 February 1992, Official Journal C 191, 29/07/1992.

8 *Resolution of the European Council on the Stability and Growth Pact Amsterdam,* 17 June 1997, Official Journal C 236 , 02/08/1997.

by strong recession. The second criterion under the Maastricht Treaty applies to the general government debt, which should not exceed 60 % of GDP. Exceptions to this rule are also possible if the debt reduction rate is sufficiently high. The foregoing criteria remained in force under the *Stability and Growth Pact*, which defines the rules of fiscal policy in the euro area. It contains an additional requirement that the budget of the general government sector of each Member State be at least close to balance or in surplus as a medium term objective (MTO). The efficacy of the Pact rules was to be enforced by a mechanism consisting of the prevention part (laying emphasis on the current monitoring of the condition of public finances in the Member States and possibly recommending remediation) and of the so-called excessive deficit procedure[9] applied when rules have been violated.

When assessing the effectiveness of transnational fiscal rules in the EU, it should be pointed out that far more effective in practice were the constraints stipulated in the Maastricht Treaty, which led to a considerable reduction of debt and deficit in many Member States[10]. The main reasons for their effectiveness are: the clarity of regulations, a clear definition of the system of sanctions and rewards related to the respect of rules, clearly specified time frames of the rules being in force, designation of the body in charge of monitoring progress in meeting the criteria, and the use of a single standard of budgetary accounting ESA' 95.[11] The effectiveness of the rules contained in the *Stability and Growth Pact* is far lower, which stems first of all from the fact that they leave considerable room for discretionary decisions at each stage of application while possible sanctions for non-compliance can be applied with too long a delay after the event that justifies resort to them.[12]

Apart from the aforementioned transnational fiscal rules, there are also domestic rules in force in individual EU countries. What is essential is that under the *Stability and Growth Pact* they should be complementary to the

9 Protocol (No. 12) on the excessive deficit procedure annexed to the Treaty on European Union.

10 In 1993 the average deficit ratio in the candidate countries for the euro area was 5,5 % of GDP, while in 1997 it decreased to 2 % of GDP.

11 Buti M., Giudice G. (2002) EMU's Fiscal Rules: What Can and Cannot Be Exported, *European Commission Working Paper*, 30 April 2002.

12 The practice of rule application shows that sanctions can be imposed after three years at the earliest, which may provoke resistance on the part of societies, which cannot see any link between an improper fiscal policy and sanctions, moreover, sanctions are often imposed upon the ruling government other than the one responsible for an excessive deficit. Ibid.

to the adopted EU rules for limiting the deficit and debt of the general government sector.[13]

The surveys carried out by the European Commission on the use of numerical fiscal rules in the Member States show that in 1990 – 2008 the number of fiscal rules in place grew from 16 to 67[14]. From 2006 on, five countries, three of which from the new Member States (Bulgaria, France, Lithuania, Hungary, and Portugal), implemented seven new fiscal rules. Characteristically, three Member States (Cyprus, Malta, and Greece) did not implement any budgetary constraints in 2008.

Passing on to the detailed characteristics of individual types of domestic rules in place in the EU countries, we should observe that the most common type of constraint are budget balance rules. In 2008 they were 28 and implemented in as many as seventeen Member States (see Table 1). This group of rules is the most diversified and they have at least several varieties.[15] (See table 1 and 2 on the next page.)

Historically, the most popular and oldest known form of budgetary constraint is balanced budget rules, according to which the State's total revenue in a fiscal period should equal total expenditure, without this period having to be as long as one budgetary year.[16] In practice in the EU countries the rule thus understood applies first of all to the regional or local government sub-sector (for example in Belgium, Germany, Finland, Sweden, Lithuania, or Romania) or the social security sub-sector (e.g. in Belgium or Luxemburg), whereas it seldom operates at the central level (Portugal) or covers the general government (Estonia). Nowadays this rule allows for a temporary deficit related to exceptional circumstances, which embrace, for example, natural disasters, wars, or deep recessions.

13 Marchewka-Bartkowiak K. (2010), *Reguły fiskalne,* "Analizy Biura Analiz Sejmowych", no 7 of 18 February 2010

14 Public finances in EMU — 2009, "*European Economy* No. 5/2009", Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2009.

15 Ibid.

16 Mackiewicz M.(2006) Reguły polityki fiskalnej jako metoda ograniczania deficytu (in:) C. Józefiak, P. Krajewski, M. Mackiewicz, *Deficyt budżetowy: przyczyny i metody ograniczenia*, PWE, Warszawa 2006, p. 24.

Table 1. The extent of use of rule types in the EU countries in 2008

Type of rule	Number of rules implemented in 2008	Countries
Budget balance rules	28	Austria, Belgium, Germany, Denmark, Estonia, Spain, Finland, France, Hungary, Ireland, Italy, Lithuania, Luxemburg, Portugal, Romania, Sweden, the United Kingdom
Debt rules	17	Bulgaria, Germany, Estonia, Spain, France, Hungry, Lithuania, Luxemburg, Latvia, Poland, Romania, Slovenia, Slovakia, the United Kingdom
Expenditure rules	16	Belgium, Bulgaria, Czech Republic, Germany, Denmark, Finland, France, Ireland, Italy, Lithuania, Luxemburg, Netherlands, Sweden, Slovakia
Revenue rules	6	Denmark, Finland, France, Lithuania, Latvia, Netherlands
Total	67	

Source: Own compilation based on the results of questionnaire survey*:* *Fiscal rules database* (2008), European Commission Directorate General Economic And Financial Affairs, http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/fiscal_governance/fiscal_rules/index_en.htm

Table 2. Types and characteristics of rules in place in the EU countries

Type of rule	Rule structure				
Budget balance rule	Balanced budget rule	Deficit ceiling in nominal terms	Deficit ceiling in relation to GDP	Structu-ral deficit ceiling	Golden rule
Public debt rules	Debt ceiling in relation to GDP	Debt ceiling in nominal terms	Debt repayment capacity ceiling	Debt ceiling in relation to revenues	Other

Expenditure rules	Expenditure ceiling in nominal terms	Expenditure ceiling in real terms	Expenditure growth rate (nominal)	Expenditure growth rate (real)	Expenditure ceiling in relation to GDP
Revenue rules	Tax burden ceiling as a %GDP	Rule related to tax rates	Directions of allocation of extra revenues	Other	

Source: As above.

Another variety of the budget balance rule is the introduction of the budget deficit ceiling in a fiscal period.[17] The most widespread version of this constraint is the rule that the deficit should not exceed a certain fixed limit usually expressed as a percentage of GDP (e.g. in Austria the limit is 3 % of GDP). A somewhat less popular solution is to set the admissible nominal deficit volume or to establish the so-called anchor of budget, which is applied in Ireland to the budgets of territorial government units.

The main advantage of the deficit ceiling is that as long as reasonable limits have been set, compliance with them ensures the achievement of the stability of public finances in a long-term perspective. This kind of rules, however, tends to be criticized because they make it impossible to properly implement the stability function of fiscal policy in a cyclical economy. The widespread way of solving this problem is to extend the time-horizon of the rule for the whole cycle or exclude the cyclically-sensitive items of the budget from the rule coverage, or to establish the so-called structural balance. In line with this approach, the point of reference of the rule is not an actual budget balance but only a theoretical balance that the budget would achieve if the economy was not cyclical. This kind of constraints is found, among others, in Spain where budget deficits of the general government sector are allowed in the periods of slow growth, without, however, exceeding 1 % of GDP, while in the periods of high growth budget surpluses are required. A similar approach has been adopted in Scandinavian countries. In Sweden a surplus in terms of 1 % of GDP over the cycle targeted is required while in Finland a structural surplus

17 For example in several US states two-year fiscal periods are in use, and in Canadian provinces this period can be extended to four years. Ibid, p. 24.

in terms of 1 % of GDP has to be reached by the end of the parliamentary term; in Denmark there is a requirement of reaching at least a structural balance.

The weakness of the foregoing rules (both balanced budget rules and deficit ceiling) is that they motivate governments to seek budget cuts, first of all by reducing pro-development budget expenditures (e.g. investment, research and development, and innovation) at the expense of social security spending because such actions are safer from the political standpoint. In order to avoid this kind of developments, different modifications of the aforementioned rules are applied, an example being inter alia the golden rule, according to which only current expenditures should be covered by current revenues whereas the proper sources of funding capital expenditures is to incur public debt. Supporters of this rule show that it ensures a proper distribution of wealth between generations because investment expenditures create wealth which will be also used by future generations, therefore it is justified to charge them for repayment of the public debt incurred for that purpose.[18] The golden rule operates inter alia in Germany, France, Italy, or the United Kingdom. Another way of avoiding such developments is to impose additional constraints, which consist, for example, in that budget cuts made in order to comply with the deficit ceiling must not apply to certain categories of expenditures, e.g. material ones. Such actions may, however, contribute to the inefficient allocation of funds. The existence of the aforementioned exceptions requires the strengthening of surveillance mechanisms regarding compliance with the rules because circumvention of these may otherwise be encouraged.

The next type of rules are debt rules (see Table 2). In 2008 fourteen Member States implemented 17 such rules (see Table 1). They most often take into account the gross public debt of the general government sector although they may also apply to debts arising in its sub-sectors, i.e. central government, local or regional government, and to social security. Unlike the earlier described rules related to the budget balance, there are no major modifications in this group. They usually apply to the debt ceiling as % of GDP or the debt ceiling in nominal terms. These solutions operate inter alia in Bulgaria, Poland, Slovenia, Slovakia, and in the United Kingdom, where debt ceilings as % of GDP range from 40 % to 60 % (depending inter alia on whether they relate to the debt of the general government or only the local and regional government tiers). They may also take the form of constraints on the debt-to-budget

18 Ibid., p. 25.

revenue ratio. For example, in Romania the local (regional) government debt ceiling is 30 % of revenues, in Estonia and Poland 60 %, while in Spain it reaches as much as 110 %. There are also rules concerning the debt ceiling related to repayment capacity, which are most often implemented at the territorial government level, first of all in the countries that acceded the EU after 2004, for example in Hungary, Lithuania, Latvia, Poland, Romania, or Slovenia. What is characteristic is that debt rules very often follow directly from the constitutional provisions of the Member States.

Another type of rules found in the EU countries are expenditure rules. In 2008 fourteen Member States implemented 16 rules of this type (see Table 1). They may have a stabilizing effect on the economy when they take the form of expenditure ceilings in nominal terms. In practice they are varied, which stems first of all from the diversity of the expenditure category (Table 2). Consequently, they may apply both to overall expenditure and to individual elements of the expenditure side (current expenditure, social security spending, healthcare spending, etc.). In the EU countries there are expenditure rules in the form of nominal expenditure ceilings set for a specified time horizon. This solution can be found inter alia in Finland (where at the beginning of the term the parliament sets the expenditure ceiling in real terms for the whole parliamentary term, i.e. five years), the Netherlands, Sweden (with the nominal expenditure ceiling for central government and the extra-budgetary old-age pension system), in the Czech Republic (where a medium term expenditure framework covers 2 years beyond the budget year) as well as in Ireland (in which there is a five-year capital expenditure limit).

The most frequently used rules are expenditure growth rate rules in nominal or less often in real terms. Rules of this type are implemented inter alia in France and Belgium (where the ceiling is on the healthcare expenditure growth rate in nominal terms) as well as Denmark (where the consumption expenditure growth rate in real terms must not exceed 1,2 %) and Slovakia (where the government expenditure growth rate is limited to 1 % in relation to the previous year). Another solution is the adoption of the rule by which the expenditure growth rate is related to the revenue dynamics in the previous fiscal period. As an example we can point to Germany, where the rule applies to the budgets of territorial government units: it requires that until the structural deficit is eliminated the budget expenditure growth rate in nominal terms should be lower than the nominal growth rate of the budget revenues. There is also an interesting rule in Lithuania. It stipulates that if the general

government budgets showed a deficit on average over the past 5 calendar years, then the annual growth rate of the planned State budget appropriations may not exceed 0,5 % of the average growth rate of the State budget revenue of those 5 years. We should also note an interesting expenditure rule in Luxemburg, which requires that the expenditure growth rate should not exceed the economic growth rate. To conclude, we should observe that expenditure rules are usually implemented at the central government level and comparatively rarely for the budgets of territorial government units.

The last type of domestic rules in place in the EU countries are revenue rules, of which only six were implemented in 2008 (Table 1). Characteristically, this type of rules, whose main objective is first of all to maintain stable tax revenues and to curb rapid changes in this area (e.g. tax increases), may have a negative impact on the budget balance when they are not linked to other rules (expenditure rules or rules related to a budget deficit). Strict tax burden increase limits may have a negative effect on the cost of debt service because the State deprived of the possibility of freely shaping its revenues runs a higher risk of insolvency. On the other hand, revenue rules in the form of specific regulations for the allocation of excess revenues obtained in a fiscal year, for example to pay public debt or to be earmarked for specially established stability funds (most often serving pension provision for future generations) may have a favorable effect on the economy since they prevent the relaxation of the fiscal policy during economic prosperity. Table 2 shows that revenue rules may have the form of a tax burden ceiling as % of GDP (e.g. in the Netherlands), limits on the growth of some revenue categories such as taxes or social security contributions, (Denmark, Finland), or, as has been said above – the predefined allocation of windfalls revenues (France, Lithuania, Latvia).

When analyzing the rules in place in 2008 in the EU countries in respect of their institutional coverage, it should be noted that almost one quarter of them was applied to the general government sector (see Table 3). This broad institutional coverage by the rules is one of the conditions of their effectiveness described in literature[19]. An equally large group applied to the government sector. Comparatively many budget ceilings are still applied at regional and local levels, although in 1990-2008 there was a noticeable decline in

19 Buiter W. H. (2003) Ten Commandments for a Fiscal Rule in the E(M)U, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 19, No. 1, Spring 2003, pp. 84–99.

importance of such constraints for a growing role of the rules covering the whole general government sector or at least the central government sub-sector, the share of these rules having grown from 25 % in 1990 to almost 50 % in 2008.[20] The foregoing development is the consequence of the fact that the main generator of public debt in all the EU countries (including Poland) is the central government level, the influence of territorial government units on the deficit and debt of the general government sector being negligible. Finally, it should be noted that in several countries (inter alia in Belgium, Luxemburg, Finland, France, Sweden, and Latvia) there are special rules that apply to the social security sub-sector, which usually require that the budget be balanced, and define the ceilings of certain expenditure categories (healthcare expenditures). It should be also observed that there are also rules whose institutional scope covers two tiers of the general government level, this most often being the central government and territorial government.

20 *Public finances in EMU – 2009…*, op. cit.

Table 3. Types of fiscal rules used in the EU countries in 2008 by institutional coverage

Specification	Institutional coverage									
Type of rule	General government sector	Central government sub-sector	Social security sector	Regional tier	Local tier	Regional and local tiers	Central government and local government sub-sectors	Central government and regional government sub-sectors	Central government and territorial government sub-sectors	Central government and social security sub-sectors
Revenue rule	2	2	1							1
Debt rule	4	2	1	2	7	1				
Budget balance rules	6	3	4	3	8	2	1		1	
Expenditure	3	8	2					2		1
Total:	15	15	8	5	15	3	1	2	1	2

Source: as above

Table 4. Statutory bases of fiscal rules implemented in the EU countries in 2008

Statutory base	Number of rules operating under a given statutory base in 2008
Constitution	2
Constitution and law	2
Law	38
Law and government program	3
Government program	22

Source: as above

Table 5. The time frame of rules

The time frame of rules:	Number of rules implemented in 2008
Multi-annual rules	30
Single-year rules	37

Source:as above

Finally, fiscal rules in place in the EU countries should be also analyzed in terms of their statutory base which regulates their operation (Table 4). This problem is essential because the proper status of a rule in the legal system is one of the fundamental conditions for its effectiveness. There are several legal forms of sanctioning the rules of fiscal policy, each being characterized by a different status, the level of detail, and the range of sanctions for non-compliance.[21] At the same time, literature stresses the need to place fiscal rules as high as possible in a legal system.[22]

The simplest form is a government program, most often adopted as a resolution and frequently called a strategy. The weakness of this type of solution is that a resolution is a low-ranking legal instrument that can be easily changed. Moreover, it does not provide for any significant sanctions for possible subsequent actions not complying with the resolution adopted. In 2008 in the EU countries there were as many as 22 rules in place, whose statutory base was a government program (or a coalition agreement).

Another possibility is to give a rule the form of a law, which enables the introduction of certain sanctions for non-compliance. One of the significant features of the fiscal rule as a law is that it is far more difficult to amend than a government program because it requires a parliamentary majority. This advantage of a statutory rule may be apparent, however, because when there is a parliamentary majority which can adopt a draft budget with solutions inconsistent with the rule (e.g. with a high deficit), then the same majority is able to amend or abolish the rule. Consequently, it is emphasized that the high effectiveness of this kind of rules is essentially limited to comparatively rare cases of a minority government.[23] Figures in Table 4 show that in 2008 more than a half of all fiscal rules in force in the EU countries were based on statutory provisions, which should be favorably assessed in the context of the foregoing discussion.

The highest rank in a domestic legal system is given to a fiscal rule when it is enshrined in the constitution. Unfortunately, the practice in the Member States demonstrates that despite unquestionable advantages of this solution it is applied extremely rarely. In 2008 there were only four rules enshrined

21 Mackiewicz M. (2006) Problem konstrukcji skutecznej reguły fiskalnej (in:) Józefiak, C., Krajewski, P., Mackiewicz, M. *Deficyt budżetowy: przyczyny i metody ograniczenia*, PWE, Warszawa 2006, p. 34.

22 Symansky S., Kopits G. (1998) *Fiscal policy rules…,* op. cit.

23 Ibid.

in the constitutions. This was the case with Germany, Italy, and Poland, in the former two the subject matter of constitutional provisions being the so-called golden budget rule (see Table 4). The effectiveness of a constitutional rule is ensured even when the parliament passes the budget bill inconsistent with it because the Constitutional Court may then challenge such a law. The advantage of this type of rules is also their stability because amending them requires a broad political consensus. This solution also has weaknesses, first of all the highly general character of the rule (characteristic of constitutional provisions), which provides room for circumventing it.

The last criterion, from the standpoint of which fiscal rules in the EU countries have been analyzed, is the time frame of rules. Figures in Table 5 show that the prevailing rules in 2008 were single-year ones, which was over 55 % of the total number. With respect to multi-annual rules, these most often apply to the cycle length (Sweden) or to the length of the parliamentary term (Finland, Ireland, the Netherlands). Characteristically, one of the features of the optimum fiscal rule is that it should operate over a long period so that it would enable the operation of automatic stabilizers and curb the possible conduct a pro-cyclic policy by public authorities.

Conclusion

It should be expected that fiscal rules will be one of the main instruments of restoring financial stability during the financial crisis that is still underway. The diversity and great number of the rules implemented shows that no universal solution in this field has yet been worked out. A well-designed rule should first of all ensure the reduction of the budget deficit and stabilize the level of public debt. This objective can be achieved when the solutions adopted are simple and clear, when they apply to the general government sector in the broad sense, have an anti-cyclic action and cover a long time horizon. They should the form of a legal instrument of the highest rank possible, which ensures the rule's resistance to current political pressure. Finally, it should be emphasized that fiscal rules are not a panacea for the crises of public finance while their effectiveness requires starting broader budgetary reforms covering the revenue system, public expenditure, and the process of budgetary planning. They should be an element of a comprehensive remediation program embracing structural transformations linked first of all with the real sphere of economy.

dr Katarzyna Wójtowicz
Faculty of Economics, University of Maria Curie-Skłodowska in Lublin
Pl. Marii – Curie Skłodowskiej 5
20-031 Lublin, POLAND

THE PERSPECTIVE OF TAX OFFICES AND TAX CHAMBERS ORGANIZATIONAL DEVELOPMENT IN POLAND

mgr Elżbieta Wróblewska

Abstract: The structure of tax offices and tax chambers has changed many times depending on their tasks and necessities. This article shows the current legal status of tax offices and tax chambers in Poland as well as foreseeable changes in this direction.

Keywords: tax administration, organization, structure.

I. Introduction

Tax administration has exsisted in Poland for more than 90 years. It is assumed that it was established on 31st of July, 1919 when the Parliament passed an Act on temporary separation of powers and tax offices. It introduced three-tier model of tax administration, including:

1) Ministry of Treasury as principal managerial and supervisory authority that adjudicates as a court of last instance all over the country
2) tax chambers which are directly responsible to the Ministry of Treasury
3) tax offices:
   – responsible for taxes and stamp duties
   – responsible for excise taxes and national monopolies
   – cash registers

Passing an Act on organization of the Ministry of Finance, tax offices and tax chambers on 29th of December, 1982 was another important date in development of tax apparatus. It brought to life tax offices, tax chambers and liquidated the account departments of county national council's presidiums and regional national council's presidiums.

Despite the fact that it has been a long time since the Parliament passed the first Act on tax offices and tax chambers, the three-tier model of tax administration still exists. Admittedly, the Ministry of Treasure is not the most important tax authority any more, but it has been replaced with its counterpart

– the Ministry of Finance. The Ministry of Treasury was converted into the Ministry of Finance under the Act from 7th of March, 1950.

The structure of tax offices and tax chambers has changed many times depending on their tasks and necessities. This article shows the current legal status of tax offices and tax chambers in Poland as well as foreseeable changes in this direction

II. Operating principles for tax offices heads and tax chambers directors

Pursuant to Article 13 of Tax Ordinance Act, there are following tax authorities, according to their properties:

1. The Head of the Tax Office – as an authority of the first instance
2. The Director of the Tax Chamber – as:
   a) an appeal authority from decisions of the Head of the Tax Office
   b) an authority of first instance, which is regulated on the basis of distinct regulations
   c) an appeal authority from decisions which were issued by the authority of the authority of first instance

Another tax authority is the Minister competent for the public finance as:

1. an authority of the first instance in cases of annulment of the decision, resumption of the proceedings, changes in decisions or repeal of the decision or statement of its expiry – *ex officio* and also as an appeal authority for decisions issued in those cases,
2. competent authority in cases of advance pricing agreements,
3. competent authority in cases of interpretation of tax law regulations
4. competent authority in cases of information about newly established and liquidated accounts related with carrying out economic activity that is conveyed by banks and co-operative savings and credit unions

Operating principles for tax offices heads as well as tax chambers directors are regulated by an Act on Tax Offices and Tax Chambers.

Tax offices heads are responsible for:

1) establishing and collection of taxes and non-taxable budget dues as well as another dues on the basis of distinct regulations except for taxes and budget dues that are established and collected by another authorities,

2) registration of taxpayers and acceptance of tax returns,
3) making a tax inspection,
4) division and transmission, on the basis of distinct regulations, of budget income between the national budget and local budgets,
5) implementation of administrative enforcement of monetary claims
6) cooperation with the Head of the National Crime Information Center within the scope of issues that are necessary to accomplish his statutory tasks
7) accomplishment of another tasks which are defined in distinct regulations

Tax offices, as state budget entity, are obliged to :

1) investigate cases of tax crimes and tax offenses,
2) perform the functions of public prosecutor in cases of tax crimes and tax offenses,
3) execute property penalty within the scope that is defined in regulations of Executive Penal Code as well as Penal Fiscal Code.

Directors of tax chambers are obliged to:

1) supervise tax offices,
2) adjudicate as an authority of second instance in cases which belong in first instance to tax offices,
3) establish, provide and analyze the correctness of the use of grants for entrepreneurs within the scope that is defined by the Minister of Finance,
4) accomplish other tasks which are defined in distinct regulations.

Act on Tax Offices and Tax Chambers also defines that directors of tax chambers and heads of the tax offices ,as an entity of non-consolidated public administration, are responsible to the Minister competent for public funds.

III. Organization of tax offices – current legal status

Organization of tax offices was regulated in directive issued by the Minister of Finance on 20th of July, 2006 – which defined the organization of tax offices and tax chambers and provided them with statutes.

As it was mentioned before, tax offices are organizational units that are obliged to serve for heads of the tax offices. Tax offices conduct financial management as self-balancing budget entities.

Moreover, apart from permanent headquarters of tax office, there are

permanent Customer Service Points. They are situated in county towns which lack in tax office. Enclosure nr1 to this directive contains detailed list of Customer Service Points. Currently, there are 14 Customer Service Points which are situated in Sejny, Nowy Dwór Gdański, Sztum, Świętochłowice, Świdnik, Mrągowo, Bieruń, Lidzbark Warmiński, Węgorzewo, Gołdap, Świdwin, Łobza, Sławno and Police.

Tax office is managed by the head of the tax office with the help of his assistant manager (managers), the Chief Accountant, managers of organizational units and other employees who hold an independent post.

The director of the tax chamber, on the request of the head of the tax office, can create two additional posts for his assistants when there are more than 100 employees, three posts when there are more than 200 employees. However, in particularly justified cases with approval of the Minister of Finance, the director of the tax chamber can create two or three posts for assistants of the tax office without meeting the requirements related to the amount of employees.

Within the structure of tax offices it is possible to create such organizational units as:

1) departments that employ at least 10 employees, including its manager
2) sections which employ at least 5 employees, including its manager
3) collaborative workstations which employ more than 2 employees including the person in charge of this workstation
4) single workstation.

Departments and sections are managed by their managers. There is a two-tier organizational structure of tax offices. Besides, tax offices are provided with their statute (enclosure nr 2 to the directive).

In accordance with the statute of the tax office, tax office consist of different organizational units such as:

1) Personal income tax Department
2) Corporate income tax Department
3) Indirect Taxes Department
4) Property taxes and fees Department
5) Tax audit Department
6) Tax accounting Department
7) Enforcement Office
8) Department of records and identification of taxpayers
9) General Affairs Department

10) Personnel and Training Department
11) Budgetary accounting Department
12) Department of penal fiscal affairs
13) Department of legal services
14) Department of informatics
15) Department of protection of classified information
16) Workstation for safety and health at work

There is also a possibility of creating an additional organizational unit responsible for introducing data when it is justified by the range and extent of performed tasks. Moreover, in cases defined pursuant to Article 274 Paragraph 2 Subparagraph 1, as well as Paragraph 4 and 5 of Public Funds Act, within the structure of tax office there is also an Internal Audit Department

The head of the tax office can separate Information Points and Accounting Points to provide direct service for taxpayers.

The head of the tax office can also, with approval of the director of the tax chamber, in justified cases move tasks between different organizational units.

Moreover, tax office statute difenes the range of the taks of particular organizational units within the structure of tax office. On the basis of this statute, the head of the tax office provide the tax office with organizational regulations. Organizational regulations must be accepted by the director of tax chamber.

IV. Organization of tax chambers – current legal status

Organization of tax chambers, similary to tax offices, was regulated in directive issued by the Minister of Finance. Tax chambers are organizational units which are obliged to serve for the director of tax chamber. They conduct financial management as self-balancing budget entities.

Within the structure of tax chambers there is a possibility to establish long-distance centers of tax chambers. Currently there are 19 Long-distance Centers. They are managed by the employees of tax chambers who were appointed by the director of the tax chamber.

The tax chamber is managed by the director of the tax chamber with the help of his assistant manager (managers), the Chief Accountant, heads of the departments, managers of organizational units and other employees who hold an independent post. The director of the tax chamber can authorize employees

of tax chambers to sign documents, make a decision and express an opinion on the behalf of the tax chamber.

Within the structure of tax chambers it is possible to create organizational units such as:

1) departments which employ at least 20 employees, including its manager
2) divisions which employ at least 10 employees, including its manager
3) sections which employ at least 5 employees, including its manager
4) collaborative workstations which employ more than 2 employees including the person in charge of this workstation
5) single workstation.

Departments and sections are managed by its managers. Similary to tax offices, there is a two-tier organizational structure of tax chambers.

Structures of tax chambers in Bydgoszcz, Katowice, Poznań and Warsaw include Office of National Tax Information. Such offices are managed by the assistants of managers who were appointed by the Minister of Finance. In Poznań, there is also an Office of the Exchange of the Tax Information. Tax chambers are provided with their constitution.

Tax chambers consist of different organizational units such as:

1) Income tax Department
2) Indirect taxes Department
3) Property taxes and fees Department
4) Department of law enforcement
5) Department of supervision on tax offices
6) Internal audit Department
7) Internal control Department
8) General Affairs Department
9) Personnel and Training Department
10) Budgetary accounting Department
11) Department of legal services
12) Department of informatics
13) Department of protection of classified information
14) Department of communications
15) Department of integration and cooperation with other tax authorities
16) Workstation for safety and health at work

The director of the tax chamber, in cases justifed by their range and extent, can create additional unit which is responsible for organization or other unit.

He can as well separate organizational units and ,in justified cases, move tasks between different organizational units.

Organizational units of tax chambers supervise tax offices within its jurisdiction and take part in comprehensive control.

There is also a possibility of creating supporting institutions by tax chambers which are established on the basis of distinct regulations. Supporting institutions have to:

a) organize and conduct staff training, especially in scope of finance, financial law, economic law, administrative proceedings and other law branches as well as computer service

b) conduct a publishing activity.

The Statute of the tax chamber defines also the range of tasks for particular organizational unit. On the basis of this statute, the director of the tax chamber provide the tax chamber with organizational regulations that have to be approved by the Minister of Finance.

V. Organization of tax offices and tax chambers – proposed changes

As it was mentioned before, organization of tax offices and tax chambers is regulated by the directive issued by the Minister of Finance pursuant to Article 5 Paragraph 10 of Act on tax offices and tax chambers. This directive contains obsolete regulations and it does not take all tasks performed by tax chambers and tax offices into account. There is a need to provide tax chambers and tax offices with new regulations and adjust those regulations to the tasks currently perofmed by the tax chambers and tax offices.

The Ministry of Finance created a project of new directive on organization of tax offices and tax chambers and providing them with new statutes. Judging from the justification enclosed to the directive, new regulations will improve the effectiveness of the tax services throughout new solutions that enable redeployment of staff resources and tasks as well as adjustment to current needs and current strategic objectives (implementation of e-taxes program). Besides, efficient and rational use of human and technical resources guarantees realization of the main objective of tax authorities, which means that it guarantees the highest income to the national budget.

The project of the directive implements a lot of new changes within the

scope of organization of tax offices and tax chambers. One of these changes assumes creating detailed list of current tasks performed by tax administration:

- adjustment of proposed solutions to legislative changes implemented by the Public Finance Act , especially related to:
  - conducting a management control in tax administration entities,
  - abolition of internal audit in tax offices which is conducted by auditors of tax chambers,
  - liquidation of supporting institutions that exist by tax chambers,
- defining the tasks at the same level of detail and using uniform technology throughout elimination of diversified names of tasks which are performed by particular units of tax offices and tax chambers and does not differ much, as well as diversified names of similar organizational units and workstation created for people responsible for management in tax offices and tax chambers,
- elimination of obsolete regulations related to fees and charges (current constitutions of tax offices and tax chambers include departments of property taxes and fees. However, the tax authority responsible for stamp duty is borough leader/mayor of the city).

Current constitutions of tax offices and tax chambers lack in regulations within the scope of conducting management control in public finance organizational units.

The main objective of such control is providing:

- compliance with the provisions of law and internal regulations
- efficiency and effectiveness
- the credibility of reports
- protection of resources
- respect and promotion of the principles of ethical conduct
- efficiency and effectiveness of information transfer
- risk management.

Providing an adequate, effective and efficient management control belong to the duties of the manager of the unit. The project of the directive implements those tasks to the list of tasks currently performed by tax offices and tax chambers.

Secondly, there is a suggestion of creating up-to-date list of organizational units that will include the division into two areas – area which is directly connected with customers as well as area which is not directly connected with

customers and also providing them with new task to improve the effectiveness and efficiency of resource management and perform their statutory tasks.

Moreover, the Ministry of Finance suggests in the project of the directive implementation of unified model of organizational structures of tax offices and tax chambers. This project also suggests creating new organizational units that will perform tasks of tax authorities within the scope of: direct customer service, reduction in repayment of tax, transfer of responsibility for tax liability, analysis and planning.

Due to the project, tax office will consist of the following organizational units which are marked with the symbol letter:

1) (Department) of Direct Service – DS
2) (Department of) Tax Proceedings – TP
3) (Department of) Analysis and Planning – AP
4) Tax Audit (Department) – TA
5) Tax Accounting(Department) – TAC
6) (Department of) Administrative Enforcement – AE
7) General Affairs (Departament) – GA
8) Budgetary Accounting (Departament) – BA
9) (Department of) Penal Fiscal Affairs – PFA
10) (Department of) Legal Services- LS

The head of the tax office, in cases justified by the range and extent of performed tasks, can separate organizational units within the structure of basic units. Those units are marked with the symbol letter and symbol number:

1) within the scope of direct service:
   a) (Department of)Current Service – DS-1
   b) (Department of)Tax Identification – DS-2
   c) (Department of)Processing Data – DS-3
   d) (Department of) Investigation Activities – DS-4
2) within the scope of tax proceedings:
   a) (Department of) Tax Judicature – TP-1
   b) (Department of) Tax Concessions – TP-2
   c) (Department of) Security and Adjudication of the Liability for the Commitments – TP-3
3) within the scope of general affairs :
   a) Administrative and organizational (Department) – GA-1
   b) Personnel and Training (Department) – GA-2
   c) (Department of) Informatics – GA-3.

As far as separation of an additional organizational unit responsible for direct service of the customer within the structure of tax office is concerned, it will enable a particular group of employees to specialize in tasks within the scope of direct customer service. It will be also a chance to eliminate discourteous and unprofessional customer service. Highly-qualified staff can have positive impact on taxpayer's attitude towards tax authorities, what can result in changes in taxpayer's behaviour. Taxpayer will fullfil his commitments more willingly. It will obviously have positive impact on tax administration's image.

Exclusion of tasks which are related to providing incentives in repayment of tax commitments as well as public assistance from different organizational units and delegating them to one particular organizational unit can be considered as another good change. Not only it will provide uniformity of jurisdiction in this matter, but also raise the standard of decisions. From the taxpayer's point of view as well as tax-authority's view , implementation of those changes will result in reduction of correspondence costs and costs which are associated with duplication of requests and documents enclosed to the requests.

Creating an organizational unit responsible for analysis and planning, which was mentioned in a project of the directive, is a novelty. The main aim of creating such an organizational unit is to prevent tax evasion and raise level of detection of tax crimes. This organizational unit will play prominent role in tax audits.

Let's go back to the topic of organizational units of tax offices. The head of the tax office, with more than 150 employees, in cases justified by the range and extent of performed tasks and with approval of the director of the tax chamber, can separate additionaly such organizational units:

1) personal income tax
2) corporate income tax
3) tax on goods and services

The Project of the directive includes derogations from those stiff rules within the scope of the structure of the tax office. Exeptions concern only competent tax offices within the scope of taxpayers pursuant to Article 5 Paragraph 9b of Act on tax offices and tax chambers. This derogations concern so called ,,specialized" tax offices that serve for large taxpayers as well as The Second Tax Office Warszawa-Śródmieście which serve for taxpayers which do not have any place of residence or registered office in Poland. Heads of those offices can join or separate organizational units and create other units, when it is justified by the range and extent of performed tasks or other important matters.

Another important change introduced by the project of the directive is transformation of long-distance centres of tax chambers. The long-distance centres will be liquidated and the whole structure will be concentrated in one place or the long-distance centre will be directly responsible to assistant manager of the tax chamber.

Transformation of long-distance centres is dictated by the neccessity of providing uniform jurisdiction in second instance. Besides,costs of the maintenance of buildings and salaries for the managers of long-distance centres will be lowered. The Ministry of Finance assures that they were not expecting any reduction of employment.

There is also a plan of creating an office (office nr 5) which will be responsible to the tax chamber in Łódź on the basis of one of the long-distance centre given that there is a neccessity to extend the network of National Tax Information.

VI. Summary conclusions

Project of the directive on organization of tax offices and tax chambers and providing them with new statutes should be considered favorably. Implementation of new regulations will result in adjustment of the regulations to tasks which are actually performed by tax offices and tax chambers. Those changes can improve effectiveness of tax authorities. Implementation of new solutions is also an opportunity to regroup staff resources and tasks in a smooth way (let's hope that it won't result in reduction of employment) as well as to adjust them to current needs and strategical aims of tax administration. Owing to new solutions, staff and technical resources will be used more effectively and rationally. It guarantees very high income to the national budget, what is the main aim of tax administration.

mgr Elżbieta Wróblewska
ul. Szeroka 14/29
15-760 Białystok

THE INFLUENCE OF TAX LAW CODIFICATION ON ECONOMIC GROWTH

Anton Yakushev, Ph.D.

Abstract: The main idea of this report is to analyze the influence of codification of tax legislation on economic circumstances in the country. The author makes a conclusion that the effect of the choice of form of legislation may be reduced because of low quality of content of tax legislation.

Keywords: tax, law, legislation, codification, consolidation, incorporation, ideology.

There is no single opinion on expedience of codification of tax legislation in legal theory nowadays. Some European countries already have developed Tax Codes or are developing them now, others do not think it is necessary, so they range their tax system by the way of passing separate acts. The aim of this report is to try to answer the question if the codification of Tax Legislation is the condition for positive changes in economic development of the state.

The development and complication of economic relations requires permanent perfection of legislation, including tax legislation. Constant modification of standard acts on taxes and dues is inevitable and is implemented in any state. So legislator is faced with the problem how to put in order and systemize a great deal of tax acts, working in this state.

Legal theory marks out three ways to put in order and to methodize such legal acts as:

- incorporation;
- consolidation;
- codification.

Incorporation means unification of legal acts, which regulate homogenous social relations into collections and at the same time legal acts are not adopted and the language of acting laws is not changed.

Consolidation means enlargement of legal acts, when some acts are combined into one without any important change in the language of legal acts.

Codification represents the most important systematization of standard

acts during which replacement of legal acts existed before into unified system act together with abolishing the gaps and collisions in legal regulation of social relations.

Tax legislation of any state is as much complicated as economic together with financial relations are complicated in this society. Even classical scholars of economic theory noted that uncertainties, gaps and collisions in taxation lead to uncertainty of participants in economic relations in the results of their activity, which, in its turn, brakes the development of economics.

On the contrary, codification of Tax Legislation leads to the elimination the gaps and collisions in legislation, makes the relations between taxpayers and tax bodies clearer and predictable, lessens the amount of tax controversies. It is logical to assume that codification of Tax legislation is one of the ways to provide economic development.

Unfortunately, this supposition is not always true. Not every codification of Tax legislation leads to positive changes which are possible from the point of view Tax Law Theory. Codification in tax legislation in Russia is an example of "neutral" codification which has not led to any essential positive as well as negative changes in the development of economic relations. What is the reason for such results of codification?

The main reason, in our opinion, is insufficient scientific and ideological validity of this codification. Legislator who is executing tax legislation codification, has to follow certain scientifically-based economic ideology, put proper policy into practice sequentially without being distracted with subordinate problems. For this legislator has to have certain ideology, render clearly his aims and achieve them sequentially. The lack of idea does not allow to put aims correctly. Namely this in our opinion is the reason of improper result of codification in tax legislation in the Russian Federation.

In similar situation the proper codification in tax legislation is not possible, because any codified act in our opinion is to express the certain ideology which there is not in the RF now. Besides codified act changes considerably legal regulation of social relations acted before, affects interests of general public, that is why the strong political will is needed to work out and adopt it. In our opinion state leaders have such political will, even in plenty, but this will has not been shown up yet in the field of taxation and also it has not crystallized properly.

The necessity of strong political will to realize the really successful codification was pointed by M.Veber, who stated that establishing of absolutely

strong and stable power in juridical sense leads to unification and systematization of law, that is to the codification.[1]

The relation between strong power and successful codification was revealed by R.Kabriyak, who noted the realization of successful codifications under the leadership of strong rulers – Justinian's and Napoleon's codifications, the codification of canon law by Pope Gregory XIII. The same author pointed out the impossibility of codification when political power is absent (unsuccessful attempt in codification of Judaic canon law by Maimonides) or if the political power is weak (unsuccessful attempt in codification the French Civil Law by Cambaceres).[2]

From the above said it is possible to draw a conclusion that the absence of strong political will, the absence of clearly formulated economic as well as tax ideology influences significantly the status of tax legislation, because it makes it difficult to codify and leads to introducing a great deal of not systemized amendments into legislation.

In which way then, political will and economic ideology must be shown in accordance with law making process in the field of taxation?

Will is the ability to achieve one's own aims and wishes, conscious desire for realization of something. Will is the property of human's mentality. Will is expressed in the system of purposeful actions of a person in order to achieve any result.

Politics is an activity of State bodies and state administration which reflects the social order and economic structure of the country as well as the activity of social classes, parties and other class organizations, social groups and which is determined by their interests and aims. Politically active are people with developed will who realize their own interests, determine clearly their own aims and aspire to achieve them by all means which are not prohibited by law.

Ideology is the system of views, ideas which characterize the social group, class and society. Under the influence of some ideology the actions, that is, will manifestation of politically active persons become systematic and well-ordered, and the policy takes certain direction "vector", "ideological slant".

In legal theory legal policy means "strategy of activity of the state in the legal field which is due to general political line and which expresses its official position in main questions of legal regulation directed to perfection

1 Weber, M. *The sociology of law*. Moscow, 1990, p.219.
2 Cabrillac, R. *Codifications*. Moscow, 2007, p. 129-141

and development of operating law in accordance with certain hierarchy of social values".

Legal policy also includes legal-financial and tax policy and as well as any other demonstration of political activity, tax policy is to have ideological component.[3] For many years in Russia, the former basis of the USSR, the extra attention was paid to Marx-Lenin ideology. In 1980–90s of XXth century so-called de-ideologization of state and social life started. This term seems to us completely unsuitable as neither state nor society is not able to exist and to develop in proper way without any ideology. In the life of state and society the ideology always presents. Marxism, Maoism, liberalism, tribalism, religious--oriented ideology – in any case the ideology exists and it influences social life.

Ideology is not to be single and official, because social interests are not always the same with the state ones, and more than that the society is not homogenous and consists of a great deal of social groups with different interests and as follows, with different ideologies. But in any case the ideology of power, more exactly, the ideology of a social group at power should be and presents practically always, and it properly influences the policy of the state. Consequently, other social groups are in opposition to the power and their ideology (one or some of them) influences the activity of the opposition.

Ideologically determined policy includes ideologically determined economy including tax policy.

Now the following types of tax policy should be pointed out:

- classical (A. Smith, D. Ricardo) and neoclassical policy of taxation (A. Marshall, A. Pigu, L. Valras, V. Pareto);
- keynesianian concept of state regulation in economics including tax component;
- neoliberal tax policy (F. Hayek, L. Erhard, M. Friedman);
- concept of neoclassical synthesis (P. Samuelson,V. Leontiev).[4]

Different social groups in accordance with their interests include into their ideology these or those tax views and follow certain tax policy in their social activity. In societies with established bipartisan system, one of the parties as a rule, follows tax ideology which provides tax ideology with minimal taxation, namely, tax neoclassicism or neoliberalism. The examples are: tax ideology of the republic party in the USA or conservative party in Great Britain. The

3 Rudkuvsky, V. *Law politics and enforcing of law*. Saratow, 2009 p.14

4 Maiburov, V. *The theory and history of taxation*. Moscow, 2007 p.95-113.

competitive party, on the contrary, must follow keynesianian views, that is to follow the ideology which provides the raise of the part of the state in economics by increasing taxes and more active redistribution of GNP through the public financial funds. The examples are: national ideology of the democratic party in the USA or labourists in Great Britain.

The significant advantage of similar political system of the state is predictable transformation/ That is, for example, democratic party rise to power in the USA means potential expansion the part of the state in economics and the growth of the tax burden. On the contrary, power transition to republicans means some taxation liberalization.

In Russia the similar structural political system is unformed and, nonetheless we have the only "party at power", we do not have neither special party or state tax ideology nor tax policy. Without tax ideology elaborated and generally welcomed by politically active persons it is impossible to create qualitative and stable codified tax legal system.

Law is invoked to make social relations stable and it makes the consequences of behavior the participants in social relations unpredictable. In theory of taxation it is also underlined that stability and certainty is the basic principle of taxation. Even Adam Smith pointed out that "specifying of what each person has to pay ,in taxation issues is so important question that gross degree of disproportion is far and away less evil than little degree of uncertainty." Taxation by unstable rules is in its effect close to voluntary illegal deprivation of property and it opposes the free market economics to develop.

The experience of Kazakh colleague who included into the TC of the Republic of Kazakhstan article 10 on taxation policy in Kazakhstan is positive and to be naturalized in similar conditions. The relation between tax policy and law-making and tax law realization promotes system development of tax norms which is correspondent with guide line of political leadership of the Republic of Kazakhstan.[5] Also the same norm orients all the participants of the process of realization tax norms to act in direction determined by state taxation policy.

Unfortunately in the RF there is no either standard fixed relation between tax policy and taxation ideology which determines it nor state taxation ideology itself. In our opinion namely this is one of the main reasons which explains insufficient status of tax legislation at present. Improper quality of

5 Porokhov, E. *Tax code of Khazahstan*. Alma-Ata, 2009 p. 70.

legislation, in its turn, leads to problems in realization of tax norms including inefficient law practice.

Positive tax law is a means of realization the tax policy of the state. Efficient Tax Code as a result of legal systematization of tax legislation can be adopted only when a state instruments systematically scientifically based economic policy.

According to the above mentioned it could be made a conclusion that tax legislation codification will lead to positive changes in economy only if codification is a component of scientifically based systemized reforming in politics and economics of the state. Without any reforms codification itself is useless.

Anton Yakushev, Ph.D.
Voronezh State University
per. Detsky d. 24, kv.12
Russia

STRUČNÝ NÁSTIN SYSTÉMU ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB A ZÁKLADU DANĚ VE VELKÉ BRITÁNII

A BRIEF OUTLINE OF PERSONAL INCOME TAX AND THE TAX BASE IN GREAT BRITAIN

Mgr. Miroslava Zajíčková

Abstrakt: V dnešním globalizovaném světě není možno znát pouze právní systém svého vlastního státu, ale je nutno nahlédnout i do právní úpravy zahraniční, a to především členských zemí Evropské unie. Koncepce práva Spojeného království je postavena na současném působení právních aktů a práva vzniklého na základě precedentních případů. Při používání práva Spojeného království je nutno si uvědomit, že se zde setkáváme s odlišným právním systémem, tzv. angloamerickým, a dle toho k němu i přistupovat. Ve svém příspěvku jsem se snažila přiblížit některé odlišnosti tohoto práva v oblasti daně z příjmů fyzických osob. Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), tedy Úřad pro příjmy a cla jejího veličenstva, jako hlavní úřad správy daně Spojeného království, jeho koncepci a úkoly. Příspěvek dále pojednává o daňovém systému, druzích daní a poskytuje stručný náhled na koncepci daňového přiznání a jeho formy. Pro lepší pochopení je výklad doplněn praktickým příkladem.

Klíčová slova: Úřad pro příjmy a cla jeho veličenstva, daň z příjmů fyzických osob, základ daně, přiznání k dani z příjmů, Finanční zákon.

Abstract: In today's globalized world it is not possible to know only the legal system of the one's state, but we must also look into the law regulation of foreign states, especially European Union member countries. UK law conception is based on the simultaneous actions of the acts and rights established by the test cases. When we are using the law of the United Kingdom, we should consider it is a different legal system, so-called Anglo-American. In my paper, I tried to clear up some of the differences of the personal income tax law. Subsequently I dealt with the Her Majesty Revenue and Customs (HMRC),

namely the Office for the revenue and customs of his Majesty, as the chief of the tax administration Office of the United Kingdom and its philosophy and functions. The paper also discusses the tax system, tax types and provides a brief overview of the concept of tax returns and forms. Finally there is a practical example for better understanding of the interpretation.

Keywords: HMRC, personal income tax, tax base, income tax computation, Finance Act.

Úvod

Daňový systém ve Velké Británii je založen na stejném principu, který je aplikován v daňových systémech ostatních evropských států, avšak již na začátku je nutno si uvědomit, že se zde setkáváme s odlišným právním systémem, tzv. angloamerickým,[1] který vyžaduje odlišný přístup k právní materii jak v rovině teoretické, tak při samotné aplikaci právních předpisů v praxi. Koncepce práva Spojeného království je postavena na současném působení právních aktů a práva vzniklého na základě precedentních případů.[2] Tento odlišný systém se projevuje přirozeně rovněž v oblasti práva daňového. Právní předpisy v oblasti daní tak pocházení ze dvou základních zdrojů. Prvním z nich je legislativní činnost Parlamentu, známá také pod názvem „statute law" (psané právo, či zákonné právo).[3] Příkladem jsou právní předpisy označené termínem „Finance Acts". Tyto právní předpisy jsou každoročně publikovány a zveřejňovány a informují tak daňové poplatníky o změnách v právní úpravě v daném roce.

1 „Angloamerický typ právní kultury, tzv. common law, který vznikl a panuje v Anglii a uplatňuje se v převážné většině těch mimoevropských zemí, které dříve byly britskými koloniemi… Kontinentální evropské právní řády se vyznačují tím, že hlavním pramenem (formou) práva je zákon, kdežto pro „common law" jsou typickým pramenem soudní precedenty… Některé z rozdílů souvisejí s tím že v Anglii plynulý přechod od feudalismu ke kapitalismu znamenal mj. uchování některých právních forem (technik) a institutů vzniklých ve feudální epoše anglického vývoje i při transformaci, kterou tyto formy a instituty obsahově doznaly." Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A. *Teorie práva*. 2. Praha: ASPI, 2004. 23, 24 s. ISBN 80-7357-030-0.

2 „Anglické common law je tvořeno právem statutárním a právem precedentním (tj. common law stricto sensu). Přitom mezi tvrzením, že soud právo netvoří a mezi skutečností, že judge-made law je pramenem práva common law není žádný rozpor. Masa autoritativních precedentů byla teoreticky vytvořena aplikací obecných obyčejů a principů práva na nové okolnosti". Kuhn, Z. *Aplikace práva ve složitých případech*. Praha: Karolinum, 2002. 253 s.

3 Více informací k právnímu systému Velké Británie viz Fafinski, S., Finch, E. *English legal system*. 2. Essex: Pearson Education Limited, 2009. 174 s. ISBN 978-1-4058-7363-5.

Změny v právní úpravě jsou navrhovány především ministrem financí a to většinou již současně s návrhem státního rozpočtu na příští rok. Druhým hlavním pramenem práva je „case law",[4] vyplývající ze soudních rozhodnutí.[5] Prohlášení, správy a pokyny vydané správcem daně nejsou právně závazné a mají tak pouze doporučující charakter. Slouží spíše jako zdroj informací o způsobu interpretace určité problematiky ze strany správce daně a tedy k určitému sjednocení interpretační praxe a aplikace jednotlivých ustanovení, jistě však též k ulehčení práce při výkladu právního předpisu.

Základní charakteristika daňového systému Velké Británie

Daňová teorie ve Velké Británii respektuje základní dělení daní na daně přímé a nepřímé. Daněmi přímými jsou zatíženy především příjmy a zisky, které jsou zaplaceny bud srážkou u zdroje, nebo přímo správci daně. Hlavní přímé daně, které jsou povinni platit jednotlivci, tedy fyzické osoby, je daň z příjmů, z kapitálových zisků a daň dědická. Právnické osoby platí tzv. korporátní daň, obdobu daně z příjmů právnických osob, kterou známe z daňového systému České republiky. Nepřímé daně jsou daněmi postihující každý nákup. Jsou zahrnuty do ceny zboží, a tedy placeny v okamžiku, kdy daňový poplatník kupuje jakýkoliv druh zboží, a jsou placeny prodávajícímu jako část nákupní ceny zboží. Na prodávajícím potom leží povinnost zaplatit takto vybranou daň správci daně. Systém nepřímých daní zahrnuje daň z přidané hodnoty,[6]

4 „Soudní precedens je druh judikátu, tj. soudního rozhodnutí, které je prvním řešením daného případu, dosud právem neupraveného, závazným pro obdobné případy v budoucnosti." Gerloch, A. *Teorie práva*. 5. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2009. 76 s. ISBN 978-80-7380-233-2

5 Blíže viz Penning, A., Thomas, *B. Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.1.–1.2. s. ISBN 9781905777198.

6 V roce 2009 se snížením sazby DPH Velká Británie snažila řešit hospodářskou krizi. Ve snaze najít cestu k oživení ekonomiky provedla Velká Británie od roku 2009 snížení základní sazby DPH o 2,5 %. Toto řešení se však později ukázalo jako ne příliš šťastné, jelikož nevedlo k takovému přínosu, jaký byl od tohoto opatření očekáván. Způsobilo spíše komplikace pramenící ze skutečnosti, že finanční prostředky, které díky provedenému snížení nebyly od poplatníků vybrány, při sestavování rozpočtu Velké Británii chyběly. Od tohoto kroku bylo tedy ustoupeno, a s účinností od roku 2010 je základní sazba daně z přidané hodnoty ve Velké Británii opět na hodnotě 17,5 %. Blíže viz MELVILLE, A. *Taxation: Finance Act 2009*. 15. Essex: Pearson Education Limited, 2010. s. 3 ISBN 978-0-273-73015-6

kolky, clo a spotřební daně z prodeje alkoholických nápojů, tabákových výrobků, jakož i daň z minerálních olejů.[7]

Zajímavým a odlišným způsobem než na jaký jsme zvyklý v kontinentální Evropě je konstruováno zdaňovací období. Novelizace a změny daňového systému, které jsou navrhovány jako součást ročního rozpočtu Velké Británie, jsou nastaveny tak, aby vstoupily v účinnost začátkem příštího zdaňovacího období, i přesto se však mohou vyskytnout návrhy, jejichž účinnost je bezprostřední. U nás tolik kritizované každoroční změny daňového systému nejsou tedy ničím výjimečným ani ve Velké Británii.[8]

Tzv. daňový rok, neboli také fiskální rok, či vyměřovací rok je pro fyzické a právnické osoby stanoven různě. Daňový rok pro fyzické osoby bývá označován rovněž jako „fiskální rok" a počíná běžet 6. dubna a končí 5. dubna následujícího kalendářního roku. Zdaňovací období pro tzv. korporátní daň, označované také jako „finanční rok" je kvůli svým specifickým vlastnostem koncipováno odlišně a je jím období od 1. dubna do 31. března roku následujícího.[9]

Systém správy daní ve Velké Británii

Správa daní ve Spojeném království, která je složitým systémem, k jehož chodu zaměstnává velký počet státních zaměstnanců, je známa pod označením Her Majesty Revenue and Customs (HMRC), tedy Úřad pro příjmy

7 Tamtéž 3. s.

8 Zde se můžeme zamyslet nad příčinami a důsledky častých změn daňových předpisů obecně. Na jedné straně je nutno poukázat na to, že častou změnou daňových předpisů dochází k poměrně častému a intenzivnímu narušení principu právní jistoty. Pro adresáty daňově-právních norem tak vzniká stav, kdy si není jist tím, jaká povinnost je mu v daném případě státem vlastně uložena a za jakých podmínek tuto povinnost splní. Existence takového stavu jistě není žádoucí a je třeba se jejího vzniku pokud možno vyvarovat. Na druhé straně právě v oblasti daňového práva je třeba určité možnosti změn připustit, jelikož se zde nepohybujeme v oblasti práva občanského, či obchodního, kde vztahy jsou založeny zpravidla mezi soukromými subjekty a za jejich soukromým účelem, avšak vztahy založené právem daňovým jsou vztahy veřejnoprávní, sledující státem určenou povinnost v zájmu toho, aby stát mohl plnit správně a včas své funkce. Daňová politika je jednou z nejdůležitějších, kterou lze řešit hospodářskou situaci státu, a na tuto situaci je nutno reagovat pružně. Z toho důvodu musíme s jistými změnami těchto předpisů počítat a brát tuto skutečnost jako fakt, který k této právní disciplíně bohužel patří, a vyplývá z její samé existence a podstaty.

9 Blíže viz Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.4 s. ISBN 9781905777198

a cla jeho veličenstva.[10] Hlavním ústředím správy daní je komisařství, neboli „Commissioners for Revenue and Customs", neboli „Komisařství pro příjmy a cla". Komisaři jsou do svého úřadu jmenování královnou se souhlasem a na doporučení Ministerstva financí, nazýváno dle britských zvyklostí jako „Pokladnice (Treasury)", v jehož čele stojí tzv. kancléř pokladu, ve skutečnosti se jedná o ministra financí, tak jak jej známe v ČR. Funkce „kancléře pokladu" je stejně jako v ostatních státech jednou z nejdůležitějších a nejzávažnějších funkcí ve státě, jelikož tato osoba nese odpovědnost za stav veřejných financí celého Spojeného království. Role kancléře pokladu, či ministra financí, nabývá v poslední době na ještě vyšším významu, a to právě z důvodu existující hospodářské krize a s tím souvisejícím vývojem veřejných financí v rámci celé Evropské unie, kdy některé ze států musí bojovat s narůstajícími deficity státních rozpočtů a v souvislosti s tím i se vzrůstajícím objemem státního dluhu. Činnost komisařství se soustřeďuje na plnění tří hlavních úkolů, a to na provedení implementace právních předpisů vztahujících se na přímé a nepřímé daně, poskytování zpráv, sdělení a rad týkajících se daňové problematiky kancléři pokladu, správa a řízení všech úseků, odborů, oddělení a úřadů spadajících pod HMRC. HMCR a jeho částí jsou rozmístěny po celém území Velké Británie, v menších městech mohou být některé odbory sloučeny a plnit více funkcí najednou. Činnost HMCR sestává ze tří základních částí:[11]

- Odbor hlavní správy daně
  i. vedou hlavní jednání s daňovými poplatníky o stanovení výše jejich daňové povinnosti, spravují příjmy vybrané z daní, sehrávají tedy funkci výběrčího daní, rozhodují o námitkách, přezkoumávají výši vybraných daní, zastřešující orgány pro správu daní ve Velké Británii
- Odbor pro daňové otázky
  ii. plní úlohu zprostředkujícího subjektu mezi daňovým poplatníkem a hlavní správou daní
- Odbor informací a podpory správy daní
  iii. odpovídají dotazy, poskytují formuláře, rady a prospekty pro správné vyplnění daňového přiznání,

Hlavní úlohou tohoto úřadu v oblasti přímých daní je nejprve výpočet, chceme-li stanovení či vyměření daňové povinnosti daňového subjektu, případně

10 Webové stránky HMCR, na nichž je možno nalézt spoustu dalších informací: www.hmrc.gov.co.uk

11 Blíže viz Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.1. s. ISBN 9781905777198

kontrola výše daňové povinnosti vypočtené samostatně daňovým poplatníkem a dále rovněž dohled nad tím, aby daň byla zaplacena řádně a včas v plné výši tak, jak byla vyměřena. V případě, že by se tak nestalo zabezpečit dodatečné splnění této povinnosti daňovým subjektem. Jeho činnost si můžeme představit stejně jako činnost Finančních úřadů tak jak je známe v České republice. Daňové přiznání je možno podat jak v papírové podobě, tak elektronicky. Termíny pro podání daňového přiznání jsou však pro papírovou a elektronickou formu stanoveny odlišně. Samostatně zpracované daňové přiznání musí být vyplněno a podáno k HMCR v papírové podobě do 31. října následujícím po konci příslušného zdaňovacího období. Pro elektronickou podobu je stanoven termín delší, a to až do 31. ledna následujícího po skončení zdaňovacího období.[12]

Právní úprava zdanění příjmů ve Velké Británii

Pod pojmem daň si většina lidí představí v prvé řadě daň z příjmů, vybíranou za účelem naplnění státní pokladny a soustředění jmění potřebného po financování základních funkcí státu. Výše daně z příjmů je v různých státech Evropské unie stanovena odlišně. Nejvyšší daň z příjmů odvádějí poplatníci typicky v severských zemích, jejichž sociální systém, stojící na velmi pevném základu a poskytující široké spektrum dávek, vyžaduje však také mnoho finančních prostředků.

Stanovení základu daně z příjmů poplatníka ve Velké Británii vychází podobně jako v jiných evropských právních úpravách z celkových příjmů dosažených poplatníkem ve zdaňovacím období. Zdanění postihuje příjmy plynoucí poplatníkovi ze všech zdrojů, s výjimkou příjmů ze základu daně vyňatých. Příjmy jsou rozděleny do několika kategorií, z nichž pro každou platí odlišná pravidla pro stanovení zdanitelných příjmů základu daně. Důležité je povšimnout si lehce odlišné koncepce dělení daní z příjmů oproti právní úpravě v České republice. Zatímco v České republice máme jeden zákon o daních z příjmů, který obsahuje jak úpravu daně z příjmů fyzických osob, tak daně z příjmů osob právnických, ve Velké Británii je právní úprava rozdělena na tzv. income tax, daň z příjmů, vztahující se na osoby fyzické, a tzv.

12 Blíže viz Melville, A. *Taxation: Finance Act 2009*. 15. Essex: Pearson Education Limited, 2010. s. 6 15 ISBN 978-0-273-73015-6.

corporation tax, neboli korporátní daň, vztahující se na zdanění příjmů osob právnických. Každá z těchto daní je upravena vlastní sadou právních předpisů.

Prameny právní úpravy DPFO a DPPO[13]

Vzorem pro právní úpravu vyplývající z „statute law", z něhož vychází mnohých ohledech i současná britská legislativa v oblasti daní z příjmů byl Income and Corporation Taxes Act 1988. Mnohé instituty daňového práva byly v tomto právním předpise upraveny na vysoké legislativní úrovni, proto byl v nedávné době přepracován a modifikován v souladu s novými trendy a potřebami v oblasti daní z příjmů, avšak při zachování kvalitní úrovně legislativní techniky vycházející z ICTA 1988. Roku 1996 byl zahájen proces rektifikace daňového práva, především za účelem zlepšení legislativní techniky, ve směru větší jasnosti a přehlednosti právní formulace.

Současná legislativa v oblasti daní z příjmů fyzických osob je obsažena především ve třech hlavních právních předpisech vzešlých z rektifikačních prací: Capital Allowances Act 2001 (CAA 2001), Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA 2003), Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA 2005), Income Tax Act 2007 (ITA 2007).[14] V oblasti právní úpravy korporátní daně, jsou nejdůležitějšími předpisy jednak již výše zmiňovaný Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA 1988), dále Taxation of Chageable Gains Act 1992 (TCGA 1992), Capital Allowances Act 2001 (CAA 2001) a Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009), obsahující nejnovější právní úpravu v oblasti zdanění příjmů korporací.[15]

Co se týče vztahu britského práva a práva EU, platí zde obecné pravidlo, že v případě rozporu mezi právní úpravou členského státu a EU bude upřednostněna právní úprava stanovená v právu Evropské unie. Směrnice vydané EU stanoví cíle, kterých je nutno dosáhnout, a cestu k jejich dosažení si potom zvolí každý členský stát dle svého uvážení. Důležité však je respektovat stanovenou lhůtu a implementaci do národního právního řádu provést včas. V oblasti přímých daní je již dlouho diskutována možnost provedení

13 DPFO = daň z příjmů fyzických osob, DPPO = daň z příjmů právnických osob

14 Blíže viz Melville, A. *Taxation: Finance Act 2009*. 15. Essex: Pearson Education Limited, 2010. s. 5 15 ISBN 978-0-273-73015-6.

15 Další informace viz Kesti, J. *European Tax Handbook 2009*. 1. Amsterdam: IBFD, 2009. 869 s. ISBN 9789087220525.

harmonizace, které se členské státy obávají a snaží se jí zamezit. Právě Velká Británie patří mezi velké odpůrce jakýchkoliv návrhů v této oblasti. Způsob stanovení a výpočtu základu daně v oblasti přímých daní byl až doposud doménou čistě vnitrostátní, patřící do kompetence národních států, do něhož nebylo z pozice Evropské unie, jako suverénní nadnárodní instituce, na níž členské státy delegovaly část svých pravomocí, nikterak zasahováno. Tato výsostná, velmi citlivá oblast, stála dosud jakoby mimo. Harmonizace daní na úrovni EU však není ničím novým a v oblasti daní nepřímých funguje již mnoho let v oblasti DPH, jako součást systému vlastních zdrojů příjmové stránky rozpočtu EU.

Case law sehrává v precedentním právu Velké Británie roli doplňující zákonnou právní úpravu.[16] Vzniká jako výsledek soudních řízení, v daňové oblasti především v případech napadení výše stanovení daňové povinnosti, nebo nezaplacení daně, či daňových úniků.

Daňový subjekt[17] daně z příjmů fyzických osob

Z právní úpravy vyplývá obecné právní pravidlo pro vymezení daňového subjektu. Fyzické osoby, které jsou residenty[18] ve Spojeném království (United Kingdom, dále jen „UK") ve zdaňovacím období jsou podrobeny dani z příjmů

16 „Masa autoritativních precedentů byla teoreticky vytvořena aplikací obecných obyčejů a principů práva na nové okolnosti. „V tom tkví duch common law", říká Sněmovna lordů. „Reforma common law zrušením těchto principů není věcí soudců, nýbrž věcí Parlamentu". V této větě tkví hranice působnosti soudce. Ten může adaptovat principy na nové okolnosti, přizpůsobovat je novým skutečnostem, eventuálně je i modifikovat, nemůže je však arbitrárně rušit, což je již doména moci zákonodárné, nikoliv moci soudní… je nepochybné, že soudci v právu common law právo tvoří (a nemohou je stejně jako soudci kontinentální netvořit). Na druhou stranu však soudní normotvorba probíhá kontinuálně a soudce se tak maximálním způsobem snaží vyvarovat revolučních změn v právu, pro jejichž vytváření není soudce kompetentní osobou… soudy common law jsou velmi rezervované, explicite lze říci, že je na základě jejich činnosti vytvořena nová právní norma, a to i v případech, kdy je jejich normotvorba jednoznačná (ovšem na druhou stranu je diskursivní rozhodnutí common law v tom směru mnohem otevřenější než obvyklé rozhodnutí osudu kontinentálního). Kuhn, Z. *Aplikace práva ve složitých případech*. Praha: Karolinum, 2002. 253 s.

17 Rozeznáváme dva základní daňové subjekty: poplatník daně, tedy osoba, jejíž příjmy, majetek a úkony jsou přímo podrobeny dani, a plátce daně, osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

18 Residentem ve Velké Británii je osoba, která pobývá na území Spojeného království minimálně 183 dní v roce, nebo která obvykle navštěvuje Velkou Británii po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 4 let v průměru 91 a více dnů ve zdaňovacím období. Blíže viz Kesti, J. *European Tax Handbook 2009*. 1. Amsterdam: IBFD, 2009. 881 s. ISBN 9789087220525.

jejich celkové příjmy v daném roce, zahrnující jak příjmy dosažené poplatníkem v UK, tak mimo ně. Tedy celosvětové příjmy poplatníka, který je residentem v UK.[19] Z této obecné normy však existují dvě výjimky, a to jednak některé formy příjmů, které jsou ze základu daně jako celek vyňaty, a dále příjmy residentů UK, kteří však nemají ve svůj daňový domicil, což znamená, že se zdržují převážnou část zdaňovacího období na území jiného státu než UK. Příjmy těchto osob podléhají dani z příjmů v UK pouze v rozsahu, v jakém příjmy plynou ze zdrojů na území UK. Tato situace může však v některých případech vést k dodatečnému zdanění.[20]

Naopak fyzické osoby, které nejsou residenty UK, jsou obecně povinny pouze ke zdanění příjmů plynoucích z území UK. Nejsou tedy podrobeny dani jejich celosvětové příjmy.[21]

Daň z příjmů se vztahuje jednak na dospělé osoby, a to na jejich vlastní příjem, nebo na podíl jejich příjmů v partnerství, dále na děti v případě že pobírají příjem, který je předmětem daně, správce majetku, a to na příjmy plynoucí ze správy majetku nebo jeho vypořádání a na správce dědictví, a to na příjmy plynoucí z majetkových práv k nemovitosti zůstavitele.[22]

19 Na tomto místě je zajímavé provést právní mikrokomparatistiku a srovnat tuto část právní úpravy UK s právní úpravou zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP"). § 2 ZDP „Poplatníci daně z příjmů fyzických osob (1) Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. (2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

20 Dále pro srovnání právní úprava ZDP v ČR stanoví: § 2 odst. (4) ZDP Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

21 V ČR je právní úprava založena na stejném principu: viz. § 2 odst. (3) ZDP Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

22 viz MELVILLE, A. *Taxation: Finance Act 2009*. 15. Essex: Pearson Education Limited, 2010. s. 15 ISBN 978-0-273-73015-6.

Dělení příjmů a jejich druhy pro daňové účely[23]

Pro daňové účely se příjmy dělí podle dvou základních kritérií, kterými jsou jednak druh příjmů a odkud plynou. Jednotlivé kategorie nesou název druhu příjmu, jehož se týkají. Hlavní příjmové skupiny jsou:

- Příjmy z pronájmu nemovitostí
  - tento příjem je tvořen částkou plynoucí poplatníkovi z pronájmu pozemků a staveb, nemovitostí obecně
- Příjmy z podnikání
  - příjmy z obchodování a z výkonu povolání především o osob samostatně výdělečně činných a osob vyvíjejících činnost ve sdružení
- Příjmy z úroků a investic
  - celkový (hrubý) úrok plynoucí poplatníkovi v daném zdaňovacím období. Suma příjmů z dividend upravená o případnou slevu na dani,
- Příjmy ze závislé činnosti
  - suma příjmů plynoucí poplatníkovi v daném zdaňovacím období ze závislé činnosti upravená o příslušná daňová zvýhodnění, ponížená o položky odečitatelné od základu daně

Daňové přiznání

Daňové přiznání je základním dokumentem, sloužícím pro výpočet daně z příjmů a stanovení daňové povinnosti poplatníka pro dané zdaňovací období. Při výpočtu výše daňové povinnosti je nutno sečíst jednotlivé částky všech druhů příjmů týkající se daňového poplatníka. Na základě výpočetních operací dospějeme ke konkrétní výši daně, kterou je poplatník povinen zaplatit.

Postup výpočtu daňové povinnosti můžeme rozdělit na 3 základní části:[24]

1. První část slouží ke sběru dat o jednotlivých druzích příjmů. V dalších bodech první části jsou všechny relevantní příjmy sečteny, pro spravedlivé stanovení výše daňové povinnosti je zde také nutno uvést, a to především i v zájmu daňového poplatníka, informaci o případných již zaplacených daních, které by bylo možno od výše některého z jednotlivých druhů příjmů odečíst.

23 Blíže viz Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.3–1.4 s. ISBN 9781905777198

24 Blíže viz Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.5 s. ISBN 9781905777198

Je důležité výpočet vždy přizpůsobit aktuální situaci daného daňového poplatníka a struktuře jeho příjmů. Pro přehlednější výpočet je lepší předtím, než přistoupíme k provedení výsledné sčítací operace, zvolit výpočetní postup nejprve pro každou z kategorií příjmů samostatně.

2. V druhé části se vychází z částky celkového příjmu vypočtené v předchozím oddíle. Na této úrovni výpočtu daňové povinnosti je nutno analyzovat slevy na dani vážící se k osobě daného poplatníka a o tyto slevy celkový příjem ponížit. Každý daňový poplatník si může uplatnit pro zdaňovací období minimálně tzv. slevu na poplatníka. Základní výše slevy na dani[25] na poplatníka je pro zdaňovací období 2009/2010 ve Velké Británii stanovena na 6475,26 £ Tuto částku si tedy daňový subjekt může odečíst dříve, než bude stanovena výše jeho konkrétní daňové povinnosti. Jedinou výjimkou jsou poplatníci daně z příjmů od 65. roku věku, kdy vzhledem k důchodovému věku těchto daňových poplatníků je systém slevy na dani nastaven odlišně. Částka, která je výsledkem početních operací druhé části, se nazývá tzv. zdanitelný příjem.

3. Úkolem třetí části je výpočet samotné výše daňové povinnosti za užití částky zdanitelného příjmu z předchozího oddílu – tzv. general income. Pro tyto účely existují v právní úpravě zdanění příjmů FO v anglickém právu tzv. daňové skupiny. Konkrétní zařazení do jedné z daňových skupin je určeno právě výší zdanitelného příjmu. Daň je vypočtena za užití jedné z procentuálně určených sazeb vztahujících se na příslušnou daňovou skupinu.

Nastavení daňových skupin je následující:

výše zdanitelného příjmu	**0 – 37 400 £**	sazba **20 %**
výše zdanitelného příjmu	**37 400 £ – více**	sazba **40 %**

25 Další informace a údaje o výši slevy na dani platných ve Spojeném království v uplynulých letech viz Jones Att, T. *The Essential Guide Taxation Simplified 2008/2009: An easy to understand guide to personal and business taxation including the changes announced in the March 2008 Budget and the revisions announced in May 2008*. 103. Gloucestershire: Management Books 2000, 2008. 145 s. ISBN 9781852525958.

26 Zde můžeme pro zajímavost provést komparaci výše slevy na dani na poplatníka poskytované právní úpravou Velké Británie ve srovnání s úpravou platnou v České republice. Institut slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob je v českém právním řádu upraven v § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výše této slevy je 24 840 Kč na poplatníka, o tuto částku se tedy vypočtená daň za zdaňovací období snižuje. Pokud se pokusíme o srovnání a provedeme přepočet na české koruny, za užití kurzu ČNB ke dni 3. 8. 2010 dospějeme k následujícím částkám: 1 £ = 29,887 Kč, 6475 £ × 29,887 = 195 518,30 Kč. Výše slevy na dani je tedy nastavena v poněkud odlišné výši oproti právní úpravě platné v České republice, při samotném srovnání je však nutno přihlédnout rovněž k odlišné výši průměrného výdělku v obou státech.

Pro komplexnost výkladu je nutno upozornit, že na příjem do výše 37 400 £ se použije sazby 20 %, avšak sazba 40 % se vztahuje pouze na zbytek příjmu, převyšující tuto hranici, nikoliv na celý příjem. Ke správnému pochopení napomůže příklad, který je uveden níže. V daňovém systému velké Británie je tedy zaveden systém progresivní sazby daně. V minulých letech platila pro první skupinu sazba 10 %, která byla tedy o 100 % nižší, než je sazba dnešní. Toto nastavení bylo však zrušeno s účinností již pro zdaňovací období 2008/2009. Výše daně vypočtená podle výše uvedeného postupu je samotnou daňovou povinností.

Uveďme si zde pro snazší pochopení a vytvoření reálné představy jednoduchý praktický příklad:[27]

Paní Sheela Beech pracuje jako zaměstnankyně společnosti X. Ve zdaňovacím období 2009/2010 obdržela příjmy ze závislé činnosti ve výši 35 000 £, výše zaměstnavatelem sražené a odvedené daně tvořila 5705 £. V daném zdaňovacím období obdržela paní Sheela rovněž příjmy z pronájmu nemovitosti ve výši 9500 £ z čehož však dosud žádnou daň neodvedla. Paní Sheela si může rovněž uplatnit slevu na dani na poplatníka ve výši 6475 £.

Naším úkolem je tedy výpočet výše daně, kterou je paní Sheela Beech povinna odvést:

	Výše příjmů v £		Zaplacená daň v £
Příjmy ze závislé činnosti	35 000		5 705
Příjmy z pronájmu	9 500		-
Celkový příjem	44 500		5 705
Sleva na dani na poplatníka		6 475	
Zdanitelný příjem		38 025	
Výpočet daně z příjmů:			
£ 37.400 x 20 %	7 480,00		
£ 625 x 40 %	250,00		
£ 38.025	7 730,00 = daň z příjmů FO		
	-5 705,00 = daň odvedená zaměstnavatelem		
	2 025,00 = daň, kterou je nutno zaplatit		

27 Case Study Shelley Beech: Basic Income tax computation, in Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.7–1.8 s. ISBN 9781905777198

Lhůty pro včasné podání daňového přiznání HM R&C28

Pro zdaňovací období roku 2009/2010 je posledním měsícem duben roku 2010. Příslušné lhůty pro podání daňového přiznání se odvíjejí rovněž od skutečnosti, zda daňové přiznání podáváme v papírové, nebo v elektronické podobě.[29] Nejzazší termíny pro podání daňového přiznání správci daně jsou následující:

- Daňové přiznání v klasické papírové podobě má dvě různé varianty, a to jednak daňové přiznání zjednodušené (tzv. SA 200) a dále klasická verze daňového přiznání (tzv. SA 100). Lhůta pro podání papírové podoby daňového přiznání běží do 31. října následujícího bezprostředně po skončení zdaňovacího období.[30]
  - zjednodušené daňové přiznání – je zasláno HMRC především subjektům, jejichž příjmy plynou z nemovitostí či investic ve vztahu k zaměstnání (s výjimkou představenstva a vedení společnosti), samostatné výdělečné činnosti s obratem menším, než 30 000 £ ročně, nebo důchodu. Délka takového daňového přiznání je omezena pouze na uvedení nejnutnějších informací a nedosahuje více než čtyř stran.
  - klasickou verzi daňového přiznání musíte podat, pokud jste v postavení ředitele, či vedení společnosti, partnera, nebo osoby samostatně výdělečné činné, dosahující ročního obratu více než 30 000 £. Do daňového přiznání je nutno uvést všechny informace, které pomohou HMRC porozumět vaší příjmové situaci a dle toho stanovit výši daňové povinnosti.
- Pro podání elektronické verze daňového přiznání platí lhůta delší, a to až do 31. ledna následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Pro zdaňovací období 2009/2010 platí tedy až 31. leden roku 2011, z čehož vyplývá, že elektronická verze musí být podána nejpozději o celé 3 měsíce později, což může být velkým ulehčením pro daňového poplatníka. Největším přínosem této formy podání je však skutečnost, že počítačový software po zadání nezbytných údajů nabízí možnost automatického výpočtu daně.

28 Viz Penning, A., Thomas, B. *Personal Taxation 2009/10*. Worcester: Osborne Books Limited, 2009. 1.10 s. ISBN 9781905777198

29 Bližší informace pro vypracování daňového přiznání v UK naleznete na: www.hmrc.gov.uk/saemployees/fagsa100.shtml (SA 150), www.hmrc.gov.uk/selfemployed/fagsa103.shtml, www.hmrc.gov.uk/ctsa/index.htm.

30 Blíže viz Deeks, S. *Teach yourself*: *Understanding tax for small businesses.* London: Hodder Education, 2009. 33 s. ISBN-13: 9780340984444

- V případě, že do konečného data daňové přiznání není podáno, provede HMRC vlastní vyměření daňové povinnosti. Toto pozbývá platnosti v okamžiku, kdy je podáno daňové přiznání poplatníkem. Dalším nástrojem HMRC pro donucení ke splnění povinnosti daňového poplatníka je možnost udělení pokuty. Pokud daňový poplatník nedodrží stanovený termín, vystavuje se možnosti uložení pokuty až do výše 100 £. V ojedinělých případech, při závažnějším porušení povinnosti, může být HMRC stanovena pokuta až 60 £ denně.[31]

Tento příspěvek byl vytvořen s podporou Grantové agentury University Karlovy v Praze, z grantového projektu č. 9815/2009.

Mgr. Miroslava Zajíčková
Interní doktorandka katedry finančního práva a finanční vědy
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
nám. Curieových 7
116 40 Praha 1
email: zajickov@prf.cuni.cz
tel.: +420221005530

31 Tamtéž. 35. s

OBJECTION AS A NEW INSTITUTION OF TAX LAW

mgr Dariusz Zalewski

Abstract: The tax rates are one of the instruments which have a great influence on economic growth. If the tax rates are lower, than companies tend to devote more money to investments and development. That is especially important during the economic crisis. Companies have greater chances to stay on the market. Raising taxes in order to reduce public finances deficit causes a lower economic growth in long period of time. Some firms may stop paying taxes or even close down. It is not only the height of tax what influences economic development. The quality of tax law system is also extremely important. Compiled tax law system is not efficient. It is not comprehensible for businessmen and fosters tax avoidance and cheating. It costs taxpayers billions of zlotys spent on filling in tax forms. They need to spend money on lawyers, lobbyists or tax advisors. It also costs the economy billions of zlotys in lost output of goods and services from investment being made for tax rather than for economic purposes. The tax system and business law should be simple and fair. One of the postulated changes which was supposed to bring the improvement and development to the Polish economy was the revision of business law and system of fiscal control. Those changes would indirectly improve the dynamics of economic growth in Poland. One element of that revision was the liberalization of the rules of fiscal control so that it is no longer burdensome for business. An important change for businessmen was to obtain the right to lodge objection to the initiation of the fiscal control and control activities. Despite numerous fears representatives of Ministry Finances about this new institution. It has been claimed that it may paralyze fiscal control but it did not happened. However, the large differences in range of deal with objections by tax administration and by administrative courts have been noticed. Interpretation of the law and unification rules for the applications of objection by The High Administrative Court may solved these problems. Objective is certainly an effective instrument for protecting taxpayers rights. For this reason the popularity of objection, not that big so far, will be grow in the future.

Keywords: tax system, business law, objective, fiscal control, economic growth.

1. Introduction

The task of Government is providing stable economic development and growth of prosperity in the country. Achieving those targets depends on a few factors, first of all responsible economic politics, favourable international economic cycle, but above all increased productivity, investment dynamics, technologic development. One of the factors influencing economic growth is also the quality of the legal system, including taxation law as well as the amount of tax rates. The less legal system is complicated and tax rates low, the more its beneficial influence on economy is experienced in the long time perspective. Since the year 2008, we have been dealing with a world economic crisis. Economic problems are also noticeable in the countries of the EU. In the year 2009, we faced a decline in GDP in 26 out of 27 EU countries. The average for the whole EU amounted to -4,2%.

One of the instruments, which influences economic growth effectively are undoubtedly tax rates. In the situations of economic recession, lower rates enable business units to spend more resources on investment and development which offers them opportunity to stay in the market. Therefore, they do not charge the country for economic and social effects of their possible insolvency, what is more economy does not lose successive workplaces. Furthermore, the low rate of corporate income tax, tax reduction and release for investors, transparent tax system are extremely significant factors, which decide on the allocation of foreign direct investments.

2. Tax system versus economic growth

Excessive taxes are in itself an encouragement to not paying them. As R. Rybarski wrote more than seventy years ago: 'Fiscal burden brought too far, turn against those, who imposed the burden: either the production declines or the capital escapes abroad; it is impossible to increase the treasury burden without end'.[1]

Not only does the amount of tax rate influence economic growth, but also, the effect of the quality of the tax law system cannot be underestimated. The existence of numerous preferences, tax reduction and release creates favourable

1 Rybarski, R. *Treasury science*, Warsaw 1933, p. 18–19.

situation for investing tax subject in the category of the most privileged and at the same time creates a possibility of evasion of the tax liability by dishonest taxpayers. The complex tax system is little transparent even for entrepreneurs, who are not able to estimate, whether it is advantageous for them or not. While deciding on depositing their capital, simultaneously they must take it for granted that considerable part of expenses for the investment service will be spent on its legal and tax service. In extreme situations, the investments are not performed for economic reasons, but only to gain tax benefits.[2]

Therefore, the country should aim at creating such tax system which will be relatively simple, transparent, thus it will encourage to pay taxes. At the same time, the system of controlling entrepreneurs in the scope of meeting tax liabilities by them, should not be repressive, so that not to create an encouragement to tax escape. This change postulated for a long time before, which was expected to improve the conditions of development of Polish enterprises, and thanks to that contribute to the increase of dynamics of economic growth, was undoubtedly long-awaited by entrepreneurs amendment to the act of 2nd July 2004 on Freedom of Economic Activity (consolidated text: Journal of Laws, 2007, No 155, Item 1095, as amended), (a.f.e.a.).

3. Amendment to the regulations concerning control of entrepreneurs

Amended regulations of chapter 5 a.f.e.a., standardising the control principles of entrepreneurs, have been in effect since 7th March 2009. Originally the amendment under consideration was supposed to improve the conditions of enterprise development, not only through simplification of regulations concerning conducting business activities but also through effective protection of rights of entrepreneurs during control. Besides it was supposed both to enable the public authority to eliminate pathology in economy effectively and efficiently, and control the so called 'the gray zone' which are subjects not registering conducted economic activity and not paying applicable taxes.

The effect of the amendment is fundamental modification of the control principles of entrepreneurs. In accordance with the standard art. 77 act 1 a.f.e.a. it is currently executed on terms defined in a.m. act, which has superior

2 Hall, E. R., Rabushka, A. *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford (USA) 1995, p. 2–4.

nature over other legal acts regulating the procedure of control. It means that, in the scope of tax control pursuant to art. 77 act 2 and 3 a.f.e.a., the act of 29th August 1997 – Tax Ordinance Act (consolidated text: Journal of Law of 2005, No 8, Item 60, as amended) are applied only in parts not resolved otherwise in a.f.e.a. The discussed amendment is of such force and significance that it meant i.a. the necessity of changing 62 other acts.

4. Objection as a new competence of entrepreneurs

One of the fundamental changes in the former control principles for taxpayers (i.a. payers, collectors, and legal successors),[3] who attained the status of entrepreneurs, was obtaining by them a competence to raise an objection against taking and executing control activities by inspection authority. Despite numerous concerns of Ministry of Finance representatives that bringing an objection in the form written in the amendment a.f.e.a. will cause paralyse of tax controls, it did not happen. In year 2009, throughout the term of amended regulations of a.f.e.a. tax investigation body initiated 3.432 tax controls.[4] In their course, taxpayers brought 12 objections against taking and executing control activities by authority, none of which was recognised as legitimate. Furthermore, in the above mentioned period 33 'letters entitled objections' were raised, which did not meet prerequisites of recognising them to be objections contributed under art. 84c. of a.f.e.a., for example they were raised in control procedures, in which provisions of a.f.e.a. are not applicable.[5]

In the case of tax controls conducted by tax authority, in 2009 Internal Revenue Office conducted 130,599 of them, and taxpayers brought 19 objections. Accepting the position of entrepreneurs tax authority issued 5 decisions about abandoning control activities, and not sharing the objections of entrepreneurs – 14 decisions about continuing control duties. 13 objections were raised against decisions of continuing control activities. In two cases tax

3 Popławski, M. *Commentary to art. 282c – sec. of 29th August 1997 – General Tax Regulations Act. Commentary*, Warsaw 2009

4 Data of the number of controls include all tax controls conducted against taxpayers without separate discrimination of the number of tax controls conducted against entrepreneurs, since the Ministry of Finance does not keep such detailed statistics.

5 Zalewski, D., Melezini, A. *The specificity of entrepreneurs' tax control under the rules of amendment to the act on Freedom of Economic Activity,* supplement to Tax Review (Przegląd Podatkowy), no 4/2010, p. 17.

authority of the second instance shared the objections of entrepreneurs and adjudicated on abandoning control activities.

From the above statistics it appears that, if eventually entrepreneurs try to apply the new institution, mostly they do not use provisions properly, thus their applications in the issue are not taken into consideration by fiscal authorities. Many controversies connected with the subject and validity of raising an objection ended in administrative courts. The analysis of the decisions pronounced on the background leads to a conclusion that regulation concerning objections is not transparent and provokes numerous doubts of both entrepreneurs and fiscal authorities as well as administrative courts. In effect, case law is not uniform, especially on settling the so called quasi objections.[6] Basing on the sentences of administrative courts, we can find as many as six different methods of settling objections, not meeting formal prerequisites of raising them as defined in a.f.e.a.

5. Formal requirements of raising an objection

Pursuant to art. 84c of a.f.e.a. an entrepreneur is entitled to raise an objection (with the meaning of art. 4 in connection with art. 2 of a.f.e.a.). In art. 84c of a.f.e.a. legislator provides a closed list of provisions, infringement of them by control authority may result in raising an objection. Additionally, legislator provides in art. 84d of a.f.e.a. situations, in which raising an objection is unacceptable.

According to the norm of art. 84c sec. 2 in connection with sec. 3 of a.f.e.a., objection shall be set down in writing, together with justification and then appeal to authority which takes and executes this control. In order to obtain results of objection provided for by law, in the form of withholding control activities as well as withholding running of the control, it is not enough to raise an objection to authority which takes and executes the control. Pursuant to the instructions of art. 84c. sec. 2 of a.f.e.a. it is also necessary to inform the controlling person in a written form about raising an objection. The act does not mention, apart from the written condition, any other formal requirements

6 The author uses this term to define objections raised by entrepreneurs which do not meet the requirements specified in art. 84c a.f.e.a.

of the notification, especially it does not impose obligation on the entrepreneur to submit a copy or a duplicate of the objection to the controlling person.

Pursuant to regulation in art. 57 of Code of Administrative Procedure (c.a.p.), there is three day time limit to raise an objection not recognising the day in which the control was initiated. Pursuant to the contents of art. 284 § 1 of general tax law, initiating tax control proceedings follow, as a matter of principle after delivering authorization in writing to conduct control as well as show identity card to the controlled person or his designee in the scope of tax control. The time limit to submit an objection is counted from the following day, after the day of initiating the control.

6. The procedure of considering an objection

Pursuant to art. 84c sec. 9 of a.f.e.a., internal revenue authority within three working days from the date of receiving objection, considers the objection and issues a decision either about abandoning control activities (recognises the legitimacy of the objection) or about continuing control activities (according to the authority the objection is not legitimate).

An appeal against the decision issued by inspection authority is the subject of complaint to higher instance authority (art. 127§ 2 c.a.p., in connection with art. 144 c.a.p. and art. 84c sec. 16 a.f.e.a.). In case of conducting tax control in the name of the head of tax office, proper authority of the second instance will be the head of tax chamber. In case of control conducted by tax inspection authority, competent to hear the objection is the General Inspectorate of Fiscal Control (GIFC).

Pursuant to the contents of art. 84c. sec. 10 a.f.e.a., an objection should be raised within three days from the day of delivering the decision of control organ to the entrepreneur. The decision of the higher instance authority is issued within 7 days from the date of submitting a complaint.

The date of receiving an objection by authority should be considered as the date of raising an objection by entrepreneur. Such application is legitimate for three reasons. Assuming that the term is counted from the date of sending a letter in a postal center, it could lead to situations, in which authority would not have ability to keep the due date because of the fact that authority received the letter after expiration of the time period referred to hereinabove. In the second place, due to the fact that according to art. 61 § 3 c.a.p., initiating

of proceedings upon the request occurs on the day of delivering the claim to the public administration authority. Thirdly, other specifications of counting the term would make the authority unable to estimate whether the objection was practically raised, whereas pursuant to art. 84c. sec. 5 of a.f.e.a. a notice of raising an objection may result in withholding control activities. Assuming the date of raising objection to be the date of sending it, withholding control activities would last longer than the time allowed for considering objection. It would therefore be disadvantageous not only for control authority but also entrepreneurs because of extending the duration of control.

7. The practice of recognizing quasi objections

In the practice of the activity of treasury authorities there is doubt concerning the issue of how to consider an objection which is inadmissible as a result of the lack of a formal legal basis – the so-called quasi-objection. This concerns situations in which an entrepreneur accuses the authority of a violation of a procedure of a kind which is not mentioned, as the basis for raising an objection in art. 84c par. 1 of a.f.e.a., or is mentioned as an exception in Article 84d of a.f.e.a., which results in the inadmissibility of an objection.

As a result of the fact that the procedure for deciding a quasi objection made in this way is not regulated by a.f.e.a., it is necessary, by solving this problem through systemic interpretation, to adopt a method of deciding such inadmissible protests, taking into consideration the aim of introducing the regulation and the effects caused by the decision in the sphere of the taxpayer's rights. The hitherto prevailing practice of the activity of supervisory bodies shows that a uniform method has not been elaborated. As a result, quasi-objections have been decided in a variety of ways, which has led to a situation in which the entrepreneurs themselves not only have doubts as to the proper way to sue the decisions of organs of first instance, but also have a varied scope of rights in this subject depending on the organ which supervises the entrepreneur.

Due to the above, the solution of the problem would be coherence of the administrative court activities which by jurisdiction can make interpretation of litigious regulations and create coherent jurisdiction line and as a result contribute to standardization of proceedings of fiscal authorities. In practice, courts issue divergent decisions concerning contentious matters. Analyzing

both decisions of fiscal authorities and the judicature of administrative courts concerning considering quasi objections raised with violation of regulations of a.f.e.a. there can be found as many as six different ways to settle them.

An objection raised and based on a prerequisite not mentioned in art. 84c (it usually refers to a situation when an entrepreneur raises a quasi objection before initiating tax control or after its end, during tax proceedings) or based on a prerequisite from art. 84d, it should be solved by issuing a decision which is not the subject of complaint 'About refusal to consider a letter entitled objection'.[7] The ground for issuing the subject decision is then art. 216 t.o.a. In the situation when the objection is not raised pursuant to regulations a.f.e.a., the authority is not obliged to use a.p.c. to take it into consideration. It will be proper to use, as the basis to decide, the fiscal law because proceedings are conducted only and solely pursuant to the subject act. Pursuant to art. 237 t.o.a. the party can appeal against the decision which is not the subject of complaint. There will be a control of the decision issued in such a way and evaluation of the grounds of the notice made by the entrepreneur.

8. Conclusion

It follows from the foregoing, high diversity of proceedings of bodies and voivodeship administrative courts in the scope of ways of considering objections raised at variance with art. 84c a.f.e.a. Changing this diverse practice could influence jurisdiction of SAC that would regulate mode of considering quasi objections and point out coherent procedure in these matters. The popularity of this means of appeal will certainly increase since it is an effective way of protecting rights of a controlled entrepreneur.

Dariusz Zalewski
Ul. Końcowa 3
15-697 Białystok
Poland

7 Zalewski, D. Kontrola podatkowa przedsiębiorcy. Procedura wstrzymania czynności kontrolnych. *Monitor Podatkowy* nr 2/2010, p. 31.

РОЛЬ ЕВРОПЕЙСКОГО СУДА ПО ПРАВАМ ЧЕЛОВЕКА В ФОРМИРОВАНИИ ПРИНЦИПА БАЛАНСА ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ГОСУДАРСТВА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

THE ROLE OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS IN THE FORMING OF THE PRINCIPLE OF BALANCE OF PUBLIC AND PRIVAT INTERESTS IN THE TAX LAW OF THE RUSSIAN FEDERATION

Valeria Zamulko, post-graduate student

Аннотация: Статья посвящена принципу баланса интересов налогоплательщика и государства в налоговом праве Российской Федерации.

Ключевые слова: баланс публичных и частных интересов, Европейский суд по правам человека.

Abstract: This paper deals with principle balance public and privet interests in tax law of the Russian Federation.

Keywords: public interests, private interests, European Court of Human Rights.

Европейский суд по правам человека является международным судебным органом, созданным после Второй мировой войны с целью оформления дополнительной возможности защищать свои права любым физическим и юридическим лицам из европейского государства, присоединившегося к Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950г., а также Протоколом к этой Конвенции.

Российская Федерация на пути интеграции в Европейское правовое пространство присоединилась к данной Конвенции с 5 мая 1998г.

Данное обстоятельство породило определенные последствия для правовой системы Российской Федерации.

Во-первых, можно говорить о том, что данная конвенция является уникальным источником национальной правовой системы. Ее нормы обеспечены самым эффективным механизмом имплементации, предусматривающим возможность обращения в Европейский суд по правам человека с жалобами (петициями) по поводу нарушения тех или иных прав, защищаемых Конвенцией.

Данный механизм непосредственно служит дополнительной наднациональной гарантией защиты прав человека и полностью корреспондирует с частью 3 статьи 46 Конституции Российской Федерации «каждый вправе в соответствии с международными договорами Российской Федерации обращаться в межгосударственные органы по защите прав и свобод человека, если исчерпаны все имеющиеся внутригосударственные средства правовой защиты».

Во-вторых, нормы Конвенции постоянно «подписываются» решениями Европейского суда по правам человека, обретая посредством данной практики Суда новые грани.

Так, практика Европейского суда по правам человека оказывает существенное, а порой и беспрецедентное по степени воздействия на законодательство и правоприменительную деятельность европейских стран- участниц Конвенции.

Однако при исследовании юридической природы и прецедентного характера решений ЕСПЧ можно говорить о том, что термин и понятие «прецедент» не однозначны сами по себе и практически используются далеко не в одном и том же смысле.

В системе англосаксонского, отчасти и романно-германского права, несмотря на «строго установленное», сложившееся в течение ряда столетий представлений о прецеденте «в прямом смысле» как об «обязательности решения высших судебных инстанций, рассматривающих сходные дела», в отношении содержания и формы выражения прецедента существует, по выражению исследователей, «плюрализм мнений», сущность которого заключается в отсутствии и неприемлемости только одного «монолитного» подхода как к самой концепции прецедента, так и к его содержательной части под названием stare decisus.[1]

1 Summers R. Precedent in United States (NY State) // D / MacCormick and R. Summers (eds).

Так, по мнению сторонников плюралистического подхода к пониманию и использованию судебных решений, именуемых прецедентом, существует различные модели его восприятия и применения.

«Так «модель частной аналогии» – model of particular analogy заключается в том, что «каждое судебное решение рассматривается не иначе как лишь показательный пример правильного и разумного рассмотрения дела на основе всех имеющихся в распоряжении суда фактов». Судебное решение в данном случае именуемое прецедентом, независимо от того, какой бы высокой судебной инстанцией оно не порождалось, выступает только в качестве «полезного примера или руководства» при последующем рассмотрении аналогичных дел.

Вторая модель, называемая «нормоустанавливающая модель»- rule-stating model- состоит в том, что судебное решение, именуемые прецедентом, воспринимаются как акты, содержащие в себе определенные правила- ratio decidenti, которые нижестоящим судам следует применять при рассмотрении аналогичных дел.

Смысл третье модели именуемой « моделью, содержащей в себе используемые в качестве примера принципы» – principle-exampling model- сводится к тому, что судебные решения, рассматриваемые как прецеденты, воспринимаются «в своем собственном контексте» в виде актов, которые опираются на определенный правовой принцип или принципы, создают или поддерживают их и могут быть использованы при рассмотрении аналогичных дел в будущем, а также для дальнейшего развития и совершенствования правовой системы».[2]

Что касается Российской Федерации, то в 1998г. Российская Федерация признала «ipso facto и без специального соглашения юрисдикцию Европейского суда по правам человека обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней в случаях предполагаемого нарушения Российской Федерации положений этих договорных актов, когда предполагаемое нарушение имело место после их вступления в действие в отношении Российской Федерации».[3]

В практическом плане это означает – признание «обязательной силы» «окончательных постановлений суда» по делам, в которых Российская Федерация является одной из сторон, и обязательности их исполнения;

Interpreting Precedents. A Comparative Study. Sydney, 1997. P. 364

2 Марченко М.Н. *Судебное правотворчество и судейское право* с. 478

3 Там же с. 479

признание такого положения, в соответствии с которым «европейское правосудие стоит над национальными судебными органами», хотя и не заменяет их; судебная практика ЕСПЧ наделяет Суд полномочиями в целях «организации истинного публичного порядка, общего для европейских демократий», в каждом случае при необходимости» уточнить объем прав и обязанностей, которые возлагаются на государство»; признание факта того, что после ратификации Конвенции российский судья «оказывается связанным задачей провозглашения права в качестве судьи по правам и свободам», а «тяжущийся имеет право ссылаться в судах на Европейскую конвенцию в том смысле, в каком она толкуется Страсбургским судом»; официальное признание инкорпорированности Конвенции как ратифицированного российским парламентом акта в правовую систему России, а также прецедентного характера решений Европейского суда.[4]

Однако, при исследовании характера юридического содержания решений ЕСПЧ – прецедентов, в качестве каковых выступают его акты толкования, то статья 34 Конвенция «эффективно закрепляет в качестве миссии Суда не формулирование абстрактных постановлений», т.е. не создание общих «абстрактных» норм, а «применение Конвенции к конкретным обстоятельствам дела».

Кроме того, «суд не имеет компетенции абстрактно высказываться о соответствии национального закона или практики Конвенции», а «должен ограничится рассмотрением вопросов, возникающих в конкретном случае, который он рассматривает».[5]

Из вышесказанного следует то, что если Конвенция и судебная практика ограничивают Суд относительно формирования общих норм и «абстрактного высказывания» по поводу соответствия национального законодательства и судебной практики Конвенции. Это также означает то, что Суд лишен возможности не только в процессе правоприменения, но и в процессе толкования Конвенции и Протоколов к ней принимать акты, которые содержали в себе четко сформированные правила, и которые можно было бы рассматривать в виде прецедентов,

4 Европейский суд по правам человека. Избранные постановления и решения 2001. Микеле де Сильвиа с. 21

5 Европейский суд по правам человека. Избранные постановления и решения 2001. Микеле де Сильвиа с. 21

относящие к вышеуказанной модели восприятия прецедентов «нормоустанавливающих актов».

При этом надо также отметить, что, не имея в своем содержании общих норм, акты толкования по мере их накопления создают определенную, направляющую судебную практику по определенному пути, тенденцию, развивают и конкретизируют общие принципы, лежащие в основе постановлений Суда.

Таким образом, можно говорить о том, что акты толкования ЕСПЧ относятся к прецедентам, воспринимаемым в качестве актов, которые опираются, создают, закладывают основы, развивают и используют те или иные принципы.

Именно о таких решениях Европейского суда по правам человека можно говорить как об актах, имеющих прецедентный характер, обладающих соответствующей ему юридической природой и силой и рассматриваемых в качестве составной части правовой системы Российской Федерации.

Что касается использования правовых позиций Европейского суда по правам человека по налоговым спорам в Российской правоприменительной практике, хотелось бы остановиться на формировании Европейским судом принципа баланса публичных и частных интересов.

Данный принцип имеет весьма важное значение для налогового права России, отрасли публичных правоотношений.

Значение данного принципа для публичных правоотношений раскрывается, прежде всего, через призму понятия «интереса».

«Интерес» – это многоаспектная категория. Она заключает в себе сложный характер связей, источник которых кроется как во внутренней природе индивида, так и в социальных закономерностях.[6]

Согласно высказыванию А.Н. Леонтьева «потребность, обуславливающая интерес, всегда предметна. В окружающем человека мире существует предмет, который способен ее удовлетворить».[7]

Экстраполируя приведенное утверждение на социальную сферу бытия человека, можно выстроить логическую цепочку: интерес- это осознанная необходимость удовлетворения потребности. Потребность можно удовлетворять определенным, конкретным предметом, который в

6 См. Субочев В.В. Законные интересы / В.В. Субочев; под ред. А.В. Малько. – М.: *Норма*, 2008-496 с. стр. 7

7 См. Леонтьев А.Н. Деятельность. Сознание. Личность. М., 1977. стр. 190

рассматриваемом случае целесообразнее назвать благом. Данное благо для удовлетворения своей потребности ищут: человек, реализуя интересы; общество- в стремлении не только позаботиться о своих членах, но и организованно существовать в виде единого организма; государство- пытаясь соответствующим образом упорядочить существующие социальные связи.

Таким образом, интерес, будучи субъективным, по сути, направляет своего носителя на поиск конкретного в каждом определенном случае блага для удовлетворения возникшей потребности.[8]

При этом следует понимать, что потребности у каждого из перечисленных носителей (личности, общества, государства) сугубо «свои», а значит, сугубо специфическим является и благо, их удовлетворяющее.

Интерес, будучи осознанной необходимостью поиска блага для удовлетворения потребности, сам по себе потребность не удовлетворяет. Интерес является побудителем к определенным действиям, но потребность способно удовлетворить именно благо, ради получения которого субъект и вступает в различные социальные связи (это полностью подтверждает тезис о том, что интерес реализуется в рамках определенных общественных отношений, что он и выражает их специфику).[9]

Вполне очевидно, что благо для индивида в большинстве случаев – одно, для общества- нечто другое, для государства- третье.

Таким образом, соблюдение баланса публичных и частных интересов является необходимым условием для существования, функционирования и развития общества в целом, в чем и выражается сущность данного принципа.

Европейский суд по правам человека в решении от 26 апреля 1979 года по делу «Санди Таймс» против Соединенного Королевства отметил, что признаками законности действий публичной власти являются три условия – было ли вмешательство публичной власти в права лица предусмотрено законом; преследовало ли оно цель или цели, которые являются правомерными; было ли оно необходимым в демократическом обществе для достижения указанной цели или целей. Данные критерии, сформулированные Судом ориентируют на соразмерность публично- правового вмешательства для достижения законной цели, и

8 См. Субочев В.В. Законные интересы/ В.В. Субочев; под ред. А.В. Малько. – М.: *Норма*, 2008-496с. стр. 8

9 Шайкенов Н.А. Правовое обеспечение интересов личности. 1990г.

выступают в качестве составных частей принципа баланса публичных и частных интересов.

Другим характерным примером подхода Европейского суда по правам человека к проблеме соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов при рассмотрении налоговых споров можно рассмотреть дело Газус Досьер унд Фордетекник ГмбХ против Нидерландов 1995г.

Фабула дела заключается в том, что германская компания поставляла товар голландской компании на условии сохранения за собой титула на товар (бетономешалка) до поступления платежа. До того как платеж поступил поставщику товар был арестован голландскими налоговыми властями в уплату задолженности по налогам, числившейся за голландским получателем товара. Германский поставщик утверждал, что арест товара голландскими властями представлял собой нарушение права собственности по статье 1 Протокола №1. Суд постановил, что арест бетономешалки был частью системы мер государства по обеспечению сбора налогов и, следовательно, должен быть рассмотрен с точки зрения третьей нормы статьи 1, которая дает право договаривающимся государствам «обеспечить уплату налогов или других сборов ли штрафов». Суд также подчеркнул, что государство располагает усмотрением в широких рамках, пока оно «не лишено разумных оснований». Суд процитировал свое решение по делу Спорронг и Лоннрот против Швеции и указал на требование справедливого равновесия и соразмерности. Применяя данные принципы, Суд установил, что арест бетономешалки не противоречил статьи 1 Протокола 1. В частности, суд принял во внимание, что компания «Газус» участвовала в коммерческом предприятии, которое по своему характеру включало коммерческий риск. Включение пункта о сохранности права на собственность представляло собой обеспечение против требований кредиторов иных, чем налоговые власти. Несмотря на то, что данное дело было проиграно налогоплательщиком, ценность его состоит в том, что в данном случае Европейский суд по правам человека впервые сформулировал принцип применимости положений статьи 1 Протокола 1 к налоговому спору, проиллюстрировал единый подход суда в применении принципа справедливого равновесия между требованиями интересов общества и требованиями защиты интересов налогоплательщиков.

Председателем Конституционного суда Российской Федерации В.Д. Зорькиным также было отмечено «из официального признания Россией

юрисдикции Европейского суда по правам человека обязательной по вопросам толкования и применения Конвенции и Протоколов к ней следует, что российским судам необходимо учитывать в своей деятельности прецедентную практику Европейского суда. Привлекая в качестве доводов правовую позицию Европейского суда по правам человека, Конституционный суд Российской Федерации проявляет стремление тесно увязать свою позицию с позицией этого суда, принимая решения, которые не просто соответствуют, но опираются на практику Европейского суда по правам человека».[10]

В Информационном письме ВАС РФ о 20.12.1999г. №С1-7/СМП-1341, суд ориентирует участников правоотношений на соблюдение принципа баланса публичных и частных интересов – « Европейский суд по правам человека при решении вопроса о защите имущественных прав оценивает насколько взвешенно разрешает акт, принятый национальным судом, вопрос о защите прав частного лица и интересов общества. Европейский суд допускает, что государство может в исключительных случаях ограничивать частные имущественные права во имя поддержания публичного общественного порядка. Такие ограничения не должны носить фискального характера».

В последующем, принцип баланса публичных и частных интересов нашел свое непосредственное отражение также в Определениях Конституционного суда Российской Федерации от 08.02.2007г. №381-О, от 01.03.2010г. №320-О-О, от 08.04.2010г. №468-О-О в которых суд приходит к выводу о том, что «положения пункта 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации, наделяющие налоговые органы полномочиями самостоятельно, т.е. без соответствующего заявления и согласия налогоплательщика, производить зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по другим налогам не может рассматриваться как нарушающее справедливый баланс публичных и частных отношений, поскольку позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует скорейшему исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога».

В Определениях Высшего Арбитражного суда Российской Федерации

10 Из выступления В.Д. Зорькина на официальном открытии нового судебного года в ЕСПЧ «За правовой диалог между Европейским Судом и европейскими конституционными судами» Страсбург, 21.01.2005

от 31.08.2009г. №ВАС-10831/09, от 18.02.2010г. №ВАС-13106/07, от 17.03.2010г. №ВАС-2722/10, от 04.06.2010г. №ВАС-7131/10 судом были сделаны аналогичные выводы.

На основании проведенного анализа правовой природы решений Европейского суда по правам человека, практики применения данных решений в области налогового права, а именно в практике формирования принципа баланса публичных и частных интересов, можно сделать вывод о том, что данные решения Европейского суда по правам человека способны выступать как мощная правообразующая сила.

Представляется, что каждое решение Европейского суда по правам человека должно постоянно находится в поле зрения и законодателей и правоприменителей, позволяющее избежать либо минимизировать злоупотребление правом со стороны участников налоговых правоотношений.

Valeria Zamulko
Gagarina street 41,
Voronezh city,
Russian Federation

THE FISCAL EFFICIENCY OF SIMPLIFIED FORMS OF TAXATION ON INCOMES GENERATED BY NATURAL PERSONS IN POLAND

mgr Robert Zieliński

Abstract: Since the beginning of their existence, taxes have been a vehicle for financing the tasks performed by public authorities. Representatives of the neoliberal theory, such as R. Stourm and F.A. Hayek, have even asserted that performance of this fiscal function is the only purpose of taxation.[1] The aim of this study is to determine whether the Polish fiscal system of the normative construction of simplified forms of taxation on incomes generated by natural persons that obtain revenues from business activities, such as the lump-sum income tax on registered revenues and the fixed-amount tax, favours the accomplishment of fiscal aims.

Keywords: fixed-amount tax, lump-sum income tax on registered revenues, fiscal efficiency.

Introduction

The functions served by taxes are objective, but they also change with political, social and economic transformations.[2] The economic sciences perceive taxation as a tool for performing fiscal tasks with the key aim of funding the budgets of public authorities that are essential to financing the tasks performed by these entities. Currently, taxes are also used for purposes other than fiscal

1 Cf. Sokołowski, J. *Zarządzanie przez podatki (Management Through Taxes),* Warsaw 1995, p. 23.

2 Głuchowski, J., Patyk, J. *Zarys polskiego prawa podatkowego (Polish Tax Law – Outlines),* Warsaw 2009, p. 14.

aims, including most notably redistribution and simulation.[3] Some studies have asserted that taxes also perform an information and control function.[4]

However, the oldest and the most important function fulfilled by taxes is the fiscal one. This function results from the essence of the tax itself as a basic monetary benefit whose main aim is a fiscal one involving the provision of essential funds to the State or the local self-government.[5] This function is fulfilled by providing public entities with funds essential to performing public tasks.[6]

Studies have also asserted that the fiscal function can be performed properly only if taxes are efficient and flexible. This means that, on one hand, taxes should ensure sufficient budget revenues but, on the other hand, that they should relatively quickly respond to changing economic and social processes such that tax revenues increase with economic development and the growth of the national income and diminish during economic deceleration. The fiscal efficiency of a specific tax title is affected by a number of factors, such as the tax's subjective and objective scope, its rates, and whether it is compulsory or optional.

The construction of simplified forms of taxation on incomes generated by natural persons who obtain revenues from non-agricultural business activity in Poland

Currently, the Polish tax system encompasses two simplified forms of taxation on incomes generated by natural persons that conduct business activities: the fixed-amount tax and the lump-sum income tax on registered revenues (hereafter, "lump-sum tax").[7] Principles of applying these forms of taxations

3 The redistribution function of taxes means that taxes are applied as vehicles and tools for tailoring the distribution of incomes and assets between taxpayers and the State or self-government. The stimulating function of taxes is aimed at affecting, through the proper form of the tax structure, decisions made by taxpayers and their directions of actions.

4 The information and control function conveys to public authorities information on existing economic and social phenomena; the course of production processes, division and exchange; and specific tendencies in the economy.

5 Cf. Wójtowicz, W. *Zarys polskiego prawa podatkowego (Polish Tax Law – Outlines)*, Bydgoszcz 1995, p. 60.

6 Cf. Ruśkowski, E., Etel, L., Stankiewicz, J. *Prawo podatkowe (Tax Law)*, Białystok 1994, p. 26.

7 The third simplified form of taxation on incomes generated by natural persons is the lump-sum income tax on revenues generated by persons in the clergy, but this form of taxation

are specified in the Act of 20 November 1998 on Lump-Sum Income Tax on Certain Revenues Obtained by Natural Persons.[8]

The fixed-amount tax is the classic form of simplified taxation on incomes generated by natural persons. The income tax amount paid in this form does not depend on the amount of revenues or incomes generated by taxpayers, so it is known in advance, at the beginning of the fiscal year. This form of taxation refers to natural persons, including natural persons conducting business activity in the form of a civil law partnership, provided that they observe several terms and conditions:

1. they lodge a petition for this form of taxation;[9]
2. they state in the lodged petition that they conduct business activity covered by the fixed-amount tax;[10]
3. in conducting their business activity, they do not use the services of individuals other than the ones employed under the employment contract, nor do they use the services of other enterprises and plants, unless those services are specialist services;
4. they do not conduct other non-agricultural business activities;[11]
5. they do not manufacture goods on which the excise duty is levied under separate regulations;
6. they conduct business activities in Poland;

does not apply to natural persons conducting business activity. This tax is levied on revenues of persons in the clergy, in particular the so-called *iura stolae* (that is, fees for baptisms, marriages, funerals and the like), as well as charitable giving for the celebration of mass.

8 Dz. U. [Journal of Laws] No 144, item 930, as amended, hereinafter referred to as "the Act".

9 This petition is lodged with a competent head of the tax office by 20 January of a given fiscal year. If a taxpayer commences business activity within the fiscal year, the time limit for lodging this petition expires prior to the day of its commencement. If the taxpayer's business activity is conducted in the form of a civil law partnership, the petition for applying the fixed-amount tax is lodged by one of the partners.

10 The fixed-amount tax currently refers to over 100 business activities, such as production and service activities; retail trade of food products, beverages, tobacco products and flowers; retail trade of non-food products; catering; car parks; and some free professions listed in the Act, such as services of doctors, dentists, nurses and veterinarians. The fixed-amount tax may also be paid by farmers, provided that they run farms and render such services as renting room and cottages to tourists or transporting milk to milk-collection centres. This topic is widely discussed in Schedule 3 of the Act.

11 Excluding business activity in respect to electricity production in hydropower plants, wind power stations with an output power of up to 5,000 kilowatts, and biogas production revenues, all of which are taxed on a general basis.

7. they comply with the limits of wage workers adopted in the Act for individual kinds of business activities;[12] and
8. the taxpayer's spouse does not conduct the same business activity as the taxpayer.

The amount of the income tax paid in the form of the fixed-amount tax is listed in the table attached to the Act.[13] Tax rates in the fixed-amount tax are expressed in amounts. They are affected by the so-called external characteristics of a given business activity, such as the number of wage workers employed, the kind of business activity, and the number of residents at the place where the taxpayer conducts his/her business activity. The amount of the final tax due is established by a head of the tax office and is made separately for each fiscal year.[14]

Taxpayers who pay the fixed-amount tax do not have any tax credits, which are amounts deducted from the tax base or tax owed, but the amount of the tax paid may sometimes change when there are reductions in the rates of the fixed-amount tax specified by the laws. These reductions can be applied by virtue of the age of the taxpayer, his or her disability, full-time employment of the taxpayer under an employment contract at another company, and employment of disabled employees by the taxpayer, as well as when the scope of the business activity pursued by the taxpayer shows that the tax rate specified in the Act would be unreasonably high. In some cases the law also provides for increases in the amount of the fixed-amount tax, such as when the business activity pursued by the taxpayer deviates from the average size so much that the rate specified in the Act would be too low, when the taxpayer employs adult family members to conduct his or her business activity, and when

12 Pursuant to the provisions of the Act, in some business activities taxpayers are entitled to employ a maximum of three or five wage workers, although in some cases taxpayers are completely deprived of the right to employ wage workers (for instance, in case of rendering water-divining services). In establishing permissible employment limits for wage workers, the legislature also lists individuals who are not covered by employment limits specified by the laws, such as members of the taxpayer's family who share the household with him or her and individuals employed to learn the profession or to learn how to perform a specific job.

13 Cf. Schedule 3 of the Act.

14 Amounts of the fixed-amount tax may also be affected by numerous factors, such as the number of car park spaces (for car park services), the number of devices owned (e.g., the number of cars at the racing track or the number of seats at the roundabout (forentertainment services), and the number of hours allotted to services rendered monthly for conducting free professions specified in the Act.

the taxpayer terminates an employment contract with a person registered as long-term unemployed or a graduate prior to the date specified in the Act.

The fixed-amount form of taxation is characterized by the fact that taxpayers do not have to maintain a register of business operations; they are obliged only to issue, upon the customer's request, bills and invoices for the sale of products and goods and the provision of services and to store copies of these invoices for five fiscal years. If the taxpayer employs wage workers, he or she is also obliged to maintain and store the employment register and employee payroll register when the taxpayer remunerates his or her employees.[15]

The income tax in the form of the fixed-amount tax is paid, without prior call, for each month in which the business activity is conducted into the bank account of the tax office within 7 days of the beginning of each month for the preceding month and by 28 December for December. Taxpayers are not obliged to submit tax returns for the full fiscal year unless, during the fiscal year, they reduced the tax due for a given month by the amount of contributions made to the general health insurance scheme. In this case, taxpayers are required to specify these contributions in a relevant statement by 31 January of the following fiscal year.

The other simplified form of taxation on incomes obtained by natural persons pursuing business activity is **the lump-sum tax**. This form of taxation pertains to natural persons who generate revenues from non-agricultural business activity, including business activity conducted in the form of civil law partnerships or general partnerships of natural persons. The right to this form of taxation may be enjoyed by taxpayers, provided that they have lodged with a tax office a petition for using this form of taxation and that, in the preceding fiscal year, they failed to exceed the income threshold (presently EUR 150,000[16]). However, this restriction refers only to taxpayers who conducted business activities in the preceding fiscal year. On 1 January 2005, the right to use the lump-sum form of tax was also granted to taxpayers who generate revenues under rental, sub-rental, lease, sub-lease and other agreements of

15 The method of maintaining the employment register is specified in the Ordinance of the Minister of Finance of 17 December 2002 on Employment Register, Dz.U. [Journal of Laws], No. 219, item 1838. The method of maintaining the employee payroll register is specified in the Ordinance of 17 December 2002 on Employee Payroll Register, Dz.U. [Journal of Laws] No. 219, item 1839.

16 Where business activity is pursued in the form of a civil law partnership or a general partnership, all incomes generated by partners of the partnership from business activity cannot exceed this amount.

a similar nature, unless these agreements are considered by taxpayers to be part of a non-agricultural business activity and constitute a separate source of revenue.

Even when these conditions are fulfilled, the lump-sum tax cannot be used by taxpayers who, for example, generate revenues from operating pharmacies, pawnshops, exchange offices, or who conduct business activities in trading parts and accessories for mechanical vehicles, render financial agency services, manufacture goods on which the excise duty is levied (except for electricity from renewable energy sources), or render such services as recruitment of employees, advertising, and detective or security services.

The tax base for the lump-sum tax is the business's revenue, reduced by relevant tax deductions.[17] In order to justify the amount of revenue, taxpayers are obliged to keep revenue accounts separately for each fiscal year.[18] Tax rates for the lump-sum tax, unlike the fixed-amount tax, are expressed in percentage terms. These rates are affected by the kind of business activity conducted by the tax payer: the 20 % highest tax rate is levied on revenues from practicing freelance professionals listed in the Act (e.g., doctors, dentists, paramedics, translators, interpreters, nurses or midwives). A 17 % tax rate is levied on revenues from some service business activities (e.g., car rental agencies, hotels, wholesale agencies). An 8.5 % tax rate applies to revenues from rentals, sub-rentals, leases or other similar agreements, as well as to revenues from service business activities specified in the Act, such as catering that includes selling alcoholic beverages with a minimum alcohol content of 1.5 %. The lowest tax rates – 5.5 % and 3 % – apply to revenues from manufacturing and construction activities and revenues from trading activities and catering services, respectively.

The tax determined under these tax rates is subsequently reduced by deductions specified in the Act.[19] The tax due for a given period is paid into the bank account of a tax office by no later than the 20th day of the month

17 The revenue generated by a taxpayer is reduced by the loss incurred, social insurance contributions, rehabilitation expenses, Internet expenses, and donations granted by the taxpayer within the limits specified by the laws.

18 Cf. the Ordinance of the Ministry of Finance of 17 December 2002 on Revenue Accounts and Fixed Asset and Intangible Asset Accounts, Dz.U. [Journal of Laws] No. 219, item 1836, as amended.

19 The following amounts are deducted from the tax: contributions to the general health insurance scheme equal to 7.75 % of this contribution base, and donations granted to public benefit organizations in an amount not exceeding 1 % of the tax due.

following the preceding month, and the tax due for December is paid by 31 January, the time limit specified for submitting the annual tax return, which lists revenues generated in a given year, deductions made, and the amount of the lump-sum due.

Fiscal efficiency of the lump-sum tax and of the fixed-amount tax in the years 2003–2009

Taxes levied on incomes of natural persons, most notably persons pursuing business activities, occupy a special place in the Polish system of government levies and are presently–along with indirect taxes (VAT and excise duty) and the corporate income tax – one of the most significant sources of government revenue. According to the data of the Ministry of Finance, revenue from these taxes has been constantly rising over the ten years since 2000.[20] It appears that the increasing role played by these forms of taxation is, at least in part, a consequence of the growing level of social well being and economic prosperity. The growth in the national income results from the growing incomes of natural persons, including persons who generate revenues from the non-agricultural business activity for which they are obliged to pay the income tax.

However, this rising trend is not reflected in tax revenues collected from the simplified forms of taxation addressed here. As table 1 shows, during 2003–2009 **revenues from the fixed-amount tax decreased** by PLN 58,087,000 (around 40 %), whereas revenues to the State budget from the lump-sum tax in the years 2003–2006 remained at a level of around PLN 1.1 billion; although their fluctuations were not significant, they reached their highest level (around PLN 1.6 billion) in 2007 and subsequently declined systematically. It appears that one of the main factors responsible for lower revenues from these forms of taxation is the decreasing number of taxpayers who choose the lump-sum tax or the fixed-amount tax as forms of taxation on their business activity (cf. table 4).

20 Cf. budgetary revenues in the years 2000–2009 and the data available on the website of the Ministry of Finance in the statistics section: http://mf.gov.pl/index.php?const=3&dzial=149&wysw=5, [access: 18 May 2010].

Table 1. Tax revenues from the lump-sum tax and the fixed-amount tax in the years 2003–2009 (in thousands zlotys)

Details	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Lump-sum tax*	1,157,674	1,157,198	1,195,828	1,144,305	1,642,848	1,311,968	1,077,977
Fixed-amount tax	152,422	131,342	120,529	114,827	108,137	100,119	94,335

* without revenues from rental, sub-rental and other agreements of a similar nature.
Source: Based on data from the Ministry of Finance.

In order to assess the fiscal efficiency of these forms of taxation on incomes, it is essential to determine the percentage contribution of the lump-sum tax to the income of the State budget and the percentage contribution of the fixed-amount tax to the incomes of communes (the basic unit of the local self-government in Poland). The data in table 2 shows that **revenues from the fixed-amount tax were not significant to the incomes of communes and were constantly declining during 2000–2009**. In fact, the percentage contribution of revenues from this form of taxation to incomes of communes over the period was vestigial (i.e., below 1 %), and in 2008 it was only 0.16 %! A similar tendency emerged in respect to the percentage contribution by the fixed-amount tax to the "own incomes" of communes,[21] which shrank by 62 basis points during the period, leading to the conclusion that **the fixed-amount tax was neither an effective nor a dynamic** (i.e., did not have the ability to permanently develop and cover increasing budget expenditures) **source of income for communes.**[22] One of the fundamental reasons for this emerging negative tendency appears to be the decline in total rev-

21 Own incomes are a special kind of incomes of this unit of self-government in Poland. In the doctrine they are described as including incomes from business activity pursued by local authorities and dependent units and incomes granted to local budgets from taxes, fees and charges; cf. Chojna-Duch, E. *Postawy finansów publicznych i prawa finansowego (Bases of Finances and Financial Law),* Warsaw 2010, p. 411.

22 A basis point is one one-hundredth of one percentage point.

enues from the fixed-amount tax during the period, at least in part as a result of the decreasing number of taxpayers using this form of taxation. The fixed-amount tax was implemented into the Polish tax system as a form of discounted income taxation of individuals, so the tax rates adopted for this form of taxation were low, which automatically affected the amount of revenues from this form of taxation.

Similar conclusions can be drawn from an analysis of the significance of income from the lump-sum tax brought to the state budget. Table 3 shows that **the contribution of the lump-sum tax to** the total incomes of the State budget **was slight in the period analysed**.

As for the percentage contribution by the lump-sum tax **to the tax incomes of the State budget**, the data shows that throughout most of the period, except 2006, this share was at the relatively stable level of around 0.8 %. Its considerable decline was not seen until 2008.

Similar observations result from the analysis of the percentage contribution by the lump-sum tax **to the total income** of the State budget. In the years 2003–2007, except 2006, this share was around 0.7 %, after which it declined to 0.43 % by 2009. This decline may have been caused at least in part by increases in indirect taxes; by the reduction of personal income tax rates that began in 2009 (the 19 % and 30 % rates fell to 18 %, and the 40 % rate fell to 32 %), combined with the reduction of tax thresholds from three to two; and the considerable change in the upper earnings limit of the first tax threshold (from PLN 44,490 in 2008 to PLN 85,528 in 2009). The lump-sum tax is also of marginal significant as a source of income for the State budget because of the optional character of this form of taxation.

In addition, the data specified in the last line of the table 3 shows that, in all years except 2004 and 2007, **the percentage contribution of the lump-sum tax to revenues of the State budget** from the tax on natural persons conducting business activity was systematically decreasing. Consequently, among the various forms of taxation on incomes of natural persons generated from non-agricultural business activity, the lump-sum tax is becoming a less and less significant form of taxation.

Table 2. The fixed-amount tax as a source of communes' budget income in the years 2003–2009

Details	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Share of income from the fixed-amount tax in the own incomes of the communal budget** (%)	0.95	0.70	0.59	0.51	0.41	0.33	NDA*
Share of income from the fixed-amount tax in the total incomes of the communal budget (%)	0.43	0.33	0.26	0.22	0.19	0.16	NDA

* no data available.
**without incomes of communes that are also cities with poviat rights (*poviat –the second-level unit of local self-government in Poland*).
Source: Based on data from the Ministry of Finance and small statistical yearbooks issued by the Central Statistical Office.

Table 3. The lump-sum tax as a source of income for the State budget in the years 2003–2009

Details	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Share of lump-sum tax in tax incomes of the State budget (%)	0.86	0.85	0.77	0.65	0.80	0.60	0.55**
Share of lump-sum tax in the total incomes of the State budget (%)	0.76	0.74	0.67	0.58	0.70	0.52	0.43**
Share of lump-sum tax in revenues to the State budget from the tax on natural persons conducting business activity (taxed on a general basis) (%)	15.95	17.23	14.04	10.30	12.42	7.79	NDA*

* no data available.
**data from January to November 2009.

Source: Based on data from the Ministry of Finance.

Meaningful conclusions regarding the the fiscal efficiency of the two simplified forms of forms of taxation on incomes of natural persons can also be drawn from the analysis of the structure of taxpayers. The number and structure of entities that pay the income tax in various forms affect the amount of revenues obtained from a given tax title.

Table 4. The number of taxpayers who paid the lump-sum tax and the fixed-amount tax in the years 2003–2009

Details	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Number of taxpayers who paid the lump-sum tax	616,948	576,095	552,485	548,129	539,253	547,047	542,005
Number of taxpayers who paid the fixed-amount tax	160,724	15,468	145,171	136,242	130,190	127,299	NDA*

* no data available.
Source: Based on data from the Ministry of Finance.

Table 4 shows that, throughout the period, there was a **decreasing trend in the number of taxpayers who chose these simplified forms of taxation on their incomes**. This trend is so distinct that, in all likelihood, the significance of these forms of taxation will continue to decline.

It appears that the declining number of taxpayers who use these forms of taxation on incomes **is affected by several factors**. For the lump-sum tax, these factors include the fact that tax rates are high relative to profitability obtained from business activities taxed in this form. Considering that the lump-sum tax is calculated on the basis of generated revenue, without deductions, the tax burdens that result from this form of taxation are at a higher level than the tax levied on a general basis (as per the progressive tax scale), where income constitutes the tax base. Furthermore, taxpayers who pay the lump-sum tax are not entitled to use some tax credits, such as the child tax credit, which are deducted directly from the tax owed. The decreasing number of entities

that choose this form of taxation is also a result of the reduction of tax rates in the progressive tax system and the considerable (by around 93 %) increase in the upper earnings limit of the first bracket of the progressive tax scale.

As for the fixed-amount tax, the most significant reason for diminishing taxpayer interest in this form of taxation is its limited possibilities in terms of shaping the amount of tax burden. For example, spouses cannot tax their income jointly, taxpayers cannot use tax credits, and taxpayers have been levied with the value-added tax since 2001, which means that they are obliged to register generated incomes for VAT purposes and in many cases to install a cash register. These duties complicate and increase the cost of using this form of taxation.

Summary

The simplified forms of taxation on incomes of natural persons currently binding in the Polish tax system do not make conditions favourable for achieving fiscal tax goals. The lump-sum tax and the fixed-amount tax are not suitable sources of income for State and communal budgets. This conclusion results from the steadily decreasing contribution of the lump-sum tax to the State budget and by the diminishing significance of the fixed-amount tax as a source incomes to the commune, the smallest unit of self-government in Poland. One of the most significant reasons for this situation is the distinct decrease in the number of taxpayers using these forms of taxation. In addition, the fiscal significance of these two taxes is decreasing as the non-fiscal purposes they fulfil, most notably stimulating purposes, increase they fulfil.

mgr Robert Zieliński
Akademia Leona Koźmińskiego
Kolegium Prawa
Ul. Jagiellońska 59
03-301 Warszawa
Polska