
RADIM BOHÁČ, DAŇOVÉ PŘÍJMY VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V ČESKÉ REPUBLICE

WOJCIECH MORAWSKI*

Spojrzenie na polskie opracowania naukowe, w których „wypada” zamieścić część komparatystyczną, prowadzi do oczywistego spostrzeżenia, że problematyka prawa czeskiego nie budzi zainteresowania w Polsce. Niepodzielnie panuje maniera odwoływania się do dorobku krajów Europy Zachodniej, ewentualnie USA. Na szczęście akurat na gruncie prawa finansowego, w znacznym stopniu dzięki działaniu Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej w Białymstoku, „idzie ku lepszemu”³⁷¹.

Warto w tym kontekście przyrzeć się opracowaniu, którego tytuł w języku polskim (Dochody podatkowe budżetu w Republice Czeskiej) raczej zniechęcały osoby zajmujące się prawem podatkowym. Sugeruje on bowiem analizę problemu dochodów budżetowych z punktu widzenia finansowego. Oczywiście analiza poziomu dochodów budżetowych pochodzących z różnych źródeł jest z pewnością i ciekawa i użyteczna, zwłaszcza w kontekście polskich prób zmierzenia tzw. dziury VAT, ale nie jest to problematyka ściśle rozumianego prawa podatkowego. Polski czytelnik, który spodziewałby się w recenzowanej książce takiej właśnie problematyki będzie nieco zaskoczony (tak jak był autor niniejszej recenzji), że jest to jednak opracowanie, które można zaliczyć do ściśle rozumianego prawa podatkowego. Autor w ogóle nie zajmuje się dochodami budżetowymi z punktu widzenia finansowego.

Praca składa się z 11 rozdziałów, które wyraźnie dzielą się na dwie części, które można byłoby określić jako „część ogólna” i „część szczególna”. W części ogólnej najpierw Autor dokonuje klasyfikacji dochodów budżetowych (rozdział „*Příjmy veřejných rozpočtů*”, s. 17-38). Treść tego rozdziału właściwie nie odbiega od tego, co spotkać można w polskiej literaturze. Pomysły, jak

* Wojciech Morawski, dr hab. nauk prawnych, prof. UMK, Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, e-mail: wmoraw@law.umk.pl.

³⁷¹ Patrz np. będące efektem działalności tego środowiska opracowanie: E. Ruśkowski (red.), *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białostockie Studia Prawnicze 2006, z. 1.

klasyfikować dochody budżetowe mamy niemalże identyczne jak Czesi - trudno tu coś nowego wymyślić.

Kolejny rozdział „*Ustavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění*” dotyczy konstytucyjnych podstaw prawa daninowego. To typowy rozdział komparatystyczny, niestety zorientowany na porównanie regulacji czeskich z zachodnioeuropejskimi. Na wschód od Republiki Czeskiej nie ma nawet Słowacji, o Polsce nie wspominając. Szkoda, że Autor nie odniósł się do dorobku krajów, które miały podobne do czeskich doświadczenia dziejowe. Docenić trzeba sposób omówienia regulacji zagranicznych, który warto naśladować. Autor nie odwołuje się do publikacji drukowanych, do których czytelnik z natury może mieć trudny dostęp, za to podaje pełne linki do materiałów źródłowych dostępnych w wersji elektronicznej.

Regulacja czeska okazuje się być dość podobna do polskiej. Także w Czechach mamy do czynienia z zasadą ustawowego nakładania podatków. Stosowna regulacja nie znajduje się w ściśle rozumianej Konstytucji Republiki Czeskiej, ale w art. 11 ust. 3 Karty Podstawowych Praw i Wolności. Zgodnie z tym przepisem „podatki i opłaty można nakładać jedynie na podstawie ustawy”. Prezentowane przez autora fragmenty wyroków czeskiego Trybunału Konstytucyjnego³⁷² właściwie mogłyby równie dobrze znaleźć się w wyrokach polskiego Trybunału Konstytucyjnego³⁷³.

Rozdział trzeci dotyczy elementów konstrukcyjnych podatku, opłaty „i innych podobnych świadczeń pieniężnych” (*Konstrukční prvky daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění*). Z punktu widzenia naukowego to rozdział, który tylko opisuje dość oczywiste kwestie związane z tytułową problematyką. Tytuł jest jednak zapowiedzią tego, co najciekawsze, a są nią kwestie terminologiczne. Tytuł książki nawiązuje do podatku³⁷⁴, jednak następnie Autor odnosi się także do opłat³⁷⁵, co jednak nie wystarcza, stąd dodanie owych „innych świadczeń”, które – jak można się domyślać – miałyby mieć też charakter zbliżony do podatków.

Rozdziały 4-11 (czyli część szczególna opracowania) to właśnie między innymi podejmowane przez Autora próby uporządkowania czeskiej terminologii danin publicznych. Struktura tych rozdziałów jest zbliżona – najpierw Autor prezentuje teoretyczne podejście do danego rodzaju daniny publicznej, próbując dokonać wyznaczenia granic terminologicznych, a potem dokonuje krótkiego jej opisu.

³⁷² W języku czeskim: *Ustavní soud*. W języku czeskim słowo „*ustava*” oznacza konstytucję, ustawa to po czesku „*zákon*”.

³⁷³ Czeski Trybunał formułuje analogicznie jak polski odpowiednik zasadę, iż prawodawcy przysługuje szeroki margines swobody z kształtowaniu obciążeń podatkowych i ich rozkład jest sprawą polityczną (wyrok PL US 7/03), czy zasadę in dubio pro libertate (wyrok I US 643/06)

³⁷⁴ Czeskie słowo „*daň*” oznacza podatek mimo podobieństwa do polskiego słowa danina.

³⁷⁵ Czesk.: *poplatek*.

Rozdziały Podatki - „Daně” (rozdział 4), Cła - „Cła” (rozdział 6) dla polskiego czytelnika są dość przewidywalne. Interesujące może być jedynie to, że Autor krótko opisuje czeskie podatki. Już jednak rozdział Oplaty - „Poplatky” (rozdział 5) to przedsmak problemów. Autor nie ma problemów z wyodrębnieniem doktrynalnym opłat, wskazując na cechę ich wzajemności, oplata jest ponoszona za coś. Można mieć pewne wątpliwości co do poglądów autora w kwestii cechy ekwiwalentności jako wyróżnika opłat, zwłaszcza że wymaga on tu bezpośredniej i konkretnej ekwiwalentności, która wiąże się z korzyścią jednostki³⁷⁶. Trudno o takiej ekwiwalentności mówić, gdy chodzi np. różnorodne opłaty za zanieczyszczanie środowiska jak *poplatek ze znečišťování* (opłata za zanieczyszczanie powietrza). Trudno uznać, że opłata jest tu ekwiwalentna do korzyści jednostki, raczej powinna ona odpowiadać stopniowi zanieczyszczenia środowiska, który nie musi być uzależniony od korzyści jednostki.

System (o ile można tu akurat takiego terminu użyć) opłat w Republice Czeskiej jest podobny do polskiego, czyli po prostu mamy do czynienia z bardzo licznymi i zróżnicowanymi konstrukcjami prawnymi. Autor analizuje aż 30 rodzajów opłat o bardzo różnorodnym charakterze.

W Polsce zazwyczaj próby systematyki danin publicznych obejmują podatki, cła, opłaty i co najwyżej dopłaty. W Republice Czeskiej sprawa jest znacznie bardziej skomplikowana. Prezentację problemu utrudnia jeszcze dodatkowo brak polskich odpowiedników terminologii czeskiej. Warto jednak podjąć próbę oddania tych niuansów terminologicznych z kilku powodów. Po pierwsze – zawsze warto się zastanowić, czy podział ten nie byłby użyteczny w Polsce, po drugie – zawsze można pocieszyć się, że inni mają w terminologii prawnej jeszcze większy bałagan niż my.

Autor wskazuje więc na „pojistná” (rozdział 7), czyli także znane z polskich realiów składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Także zresztą w Czechach sporny jest ich charakter, a większość autorów uważa je za co najmniej zbliżone do podatków. Nie budzi przy tym wątpliwości, że są to dochody budżetowe oparte o charakterze publicznoprawnym. Wskazuje jednak Autor na ich „warunkową ekwiwalentność” (ale nie prostą ekwiwalentność!). Ktoś, kto płaci składki na ubezpieczenia może (ale nie musi) otrzymać świadczenie w przyszłości³⁷⁷.

Kolejny rodzaj przychodów budżetowych to *veřejne dávky*. Trudno ten zwrot przetłumaczyć na język polski, gdyż dosłownie znaczy on publiczne opłaty/wpłaty. Wchodzą tu w grę takie świadczenia jak wpłata od produkcji cukru³⁷⁸, opłata za nadprodukcję mleka³⁷⁹.

³⁷⁶ op.cit.s 109.

³⁷⁷ op cit.s. 208.

³⁷⁸ To składka na odpowiedni fundusz celowy, s. 213.

³⁷⁹ op cit.s. 217.

Poza tym istnieją opłaty określane jako *odvod* (dosłownie: odprowadzenie). Kategoria ta (rozdział 9) obejmuje m. in. wpłaty od produkcji energii słonecznej³⁸⁰, wpłata od loterii³⁸¹ a także wpłaty specjalnego celowego funduszu winiarskiego³⁸². Zwłaszcza w wypadku tych pierwszych świadczeń nie ma większych wątpliwości, że mają one cechy podatków, m. in. nie mają charakteru ekwiwalentnego. Do kategorii *odvodu* zalicza się jednak dla odmiany także *odvody na jaderny účet*, czyli składki na finansowanie utylizacji odpadów radioaktywnych (dosłownie: na rachunek jądrowy), które powstaną w przyszłości, więc świadczenie ekwiwalentne³⁸³, czy też opłata za wykorzystanie prac geologicznych finansowanych ze źródeł publicznych³⁸⁴. I mimo solidnych wysiłków Autora nie jestem w stanie zrozumieć, jak udało się Czechom tak różne świadczenia objąć jedną nazwą.

Kolejna kategoria dochodów budżetowych (rozdział 10) to *příspěvky* (dosłownie to składki, w tym składki członkowskie). Nie dziwi więc, że Autor rozpoczyna analizę od wskazania przykładów składek np. adwokata na komorę adwokacką. Zwraca przy tym uwagę, że nazywane tak są często świadczenia z budżetu na rzecz osoby fizycznej³⁸⁵. Oczywiście istnieją też takie *příspěvky*, które stanowią dochód budżetu, jak *příspěvek na státní politiku zaměstnanosti* - składka na państwową politykę zatrudnienia, a więc odpowiednik polskich wpłat na Fundusz Pracy, czy *příspěvek do Fondu pojištění vkladů*³⁸⁶, czyli odpowiednik polskich wpłat do Bankowego Funduszu Gwarancyjnego.

Obrazu dopełniają *úhrady*, czyli dosłownie – dosłownie: refundacje, zwroty, np. zwrot nakładów koniecznych. Autor nawiązuje tu do prawa cywilnego wskazując, że nie o takie zwrotu akurat tu chodzi. Dochodem budżetowym są bowiem środki, które płyną od jednostki do budżetu, a więc przykładowo różnorodne opłaty za eksplorację bogactw naturalnych (*úhrada z vydobytých nerostů*)³⁸⁷. Byłby to więc odpowiednik polskich opłat wynikających z prawa górniczego i geologicznego.

Oceniając publikację trzeba rozdzielić dwie kwestie. Pierwsza to terminologia prawa czeskiego. Jest ona jeszcze bardziej dziwna niż ta, z którą mamy do czynienia w Polsce. Po lekturze książki nie jestem w stanie zrozumieć klucza, na którego podstawie czeski prawodawca stosuje daną nazwę do konkretnej daniny. Autor jest związany z Ministerstwem Finansów Republiki Czeskiej, może więc dlatego niezręcznie mu było wprost formułować myśl, że natura prawodawcy jest taka, iż stara się nie używać słowa podatek, a instrumenty, które mają sprawić, że pieniądze płyną od

³⁸⁰ op cit.s. 221.

³⁸¹ op cit.s. 227.

³⁸² *Odvody do Vinařského fondu*, s. 255 i nast.

³⁸³ op cit.s. 264 i nast.

³⁸⁴ op cit.s. 272 i nast.

³⁸⁵ Np. dodatek związany z ciążą i macierzyństwem, s. 278.

³⁸⁶ op cit.s. 284 i nast.

³⁸⁷ op cit.s. 259 i nast.

obywatela do budżetu woli nazywać każdym innym (nieraz przypadkowym) słowem, licząc na to, że obywatel nie zorientuje się, że płaci podatek.

Druga to kwestia oceny prezentacji tak zagmatwanego zagadnienia. Sama praca jest bardzo uporządkowana. Autor sumiennie opisuje poszczególne daniny, próbując wskazać kryteria klasyfikacyjne. Stąd też praca może być użyteczna dla badań polskich świadczeń publicznych nie będących podatkami – to gotowy, kompletny materiał do badań komparatystycznych.

SUMMARY

Radim boháč, daňové příjmy veřejných rozpočtů v České Republice

The author focuses on the issue of Czech law, based on a study which title in Polish is "Tax revenue of the budget in the Czech Republic". The author analyzes the chapters of the work, which is divided into 11 chapters, i.e. the general part of the work, which consists of the classification of budget revenues, the basis of tax law, constructional elements of taxes and the special part that concerns the Czech public taxation. In the author's opinion, the publication presents a confusing issue however the s the presentation very well ordered and can be useful as a complete material for comparative research.

Key words: tax revenues, taxes in the Czech Republic, taxes, tax law in the Czech Republic, tax law, imposition of taxes in the Czech Republic

Słowa kluczowe: dochody podatkowe, podatki w Republice Czeskiej, podatki, prawo podatkowe w Republice Czeskiej, prawo daninowe, nakładanie podatków w Republice Czeskiej,