

HRANICE ZDAŇOVANIA – Hlavné problémy

LIMITS OF TAXATION – MAIN PROBLEMS

Cezary Kosikowski

Univerzita v Białystoku, Právnická fakulta

ABSTRAKT

Znižovanie verejných výdavkov, ako aj štátneho dlhu a deficitu nie sú jedinými aspektmi konceptu udržateľnosti verejných financií. Ten vyžaduje taktiež vytvorenie a rešpektovanie hraníc zdanenia. Na makroekonomickej úrovni by malo dôjsť k aplikácii príjmového pravidla, ktoré má brániť daňovým príjmom narastať za určitú rozumnú úroveň (istú časť hrubého národného dôchodku). Na druhej strane, na mikroekonomickej úrovni by daňové zaťaženie malo zodpovedať daňovej kapacite daňovníka, t.j. schopnosti daňovníka platiť dane bez toho, aby ohrozil svoje zdroje príjmov alebo majetok. Tieto pravidlá by mali byť zahrnuté do ústavy štátu. V opačnom prípade nemožno očakávať, že sa budú dodržiavať pri normotvorbe, výklade a uplatňovaní daňových právnych predpisov.

ABSTRACT

The constraints in public spending as well as the national debt and deficit reductions are not the only aspects of the concept of sustainable public finances. It also requires setting up and respecting the boundaries of taxation. At the macroeconomic level, the revenue rule – which prevents tax revenues from growing beyond a certain reasonable level (a proportion of gross national income) – should be applied. On the other hand, at the microeconomic level, the tax burden should correspond to taxable capacity of a taxpayer, i.e. the taxpayer's ability to pay taxes without jeopardising their sources of revenue or their property. These rules should be included in a national constitution. Otherwise, one cannot expect them to be respected in the process of law-making, interpretation and application of tax legislation.

I. ÚVOD

Je nepochybné, že dane sa zavádzajú a vyberajú hlavne pre to, aby sa sústredovali prostriedky na financovanie verejných výdavkov. Verejné výdavky neustále vzrastajú, pretože teória trvalého rastu verejných výdavkov sformulovaná na konci XIX. storočia Adolfom Wagnerom, sa, bohužiaľ, overuje aj v súčasnosti. Menia sa politické zriadenia a s nimi spojené spoločenské a hospodárske systémy, avšak verejné výdavky sa neznižujú. Verejná moc (orgány verejnej moci) nemá odvahu obmedziť verejné výdavky, pretože to hrozí stratou spoločenskej akceptácie zo strany voličov i politickou prehrou danej vláducej skupiny. Naproti tomu, verejná moc sľubuje a z času na čas dokonca aj splňa časť voličských sľubov, čo vedie k nárastu veľkosti verejných výdavkov. Toto zasa automaticky spôsobuje zväčšovanie požiadaviek na verejné výdavky.

V čase, keď si svet už nedokázal poradiť z úhradou verejných výdavkov verejnými príjmami, zrodili sa dve trendy. Jeden spočíval v zavedení nových druhov verejných príjmov alebo vo zväčšení zaťaženia dovtedajšími verejnými bremenami. Avšak už v tom čase bolo zrejmé, že tento proces musí mať isté hranice, ktoré nemožno prekročiť. Súčasne sa začalo

hovorí o sociálnych hraniciach zdaňovania (napr. teória Clarka)¹. Stalo sa totiž zrejším, že výšku zdanenia treba prispôbiť nielen platobnej schopnosti daňovníka, ale je nutné brať do úvahy aj ekonomické, sociálne, politické i finančné dôsledky prekročenia racionálnych hraníc zdaňovania. V ústavách niektorých štátov sa následne objavili normy zaväzujúce zohľadniť aspekt daňovej spôsobilosti pri zavádzaní daní. Neboli to však riešenia všeobecne akceptované. Neznamenali ani priamo zakotvenie ústavného princípu určenia a dodržiavania racionálnych hraníc zdaňovania.

Práce nad hranicami zdaňovania sa neskôr nerozvinuli vzhľadom na to, že na prelome dvadsiatych a tridsiatych rokov minulého storočia Keynes navrhol ústup od klasickej zásady rozpočtovej rovnováhy a prechod na rovnováhu dosahovanú v rámci celého konjunkturálneho cyklu, teda nie iba v jednom rozpočtovom roku. Takto sa začal schvaľovať štátny rozpočet s rozpočtovým deficitom. Problémom sa stalo jedine to, z akých zdrojov treba financovať tento deficit. Existovala totiž možnosť siahnuť na prostriedky dosahované z vyššej emisie národnej meny, alebo tiež začať využívať širšiu škálu zahraničných a domácich pôžičiek a úverov. Všetko sa to začalo diať v tom druhom smere. Po rokoch sa ukázalo, že treba zaviesť ohraničenia (limity) týkajúce sa stabilizácie úrovne rozpočtového deficitu, ako aj verejného dlhu.

Súčasný svet už roky žije týmto problémom. Mierou finančných kríz sa stali práve tieto veľkosti (objemy), nie však samotné verejné výdavky a príjmy. V tom spočíva paradox i nedorozumenie. Minister financií neohraničuje výdavky, naproti tomu navrhuje zväčšovanie verejných príjmov. Pre neho neexistujú žiadne hranice zdaňovania. Vychádza z toho, že dane sú predsa kvôli tomu, aby pokrývali verejné výdavky, ako aj deficit a verejný dlh. Nevyhnutný je preto návrat k racionalizácii verejných výdavkov a k otázkam hraníc zdanenia. Toto zasa vyžaduje potrebu reformy verejných financií. V podmienkach svetovej globalizácie i európskej integrácie vnútroštátne verejné financie nemusia vychádzať zo zásad platných v XIX. storočí. V prácach týkajúcich sa ohraničenia a racionalizácie verejných výdavkov sa urobilo už veľmi veľa. Z Európskej únie bolo prenesené na pôdu členských štátov výdavkové pravidlo. Teraz prišiel čas na ustanovenie príjmového pravidla. Toto zasa vyžaduje návrat k otázke problému hraníc zdanenia.

V ekonomickom slova zmysle hranice zdaňovania sú spojené s vlastnosťami samotného hospodárskeho systému². Znamená to, že tieto hranice nie sú stále a nemenné. Záležia totiž od konkrétnych hospodárskych podmienok, ktorým musia byť prispôbované. Hranice zdaňovania môžu mať charakter absolútny alebo relatívny³. Toto rozlišovanie má veľký praktický význam. Absolútnu hranicu zdaňovania určuje totiž akosi automaticky úroveň národného dôchodku, nad ktorého výšku nemožno zväčšiť daňové príjmy. V zásade sa navyše uznáva, že iba to, čo zväčšuje národný dôchodok, sa môže stať predmetom zdanenia a zdrojom rastu schopnosti platiť dane. Naproti tomu relatívnu hranicu zdaňovania treba ustanoviť normatívnym spôsobom, aby sa zaplatenie dane stalo možným a nespôbovalo dôsledky, ktoré sú hospodársky i sociálne nežiaduce.

V tomto článku sa zaoberám relatívnymi hranicami zdaňovania. V ďalšom texte poukazujem na dôvody, na základe ktorých je nevyhnutné ustanoviť hranice zdaňovania, ako aj vymedzujem dôsledky ich nedodržiavania (bod II). Zaoberám sa aj problémom vedeckých a právnych základov hraníc zdaňovania (bod III).

¹ Pozri viac: J. LIBICKI, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936; S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy*, Warszawa 1939.

² A. GOMUŁOWICZ, J. MAŁECKI, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6 Lexis Nexis Warszawa 2011, s.260.

³ c. d., s. 260 a n.

II. POTREBA USTANOVENIA A REŠPEKTOVANIA HRANÍC ZDAŇOVANIA, AKO AJ DÔSLEDKY ICH NEDODRŽIAVANIA

Potreba ustanovenia hraníc zdaňovania a starostlivosti o ich dodržiavanie v podmienkach, pre ktoré boli určené vyplýva z rôznych aspektov, zahrňujúc do toho aj dôvody organizačnej a medzinárodnej povahy, sociálneho a hospodárskeho, ako aj finančného charakteru.

V socialistickom zriadení problém hraníc zdaňovania formálne neexistoval, pretože sa tvrdilo, že v socializme dane sa vyskytujú nanajvýš dočasne. Boli však vyberané počas celého trvania tohto zriadenia, hoci z času na čas pod zmenenými názvami (platby, odpisy, zúčtenia atď.). Pokiaľ sa štát snažil pomocou daní zlikvidovať súkromný hospodársky a poľnohospodársky sektor, neprichádzalo do úvahy hovoriť o horných hraniciach zdanenia. Pre obyvateľstvo dosahujúce mzdu za prácu boli naproti tomu určené horné limity poberaných príjmov, po prekročení ktorých sa využívalo obmedzujúce zdanenie (napr. v Poľsku vyrovnávací daň).

V kapitalistickom zriadení sa oficiálne obnovuje fiskálna (akumulačná) funkcia daní. Zabezpečenie systému založeného na zásade demokratického právneho štátu ale vyžaduje, aby sa dane vyberali na základe zákonov a v súlade s nimi. Na nič viac to nezaväzuje. Existuje navyše možnosť daná ústavou na to, aby sa ustanovovali ľubovoľné dane a verejné dávky (poplatky). K tomu stačí, že sa tak stane cestou daňového zákona⁴ a splnia sa požiadavky kladené na takúto reguláciu obsiahnuté v ústave (napr. vymedzené v čl.217 Ústavy PR z roku 1997). Ďalšie ohraničenia spojené s úrovňou zdaňovania ústava demokratického právneho štátu nepredvída. V najlepšom prípade prichádzajú do úvahy iné aspekty.

Do úvahy môžu prichádzať medzinárodné hľadiská. Sú dvojakého druhu. Po prvé, existuje medzinárodná daňová konkurencia⁵. Vo vzťahu k niektorým štátnym daniam sa musí totiž počítať s tým, že neprilákajú zahraničných investorov alebo potrebných pracovníkov, osobitne expertov, kedy zdanenie ich činnosti na území daného štátu bude menej atraktívne ako podmienky zdaňovania ponúkané inými štátmi. Po druhé, do úvahy prichádza hľadisko harmonizácie daňových systémov⁶. Má osobitný význam pre štáty Európskej únie, hoci stupeň harmonizácie nie je úplne uspokojujúci. Jednak je nesporným ten fakt, že súčasné štáty musia počítať s medzinárodnou daňovou konkurenciou a v istom rozsahu vnútroštátne daňové systémy podriaďovať tejto harmonizácii. Uvedená skutočnosť podporuje ustanovenie horných hraníc zdanenia.

Sociálne hľadiská boli vždy prítomné v daňovej politike. V demokratickom právnom štáte sa však nemožno riadiť tradičnými daňovými zásadami, vrátane všeobecnosti, spravodlivosti a rovnosti zdaňovania. Akýkoľvek pokus⁷ vidieť v týchto zásadách moderný zmysel neprinesli uspokojujúce výsledky..Nie je totiž možné súčasne zabezpečiť, aby dane platili všetci, najlepšie v rovnakej výške alebo iným (bližšie neznámym) spôsobom spravodlivo. Naproti tomu zásada hraníc zdaňovania takúto šancu poskytuje⁸.

Musíme konečne pochopiť, že jedine pri nepriamom zdaňovaní je veľkosť daňového základu v istom smere neutrálna voči daňovému bremenu. Nemožno veľmi rozlišovať medzi veľkosťou zdanenia v závislosti od predmetu tovaru alebo služby. Ak je to už potrebné, bolo by skôr vhodné rozlišovať medzi výškou ceny za niektoré tovary, tak ako sa to robí v Poľsku vo vzťahu k cene tzv. poľnohospodárskej pohonnej hmoty.

⁴ Pozri viac: C. KOSIKOWSKI, *Ustawa podatkowa*, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s.53 a n.

⁵ Pozri: L. OREZIĄK, *Konkurencja i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Warszawa 2007.

⁶ Pozri: B. BRZEZIŃSKI, J. GŁUCHOWSKI, C. KOSIKOWSKI, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998.

⁷ Por. N. GAJL, *Teorie podatkowe w świcie*, Warszawa 1992; M. Bouvier, *Prowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 48 a n.; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Kraków 2001

⁸ Pozri C. KOSIKOWSKI, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 24 a n.

Naproti tomu vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov musíme brať do úvahy to, že sú dosahované z rôznych zdrojov, s vyššími alebo nižšími nákladmi, ako aj nutnosťou kvalifikácie (vzdelávací kapitál) i so zohľadnením možnosti dosiahnutia stálych a periodických príjmov alebo iba sporadických dokonca aj príležitostných príjmov. Poľský minister financií nie je schopný pochopiť, že autor nevytvára svoje diela a nepredáva ich každý deň, ani to, že vedci dosahujú svoje príjmy vďaka svojmu mnohoročnému investovaniu do vedy, a že malý podnikateľ je spravidla nešťastník, ktorý nenašiel zamestnanie a nevycestoval umývať riad do Nemecka, ale pustil sa do samostatnej zárobkovej činnosti a predáva zeleninu a ovocie, pretože sa tým zahraniční investori v Poľsku nechcú zaoberať. Tí všetci, podobne ako i „mocní“ tohto sveta (veľkí podnikatelia, banky, poisťovne, dôchodkové fondy), ako aj „chudáci“, a navyše zdravotné sestry vykonávajúce jednoduché služby a študenti poskytujúci audit – veľmi rozmanitým spôsobom dosahujú svoje príjmy, a na tomto základe ich nemožno zdaňovať na rovnakých zásadách, vrátane toho, aby sa pre ne ustanovovali totožné hranice zdanenia.

Nespochybniteľné sú aj ekonomické dôvody ustanovovania a rešpektovania hraníc zdaňovania. Pri tvorbe daní a ustanovovaní ich právnej konštrukcie sa neberie do úvahy najmä to, že už roky sa nevyberá iba jeden druh dane, ale súčasne niekoľko daní. Tieto musia tvoriť z ekonomického hľadiska prepojený a logicky systém. V opačnom prípade vyberanie daní môže znamenať vážnu hrozbu pre fungovanie hospodárstva v makroekonomickom význame.

Vysoké výnosy z daní znamenajú veľké rozpočtové príjmy, ale súčasne vedú k tomu, že daňovníkom ponechávame len malú časť príjmov, z ktorých musia kryť náklady činnosti, aby vo všeobecnosti dosiahli zdaniteľný príjem. Pokiaľ sa zdaniteľný príjem nedá dosiahnuť je zrejmé, že daňovník ukončí svoju činnosť, a ak zdanenie príjmu je príliš vysoké, vtedy daňovník obmedzí svoju výrobu a zníži zamestnanosť, pretože jedine týmto spôsobom zníži svoje výdavky. Daňovník nemôže počítať s úspechom dosiahnutým prostredníctvom zvýšenia ceny tovarov alebo služieb. Je tiež uzrozumený s tým, že nízke príjmy a zisky spôsobujú zmenšenie nákupu spotrebných i investičných tovarov, a kvôli tomu taktiež ohraničuje ich výrobu i zamestnanosť. Daňovník nebude zainteresovaný ani na nadobúdaní a vlastníctve majetku, pretože sa môže stať, že na to nebude mať prostriedky. Ak štátna pokladňa sa ulakomí aj na zdanenie dedičstva a darov, zostaneme iba pri civilistických pravidlách dedenia, pretože toto nebude v praxi aktuálne (rovnako ako v socializme, kedy nebolo prakticky čo dediť). Toľko zla môže spôsobiť niekto, kto sa nevyzná v daniach a nepočul o hraniciach zdaňovania, a v koho kompetencii je tvorba daňového práva i uskutočňovanie daňovej politiky (minister financií).

Nemá význam ani presviedčať, že treba počítať s finančnými aspektmi hraníc zdaňovania. Vysoké daňové bremená vedú nepochybne k daňovým únikom a prechodu do šedej oblasti daní. Osoby, ktoré to nechcú riskovať, musia zastaviť činnosť, ktorá podlieha zdaneniu, a navyše prestať vykonávať podnikateľskú činnosť alebo prácu alebo vlastniť majetok. V tomto prípade už nejde o príslovie o zlatej sliepke, ktorá znáša zlaté vajcia, pretože možnosť zarábať na takejto úrovni je už dávno preč. Zostali naproti tomu "mäsiarske" návyky štátnej pokladnice, ktorá ignorujú hranice zdanenia "odrádza" potenciálnych daňovníkov, a sama zatvára možnosť dosiahnutia vyšších zdaniteľných príjmov. Na túto skutočnosť tiež poľský minister financií ešte neprišiel.

Ak sa pri tvorbe daňového systému a daňového práva neustanovujú hranice zdanenia, vyvoláva to početné dôsledky bežného i dlhodobého charakteru. Nadmerný fiskálny daňový systém môže fungovať iba krátky čas. Týmto spôsobom možno dosiahnuť zvýšené rozpočtové príjmy, ale iba v jednom alebo v dvoch rokoch. Následne dôjde k zníženiu daňového zdroja alebo k daňovému úniku. Toto potom vedie k situácii, v ktorej nedostatok

uspokojujúcich rozpočtových príjmov sa stane chronickým faktom. Zníži sa výroba i zamestnanosť, ako aj odbyt spotrebných tovarov. Prerušia sa investičné procesy. Zníži sa úroveň platov a miezd. Nepriaznivé ekonomické ukazovatele vedú k zníženiu príjmovej úrovne domácnosti. Verejnosť začne čoraz častejšie vyjadrovať na uliciach svoju nespokojnosť s verejnou mocou. Vládna moc nebude môcť počítať s úspechom v budúcich voľbách, pokiaľ vôbec šťastne dokončí svoje volebné obdobie. Štát a jeho hospodárstvo zaznamená pokles v medzinárodných hodnoteniach.

Naproti tomu prekročenie alebo porušenie hraníc zdaňovania spôsobuje ešte nepriaznivejšie následky. Nadmerné zdanenie spôsobuje totiž reakcie vo forme legálnych alebo nelegálnych daňových únikov. Legálne daňové úniky spočívajú v usmernení svojich doterajších činností na také, ktoré vôbec netvorí predmet zdanenia alebo podliehajú nižšiemu zdaneniu. Navyše sa môžu objaviť hľadiská prenosu miesta (sídla) svojej aktívnej zárobkovej činnosti alebo miesta pobytu za hranice, kde je nižšie zdanenie ako v Poľsku. Naproti tomu nelegálne daňové úniky spočívajú na daňových podvodoch, ktorých sa daňovníci dopúšťajú niekedy úmyselne (napr. nepriznanie všetkých príjmových zdrojov) i organizovane (napr. neoprávnené vrátenie DPH). Štát musí reagovať na takéto správanie. To na strane druhej so sebou nesie vysoké náklady všeobecne, namiesto toho, aby sa rozpočtové príjmy zvyšovali.

III. VEDECKÉ ZÁKLADY A PRÁVNA REGULÁCIA HRANÍC ZDAŇOVANIA

Existujú najmenej štyri dôvody, pre ktoré prekročenie relatívnych hraníc zdaňovania musí vyvolať zvedavosť a nespokojnosť. Jedná sa totiž o: objavenie sa tzv. efektu Laffera (Lafferová krivka), porušenie daňových zdrojov, porušenie základných zásad zdaňovania ako aj narušenie ekonomických cieľov. Istou časťou týchto dôvodov sa zaoberajú výlučne ekonómovia⁹, a pozornosť právnikov sa koncentruje viac na porušenie daňových zásad a na právne dôsledky prekročenia hraníc zdaňovania. Treba ale poznamenať aj to, že veľká časť ekonómov i právnikov vo všeobecnosti nevníma hranice zdaňovania ako problém.

Lafferová koncepcia predpokladá nevyhnutnosť pozorovať formovanie sa úrovne daňových príjmov zavedením hraničnej daňovej sadzby¹⁰. Pokiaľ sú tieto príjmy nižšie než predpokladané, potom podľa Laffera sadzba dane bola ustanovená nesprávnym spôsobom. Laffer ale určuje istú hornú hranicu rastu daňovej sadzby. Prekročenie tejto hranice už nezabezpečuje totiž rast daňových výnosov, ale môže hroziť narušením daňových zdrojov.

Ekonómovia upozorňujú na hrozbu porušenia daňových zdrojov, pretože to vedie k poklesu daňových príjmov a prostredníctvom toho ukazujú na prehĺbenie problému nedostatku verejných prostriedkov na financovanie verejných výdavkov. Z pohľadu daňovníkov porušenie daňových zdrojov znamená, že daňovník nie je schopný platiť daň z dosiahnutých príjmov alebo výnosov a musí ju platiť z vlastných majetkových zdrojov.

Je nepochybniteľnou aj skutočnosť, že nízky stupeň fiskalizmu prospieva hospodárskemu rastu. Naproti tomu nadmerný fiskalizmus likviduje ekonomické ciele a nedovoľuje ich dosiahnuť¹¹. Súčasní ekonómovia hľadajú vyriešenie problému rôznymi spôsobmi. Jedni uvažujú, že to je možné v hraniciach tradičných daňových zásad. Druhí ale overujú daňové systémy z pohľadu maximalizácie sociálneho blahobytu, vytvárajúc tzv. teóriu optimálneho

⁹ Pozri napr.: Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce, pod red. J. OSTASZEWSKIEGO, Z. FEDOROWICZA, T. KIERCZYŃSKIEGO, Warszawa 2004; F. GRAĐALSKI, System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Warszawa 2006; R. GWIAZDOWSKI, Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje, Warszawa 2007.

¹⁰ R. GWIAZDOWSKI, op. cit., s. 206 a n.

¹¹ Pozri viac: Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce, op. cit., s. 100 a n.

zdaňovania. Táto vytvára maximalizáciu sociálneho blahobytu pri daných daňových prínosoch cestou minimalizácie výdavkov na fiskálnu exekúciu¹².

Navrhovanie vyriešenia problému hraníc zdaňovania prostredníctvom posúdenia, či daný daňový systém zohľadňuje tradičné daňové zásady, je tiež nespoľahlivé. Vyplýva to predovšetkým z toho, že vo vede nie sú tieto zásady chápané jednotyseľne, a v praxi tvorby a využívania práva si ich nevšímame v dostatočnom meradle. Najväčšie šance na rešpektovanie majú tie daňové zásady, ktoré vyjadrujú ústavy. Vtedy je totiž ústavnému súdu ľahšie rozhodnúť, že napadnuté ustanovenia daňového práva sú v rozpore s ústavou. Bohužiaľ, ústava žiadneho štátu nezakotvuje zásadu hraníc zdaňovania priamo. V najlepšom prípade je v ústave formulovaná zásada ustanovenia výšky dane v závislosti od platobnej spôsobilosti (daňovej kapacity) daňovníka.

Aj napriek tomu sa môže objaviť pochybnosť, či v ústave má byť zakotvená zásada hraníc zdaňovania? Podľa môjho presvedčenia takáto nevyhnutnosť existuje. V súčasnosti sa totiž ináč než predtým hľadá na problém efektívnosti verejných financií. Zásadu rozpočtovej rovnováhy nahradila zásada finančnej stabilizácie (stability)¹³. Došlo k rozhodnutiu posilniť jej realizáciu istými finančnými nástrojmi, ktoré sa vzťahujú nielen na ustanovenie najvyšších prípustných hraníc deficitu a verejného dlhu. Začali sa obmedzovať aj verejné výdavky vyznačujúce ich hranice v podobe tzv. daňového pravidla ustanoveného pre verejné výdavky na dlhodobé obdobie. Vo finančnom plánovaní Európskej únie sa miesto toho už roky dodržiava tzv. strop vlastných zdrojov Európskej únie. Je ustanovený ako percento z hrubého národného dôchodku¹⁴, to znamená na makroekonomickej úrovni. Nasledujúcim krokom musí byť potom prijatie rovnakej zásady vo finančnom plánovaní členských štátov. V takom prípade by tomuto limitovaniu podliehali všetky tri činitele zabezpečujúce finančnú stabilitu, tzn. verejné výdavky, úroveň prípustného deficitu a verejného dlhu, ako aj daňové príjmy.

Súčasne by bolo potrebné do poľskej ústavy implementovať aj zásadu daňovej spôsobilosti daňovníka. Toto je nevyhnutné totiž aj v chápaní mikroekonomickom, a to že výška daňového bremena neprekročí spôsobilosť daňovníka znášať ho bez hrozby likvidácie daňového zdroja alebo zmenšenia majetku daňovníka. Toto pravidlo sa však nemusí vzťahovať na zdanenie represívnej povahy, čiže spojené so zdanením nepriznaných alebo nelegálne znížených daňových zdrojov.

Pokiaľ zásady hraníc zdaňovania a daňovej spôsobilosti daňovníka nenájdu svoje vyjadrenie v ústavných predpisoch, dovedy nemôžeme reálne počítať s tým, že poľský tvorca práva sa bude riadiť týmito zásadami pri normotvorbe, výklade a uplatňovaní daňového práva.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

dane, daňové sadzby, fiskalizmus, daňové zásady

KEY WORDS

taxes, tax rates, fiscal policy, principles of taxation

BIBLIOGRAFIA

1. BOUVIER, M.: *Prowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000.

¹² F. GRADALSKI, op. cit., s. 105 a n.

¹³ Pozri: K. PIOTROWSKA-MARCZAK, *Prawno-ekonomiczne bariery stabilności finansów publicznych*, w: *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 21 a n.

¹⁴ Pozri: C. KOSIKOWSKI, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz-Warszawa 2008, s. 102.

2. BRZEZIŃSKI, B., GŁUCHOWSKI, J., KOSIKOWSKI, C.: Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, Warszawa 1998.
3. GAJL, N.: Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992.
4. GOMUŁOWICZ, A.: Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Kraków 2001.
5. GOMUŁOWICZ, A., MAŁECKI, J.: Podatki i prawo podatkowe, wyd. 6, Lexis Nexis, Warszawa 2011.
6. GRĄDAŁSKI, F.: System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Warszawa 2006.
7. GWIAZDOWSKI, R.: Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje, Warszawa 2007.
8. Kol. (pod red. J. OSTASZEWSKIEGO, Z. FEDOROWICZA, T. KIERCZYŃSKIEGO): Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce, Warszawa 2004.
9. KOSIKOWSKI, C.: Ustawa podatkowa, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
10. KOSIKOWSKI, C.: Podatki. Problem władzy publicznej i podatników, Warszawa 2007.
11. KOSIKOWSKI, C.: Prawo finansowe w Unii Europejskiej, Bydgoszcz-Warszawa 2008.
12. LIBICKI, J.: Granice opodatkowania, Kraków 1936.
13. OREŻIAK, L.: Konkurencja i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej, Warszawa 2007.
14. PIOTROWSKA-MARCZAK, K.: Prawno-ekonomiczne bariery stabilności finansów publicznych, In: Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010.
15. ZALEWSKI, S.: Interwencjonizm podatkowy, Warszawa 1939.

KONTAKTNE ÚDAJE AUTORA**Prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski, dr h.c.**

University of Białystok, Faculty of Law

ul. Mickiewicza 1, Białystok, Poland

e-mail: kpgp@uwb.edu.pl

Preložil: Prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc.