

*Vladimir Týč, Petr Mrkývka, Ivana Pařizková, Michal Radvan,  
Dana Šramková, Libor Kyncl, Jan Neckár, Petra Schillerová*

## **LA REFORME DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN REPUBLIQUE TCHEQUE**

La présente contribution est consacrée à certains aspects généraux de l'administration fiscale, qui apparaissent communs ou inspirateurs pour les Etats de l'Europe centrale et orientale et qui, au cours de la dernière décennie du XXe siècle, ont contribué aux changements socio-économiques menant au rétablissement de la démocratie, de l'état de droit et des principes de l'économie du marché. Un tournant suivant a été l'insertion graduelle des systèmes nationaux dans les structures européennes, aboutissant par l'accession à l'Union européenne.

La présente contribution représente une oeuvre commune des enseignants de la Faculté de droit de l'Université Masaryk en République tchèque: Petr Mrkývka, Ivana Pařizkova, Michal Radvan, Dana Sramkova et de leur étudiants en doctorat - Libor Kyncl, Jan Neckar et Petra Schillerova, tout ceci sous l'aimable patronage du Professeur Vladimir Tyc, qui a préparé la traduction en français et qui a été chargé de sa présentation.

### **1. La définition de l'administration financière et fiscale<sup>1</sup>**

Le fonctionnement des finances publiques, l'administration de la monnaie et le fonctionnement des services financiers sont confiés, dans le cadre du pouvoir exécutif, à la compétence des organes du pouvoir public.

Il convient de faire la distinction entre l'administration publique au sens matériel, c'est-à-dire l'activité administrative spécifique exercée dans l'intérêt public, et l'administration publique au sens organisationnel, en tant que système des institutions exerçant l'administration publique au sens matériel. On accepte généralement le concept de l'administration publique comme une activité de

---

1 Auteur: Petr Mrkývka

pouvoir spécifique ayant le caractère du service public - un bien fourni dans le but de satisfaire les besoins publics et dans l'intérêt public par des institutions du droit public ou par l'intermédiaire des personnes, auxquelles ce service avait été confié par le pouvoir public.

L'administration des finances est l'une des parties de l'administration publique ayant une influence significative sur le fonctionnement du secteur public et de la société. L'administration des finances représente un conglomérat des activités administratives et des institutions les exerçant. Leur objet consiste en une gamme de relations pécuniaires spécifiques - les finances publiques.

Les soins de l'Etat et d'autres corporations de droit public consistent à assurer la production de la marchandise et des services pour satisfaire les besoins publics, ainsi que le fondement matériel pour cette production. Le fondement matériel de la production des biens publics consiste essentiellement en la propriété publique et l'argent public. Le soin du fondement matériel de la production des biens publics est l'un des attributs caractéristiques de l'administration financière. La propriété publique est la propriété de l'Etat ou utilisée par l'Etat, par les autres corporations de droit public et par les personnes du secteur public. La source de cette propriété sont les moyens publics, qui servent également à son entretien. Les profits de cette propriété, y compris sa vente, représentent les acquisitions des fonds publics pécuniaires. La destruction ou la perte de la propriété publique sont au détriment des moyens publics.

En ce qui concerne la catégorie de "l'argent public", il ne s'agit pas du synonyme des finances publiques. Les finances représentent une catégorie spéciale des relations sociales, dont l'objet est l'argent sous toute forme. Les finances sont par conséquent des relations impliquant l'argent : relations pécuniaires. Ces relations peuvent avoir des caractères différents car elles peuvent avoir lieu entre les personnes au même niveau, ou entre les sujets dont l'un jouit d'une position supérieure (position de pouvoir). Il peut s'agir des relations dont le but primaire est l'allocation des moyens pécuniaires dans le fonds, ceci sans une prestation réciproque de la part du sujet qui les a reçus. Il peut s'agir également des relations secondaires, dépendant de l'existence d'une autre relation. Le paiement peut aussi représenter le remboursement des services ou de la marchandise. Parfois, le paiement n'a aucune relation directe avec la prestation d'un service, mais constitue la condition pour sa prestation et peut être de nature à contribuer aux frais ou de l'abus du bien - typiquement il s'agit des droits (taxes). Il est important de prendre en considération

- la raison ou l'origine de leur existence,
- le statut des participants et des fonds, entre lesquels le transfert des finances est effectué,

- la nature de la relation - si elle est horizontale (sans élément de pouvoir public), verticale ou diagonale (par exemple relation entre le contribuable de la TVA et le consommateur) etc.

Si nous profitons de la division relativement claire des personnes et institutions dans les deux secteurs - public et privé, nous pouvons, en examinant les relations financières, conclure que même dans le cadre d'un ou deux secteurs, elles peuvent avoir la nature correspondante aux trois catégories susmentionnées. Par conséquent, il n'est pas possible d'assumer que les relations monétaires effectuées dans le cadre du secteur public appartiennent totalement à la catégorie des finances publiques, soit des finances au régime public. Les relations pécuniaires doivent être examinées également tenant compte de leur objet, c'est-à-dire la nature de l'argent, ou de leur liaison au fonds pécuniaire. Le fonds pécuniaire, établi selon la loi dans l'intérêt public, rassemblant les moyens financiers dans le but de satisfaire les besoins publics, est le fonds public. Dans le cas où les moyens destinés au fonds public sont l'objet de la relation pécuniaire, il doit s'agir des moyens que l'on peut dénommer l'argent public. Les relations monétaires dont l'objet est l'argent public appartiennent à la catégorie des finances publiques. Les finances publiques représentent donc les relations spécifiques, qui naissent, se réalisent et disparaissent dans le processus de l'établissement, distribution et utilisation des fonds publics. Les fonds monétaires publics sont les fonds, où l'argent public est alloué dans le but de satisfaire les besoins publics.

Lorsque les finances publiques doivent être subordonnées aux ingérences relatives au pouvoir, cela s'effectue par l'intermédiaire des règles de droit public, en utilisant le droit des finances et le droit administratif. Il est parfois assez difficile d'identifier la limite exacte entre les deux branches du droit. Par conséquent, nous pouvons envisager l'existence d'un certain sous-système des règles de droit, situé à la limite des deux branches, c'est à dire du droit de l'administration financière ou du droit des finances administratif. En simplifiant ce problème, on peut constater que les règles de droit des finances sont applicables pour définir l'objet le l'administration des finances, et les règles de droit administratif régissent l'exécution des activités administratives dans l'administration des finances.

La nature des règles juridiques, les principes de leur réalisation, ainsi que d'autres problèmes relatifs à leur adoption, application et interprétation sont examinés dans les Etats membres d'une façon différente. La science juridique polonaise apparaît dans ce domaine la plus avancée.

Quant à la conception de l'administration des finances, elle ne représente pas un système cohérent des organes exerçant les activités administratives réalisant le droit des finances. L'administration des finances consiste par conséquent en un large conglomérat d'organes et institutions, où deux institutions relativement

indépendantes servent de chapeau. Il s'agit du gouvernement (Ministère des finances) et de la Banque centrale. Il existe de légères différences entre différents Etats quant à la conception de ces institutions, et également en ce qui concerne leur nombre, les formes et l'intensité de leur coexistence. On peut constater qu'il existe un niveau de l'administration gouvernementale des finances publiques et des biens publics et un autre niveau de la supervision indépendante du gouvernement du marché financier, souvent confié à la banque centrale. Il semble nécessaire de constater que dans les divers Etats, il n'existe pas d'interprétation unifiée de la notion de l'"organe." Par exemple en République tchèque et en Slovaquie, le Ministère des finances est considéré comme organe central de l'Etat, tandis qu'en Pologne cet organe est identifié au ministre des finances et son ministère lui est subordonné.

Le système de l'administration des finances est déterminé principalement selon le critère de l'objet de l'administration. L'administration financière *sensu largo* peut être divisée en éléments suivants:

- a) l'administration des finances publiques,
- b) l'administration des biens publics,
- c) la supervision administrative du marché financier.

Si nous nous limitons à l'administration des finances *strictu sensu*, c'est à dire à l'administration des finances publiques, il s'agit notamment de

- a) l'administration des revenus publics,
- b) l'administration des dépenses publiques,
- c) le contrôle.

L'administration des revenus publics se concentre notamment à l'administration

- a) des impôts,
- b) des droits de douane,
- c) des taxes et autres droits,
- d) des autres revenus publics.

L'administration des dépenses publiques est confiée aux administrateurs des fonds publics particuliers et aux administrateurs des chapitres particuliers du budget national.

Le contrôle est réalisé dans le cadre des activités des institutions administratives et également par les institutions de contrôle spécialisées, particulièrement par l'institution suprême indépendante (en République tchèque l'Office de contrôle

suprême et en Pologne la Chambre de contrôle suprême). Le contrôle est effectué également par le Parlement, les organes de l'autogestion etc.

Nous allons maintenant nous concentrer sur l'administration des revenus publics sélectionnés : impôts, taxes et droits de douane. Parfois, la réglementation administrative a une tendance intégrationnelle. Cette régulation commune trouve son expression dans les codes de procédure communs (en Pologne *Ordynacja podatkowa*, en Bulgarie et en Russie le Code des impôts, en République tchèque et en République slovaque la Loi sur l'administration fiscale). La création de ce code général n'entraîne pas automatiquement la création de l'administration intégrée des taxes et impôts dans le sens organisationnel. L'administration des segments particuliers de l'impôt dans le sens large se divise. Il est évident que l'administration est confiée aux organes qui réalisent l'acte taxé - organes administratifs (taxes administratives), cours et tribunaux (taxe de procédure judiciaire). Dans le cas des taxes et impôts *strictu sensu* leur administration est divisée entre les organes territoriaux, l'administration des douanes et l'autogestion territoriale (taxes et impôts locaux).

La division de la compétence d'attribution dans le domaine de l'administration fiscale est réalisée selon leur type (impôts directs, TVA, taxes de consommation). L'administration des impôts directs est confiée aux organes territoriaux. Les taxes de consommation sont, par contre, administrées par l'administration des douanes. La raison est leur connexion étroite à la nomenclature du tarif douanier et au Code des douanes de la Communauté. La TVA est administrée également par l'administration des douanes comme taxe indirecte. Parfois, la compétence de l'administration des douanes est limitée à la TVA uniquement dans les cas de la prestation transfrontalière. Il convient de noter que dans la conception tchèque tout organe compétent pour l'administration d'un impôt ou d'une taxe *sensu largo*, qui constitue le revenu du budget quelconque ou fonds public (y compris le budget au niveau de l'autogestion), devient son administrateur, donc l'exécuteur de l'administration fiscale.

L'adhésion des nouveaux Etats à l'Union européenne, ainsi que l'élargissement subséquent de l'espace Schengen ont influencé d'une façon importante les activités de l'administration des douanes, particulièrement dans les pays n'ayant pas de frontière externe. Le potentiel libéré des administrations des douanes, en général bien organisées et munies du personnel qualifié, est exploité pour les activités de l'administration fiscale, par exemple l'exécution des taxes et impôts. D'autre part, il paraît assez peu effectif et peu économique de maintenir deux systèmes d'organes aux activités similaires. Pour cette raison, les réformes des finances publiques et de leur administration tendent à la fusion de l'administration des douanes et l'administration fiscale territoriale dans un seul système d'organes qui devrait

représenter une administration moderne, effective et amicale. (Voir partie 4 pour les détails.)

## **2. Les changements socio-économiques en Europe centrale et orientale après 1989 et leur influence sur l'administration fiscale<sup>2</sup>**

Les impôts et leur collecte (c'est-à-dire leur administration) représentent un "métier" un peu plus récent que le métier le plus ancien. Tout renversement social lié au changement des conditions économiques de la société trouve sa réflexion dans l'organisation et moyens de l'administration fiscale. C'était également le cas des changements en Europe centrale et orientale au tournant des années 80 et 90. Les réformes de l'administration fiscale ont représenté le retour aux racines historiques de l'administration publique traditionnelle du temps de l'avant la Seconde guerre mondiale, c'est-à-dire le déclin de l'administration étatique centralisée du type soviétique. Elles ont également été fort inspirées des expériences de l'Europe démocratique, où l'évolution des administrations fiscales a procédé continuellement sans renversements subits. Pour illustrer le développement de l'administration fiscale dans les "nouvelles démocraties", nous pouvons utiliser l'exemple tchèque.

Après l'instauration de la République tchécoslovaque en 1918, l'administration des impôts et des douanes a été assurée par les institutions reprises de l'Empire Austro-hongrois. La première réforme des impôts a été effectuée en 1927 par l'introduction de la loi No. 76/1927. Cette loi a introduit certaines taxes directes, par exemple la taxe sur les revenus (impôt global couvrant tous les revenus des foyers), impôts sur l'immobilier, impôt sur le chiffre d'affaires, impôt successoral etc., ainsi que certains impôts indirects (taxes de consommation, taxes dans le domaine des monopoles fiscaux).

Pendant la Deuxième république (après l'Accord de Munich) a été appliqué le droit allemand. Après la libération de la Tchécoslovaquie en 1945, les décrets présidentiels ont restauré le système d'avant-guerre. A partir de 1947, suite à la nationalisation massive, les premières modifications importantes ont été introduites, par exemple la taxe sur les salaires. Les changements radicaux de tout le système de l'administration publique, liés à la prise du pouvoir par le parti communiste, n'ont pas évité l'administration fiscale et celle des douanes. En 1949, tous les organes de l'administration fiscale ont disparu et leurs compétences ont été transmises aux comités nationaux (organes de pouvoir local) de différents niveaux: comités de district (première instance) et comités de région (deuxième instance). L'administration des

---

2 Auteur: Michal Radvan

douanes a été en 1952 transmise des comités nationaux au Ministère du commerce extérieur, qui a créé l'Administration centrale des douanes.

Graduellement ont été introduits les impôts spécifiques correspondant au système socialiste. Il s'agissait de la taxe professionnelle (des commerçants et de l'artisanat), la taxe rurale, la taxe sur les activités littéraires et artistiques, l'impôt sur le chiffre d'affaires etc. Les taxes de consommation et des monopoles fiscaux ont été remplacées par l'impôt général. Les impôts spéciaux de la propriété (la taxe des millionnaires) ont été introduits en 1946 pour frapper les enrichissements excessifs pendant le Protectorat allemand et immédiatement après la guerre pour aider à corriger la dévalorisation de la monnaie pendant l'occupation allemande. En 1947, ces impôts ont servi de source pour neutraliser les dégâts dus à la sécheresse de cette année.

En 1952, un nouveau système de taxes et impôts a été introduit. La réforme consistait en sa simplification. L'organisation de l'administration fiscale a été modifiée en 1967. De nouvelles divisions ont été créées (celles des finances d'Etat) dans les comités nationaux. La compétence de ces divisions a été limitée aux impôts dont le revenu a été attribué au budget national. Ces divisions des finances d'Etat ont été transformées, en 1970, en administrations des finances, subordonnées uniquement au Ministère des finances.

Après 1989, à la suite des changements politiques, il a été nécessaire d'introduire des modifications considérables dans la législation des impôts. Cette législation a été largement réformée entre 1990 et 1993. Les nouvelles taxes ont été temporairement introduites (par exemple la taxe sur l'importation). La réforme radicale et définitive est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Les modifications ont concerné non seulement le droit matériel, mais également le droit procédural. Les taxes suivantes ont été introduites:

- taxe sur la valeur ajoutée (remplaçant la taxe sur le chiffre d'affaires),
- les impôts de consommation (concernant les huiles minérales, l'alcool et les tabacs),
- taxe sur le revenu des personnes physiques (remplaçant la taxe sur le salaire),
- taxe sur le revenu des personnes morales,
- taxe sur l'immobilier,
- taxe routière et autres.

En même temps, une nouvelle loi de caractère procédural a été adoptée. Il s'agissait de la loi sur l'administration fiscale. Cette nouvelle structure du système des taxes et impôts est en vigueur jusqu'à présent, avec certaines modifications.

Les changements subséquents ont été nécessaires, notamment dans le domaine des impôts indirects. En 2003, on a adopté une nouvelle loi sur les taxes de consommation qui a entre autres changé les noms de certaines taxes : par exemple la taxe sur les hydrocarbures est devenue taxe sur les huiles minérales. La TVA a été modifiée par la nouvelle loi en 2004. Le 1er janvier 2008 trois taxes énergétiques ont été introduites dans la législation tchèque: taxes sur le gaz naturel, sur les combustibles solides et sur l'électricité.

Dans le domaine de l'administration fiscale, il a été également nécessaire d'adopter des changements et de créer des organes capables d'effectuer une administration fiscale moderne et effective. En 1991 un nouveau système des organes fiscaux territoriaux a été établi. Ce système comprenait à l'époque 220 offices des finances de première instance et 8 offices de deuxième instance. Ces administrations fiscales territoriales sont chargées de l'administration de toutes les taxes (sauf les taxes de consommation) et également des autres revenus des budgets publics. L'administration fiscale est dirigée par la Direction centrale fiscale et financière, qui est conçue comme partie intégrante du Ministère des finances. On a créé également la Direction générale des douanes, qui est directement subordonnée au Ministère des finances et auquel les 8 directions des douanes et les offices de douanes sont subordonnés.

### **3. Le schéma général des administrations fiscales des pays de l'Europe centrale et orientale<sup>3</sup>**

Comme il a été indiqué, les changements socio-économiques dans les pays de l'Europe de l'Est ont nécessité après 1989 une réforme de la structure des organes fiscaux et douaniers. Ces nouvelles administrations fonctionnent dans la plupart de ces pays sans changements de principe jusqu'à présent. Ce système paraît éprouvé et conforme aux exigences établies au moment de leur instauration. Par contre, il est nécessaire de constater que l'on ne peut pas éviter la modernisation, l'accroissement de l'effectivité et les expériences de leur fonctionnement.

Les différents pays de l'Europe ont créé plusieurs systèmes institutionnels de l'administration fiscale.

---

3 Auteur: Jan Neckár

1. Dans certains pays on peut rencontrer une administration unie et semi-autonome aux compétences larges embrassant la majorité ou même toute l'administration fiscale.
2. Une autre possibilité est la direction avec une autonomie minimale dans le cadre du Ministère des finances.
3. Le troisième cas est celui de plusieurs directions à une autonomie minimale dans le cadre des compétences du Ministère des finances.

Le choix de la variante de l'administration fiscale est influencé par les différences dans les structures politiques, le système de l'administration publique et sans doute également par les expériences historiques. Certains pays ont transmis aux organes de l'administration fiscale également l'exécution de l'assurance sociale, mais dans la plupart des pays cette compétence est confiée aux organes spécialisés. Dans certains pays on a fusionné l'administration des douanes et l'administration fiscale. Cette conception est à présent imitée par d'autres pays, notamment est-européens. En même temps, il existe une tendance de transmettre les tâches non fiscales aux organes de l'administration fiscale.

Dans la plupart des pays de l'Europe centrale et orientale, l'administration fiscale et douanière est conçue comme un système d'organes de plusieurs instances. A leur sommet se trouve le Ministère des finances. En République tchèque, ce système comprend trois instances. Le Ministère des finances tchèque en tant que l'organe central de l'administration fiscale et douanier est en même temps l'administration administrative à la compétence universelle. Dans la structure des organes, on distingue cependant la branche fiscale et la branche douanière, les deux étant autonomes.

L'administration fiscale est exercée par les organes de l'administration publique, compétents en ce qui concerne les mesures nécessaires pour déterminer la constatation, l'établissement et l'accomplissement des devoirs fiscaux par les contribuables.<sup>4</sup> Les compétences de l'administration des douanes dépendent du caractère de la taxe. L'administration des douanes est compétente en administration des taxes de consommation, des taxes énergétiques et d'une partie déterminée de la TVA. L'administration fiscale est, par contre, compétente en impôts sur le revenu, taxe de la propriété, TVA et autres taxes.

L'administration fiscale est donc exercée en République tchèque par les organes fiscaux et organes douaniers. Les offices des finances représentent la première instance dans le domaine fiscal. Ils sont dirigés par les directions des finances,<sup>5</sup>

---

4 Mrkývka, P. In: Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa, 2e tome, Brno: Masarykova univerzita, 2004, ISBN: 80-210-3579-X, p. 10.

5 Il existe actuellement en République tchèque 199 offices et 8 directions des finances.

organes chargés de la révision des décisions des offices des finances rendues dans le cadre de la procédure fiscale (deuxième instance).

L'inconvénient de ce système institutionnel, en vigueur dans la plupart des pays de l'Europe centrale et orientale est sans doute la division de l'administration fiscale entre les organes financiers et douaniers dans le sens de deux systèmes institutionnels autonomes. Cette solution est source des doubléments et de l'exploitation insuffisante du potentiel existant. Elle ne permet pas de profiter de la concentration de l'administration de tous les impôts dans un seul système institutionnel. Pour les sujets fiscaux, l'état actuel cause les frais administratifs élevés, dus à la double présentation des données similaires.

Les compétences communes principales des offices des finances et des douanes sont l'administration de la TVA, la réquisition des arriérés des impôts et des taxes de douane. Il existe également le problème de l'asymétrie entre l'administration douanière et fiscale. Par exemple, il existe en République tchèque, dans le cadre du Ministère des finances, la Direction centrale fiscale et financière, qui assure l'exécution de l'administration fiscale. Le lien étroit avec le Ministère montre que l'administration fiscale ne jouit pas de l'autonomie nécessaire qui rendrait possible l'indépendance du fonctionnement des organes fiscaux. Dans le domaine de l'administration des douanes, ce problème a été résolu dans le passé par la séparation de la Direction générale des douanes du Ministère des finances et par la création de l'administration des douanes en tant que système autonome subordonné au Ministère. La solution similaire pour l'administration fiscale n'a pas été réalisée, même si la coopération entre les deux administrations est essentielle.

Il reste un autre problème : celui de l'incompatibilité des systèmes d'information interne des deux administrations. Les systèmes utilisés sont très souvent différents. Par conséquent, l'administration fiscale manque de possibilité de contrôler les arriérés des taxes de douane et l'administration des douanes ne peut pas identifier les arriérés ou les surpaiements du contribuable des impôts. Cet état des choses est apparemment indésirable car il mène aux problèmes de l'application de la législation correspondante et cause l'accroissement inutile des difficultés liées à la collecte des taxes et par conséquent le décroissement de l'effectivité de l'imposition des impôts. Si un sujet contribuable doit présenter pour n'importe quelle raison le certificat de non existence des dettes (arriérés), il doit s'adresser aux deux organes. Ceci cause les frais inutilement augmentés pour les deux parties.

Ces inconvénients sont dans les pays concernés progressivement éliminés dans le cadre des réformes de la structure institutionnelle. Le but principal de ces réformes est de réduire la charge administrative pour les contribuables et pour l'administration. Plusieurs pays, principalement de l'Europe occidentale, ont déjà procédé à l'intégration des organes de l'administration fiscale et celle des douanes.

Cette approche représente une des principales solutions pour trouver la structure institutionnelle optimale. L'intégration de l'administration fiscale et des douanes apporte des économies pour tous les participants et élimine les doublons. Cette approche est avantageuse aussi pour les contribuables.

L'intégration de l'administration fiscale et des douanes a déjà été réalisée dans plusieurs pays européens et autres: Belgique, Danemark, Autriche, Pays-Bas, Lettonie et Australie. La réforme de ce type est envisagée également en Slovaquie et en République tchèque. Il faut cependant tenir compte du fait que les expériences de certains pays ne sont pas automatiquement transmissibles ailleurs en raison du système fiscal, du développement historique etc.

Les avantages de l'intégration des deux systèmes sont apparents et peuvent aller jusqu'à la réduction du nombre d'organes administratifs et par conséquent aux économies dans le budget national.

#### **4. L'administration des douanes des pays de l'Europe centrale et orientale<sup>6</sup>**

L'administration des douanes de la République tchèque, ainsi que les administrations des autres pays de l'Europe centrale et orientale, ont traditionnellement concentré leurs efforts sur deux tâches essentielles: la protection du marché national et communautaire par les taxes sur la marchandise importée et la supervision de cette marchandise afin d'éviter les menaces pour la santé des hommes, animaux et plantes, ainsi que la violation des droits de la propriété intellectuelle.<sup>7</sup> L'adhésion à l'Union européenne a apporté des changements exigeant la réaction de ces administrations dans tous les nouveaux pays. Il s'agissait non seulement de l'approximation des règles nationales à long terme aux standards européens, mais aussi des changements nécessaires au niveau fonctionnel et d'organisation.

On peut dire que tous les nouveaux pays ont dû s'adapter aux exigences de l'adhésion à l'UE qui représentait des interventions dans leurs compétences, activités et structure. Dans un certain nombre de cas, il s'est avéré nécessaire de réviser l'étendue des compétences de l'administration des douanes, entre autres du point de vue de l'exercice de ces compétences par un corps de sécurité, dont les activités exigent les frais supplémentaires.

En République tchèque, qui est un pays membre sans frontières externes (sauf les aéroports internationaux), on a aboli les contrôles aux frontières terrestres mais

---

6 Auteur: Dana Šramková

7 Voir La direction générale des douanes: L'administration des douanes tchèque contemporaine, Prague, 2005 (en tchèque).

L'administration des douanes doit assurer quelques nouvelles tâches. Ces tâches dépassent parfois le domaine des douanes dans le sens strict, mais concernent également d'autres domaines. Par exemple, c'est l'administration des douanes qui est désormais compétente du contrôle dans le domaine des transports de la marchandise par route et le péage routier électronique, le contrôle de l'exercice de la politique agricole communautaire commune ou le traitement de déchets. Il convient de rappeler que l'administration des douanes est composante de la force armée et ses organes ont la nature des organes de police, au moins dans certains cas (crimes selon le code pénal).

L'administration des douanes jouit également d'une position privilégiée, même dans le domaine fiscal, car dans plusieurs pays elle fonctionne comme administrateur exclusif des taxes de consommation et des taxes écologiques. Cela signifie que les organes de l'administration des douanes assurent la fixation et la collecte de ces taxes, non seulement dans les cas de l'importation, mais également au niveau interne.

On peut dire que les tâches mentionnées sont similaires dans d'autres pays. La raison est par exemple l'existence des laboratoires techniques spécialisés qui peuvent servir à déterminer la catégorie du tarif douanier de la marchandise, mais aussi à constater si la marchandise est soumise à la taxe de consommation.

Il est nécessaire de mentionner également le rôle des organes douaniers dans le domaine de l'administration de la TVA. Ici les organes douaniers n'exercent l'administration que dans les cas où il s'agit de l'importation des pays tiers.

On peut résumer que l'administration des douanes tchèque exerce actuellement, à part des taxes de douane, également les compétences dans l'administration des impôts indirects et dans le cadre de l'administration divisée aussi des activités de contrôle et de collecte des arriérés ou des sanctions imposées.

Elle est organisée comme un système de trois instances. Le niveau supérieur est représenté par la Direction générale des douanes, qui est l'organe administratif de compétence universelle. Le second niveau est représenté par 8 Directions des douanes dirigeant les offices des douanes (troisième niveau). En plus, hors de cette structure, il existe le Groupe d'intervention opérationnelle, qui s'occupe des activités spéciales pour appréhender les délinquants criminels.

La réforme envisagée est contenue dans le projet d'une nouvelle loi élaborée par le Ministère des finances. Cette loi devrait unir l'administration des douanes et l'administration des finances dans un seul système dirigé par la Direction générale fiscale et des douanes unique. Un peu plus tard, ce système devrait être complété par l'administration de la sécurité sociale. Les organes subordonnés devraient être

également unifiés, mais composés de divisions spécialisées.<sup>8</sup> Il paraît que le délai envisagé (2010) n'est pas réaliste et que cette réforme complexe ne sera réalisée que plus tard.

Pour l'exercice effectif des activités de l'administration des douanes, la coopération internationale joue un rôle crucial. Il convient de constater que les tâches principales dans le domaine de la protection du marché et de la sécurité du commerce international sont communs pour les administrations des douanes de tous les pays, car chaque transaction dans le commerce international concerne au moins deux administrations.<sup>9</sup> Les administrations des douanes de différents pays doivent coopérer étroitement. Ceci concerne particulièrement les administrations des douanes des pays membres de l'UE, non seulement sur la base des règles unifiées (règlements communautaires), mais aussi dans le sens plus large (Convention Naples II et Convention sur le système informatique des douanes). Les activités de l'Organisation mondiale des douanes sont également importantes.<sup>10</sup>

## **5. L'administration fiscale exercée par d'autres organes que ceux d'administration fiscale générale<sup>11</sup>**

Le mode de la collecte des impôts et taxes est très important, ce qui a été noté déjà il y a 200 ans par Adam Smith. La collecte devrait être effectuée dans le temps le plus commode pour le contribuable et de la façon qui ne séquestrerait pas inutilement le contribuable. Tout ceci devait être pris en considération par la loi sur l'administration fiscale.<sup>12</sup>

L'administrateur fiscal est un organe de pouvoir public, qui a été chargé d'administrer un impôt ou une taxe quelconque. Les administrateurs fiscaux en République tchèque sont:

1. Ministère des finances
2. organes fiscaux et douaniers territoriaux (directions fiscales, offices fiscaux, directions des douanes, offices des douanes)
3. autres organes administratifs,
4. communes et mairies,

---

8 Razeck, J.: Celnici zůstanou celníky. In: CLO-DOUANE, juin 2008, p. 3 et s. ISSN 0323-0023 (en tchèque).

9 Voir GRC: Ceska celni sprava soucasnosti, Prague 2005.

10 L'Organisation mondiale des douanes a été fondée comme Conseil de la coopération douanière en 1952. La Tchécoslovaquie est devenue membre en 1965. La République tchèque est devenue son membre au moment de son établissement en 1993.

11 Auteur: Ivana Pařízková

12 Voir Vancurova, A. a kol.: Danovy system CR 2004, Prague: VOX, 2004.

5. régions (départements) et leurs administrations,
6. tribunaux.<sup>13</sup>

Dans la catégorie des autres organes administratifs nous trouvons par exemple l'Office de la propriété industrielle (taxes relatives à l'enregistrement des droits de la propriété industrielle) et l'Inspection tchèque de l'environnement (taxes relatives au prélèvement des eaux souterraines, de l'écoulement des eaux usées etc.).<sup>14</sup>

Les communes et leurs mairies administrent les taxes locales (par exemple la taxe sur les chiens ou la taxe sur les déchets). Ces taxes peuvent être imposées par les communes, mais uniquement dans le cadre de la loi sur les taxes locales. L'arrêt de portée générale de l'administration de la commune constitue une base juridique de ces taxes. Leur collecte est régie par la loi sur l'administration fiscale.

L'administration des taxes des tribunaux (taxes relatives à la procédure judiciaire) est effectuée par les tribunaux.<sup>15</sup>

## **6. Coopération internationale dans le domaine de l'administration fiscale<sup>16</sup>**

La coopération internationale dans le domaine de l'administration fiscale constitue un des éléments essentiels de la lutte contre la fraude fiscale.<sup>17</sup> L'échange d'informations avec les administrations fiscales étrangères contribue à la possibilité de repérer une quantité des données sur les contribuables inaccessibles pour l'administration nationale sans aide internationale. Son importance s'accroît avec la libéralisation et la mondialisation des économies nationales.

Avant l'adhésion de la République tchèque à l'UE, la coopération internationale dans le domaine de l'échange d'informations et de données n'a été effectuée que sur la base des accords internationaux. Il s'agit des accords sur l'évitement de la double taxation dans le domaine des taxes sur le revenu.

La plupart de ces accords contiennent la *clause large*. Cela signifie que les autorités des Etats membres effectuent l'échange d'informations nécessaires non seulement pour l'application de l'accord, mais aussi pour l'application des règles internes relatives aux taxes ou impôts faisant l'objet de l'accord. Les Etats membres sont donc obligés à fournir les données concernant les contribuables particuliers. La *clause étroite* n'oblige les Etats membres qu'à fournir les informations nécessaires

---

13 Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Brno: Masarykova univerzita, 2004, p. 122.

14 Bonek, V., Behounek, P., Benda, V., Holme, A.: Lexikon danové pojmy, Ostrava: Sagit, 2001.

15 Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Brno: Masarykova univerzita, 2004, p. 134.

16 Auteur: Petra Schillerová

17 Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Brno: Masarykova univerzita, 2004, p. 112.

pour l'application de l'accord, c'est-à-dire uniquement les données publiquement accessibles (accords conclus par la République tchèque avec l'Autriche et la Suisse).

Sur la base des accords mentionnés, il n'est pas possible de réaliser la coopération dans le domaine des impôts indirects. L'adhésion de la République tchèque à l'UE a changé cette situation. L'administration fiscale tchèque a joint le système de l'UE - échanges de l'information dans le domaine de la TVA et des taxes de consommation. Ce système est basé sur la directive 77/799/CEE qui a été transposée en loi No. 253/2000 sur l'entraide internationale concernant l'administration fiscale. Cette entraide couvre les impôts directs et l'organe de contact est le Ministère des finances qui peut déléguer sa compétence aux offices des finances ou des douanes.

L'échange d'informations est réalisé notamment par le courrier normal, rarement par voie électronique. Par contre, l'échange d'informations concernant la TVA est réalisé exclusivement par voie électronique. L'information doit être fournie "sans délai inutile", c'est-à-dire sans retard injustifié.

Les difficultés rencontrées lors de cette coopération internationale sont les suivantes:

- la langue - il semble être utile d'utiliser une seule langue officielle,
- les délais - il faudrait fixer les délais obligatoires pour la réponse,
- l'obligation de fournir certaines informations devrait être déterminée d'une façon positive,
- les "paradis fiscaux" - il faudrait les prendre en considération,
- l'exonération des taxes dans les cas de virements effectués par les institutions pécuniaires concernant l'exécution de certaines dettes,
- l'unification des sanctions relatives aux arriérés des taxes et impôts dans le cadre de l'UE.

La coopération internationale dans le domaine de l'administration fiscale doit être considérée essentiellement dans les cas concrets concernant les différentes branches de l'administration fiscale.

## **7. Systèmes d'information de l'administration fiscale<sup>18</sup>**

Comme dans tous les domaines de l'activité humaine, l'administration fiscale utilise également les technologies d'information. Ici, la situation est plus compliquée,

---

18 Auteur: Libor Kyncl

car il s'agit du domaine strictement réglementé aux nombreuses limitations. Les organes de l'administration fiscale en tant qu'organes de l'Etat ne peuvent agir que dans les cas prévus par la loi. C'est la raison pour laquelle l'implémentation des technologies d'information dans le domaine de l'administration publique est plus exigeante qu'en secteur privé.

L'administration fiscale tchèque a déjà commencé à utiliser partiellement les technologies d'information. Dans le cadre de l'administration fiscale, beaucoup d'actes internes sont effectués sous forme informatisée, par exemple le traitement des données dans le système informatisé des données personnelles VEMA et dans le Système d'information interne assurant la comptabilité, l'administration des biens et les enregistrements relatifs aux budgets publics. Ces systèmes sont utilisés par le Ministère des finances et des organes subordonnés (directions et offices des finances). Il existe également d'autres systèmes relatifs au budget national – par exemple ISPROFIN – Système informatique du financement programmé, CEDR – Registre central des subventions (les deux systèmes sont utilisés par les administrateurs du budget national).<sup>19</sup> Tous les systèmes d'information de l'administration fiscale sont en même temps les systèmes d'information de l'administration publique et sont par conséquent subordonnés aux attestations conformément à la loi sur les systèmes d'information de l'administration publique.

L'enregistrement des impôts et le dossier électronique pour l'administration fiscale sont fournis par le Système automatisé fiscal ADIS qui fonctionne en qualité d'application du support technique pour l'administration fiscale. Il contient plusieurs modules servant aux différents administrateurs des impôts. ADIS permet de recevoir les communications des personnes tierces participant sujets de la procédure fiscale. L'administration des douanes utilise son propre système d'information appelé IS CS. Ce système coopère avec d'autres systèmes et sous-systèmes dans le cadre de l'administration des douanes, par exemple les systèmes relatifs à l'exportation et l'importation (comportant les sous-systèmes ECS, AES et ICS dans le cadre du programme eCustoms au niveau de l'Union européenne). D'autres applications concernent la taxe de consommation. Les systèmes Intrastat CZ et autres systèmes européens (TARIC, QUOTA). Sauf exceptions, ces systèmes ne sont pas compatibles avec les systèmes utilisés par les organes des finances territoriaux.<sup>20</sup>

Les actes juridiques effectués sous forme électronique sont transmis à l'administration fiscale à l'aide du système EPO (dépôt électronique). Ce système fonctionne comme application utilisant les pages du web et les formulaires électroniques pour la communication avec les organes de l'administration fiscale à

---

19 Voir Markova, M., Bohac, R.: *Rozpocetove pravo*. Prague: C.H.Beck, 2007, ISBN: 978-80-7179-551-3, p. 109.

20 Voir Ministère des finances: partie B - Informace o cinnosti celni spravy CR za rok 2006, disponible au [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_cla\\_32842.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_cla_32842.html)

l'aide de la signature électronique. Le système EPO n'est pas compatible avec les systèmes de l'administration des douanes.

L'acte effectué le plus souvent sous forme électronique est la déclaration d'impôts. Ce système peut être utilisé également pour d'autres actes, par exemple le décompte de l'impôt sur le revenu et autres. Le système EPO fonctionne sur la base d'une boîte postale (compte personnel du contribuable).<sup>21</sup> Le nombre de communications électroniques accroît rapidement chaque année:

- 2002 - 311,
- 2003 - 7018,
- 2004 - 20205,
- 2005 - 48978,
- 2006 - 102866,
- 2007 - 147269.

Le changement décisif était causé par la baisse du prix de la certification de la signature électronique en 2005. Actuellement son prix est de 190 CZK (8 EUR).

Les autres registres publics (le registre des entreprises, le registre central des habitants, le cadastre de l'immobilier etc.) ne sont pas encore connectés aux systèmes de l'administration fiscale, mais le Ministère de l'intérieur prépare le projet de la loi qui permettra cette interconnexion.

Dans l'avenir proche, il est nécessaire de perfectionner les systèmes informatiques de l'administration fiscale afin de permettre leur utilisation plus rationnelle et plus effective. La connexion et la compatibilité des systèmes différents des organes et registres de toute l'administration publique permettra d'éviter l'utilisation de la forme classique (papier), ce qui la rendrait plus effective, plus rapide et contribuerait à la réduction des frais parfois inutilement trop élevés.

---

21 Pour davantage d'informations sur le système EPO, voir *Ceska danova sprava: Elektronicka komunikace s ceskou danovou spravou* [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B=25AFD530/cds/xsl/dane\\_elektronicky\\_8157.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B=25AFD530/cds/xsl/dane_elektronicky_8157.html?year=0)

## **Streszczenie**

We wprowadzeniu niniejszego opracowania wyjaśniono podstawowe definicje z zakresu finansowej i podatkowej administracji oraz opisano społeczno-ekonomiczne przemiany w Europie Centralnej i Wschodniej i ich wpływ na administrację podatkową w Republice Czeskiej. W dalszej części przedstawiono szczegółowy schemat administracji podatkowej w Europie Centralnej i Wschodniej oraz wskazano użyteczność i konieczność połączenia administracji podatkowej i celnej, bowiem przykładowo w Republice Czeskiej organy celne po wejściu do strefy Schengen posiadają również pewne kompetencje z zakresu podatków. Podkreślono, że połączenie administracji podatkowej i celnej w Republice Czeskiej planowane jest w niedługiej perspektywie oraz że kluczową rolę dla efektywnego funkcjonowania administracji celnej odgrywa współpraca międzynarodowa w zakresie unikania podwójnego opodatkowania.