

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 3-4/2003

PRÁVNÍ OTÁZKY
FINANČNÍHO PRÁVA

Právní otázky finančního práva
ročník 3-4/2003

15. 12. 2003

TEORETICKÉ OTÁZKY FINANČNÍHO PRÁVA

Sborník z konference
o teoretických otázkách finančního práva
konané dne 25. dubna 2003

Kolektiv autorů

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM
2004

Vědecká redaktorka: doc. JUDr. Marie Karfiková, CSc.

Recenzovali: Ing. Michal Morawski
JUDr. Monika Novotná

© Univerzita Karlova v Praze – Nakladatelství Karolinum, Praha 2004
ISBN 80-246-0778-6
ISSN 0323-0619

OBSAH

Úvodem <i>prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc., Univerzita Karlova v Praze</i>	7
Daňové právo a príprava daňovej reformy v Slovenskej republike <i>prof. JUDr. Vladimír Babčák, CSc., Univerzita P. J. Šafárika v Košicih</i>	9
Nad reformou finančného práva v podmienkách Slovenskej republiky v transformačnom procese <i>doc. JUDr. Ladislav Balko, Ph.D., Univerzita Komenského v Bratislavě</i>	27
Teoretické aspekty niektorých pojmov procesného práva s dôrazom na colné konanie <i>JUDr. Karin Cakociová, Univerzita P. J. Šafárika v Košicih</i>	35
Teoretické otázky finančného práva se zaměřením na právo daňové <i>JUDr. Marie Grossová, Ph.D., Univerzita Palackého v Olomouci</i>	49
Finanční právo včera, dnes a zítra <i>doc. JUDr. Lubomír Grůň, CSc., Univerzita Palackého v Olomouci</i>	65
Možné definice pojmu daň, poplatek a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo <i>Mgr. Zdenka Hudcová, Univerzita Palackého v Olomouci</i>	89
Postavení daňového práva v systému práva <i>doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc., Univerzita Karlova v Praze</i>	97
Poznámka k status quo slovenského finančného práva a perspektívam jeho rozvíjania v kontexte osobného participovania na ňom <i>prof. JUDr. Jozef Králik, CSc., Univerzita Komenského v Bratislavě</i>	117
Finančný systém a hospodárenie obce <i>JUDr. Alena Pauličková, Ph.D., Trnavská Univerzita v Trnavě</i>	133

ÚVODEM

V minulosti byla již tradicí pravidelná setkání finančních právníků českých i slovenských právnických fakult, resp. dalších příbuzných pracovišť. Poslední z nich proběhlo v roce 1989.

Na tuto tradici se pokusila navázat s velmi kladnou odezvou katedra finančního práva a financí Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, která se také ujala po 14 letech organizace dalšího sympozia. Sympozium se konalo 25. 4. 2003 a bylo na něm akceptováno nejen obnovení spolupráce ve vědecké i pedagogické oblasti, ale i příprava společných grantů apod.

Výstupem z letošního dubnového sympozia je sborník příspěvků věnovaný teoretickým otázkám finančního práva, a jeho dalšího rozvoje. Do tohoto sborníku přispěli představitelé většiny fakult, kteří se sympozia zúčastnili.

Příspěvky autorů jsou sice různorodé, ale ve své většině přínosné nejen pro teorii, ale i pro praxi finančního práva. Z větší části pojednávají o oblasti veřejných financí, zvláště pak práva daňového a rozpočtového.

Některé z nich jsou však vyloženě teoretického charakteru a pokoušejí se o nové vymezení oboru. Tak je tomu i u některých autorů slovenských, kteří dnes začínají rozlišovat finanční právo jako obor soukromoprávní zaměřený především na problematiku finančního trhu a bankovníctví a dále právo daňové včetně právní úpravy rozpočtových vztahů jako typický obor práva veřejného.

Nutno poznamenat, že podobné hlasy se stále častěji ozývaly a ozývají i v České republice, a že jedním z prioritních úkolů teorie finančního práva bude se s nimi vyrovnat. Vždyť konečně tyto názory nejsou ani cizí právnickým fakultám zemí EU.

Celkově je možno říci, že jde o první pokus spojení vědeckých sil z oblasti finančního práva po roce 1989. Vzhledem k tomu, že za obsah příspěvků odpovídá každý z autorů samostatně, nebylo do nich z odborného, resp. formálního hlediska nikterak zasahováno.

Další sympozium je plánováno na příští rok a jeho organizátorem bude Košická právnická fakulta, jejíž děkankou je pracovnice katedry finančního a daňového práva.

I rektorem univerzity je profesor téže fakulty. I z tohoto sympozia lze očekávat další vědecký výstup, tentokrát již pravděpodobně na monotematické bázi.

V Praze dne 22. 9. 2003

prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

DAŇOVÉ PRÁVO A PRÍPRAVA DAŇOVEJ REFORMY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

VLADIMÍR BABČÁK

I. ÚVODNÉ POZNÁMKY

Jedno decénium trvalo, aby sa po rozpade bývalej ČSFR na významnom stupni spoločenského rebríčka zásadným spôsobom etablovala skupina právnych noriem, ktorá vo svojom súhrne vytvára **daňové právo**. Existencia daňového práva je nezvratný fakt. Tak, ako je sprievodným znakom jestvovania demokratického zriadenia jav kriminality, v ekonomickom prostredí sa chápu dane ako nevyhnutný komponent nášho života. Nie je pritom podstatné to, či konkrétna osoba je podnikateľským subjektom, alebo iba poberá príjmy podliehajúce dani, príp. vlastní nehnuteľnosť. Súvisí to s tým, že každá fyzická osoba alebo právnická osoba je potencionálnym alebo skutočným daňovým subjektom. Eufemisticky vzaté – akýkoľvek subjekt je daňovo-právnymi normami viac či menej „bolestne“ zasiahnutý.

Pred rokom 1989 neprebíhali nejaké zásadnejšie diskusie na tému relatívnej autonómnosti daňového práva, resp. jeho bytostnej príslušnosti k finančnému právu. V tom čase by boli nielen zbytočné, ale aj neopodstatnené. Okrem známych faktov, spojených s ideologizáciou práva ako takého, vyznieval v neprospech diskusií na naznačenú tému jeden ďalší, nie nepodstatný argument. V období pred spoločensko-ekonomickými zmenami, ktoré inicioval rok 1989 dane (snáď s výnimkou dane z obratu) nezohrávali ani zďaleka takú dôležitú úlohu v ekonomike nášho vtedajšieho štátu, ako odvody do štátneho rozpočtu. V prípade odvodov išlo síce o veľmi podobné platby ako dane (z hľadiska podstaty i funkcií), avšak čo sa týkalo uvádzania dôvodov pre ich ukladanie, boli to súčasne diametrálne odlišné peňažné povinnosti. Jednalo sa o platobné povinnosti, ktorých ukladanie teória vtedajšieho finančného práva nezdôvodňovala mocenským postavením štátu, ako je tomu v prípade ukladania daní, ale argumentovalo sa vlastníckou pozíciou štátu. Pri uplatnení tohto kritéria, odvody platili najmä vtedajšie štátne podniky. Vzhľadom na to, že si v reálnej praxi iba ťažko predstaviť, že štát bude sám seba zdaňovať, dôvodilo sa tým, že v skutočnosti neide o peňažné povinnosti do štátneho rozpočtu, ale iba o prerozdeľovanie finančných prostriedkov existujúcich v tej istej vlastníckej sfére (rozumej vo sfére štátneho vlastníctva) prostredníctvom štátneho rozpočtu.

Diskusie o postavení daňového práva v právnom poriadku¹⁾ sú veľmi potrebné. V tomto smere je už dlhšiu dobu mojou snahou nasmerovať záujem odbornej verejnosti práve na *samostatné miesto daňového práva v právnom poriadku*.

Nájsť odpoveď na otázku, čo spôsobuje vznik samostatného právneho odvetvia vôbec nie je jednoduché. V prvom rade sa jedná o presadenie moci alebo záujmu (napr. ekonomického, spoločenského, vplyvnej vrstvy, vládnucej skupiny a pod.), význam však musia mať aj konkrétne vedecké diskusie na túto tému. Podľa môjho názoru, práve takéto vedecké diskusie musia zohrať vo vzťahu k nastolenej otázke rozhodujúcu úlohu.

Nutnosť zaradenia daňového práva medzi právne odvetvia je spôsobené celkovou spoločenskou, politickou i ekonomickou realitou, bytostne spätou so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie. Túto realitu charakterizuje okrem iného aj veľká dynamika zmien v normotvornej oblasti, nutnosť hľadať nové nástroje a mechanizmy právneho pôsobenia i v rámci nových právnych celkov. Realita myslenia väčšiny slovenských predstaviteľov vedy finančného práva je však diametrálne odlišná. Finančno-právna komunita sa tvári, že sa ich spoločensko-ekonomické zmeny, ktoré majú zásadný vplyv aj na oblasť daňového práva nedotýkajú a spokojne si „hovie“ v predstavách o vnútornom ohraničení finančného práva, ktoré sa sformovali pred niekoľkými desiatkami rokov.

Doba uznávania iba „tradičných“ právnych odvetví je nenávratne preč. V ich „lone“ alebo jednoducho popri „tradičných“ právnych odvetviach vyrastajú nové. Rodiace sa právne odvetvia však musia mať schopnosť nielen prežiť počiatočné problémy spojené s ich vznikom, ale aj silu rozvíjať sa. Pre samostatnosť právneho odvetvia musí hovoriť okrem iného aj spôsobilosť na samostatný život, na samostatnú existenciu, pôsobenie, aplikáciu, na akceptáciu verejnosťou. Kladiem si otázku, nemá snáď daňové právo všetky tieto atribúty?

Práve otázka akceptácie daňovo-právnych noriem spoločnosťou zohráva v oblasti práva dôležitú úlohu. Aj keď je právne vedomie spoločnosti vo všeobecnosti na veľmi nízkej úrovni, predsa aj laická verejnosť je si vedomá toho, že daňové povinnosti upravujú normy daňového práva. Pritom verejnosť, ktorej vonkajším vôľovým prejavom je verejná mienka²⁾ nezaujíma skutočnosť, či daňové právo je alebo nie je odbornou právnickou verejnosťou považované za samostatné právne odvetvie, alebo či sa začleňuje pod systém finančného práva. Verejnosť teda „netrápi“ to, či istá časť práva je považovaná za právne odvetvie alebo nie, podstatná je skutočnosť, že túto časť práva všeobecne prijíma, tzn. akceptuje platné právo, príp. z rôznych dôvodov (napríklad sociálnych) aj neuznáva. Daňovo-právne normy teda „fungujú“ nezávisle na tom, či si to niekto praje alebo nie a už vonkoncom neberú do úvahy nejaké teoretické „dišputy“ o ich právnej povahe a zatriedení. Verejnosť všeobecne na strane jednej prijíma existenciu daňovo-právnych noriem, teda ich určitým spôsobom akceptuje, avšak na strane druhej berie ich fungovanie v spoločnosti ako „nutné zlo“. Pokiaľ však verejnosť istú časť práva neakceptuje, nerobí to z toho dôvodu, že táto časť nemá mať zodpovedajúce miesto v právnom poriadku. Úvahy tohto druhu sú verejnosti dosť vzdialené, skôr sú to reflexie pragmatického charakteru dotýkajúce sa priamo ekonomickej podstaty a z toho odvíjajúcej sa slobody príslušných subjektov konať. Príkladom v tomto smere môžu byť práve právne normy upravujúce daňové povinnosti. Pre verejnosť sú oveľa dôležitejšie pragmatické otázky týkajúce sa uplatňovania daňovo-právnych noriem, ako je napríklad výška daňového zataženia, nárok na oslobodenie od dane a ak

mám byť úprimný aj to, ako sa legálne vyhnúť plateniu daní. Toto konštatovanie platí bez ohľadu na to, či za súčasť laickej verejnosti budem považovať iba určitú časť obyvateľstva alebo aj formalizovanú časť verejnosti, napríklad v podobe obchodných spoločností a iných podnikateľských subjektov.

II. K OTÁZKE MIESTA DAŇOVÉHO PRÁVA V PRÁVNOM PORIADKU

Daňové právo bolo dlhé desaťročia považované síce za dôležitý, avšak nie rozhodujúci subsystém finančného práva. Toto ocenenie sa priznávalo predovšetkým normám rozpočtového práva. Uvedené postavenie vyplývalo z toho, že rozpočtovoprávne normy zabezpečovali plnenie fiskálnej funkcie štátneho rozpočtu, príp. aj miestnych rozpočtov, pričom daňovo-právne normy iba vytvárali nevyhnutné právne predpoklady pre materializáciu rozpočtovoprávných noriem. Po novembri 1989, najmä však v súvislosti s realizáciou daňovej reformy od roku 1993 daňové právo postupne vytlačilo rozpočtové právo z dominantného postavenia medzi normami finančného práva. Toto rozhodujúce miesto v systéme finančného práva však v priebehu historicky krátkeho obdobia prekročilo dlhé roky budované hranice finančného práva. V súčasnosti **daňové právo realizuje tendenciu vyčleniť sa zo systémovej línie finančného práva**. Som toho názoru, že je to prirodzený, nezvratný a zákonný proces.

Význam daňového práva začal narastať v úzkej spojitosti s presadzovaním princípov trhového mechanizmu v našej ekonomike. Práve táto časť slovenského práva zaznamenala v predchádzajúcom decéniu najväčšie zmeny v porovnaní so stavom, ktorý v právnej oblasti platil dovtedy. Tieto zmeny možno začleniť do nasledovných oblastí:

- **zmeny v normotvornej oblasti.** V rámci daňového práva došlo k takým zásadným zmenám v právnej úprave, že neostal v platnosti žiadny právny predpis pochádzajúci z obdobia pred rokom 1989. Toto konštatovanie sa týka tak hmotnej zložky daňového práva, ako aj jeho procesnej časti. Postavenie právnych základov pre realizáciu daňovej reformy si vyžiadalo prijatie štrnástich daňových zákonov (v tom sú započítané už i zákon o správe daní a poplatkov a zákon o územných finančných orgánoch, resp. zákon o daňových orgánoch) a viacerých ďalších, nadväzujúcich zákonných predpisov (napr. Colného zákona) a súvisiacich predpisov (napr. zákona o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov a pod.). Dokonca ani také odvetvie slovenského práva, ako napríklad trestné právo, u ktorého pred zavedením daňovej reformy bolo veľmi ťažké nájsť spoločný predmet právnej regulácie s daňovo-právnymi normami,³⁾ neostalo ušetrené vplyvu daňovej reformy. Viaceré zmeny v Trestnom zákone (napríklad zakotvenie skutkových podstat nových trestných činov v oblasti daní, ako je skrátenie dane a poistného, neodvedenie dane a poistného, nezaplatenie dane), sú priamym dôsledkom zmien v oblasti právnej regulácie daňových vzťahov. Daňové právo sa stalo najdynamickejšie sa rozvíjajúcou časťou nášho právneho poriadku. Dynamika tohto rozvoja však spôsobuje aj vážne problémy z pohľadu poznania a pochopenia daňovo-právnych noriem, v oblas-

ti ich aplikácie a realizácie v daňovej praxi apod. Spoločným menovateľom týchto problémov je nestabilita tejto časti slovenského práva. V tejto súvislosti sa však z mojej strany žiada jedno doplnenie, resp. upresnenie: pod stabilitou daňového práva (a vôbec práva ako takého) nechápem taký stav právnej úpravy, pri ktorom nebude dochádzať k zmenám v právnych predpisoch. Som presvedčený o tom, že táto skutočnosť by sama o sebe postrádala výpovednú schopnosť o stabilite daňového práva, ba dokonca aj o kvalite daňovo-právnych noriem. Na strane druhej som však toho názoru, že stabilná daňovo-právna regulácia výrazným spôsobom ovplyvňuje kvalitu realizácie daňovo-právnych vzťahov. Daňový normotvorný proces nie je a ani nemôže byť statickým procesom. Je to proces vo svojej podstate dynamický. Spoločensko-ekonomický vývoj má svoju prirodzenú vnútornú a v zásade aj objektívne pôsobiacu dynamiku, ktorej sa musí prispôbiť aj normotvorný proces v oblasti daní a poplatkov. Dokonca platí, že tento proces musí spoločensko-ekonomický vývoj do značnej miery aj predvídať. Dynamiku rozvoja daňového práva preto chápem ako nevyhnutnú podmienku jeho stability. To však neznamená, že si neuvedomujem, že dynamika daňovo-právnej normotvorby nemôže ísť na úkor stability daňového práva. V opačnom prípade by sa samotná dynamika tohto procesu dostala do protikladu s požiadavkou stability daňovo-právnych noriem, čo sa negatívne premieta do všetkých úrovní a sfér spoločenského života, nie iba do ekonomiky. V súvislosti so zmenami právnych predpisov J. Boguszak a J. Čapek konštatujú,⁴⁾ že časté novelizácie právnych predpisov devalvujú hodnotu právnej istoty. Ak by sme z tejto, podľa môjho názoru, veľmi výstižnej charakteristiky dôsledkov nadmerných zmien v právnej úprave vychádzali vo vzťahu k daňovému právu, tak by som musel s istou dávkou sarkazmu konštatovať, že v oblasti daňovo-právnych vzťahov, u ktorých je právna istota subjektov imanentnou súčasťou ukladania daní, neexistuje v súčasnosti žiadna právna istota;

- **zmeny v sústave daní.** V súčasnej dobe nie je súčasťou našej daňovej sústavy ani jedna daň, ktorá platila na Slovensku pred rokom 1989;
- **zmeny v oblasti daňovo-právnych inštitútov.** V porovnaní s obdobím pred rokom 1989 sa nielenže radikálne zmenila sústava daňovo-právnych predpisov a na jej základe aj sústava daní, ale došlo k zavedeniu celého radu nových daňových nástrojov a daňovo-právnych inštitútov, ktoré predchádzajúca právna úprava nepoznala (k nim môžeme zaradiť napríklad vymedzenie osôb majúcich osobitný vzťah k platiťovi dane, možnosť správcu dane uzavrieť dohodu o určení výšky dane s daňovým subjektom, ešte donedávna aj inštitút majetkového priznania, ďalej nové druhy riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní, inštitút daňového exekučného konania a jeho procesné nástroje apod.);
- **zmeny v chápaní miesta v právnom poriadku.** Daňové právo sa prirodzenou cestou vyčlenilo z odvetvia finančného práva a prebieha proces jeho formovania sa ako nového právneho odvetvia;
- **zmeny v adaptácii spoločnosti.** Po roku 1989 sa zásadným spôsobom zmenil prístup spoločnosti k daňovému právu. Nech to znie akokoľvek paradoxne, ale daňovo-právne normy začala spoločnosť brať oveľa vážnejšie, než pred uvedeným rokom, či už to chápeme v pozitívnom slova zmysle alebo aj v negatívnom význa-

me. O tom, že možno zaznamenať zmenu v prístupe spoločnosti k daňovému právu svedčí celý rad príkladov. Jedným z najpresvedčivejších z nich je zriadenie inštitúcie daňových poradcov na základe zákona č. 78/1992 Zb.⁵⁾, a s tým súvisiace predĺženie termínu na podanie daňového priznania pri daniach z príjmov priamo zo zákona, ak daňové priznanie k dani z príjmov vypracúva pre daňovníka daňový poradca⁶⁾.

Význam daňového práva je bezprostredne spojený *so zvyšovaním zodpovednosti fyzických osôb a právnických osôb voči štátu a obciam* v oblasti daňovo-právnych vzťahov. Uvedenú zodpovednosť chápem ako zodpovednosť týchto osôb za svoju existenciu, rozvoj a uspokojovanie záujmov a potrieb. Daňové právo svojim funkčným mechanizmom, najmä **regulatívne a sankčne** zasahuje predovšetkým do majetkovej slobody fyzických osôb a právnických osôb. Takýto prejav zo strany štátu, ktorý má podobu daňovej povinnosti, je vždy v prvom rade zásahom do majetkovej slobody príslušného subjektu. Bolo by však mylné sa domnievať, že daňová povinnosť chápaná ako určitý zásah voči osobe (fyzickej alebo právnickej) sa obmedzuje iba na jej majetkovú podstatu. Sprievodným znakom tohto zásahu sú dôsledky v osobnej slobode uvedených subjektov. Z hľadiska naplnenia fiskálnych záujmov štátu a obcí ide o nevyhnutné a zákonné zasahovanie do osobnej slobody, ktoré sa prejavuje v obmedzenej možnosti slobodného rozhodovania o tom, akým spôsobom bude príslušný subjekt vynakladať peňažné prostriedky, najmä vo väzbe na to, aký objem týchto prostriedkov mu ostane po splnení daňových povinností k dispozícii.

Daňové právo treba skúmať, posudzovať a hodnotiť ako nové, rodiace sa právne odvetvie na báze osobitnej skupiny doterajších finančno-právnych noriem, ktoré:

- má svoj predmet právnej regulácie
- sa vyznačuje osobitnou skupinou právnych vzťahov
- tvorí osobitný súbor právnych noriem
- vytvára súbor právnych noriem osobitnej povahy.

Daňové právo tvoria právne normy, ktoré upravujú tak **hmotnú**, ako aj **procesnú stránku daňového systému**. V tejto súvislosti vidím v súčasnosti jednoznačnú potrebu chápať daňové právo ako **jednotný celok** s tým, že v jeho rámci treba rozlišovať hmotno-právnu zložku i procesno-právnu zložku.

Daňové právo je odvetvím práva, ktoré takmer absolútne upravuje tie vzťahy, ktoré sú poznamenané dominantným a nadradeným záujmom štátu, resp. obce. V tomto smere daňové právo treba považovať za súčasť verejného práva, pričom verejné právo vyjadruje nadradenosť verejnej moci v zákonom vymedzených prípadoch voči ostatným subjektom práva. Vzťahy upravované daňovým právom sú teda poznamenané nerovnoprávnym postavením ich subjektov; Ide o vzťahy nadriadenosti a podriadenosti. Nerovnosť postavenia týchto subjektov v daňovo-právnych vzťahoch je zreteľná najmä v daňovom konaní, kde právna úprava zabezpečuje rovnosť postavenia iba vo vzťahu k účastníkom daňového konania, ale nie aj vo vzťahu k správcom dane. Správ-

ca dane má v historickom kontexte akúsi „vrchnostenskú“ pozíciu. Vyplýva to z už spomínaného zaradenia daňového práva medzi verejné právo.

Daňové právo regulatívne pôsobí na daňové vzťahy v prvom rade s cieľom zabezpečiť fiskálne záujmy štátu, resp. obce. Aj vo vzťahoch medzi týmito subjektami však na prvom mieste prevláda uspokojenie fiskálnych záujmov štátneho rozpočtu a až na mieste druhom sú to záujmy územnej samosprávy. Presvedčivým dôkazom tohto tvrdenia vo finančnej oblasti je rozpočtové určenie výnosu daní.

III. DAŇOVÉ PRÁVO A DAŇOVÁ REFORMA

Význam daňového práva v spoločnosti vzrastá. Dokladom tohto tvrdenia je aj v súčasnosti spracovaná „Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004–2006“, ktorú vypracovalo Ministerstvo financií SR a predložilo do medzirezortného pripomienkového konania. Aj keď som hlboko presvedčený o tom, že v prípade tohto materiálu neide v pravom slova zmysle o reformu tak, ako sa to udialo v oblasti daňovo-právnych vzťahov v rokoch 1992 a 1993 uznávam, že zmeny, ktoré sa v nej navrhujú, sú zásadného charakteru a sú najradikálnejšie od roku 1992.

Daňová reforma sa má realizovať v kontexte ďalších spoločenských zmien, napríklad reformy sociálneho systému, dôchodkového zabezpečenia, reformy zdravotníctva. Preto je nevyhnutná koordinácia týchto reforiem a ich zosúladenie tak, aby sa dosiahol optimálny výsledný efekt.

Navrhovaná daňová reforma vychádza z uplatnenia týchto princípov: *spravodlivosť, proporcionalita, neutrálnosť, vylúčenie dvojitého zdanenia, jednoduchosť, jednoznačnosť a účinnosť*. Tieto princípy treba považovať za všeobecné princípy, ktoré majú byť vlastné daňovej sústave a systému zdaňovania v ekonomicky vyspelých štátoch.

Princíp *daňovej spravodlivosti* je dominantným princípom každej daňovej reformy. Tento princíp nemá za úlohu riešiť otázku, či samotné vyberanie daní je spravodlivé alebo nie je, ale jeho podstatu treba chápať tak, že sa v danom štáte zabezpečí najspravodlivejší spôsob ukladania a vyberania daní. Dane musia byť spravodlivo ukladané a vyberané tak v horizontálnej rovine, ako aj vo vertikálnom rámci. Z tohto pohľadu môžeme rozlišovať medzi horizontálnou daňovou spravodlivosťou a vertikálnou daňovou spravodlivosťou.

Horizontálna daňová spravodlivosť znamená, že rovnaké predmety zdanenia majú byť zdanené rovnako (napríklad príjmy, majetok alebo spotreba rôznych osôb majú byť zdanené v zásade rovnako bez ohľadu na povahu týchto osôb, ich právne postavenie apod.).

Vertikálna daňová spravodlivosť vyjadruje, že subjekt, ktorý má vyššie príjmy, väčší majetok alebo spotrebu má zaplatiť vyššiu daň, avšak nie v tom zmysle, že miera zdanenia bude progresívne stúpať so zväčšujúcim sa daňovým základom; miera zdanenia musí ostať na rovnakom stupni. Vo vzťahu k chápaniu vertikálnej daňovej spravodlivosti musí byť teda zachovaný princíp *proporcionality*.

Povinnosť platiť daň vždy determinuje ekonomické správanie daňových subjektov, už len preto, lebo týmto subjektom odčerpáva časť ich príjmu, resp. časť hodnoty ich

majetku. Neutrálna daň v absolútnom ponímaní preto neexistuje. Samotné zdanenie určitou daňou však musí byť *neutrálne*. Princíp *neutrálnosti (neutrality)* treba chápať v tom zmysle, že nemá skreslovať hospodárske procesy a má v čo najmenšej miere ovplyvňovať ekonomické rozhodnutia jednotlivých subjektov. V opačnom prípade daňové subjekty začnú svoje správanie prispôsobovať umelo a zle vytvoreným daňovo-právnym normám, napr. preskupovať svoje príjmy, čo vedie k znižovaniu celospoločenskej efektívnosti alokácie zdrojov.

Princíp *vylúčenia duplicity zdanenia (dvojitého zdanenia)* je ďalším významným princípom pripravovaných zmien v oblasti daní. K zdaneniu príjmov, resp. ziskov má dôjsť len raz, a to pri prechode od tvorby dôchodkov k ich spotrebe, resp. reinvestícii. Obdobne by napríklad pri majetkových daniach nemalo dochádzať k viacnásobnému zdaňovaniu majetku, čo je príznačné pre súčasnú tzv. trojdaň, tj. daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností.

Princípy zdaňovania musia byť *jednoduché a jednoznačné*. Daňovú sústavu má regulovať iba nevyhnutné minimum právnych noriem, tieto majú byť ľahko pochopiteľné a pripúšťať len jeden výklad. Čím sú právne predpisy zložitejšie, tým sú vyššie náklady a nároky na výpočet, výber a správu daní. V pomere k vybranému objemu dane musia byť náklady na výber dane minimálne. Daňové predpisy majú byť jednoduché a zrozumiteľné aj preto, že daňové zákony nie sú určené len pre správcov dane a odborníkov v oblasti daní, ale aj pre obrovské kvantum daňových subjektov.

Medzi princípy daňovej reformy treba zaradiť aj *účinnosť* zdaňovania. Daň musí byť účinná. To znamená, že nemá poskytovať legálne možnosti vyhnutia sa plateniu dane a nemôže uľahčovať nelegálny daňový únik, alebo dokonca daňové subjekty k tomu nabádať, príp. motivovať. Na roveň uvedeného možno zaradiť aj to, aby sa neprimeranými zásahmi a nezmyselnými opatreniami v oblasti zdaňovania daňové subjekty k daňovému úniku nepriamo nútili. Na takéto správanie sa daňových subjektov „motivujú“ v prvom rade výnimky, ktoré príslušné daňové zákony stanovujú. Účinnosť zdanenia tiež znamená, že výnos z dane musí byť primerane vysoký, aby daň plnila svoju fiskálnu funkciu, tj. celkové náklady na aplikáciu dane na strane daňových subjektov (napr. administratívne náklady) i správcov dane (náklady na správu dane) musia byť primerané vo vzťahu k výnosom z dane.

Okrem uvedených všeobecných princípov zdaňovania je pri formovaní daňovej sústavy potrebné zohľadniť nasledovné tézy:

- priame zdaňovanie ziskov má slúžiť na plnenie fiskálnych cieľov a v zásade sa nemá používať na plnenie iných cieľov, ako je napríklad sociálna politika, štrukturálna či regionálna politika, príp. hospodárska politika. Zavádzanie špecifických daňových režimov, a to z akýchkoľvek dôvodov, vedie ku zvyšovaniu zložitosti daňovej sústavy, k nárastu celospoločenských nákladov na zavedenie daní a k zvyšovaniu rizika obchádzania daní;
- princípy zdaňovania sa musia realizovať bez ohľadu na záujmy, zámery a ciele politických strán a hnutí i rôznych parciálnych záujmových skupín;
- zmeny v rámci daňovej reformy je nutné realizovať podľa možností naraz, príp. v čo najkratšom čase.

Niektoré z vyššie uvedených princípov však nie je možné v plnej miere dodržať súčasne. Napríklad princíp jednoduchosti môže byť niekedy v protiklade s jednoznačnosťou – presné a jednoznačné zákonné definície pojmov môžu vyžadovať zložitejšie slovné a právne vyjadrenia.

Základným cieľom daňovej reformy má byť sprehľadnenie a zjednodušenie platného daňového práva. Tomuto primárnemu poslaniu pripravovanej daňovej reformy sa podriaďujú aj čiastkové zmeny. Nevdojak sa natíska otázka, prečo desať rokov po začatí realizácie daňovej reformy v podmienkach Slovenskej republiky sa vláda SR rozhodla pre takýto zásadný krok v oblasti daní. Táto jednoduchá otázka evokuje dosť komplikovanú odpoveď, ktorú sa pokúsím vyjadriť v podobe niekoľkých myšlienok.

Daňová sústava na Slovensku (v súčasnosti ju poznáme v trochu pozmenenej podobe) bola zakotvená zákonom č. 212/1992 Zb. o sústave daní⁷⁾. Tento zákon som považoval za akýsi „základný zákon“ daňového práva, ktorý poskytoval právne záruky, že štát nemôže ukladať a vyberať iné dane, než tie, ktoré sú v ňom uvedené. Zákon č. 212/1992 Zb. však bol k 1. septembru 1999 zrušený, čím si vláda a parlament otvorili cestu k zavádzaniu aj iných daní. Na zákon o sústave daní nadväzovali zákony o jednotlivých daniach, ktoré uviedli do praktického života daňovú sústavu. Súčasťou tohto „balíka“ zákonov bol i procesný daňovo-právny predpis – zákon o správe daní a poplatkov (v skrátenom názve) a zákon, ktorým sa kreovala sústava orgánov poverených výkonom správy daní a poplatkov (v súčasnosti je to zákon o daňových orgánoch)⁸⁾. Jednotlivé hmotno-právne úpravy i zákon o správe daní a poplatkov boli v priebehu nasledujúcich rokov veľakrát novelizované, najmä v snahe opraviť, resp. zmierniť ich nedostatky. Niektoré zmeny daňových zákonov boli podmienené aj politickými a ďalšími vplyvmi, na základe ktorých do daňových zákonov preniklo veľa nesystémových prvkov. Takýmito opatreniami sa zvyhodňovali či znevýhodňovali určité skupiny daňovníkov. Priamym dôsledkom tohto procesu bolo výrazné skomplikovanie daňového práva. Množstvo výnimiek a podmienok spôsobuje nejednoznačnosť daňových zákonov a následne vyvoláva potrebu vydávania rôznych usmernení a výkladov, čo však už naráža v oblasti teórie práva na problémy týkajúce sa záväznosti takýchto výkladov. Ďalším negatívnym javom je, že daňové zákony sú voči daňovníkom často príliš podozrievavé a vopred ich paušálne „postihujú“. Väčšina daňovníkov toto vníma ako nespravodlivosť. Daňová spravodlivosť bola pritom braná v čase, keď sa tvorili východiská terajšej daňovej sústavy ako jeden zo základných princípov, na ktorých treba vybudovať sústavu daní. Nespravodlivý charakter niektorých ustanovení obsiahnutých v daňových zákonoch súčasne vedie k tomu, že v spoločnosti rastie všeobecná tolerancia k obchádzaniu a porušovaniu takýchto „nespravodlivých“ zákonov.

Chápaniu daňovej spravodlivosti sa prieči aj uplatňovanie rôznych sadzieb daní, či už podľa výšky základu dane (napríklad pri dani z príjmov fyzických osôb podľa výšky príjmu) alebo podľa druhu zdaňovaného príjmu (napr. daň z kapitálových výnosov je nižšia ako bežná daň z príjmu), prípadne rôzne daňové zaobchádzanie s rôznymi typmi daňových subjektov (napr. zvyhodňovanie len niektorých investorov, niektorých odvetví apod.). Týmito opatreniami sú daňovníci motivovaní k presunu svojich príjmov do iných druhových skupín, časovému rozloženiu či dokonca presu-

nu na iné, výhodnejšie zdaňované daňové subjekty, aby tak „optimalizovali“ svoju daňovú povinnosť.

Navrhované usporiadanie daňovej sústavy a jej právne zakotvenie si kladie za cieľ tieto nedostatky odstrániť. V tomto smere ide dokonca aj za horizont súčasného chápania zdaňovania, pretože zamýšľa zdaniť všetky druhy a výšky ziskov rovnako a takto docieľiť maximálnu možnú mieru daňovej spravodlivosti. Priame zdanenie bude neutrálne a jednoduché a má plniť výlučne fiskálnu úlohu. Základnou podmienkou daňovej reformy je jej fiskálna neutralnosť, čo súvisí so zámerom vlády splniť deklarovaný cieľ vo vzťahu k Európskej únii – dosiahnuť, aby v roku 2006 celkový deficit verejných financií nepresiahol úroveň 3 % hrubého domáceho produktu.

Daňová sústava na Slovensku v súčasnosti pozostáva zo skupiny

- **nepriamych daní**, ku ktorým patrí okrem dane z pridanej hodnoty aj päť osobitných spotrebných daní (z vína, z piva, z tabaku a tabakových výrobkov, z liehu a z minerálnych olejov)
- **priamych daní**, ktoré sú zväčša súčasne **majetkovými daňami** (dane z príjmov, daň z nehnuteľností, cestná daň a daň z dedičstva, daň z darovania a daň z prevodu a prechodu nehnuteľností).

Túto sústavu dopĺňajú **miestne poplatky**, na ktoré sa procesno-právne vzťahuje zákon o správe daní a poplatkov.

Po organizačno-právnej stránke by sa sústava daní mala zjednodušiť v tom smere, že dôjde k zrušeniu tzv. trojdane. Praktické skúsenosti s výberom tejto dane ukazujú na to, že jej výnos je zanedbateľný v porovnaní s celkovými výnosmi z titulu daní a súčasne náklady na správu tejto tzv. trojdane prekračujú výnosy z jej výberu, to znamená že daň má nízku účinnosť. Dokumentujú to aj niektoré údaje. Daň z darovania predstavuje 0,9 % a daň z dedičstva 0,6 % z celkových daňových výnosov. Daň z darovania a daň z dedičstva je navyše nespravodlivá, pretože zdaňuje majetok, ktorý už raz zdanený bol. Skutočnosť, že pred darovaním alebo dedením mal predmetný majetok iného vlastníka nie je právne relevantná. Nič sa nevytvorilo, ani nespotrebovalo a uplatnenie majetkových daní nie je ovplyvnené. Súčasne žiadny dar nebude daňovým výdavkom, ani nebude inak znižovať základ dane z príjmov u darcu. Okrem nehnuteľností a výnimočne veľkých majetkov sú daň z dedičstva a daň z darovania aj nekontrolovateľné. Navyše daň z prevodu a prechodu nehnuteľností nezdaňuje zisk, spotrebu ani majetok. Táto daň predstavuje viacnásobné zdanenie nehnuteľného majetku nadobudnutého zo zdanených príjmov (a ktorý sa každoročne zdaňuje daňou z nehnuteľností) pri jeho prevode alebo prechode na iného vlastníka. Z tohto dôvodu je jej ďalšia existencia neopodstatnená.

Daňová reforma je založená na tom, že najvhodnejšie je zdaňovať **zisk, majetok a spotrebu**.

Pokiaľ ide o zdaňovanie **zisku**, resp. **príjmov**, tento systém zabezpečujú priame dane, tj. dane z príjmov. V oblasti priamych daní sa navrhuje zavedenie tzv. **rovnej dane**⁹⁾, tj. zdaňovania všetkých druhov príjmov (ziskov) právnických osôb i fyzických osôb jedinou lineárnou sadzbou vo výške 19 % a odstránenie čo najširšieho okruhu výnimiek a oslobodení, a to od 1. 1. 2004. Nový spôsob zdaňovania prinesie podstatné zjednodušenie systému zdaňovania príjmov (ziskov) právnických osôb i fyzických osôb.

Zdanenie príjmov fyzických a právnických osôb je v súčasnosti predmetom právnej úpravy zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Uvedený zákon bol doteraz novelizovaný 12krát. Jeho predchodcom bol zákon č.286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Štruktúra a princípy týchto dvoch zákonov boli prakticky totožné. Počas 10 rokov sa teda de facto uplatňoval rovnaký systém zdaňovania príjmov, hoci s mnohými čiastkovými zmenami. Počas tohto obdobia rástla zložitnosť zákona – napríklad jeho slovný objem na štvornásobok. Tento nárast bol spôsobený nielen upresňovaním textu, ale najmä veľkým počtom výnimiek, ktoré súčasný zákon o daniach z príjmov komplikujú a samotnú daň deformujú. Za obdobie uplatňovania zákona vzrástol počet výnimiek a podobných ustanovení (príjmy, ktoré nie sú súčasťou dane, oslobodenie od dane, osobitné sadzby dane) na 212.

V daňovej praxi výnimky pre jeden daňový subjekt vyvolávajú zvyšovanie dane pre ostatné subjekty. Výnimky porušujú všetky daňové princípy. Sú nespravodlivé voči ostatným, nie sú neutrálne, komplikujú zákony a znižujú ich účinnosť. Výnimky, úľavy a oslobodenia preto treba v novom zákone o daniach z príjmov (ziskov) v maximálnej možnej miere zrušiť, resp. obmedziť. Malo by sa to podľa môjho názoru týkať podstatného obmedzenia oslobodení od dane¹⁰⁾, úľav na dani, určovania samostatných základov dane, osobitných sadzieb dane, možnosti uplatniť výdavky paušálnym spôsobom i paušálnej dane (v prípade paušálnej dane ide o nesystémový prvok). Hlavným účelom tohto spôsobu zdaňovania nemá byť nižšie daňové zaťaženie vybraných profesií, ale najmä zníženie administratívnej náročnosti podnikania pre drobných podnikateľov, ktorí nemajú dostatočné administratívne kapacity na vedenie riadnej účtovnej a daňovej evidencie. Túto funkciu však v dostatočnej miere spĺňa aj uplatňovanie paušálnych výdavkov percentom z príjmu.

Nový zákon o daniach z príjmov (ziskov) si kladie za cieľ jednoduchými a jednoznačnými pravidlami jednou nízkou lineárnou sadzbou rovnakou pre všetky daňové subjekty zdaniť vytvorený zisk. Tento cieľ má dosiahnuť uplatnením nasledovných zásad:

- všetky druhy ziskov sa zdania rovnako a iba jedenkrát pri prechode od ich tvorby k ich použitiu. Zisky, ktoré už raz zdanené boli, nesmú byť predmetom dane;
- všetky subjekty sa zdania rovnako;
- uplatní sa iba jedna percentuálna sadzba (tj. odstráni sa progresivita zdanenia).

Pre účely zdanenia teda nebude podstatné, kto predmetný zisk vytvoril a o aký druh zisku ide.

Predmetom dane nebudú príjmy, ktoré už raz predmetom zdanenia boli a posudzovaním týchto príjmov ako predmetu dane by bola porušená zásada jediného priameho zdanenia, napr. vyplatené podiely na zisku po zdanení, dividendy a podobné plnenia. Zdaňovanie dividend, tj. rozdelenia zisku zdaneného daňou z príjmov právnických osôb, narúša zásadu jednorazového zdanenia, preto by dividendy nemali byť zdanené.

Nový zákon o daniach z príjmov (ziskov) by v oblasti používania účtovníctva mal raziť tendenciu obmedzenia aplikácie jednoduchého účtovníctva v tom smere, aby každý platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný používať podvojnú účtovníctvo.

Významné zmeny by nový zákon o daniach z príjmov (získov) mal priniesť do oblastí súm nezdaniteľného minima. Podľa údajov Daňového riaditeľstva SR priemerná výška uplatnených nezdaniteľných častí základu dane v roku 2001 bola 46 697 Sk. Po odrátaní nezdaniteľného minima na daňovníka vo výške 38 760 Sk zostáva 7937 Sk, ktoré sa delia na manželku a deti. Podľa údajov Štatistického úradu SR bola v 12,81% ekonomicky aktívnych domácností žena v domácnosti.

V novom zákone o daniach z príjmov (získov) sa v závislosti od výšky zdanenia určí nezdaniteľné minimum tak, aby žiaden typ daňovníka pri žiadnej výške príjmu nebol zdanený viac ako dnes. Pri sadzbe dane vo výške 19 % by nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka predstavovala sumu 84 100 Sk ročne oproti dnešným 38 760 Sk a na manželku (manžela), ktorá nemá zdaniteľné príjmy, by sa uplatňovala rovnaká nezdaniteľná suma (za predpokladu nezmenenej výšky nezdaniteľnej časti základu dane na dieťa 16 800 Sk). Ak by manželka (manžel) mal (a) zdaniteľné príjmy, avšak tieto by nedosahovali sumu 84 100 Sk, mohol by si daňovník uplatniť za manželku (manžela) sumu zodpovedajúcu rozdielu medzi sumou 84 100 Sk a dosiahnutými príjmami manželky (manžela), ak si nezdaniteľnú sumu neuplatňuje manželka (manžel). Pri priemerných počtoch detí a manželiek (manželov), na ktorých si daňovníci uplatňujú nezdaniteľné časti základu dane by si teda po daňovej reforme daňovníci priemerne ročne uplatňovali nezdaniteľnú sumu spolu vo výške 104 360 Sk.

Zdaňovanie **majetku** je v súčasnosti realizované prostredníctvom dane z nehnuteľnosti a tzv. trojdane.

Zdanenie nehnuteľností (daň z pozemkov, daň zo stavieb a daň z bytov) je predmetom právnej úpravy zákona č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov. Uvedený zákon bol dosiaľ osemkrát novelizovaný. Desaťročné uplatňovanie tohto zákona v praxi ukazuje, že existujú principiálne, vecné a formálne nedostatky, ktoré sa týkajú najmä

- zdaňovania podľa rôznych princípov. Niektoré druhy pozemkov sú zdaňované pevnou sadzbou na m² a niektoré percentom z hodnoty určenej podľa BPEJ¹¹). Stavby a byty sú zdaňované pevnou sadzbou a rôznymi prirážkami na m², nadzemné podlažia sú zdaňované len prirážkou na m²,
- existencie veľmi rôznych sadzieb,
- množstva výnimiek, ktoré nemajú opodstatnenie.

Pri dani z nehnuteľností, by sa mali v budúcnosti *všetky nehnuteľnosti zdaňovať na hodnotovom princípe*. To znamená, že podľa jednotných pravidiel sa určí hodnota nehnuteľnosti a z tejto hodnoty sa percentuálne vypočíta daň. Zavedenie tohto spôsobu zdaňovania nehnuteľností predpokladá prijatie nového zákona o dani z nehnuteľností a bude možné v závislosti od vypracovania administratívne jednoduchého systému určovania trhovej hodnoty nehnuteľností (cenová mapa). Najskorší reálny termín účinnosti je pravdepodobne 1. 1. 2005. Už od 1. 1. 2004 sa však počíta s niektorými čiastkovými úpravami tejto dane smerujúcimi k posilneniu vlastných daňových príjmov obcí a odľahčeniu výdavkovej časti štátneho rozpočtu v časti transferov obciam. Sadzba dane bude v zákone stanovená ako maximálna sadzba (obec ju môže znížiť)

určená percentom (napr. 0,1 %–0,2 %) z hodnoty nehnuteľnosti. Konkrétna maximálna sadzba bude stanovená v súlade s potrebami rozpočtov.

Bude tiež preskúmaná i alternatíva zavedenia zdaňovania len pozemkov (tj. zrušenie dane zo stavieb a dane z bytov) od 1. 1. 2004 alebo od 1. 1. 2005, pri zachovaní rovnakého celkového objemu vybranej dane. Výhodou takéhoto spôsobu zdaňovania by bolo, že pôsobí neutrálne vo vzťahu k investíciám – pozemok by bol zdanený rovnako bez ohľadu na to, aká stavba je na ňom umiestnená. Nový zákon o dani z nehnuteľností by mal byť oveľa jednoduchší.

Čo sa týka zdaňovania **spotreby**, toto bude aj naďalej zabezpečovať systém nepriamych daní. U dane z pridanej hodnoty sa základná zmena dotkne daňovej sadzby. Namiesto doterajších dvoch daňových sadzieb (20 % a 14 %) sa uvažuje so zdanením tovarov a služieb *jednou percentuálnou sadzbou dane vo výške 19 %* u každého platiteľa tejto dane z jeho pridanej hodnoty. Po termíne vstupu do Európskej únie (predpokladaný termín je 1. máj 2004) bude zákon o dani z pridanej hodnoty plne aproximovaný s princípmi platnými v krajinách EÚ.

U spotrebných daní sa predpokladá ich harmonizácia ku dňu vstupu Slovenska do EÚ s tým, že od 1. 1. 2004 sa uvažuje so zavedením systému daňových skladov v súlade so smernicou č. 92/12/EHS a s úpravou daňových sadzieb z piva a vína tak, aby výška sadzby zodpovedala percentuálnemu obsahu alkoholu v týchto nápojoch. Navrhuje sa tiež úprava sadzieb spotrebnej dane z minerálnych olejov.

Konzumný lieh sa v súčasnosti zdaňuje pevnou sadzbou v Sk na liter čistého alkoholu (250 Sk na liter čistého liehu, čo zodpovedá požiadavkám smernice 92/84/EHS, ktorá stanovuje minimálnu sadzbu vo výške 550 EUR na hl čistého liehu). Pri liehu dochádza k vysokým daňovým únikom (rozdiel medzi odhadom dane podľa spotreby a výnosu je cca 1 mld. Sk).

Pri zdaňovaní piva treba vychádzať z toho, že smernica EÚ č. 92/84/EHS umožňuje zdaňovanie piva pevnou sadzbou určenou v Sk na hektoliter a stupeň Plato, alebo pevnou sadzbou určenou v Sk na hektoliter a percentuálny obsah alkoholu. Zo systémového hľadiska je vhodnejšia a spravodlivejšia daň určená sadzbou na hektoliter a percentuálny obsah alkoholu, pretože umožňuje zachovať rovnakú mieru zdanenia piva ako iných alkoholických nápojov. Sadzba uplatňovaná od 1. 1. 2003 vo výške 30 Sk/stupeň Plato/hl je mierne nižšia oproti požiadavkám smernice 92/84/EHS, ktorá stanovuje minimálnu sadzbu alternatívne vo výške 0,784 EUR/ hl/stupeň Plato alebo 1,87 EUR/hl/percento alkoholu. Aby sa zdanenie piva priblížilo k zdaneniu liehu a k zdaneniu šumivého vína, musela by byť sadzba 100 Sk/hl/stupeň Plato, resp. 250 Sk/hl/percento alkoholu. Keďže je to zo systémového hľadiska vhodnejšie, bude uplatnená sadzba 250Sk/hl/percento alkoholu.

Čo sa týka zdaňovania vína, zdaňuje sa tiché víno, šumivé víno a medziprodukty vína pevnou sadzbou v Sk na hektoliter. Podľa smernice č. 92/83/EHS má byť sadzba dane z vína určená podľa množstva vína v hektolitroch bez ohľadu na obsah alkoholu. Zo systémového hľadiska je vhodné určiť daň sadzbou na hektoliter tak, aby približne zodpovedala úrovni zdanenia iných alkoholických nápojov. Smernica č. 92/84/EHS požaduje síce zdanenie tichého vína a šumivého vína, ale zároveň stanovuje minimálnu sadzbu tichého vína na 0 EURO/hl a šumivého vína tiež na 0 EUR/hl.

V súčasnosti je tiché víno zdanené sadzbou 0 Sk/hl a šumivé víno sadzbou 2400 Sk/hl. Rozlišovať zdanenie tichého a šumivého vína len preto, že výrobcov šumivého vína štát dokáže ľahšie zdaňovať, pritom nie je spravodlivé. Navrhuje sa preto zdaňovať všetko víno (vrátane tichého vína) sadzbou 2500 Sk/hl. Táto sadzba približne zodpovedá zdaneniu liehu (obsah alkoholu vo víne sa najčastejšie pohybuje okolo 10 %). Toto riešenie vyhovuje požiadavke spravodlivosti zdanenia. S ohľadom na administratívnu náročnosť a pravdepodobný zanedbateľný daňový výnos bude doriešená problematika výroby vína drobnými pestovateľmi výlučne pre potreby vlastnej domácnosti tak, aby takáto drobná výroba vína nebola zdaňovaná a súčasne aby boli dodržané požiadavky EÚ.

Tabak a tabakové výrobky sa zdaňujú kombinovanou sadzbou tak, aby celková daň z maloobchodnej predajnej ceny dosiahla požadované percento v zmysle smernice 2002/10/EC (zohľadňujúc dohodnuté prechodné obdobie). Táto daň je v rámci EÚ predmetom smerníc č. 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/EHS. Tieto smernice presne stanovujú minimálne zdanenie tabaku a tabakových výrobkov. Z dôvodu procesu harmonizácie si bude platná právna úprava vyžadovať ďalšie novely, hlavne zvýšenie dane na požadovaných 57 % z maloobchodnej predajnej ceny bez DPH najpredávanejšieho typu cigariet¹²⁾, ako to požaduje smernica 92/79/EHS.

Minerálne oleje sa zdaňujú pevnou sadzbou v Sk podľa druhu na 1000 litrov alebo 1000 kg (ťažké oleje). Slovenská republika už dosiahla minimálne sadzby dane stanovené smernicou č. 92/82/EHS o približovaní sadzieb spotrebných daní z minerálnych olejov (k 1. 1. 2003 sú prekročené o 2,4 % až 14,7 %). Taktiež smernica č. 92/12/EHS o zavedení všeobecného systému uplatňovania spotrebnej dane sa už uplatňuje. Napriek tomu sadzby týchto daní patria k najnižším medzi členskými a kandidátskymi krajinami EÚ. Ku dňu vstupu SR do EÚ je potrebné zapracovať ustanovenia smerníc EÚ upravujúce intrakomunitárny obeh tohto tovaru.

Pre správu spotrebných daní sa požaduje zaviesť všeobecný systém uplatňovania spotrebných daní (okrem dane z minerálnych olejov, kde tento systém už zavedený je) v zmysle smernice č. 92/12/EHS. Tento systém, spolu s ďalšími krokmi, ako napríklad zavedenie kontrolných pásov s vysokým stupňom ochrany proti falšovaniu na lieh a cigarety má spresniť evidenciu pohybu tovarov podliehajúcich spotrebnej dani a znížiť objem daňových únikov.

Cestná daň je predmetom zákona č. 87/1994 Z. z. o cestnej dani v znení neskorších predpisov, ktorý bol dosiaľ novelizovaný trikrát.

Zákon zdaňuje osobné motorové vozidlá používané na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním sadzbami 1600 Sk až 5600 Sk ročne podľa zdvihového objemu motora a úžitkové vozidlá a autobusy sadzbami 1800 Sk až 71 800 Sk ročne podľa celkovej hmotnosti.

Cieľom nového zákona o dani z motorových vozidiel (prípadne novely zákona o cestnej dani) je vytvorenie právneho základu pre zdanenie len úžitkových motorových vozidiel. Navrhuje sa preto zrušiť zdaňovanie osobných motorových vozidiel. Táto úprava spôsobí zníženie príjmov ŠR o cca 755 mil. Sk. Bude preto zavedená v závislosti od možnosti štátneho rozpočtu od 1. 1. 2004 alebo neskôr. Zároveň sa však ušetrí náklady na výber dane z osobných motorových vozidiel.

- Daň z motorových vozidiel (resp. cestná daň) bude
- zdaňovať všetky úžitkové motorové vozidlá bez ohľadu na ich použitie,
 - zohľadňovať zataženie životného prostredia podľa množstva emisií formou úľavy na dani,
 - v nevyhnutnej miere zohľadňovať požiadavky smernice č. 92/106/EHS na úľavy pre kombinovanú dopravu. Zo 148 425 úžitkových vozidiel bola iba pre 106 vozidiel podaná žiadosť na vrátenie dane z titulu kombinovanej dopravy. Kombinovaná doprava má v závislosti od cenových relácií význam od vzdialenosti 500 až 800 km. Na takéto vzdialenosti je Slovensko jednoducho malé, takže vnútroštátna kombinovaná doprava sa takmer nerealizuje. Medzištátna kombinovaná doprava je zase pri cenách zahraničných železníc oproti nákladom slovenských dopravcov pridrahá.

Nový zákon už nebude obsahovať výnimky (okrem vozidiel diplomatických misií a konzulárnych úradov, ak je zaručená vzájomnosť). Zrušenie výnimiek môže mať za následok plošné zníženie sadzieb dane pre úžitkové vozidlá, ktoré sú v porovnaní s minimálnymi sadzbami stanovenými smernicou č. 99/62/ES príliš vysoké.

Pokiaľ ide o **miestne poplatky**, tieto sú predmetom právnej úpravy zákona č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch v znení neskorších predpisov. Tento zákon bol dosiaľ novelizovaný 10krát.

Podľa platnej právnej úpravy obce môžu vyberať 12 miestnych poplatkov fakultatívnej povahy (za užívanie verejného priestranstva, za užívanie bytu alebo časti bytu na iné účely ako na bývanie, za ubytovaciu kapacitu, za pobyt v kúpeľnom mieste alebo mieste sústredného cestovného ruchu, za psa, zo vstupného, z predaja alkoholických nápojov a tabakových výrobkov, za vjazd motorovým vozidlom do historických častí miest, z reklamy, za zábavné hracie prístroje, za predajné automaty a za umiestnenie jadrového zariadenia) a jeden obligatórny poplatok (za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov).

Výnos z týchto poplatkov (okrem poplatku za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálneho odpadu a drobného stavebného odpadu a poplatku za umiestnenie jadrového zariadenia) dosiahol v roku 2001 sumu 940 mil. Sk.

Podľa údajov ministerstva financií, výnos zo 7 štátnych daní je 400krát vyšší ako z 10 miestnych poplatkov. Aj napriek tomu, že pripravovaná daňová reforma neuväzhuje so zrušením sústavy miestnych poplatkov, ministerstvo financií nastolilo otázku, či by z čisto finančného hľadiska nebolo výhodnejšie miestne poplatky zrušiť. Prinajmenšom sa navrhuje prehodnotiť ich opodstatnenosť. Niektoré z miestnych poplatkov predstavujú nesystémový prvok v sústave poplatkov (konkrétne ide o poplatok za zber, prepravu a zneškodňovanie komunálnych odpadov a drobných stavebných odpadov, ktorý bol zavedený s účinnosťou od 1. 1. 2002), iné (napríklad poplatok za užívanie verejného priestranstva) by obec mohla riešiť trebárs formou nájmu. Osobitný problém predstavuje poplatok z predaja alkoholických nápojov a tabakových výrobkov, ktorý sa bude musieť zrušiť najneskôr súčasne so vstupom Slovenskej republiky do EÚ. Tento poplatok tvoril takmer 50 % celkových výnosov z miestnych poplatkov, ale keďže je v rozpore so smernicami EÚ, ktoré dovoľujú

zaťažovať alkohol a tabak len jedenkrát (pričom sa uplatňuje už spotrebná daň z liehu, z piva a z vína a spotrebná daň z tabaku a tabakových výrobkov), bude musieť byť zrušený. Toto sa týka aj prirážky k predajným automatom, pokiaľ tovarom je alkohol alebo tabak (prirážka vo výške až 500 %). Navyiac niektoré miestne poplatky v súčasnej právnej konštrukcii nie sú spravodlivé. Napríklad poplatok za ubytovaciu kapacitu má charakter majetkovej dane, lebo spoplatňuje samotnú existenciu ubytovacieho zariadenia. Na druhej strane napríklad reštauračná kapacita spoplatnená nie je. Poplatok za umiestnenie jadrového zariadenia nespĺňa požiadavku všeobecnosti. V zákone je síce stanovený poplatok za umiestnenie všetkých jadrových zariadení, no v skutočnosti sa jedná len o dve a v dohľadnej budúcnosti len o jedno jadrové zariadenie. Celkovo je postihnutých menej ako 10 % územia štátu, po odstavení Jaslovských Bohunic to bude menej ako 4 %.

Som toho názoru, že rušiť sústavu miestnych poplatkov by v súčasnej dobe nebolo správne a ani odôvodnené. Zrušenie miestnych poplatkov ako takých by bolo v rozpore s Ústavou SR, s demokratickými princípmi v oblasti miestnej samosprávy, ktoré sa u nás formovali po roku 1990, s medzinárodnými dokumentmi, napríklad Európskou chartou miestnej samosprávy, atď. Iná je otázka, či nie je na čase zredukovať sústavu miestnych poplatkov o viaceré z nich, najmä o tie, ktoré boli v predchádzajúcom texte spomenuté.

Zásadný problém z pohľadu súladu s Ústavou SR vyvoláva aj existencia, resp. reálna neexistencia miestnych daní v podmienkach Slovenskej republiky. Ústava SR síce v čl. 59 ods. 1 hovorí o tom, že dane sú štátne a miestne, avšak **všetky dane, ktoré tvoria našu daňovú sústavu sú dane štátne.**

Terminologické označenie **miestne dane** až donedávna okrem Ústavy SR používal iba zákon o obecnom zriadení¹³⁾. V súvislosti s reformou verejnej správy tak robí už aj zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch)¹⁴⁾. Zákon o rozpočtových pravidlách¹⁵⁾ sa pomenovaniu miestne dane doteraz vyhýbal aj napriek tomu, že predstavuje základný právny predpis upravujúci príjmy rozpočtov obcí. Až novela zákona o rozpočtových pravidlách začala uvádzať medzi príjmami rozpočtu obce aj „výnosy z miestnych daní...“¹⁶⁾.

Zákon o obecnom zriadení sa vo viacerých svojich ustanoveniach dotýka otázky miestnych daní. Napríklad uvádza, že obec „rozhoduje vo veciach miestnych daní ... a vykonáva ich správu“¹⁷⁾, vlastnými príjmami obce sú aj „výnosy z miestnych daní...“¹⁸⁾, obecnému zastupiteľstvu je vyhradené „rozhodovať o zavedení a zrušení miestnej dane...“¹⁹⁾, príp. že obecnému zastupiteľstvu je vyhradené „určovať náležitosti miestnej dane ...“²⁰⁾. Ktoré dane sú miestne však tento zákon neuvádza a toto nie je zrejme zo žiadneho iného právneho predpisu. Nepriamo na existenciu miestnej dane, vzhľadom na skutočnosť, že jej správcom je obec, poukazuje iba zákon o dani z nehnuteľností²¹⁾.

Nechcem sa na tomto mieste zaoberať otázkou, či obec, resp. obecné zastupiteľstvo má, resp. aj môže v praxi realizovať oprávnenia týkajúce sa ukladania a vyberania miestnych daní. Vzhľadom na to, že v právnom poriadku Slovenskej republiky nepoznáme žiaden zákon, ktorý by upravoval miestne dane z pohľadu ich druhov, možnosti ich ukladať a vyberať a ktorý by zakotvoval základné náležitosti týchto miestnych daní a prípadne umožňoval tieto náležitosti v súlade so zákonom aj modifikovať (tak

ako je tomu v prípade zákona o miestnych poplatkoch) však takéto oprávnenia obec, resp. obecné zastupiteľstvo reálne nemôže realizovať.

Daň z nehnuteľností sa zvykne považovať za miestnu daň. Kvalifikácia dane z nehnuteľností ako miestnej dane naráža však na viaceré úskalia²²⁾, pre ktoré daň z nehnuteľností nepovažujem za miestnu daň. Navyiac aj samotná legislatíva nepriamo popiera jej existenciu ako miestnej dane. Ináč by nemohol zákon o rozpočtových pravidlách medzi rozpočtové príjmy obcí²³⁾ zaradiovať aj „výnos dane z nehnuteľností“ (písm. b) a v ďalšom texte „výnosy miestnych daní ...“ (písm. c). Zákonodarcia týmito samostatnými ustanoveniami vlastne deklaruje, že daň z nehnuteľností nie je miestnou daňou.

Ani samotný zákon o dani z nehnuteľností neobsahuje žiadnu zmienku o tom, že by obec rozhodovala o zavedení alebo zrušení dane z nehnuteľností. Obec (obecné zastupiteľstvo) rozhoduje v niektorých prípadoch iba o sadzbe dane z nehnuteľností, príp. má možnosť rozhodnúť o jej znížení alebo zvýšení (vždy však v súlade s podmienkami stanovenými zákonom č. 317/1992 Zb.). Z hľadiska teórie daňového práva však **nemožno stotožňovať** povinnosť určiť v niektorých prípadoch daňovú sadzbu, príp. možnosť daňovú sadzbu zvýšiť alebo znížiť s možnosťou obecného zastupiteľstva rozhodnúť o zavedení alebo zrušení miestnej dane. To je zásadný rozdiel!

Terminologické označenie **miestne dane** nie je a ani nemôže byť posudzované iba ako označenie pre istý druh rozpočtových príjmov. Ak tak robí základný zákon štátu, vychádza z toho, že takýto príjmový zdroj aj existuje, resp. predpokladá jeho existenciu a že vo všetkých svojich atribútoch sa bude jednať skutočne o miestnu daň a nie iba o daň, o ktorej rozhoduje štát. Doteraz však vláda a ani parlament v rámci svojho zákonodarného priestoru neurobili nič pre to, aby na Slovensku boli zavedené miestne dane. Z tohto pohľadu **sa javí pripravovaná daňová reforma ako nedostatočná**.

Zmeny v oblasti daní sa dotknú aj základného predpisu daňového práva procesného, ktorým je zákon o správe daní a poplatkov. Uvedený zákon bol dosiaľ 23krát novelizovaný. Základnou zmenou by malo byť nové právne riešenie tzv. daňových sankcií. Toto nové právne riešenie sa môže realizovať v podobe nového, osobitného zákona o daňových sankciách, príp. tieto sankcie budú zakotvené v zákone č. 511/1992 Zb., avšak v zjednodušenej podobe, vrátane procesu ukladania sankcií k všetkým daniam. Jednotlivé zákony o daniach majú obsahovať len hmotno-právne ustanovenia. Jedná sa najmä o tieto sankcie:

- pokuta za omeškanú registráciu a za neregistráciu
- pokuta za omeškanie podania a za nepodanie daňového priznania
- penále z meškania platby
- úrok z rozdielu dane, ak rozdiel zistí daňovník a penále, ak rozdiel zistí správca dane
- ostatné pokuty, úroky a penále.

Jednotlivé sankcie majú byť v zásade pre všetky druhy daní rovnaké. Z dôvodu preventívneho pôsobenia proti daňovým únikom je možné zvážiť zavedenie vyšších sankcií pri daniach, ktoré sú významným príjmom verejných rozpočtov a kde je riziko obchádzania zákona vyššie (napríklad nepriame dane).

IV. NAMIESTO ZÁVERU

Daňová reforma po desiatich rokoch daňovej reformy na Slovensku. Aj tak by sa dala vyjadriť téma tohto príspevku. Je celkom pochopiteľné, že štát, akým je Slovenská republika, na ceste za demokratickým a vyspelým ekonomickým prostredím musí prekonať aj také prekážky, ako je nutnosť realizovať reformné kroky. Týka sa to aj reformy daní. Už menej pochopiteľné je však to, že viaceré čiastkové opatrenia právnej povahy, ktoré vo svojom súhrne vytvárajú bázickú časť terajšieho reformného úsilia vlády v oblasti daní, sa neurobili skôr, aj napriek tomu, že odborná verejnosť na ich nevyhnutnosť poukazovala. Vyjadrujem nádej, že v časovom horizonte aspoň 15–20 rokov pôjde o poslednú daňovú reformu. V opačnom prípade bude úsilie o vytvorenie stabilného, jednoduchého a verejnosti zrozumiteľného daňového práva vopred odsúdené na neúspech!

POZNÁMKY

- ¹⁾ V právnej teórii sa pozitívne právo (objektívne právo) stotožňuje s právnym poriadkom daného štátu. Pozri k tomu napr.: KNAPP, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha 1995, s. 51; príp. BOGUSZAK, J. – ČAPEK, J.: *Teorie práva*. CODEX Bohemia, Praha 1997, s. 11.
- ²⁾ Verejná mienka sa pertraktuje v literatúre ako súhrn názorov, hodnotiacich súdov a predstáv, ktoré spájajú určité ľudské spoločstvo a ktorá je vyjadrovaná vo forme odporúčaní a požiadaviek. Pozri: HARVÁNEK, J. a kol.: *Právní teorie*. Iuridica Brunensia, Brno 1995, s. 38.
- ³⁾ Zámerne nehovorím o spoločnom predmete právnej regulácie trestného práva a finančného práva, kde takýto predmet predsa len existoval (napr. oblasť devízového hospodárstva).
- ⁴⁾ Pozri: BOGUSZAK, J. – ČAPEK, J.: *Teorie práva*. CODEX Bohemia, Praha 1997, s. 22.
- ⁵⁾ Zákon č. 78/1992 Zb. o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov v znení neskorších predpisov.
- ⁶⁾ Pozri § 38 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.
- ⁷⁾ Zákon č. 212/1992 Zb. o systave daní v znení neskoršieho predpisu.
- ⁸⁾ Zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskoršieho predpisu.
- ⁹⁾ Podotýkam, že označenie tzv. rovná daň je vágnym a zavádzajúcim označením pre uplatnenie lineárneho zdanenia príjmov. Keby sa v skutočnosti malo jednať o daň z príjmov ako tzv. rovnú daň, v praxi by to malo znamenať, že každá fyzická osoba alebo právnická zaplatí do štátneho rozpočtu rovnakú sumu dane, čo aj pri uplatnení lineárnej daňovej sadzby nie je prakticky možné.
- ¹⁰⁾ Niektoré oslobodenia od dane je vhodné zachovať z praktických dôvodov, ako je napríklad komplikované vyčíslenie hodnoty, administratívna jednoduchosť a pod. Napríklad sa to môže týkať niektorých transférov z verejných zdrojov, pretože nie je logické, aby orgány verejnej moci poskytovali podporu z verejných zdrojov a súčasne, aby časť tejto podpory vzápätí odobrali späť formou dane alebo príjmov z predaja hnutelného majetku, ktorý neslúži na podnikanie (predajom použitého hnutelného majetku v zásade nie je možné dosiahnuť zisk, s výnimkou drahých kovov, cenných papierov a pod.). Zdaňovanie takýchto príjmov by súčasne vyžadovalo plošné zavedenie evidenčných povinností vzťahujúcich sa na každého občana z dôvodu potreby preukazovania výdavkov na nadobudnutie tohto majetku. Administratívne náklady na správu dane by teda pravdepodobne vysoko prevýšili výnos z dane.
- ¹¹⁾ Oslobodené pôdno-ekologické jednotky.
- ¹²⁾ Najpredávanejší typ cigariet na Slovensku sú krátke cigarety v maloobchodnej cene v roku 2002 cca 45 Sk s DPH za jedno balenie s 20 kusmi cigariet.
- ¹³⁾ Zákon č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení v znení neskorších predpisov.
- ¹⁴⁾ Pozri § 9 ods. 2 písm. b) zákona č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkoch (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskoršieho predpisu, ktorý medzi vlastné príjmy samostatného kraja zaraďuje aj príjmy z miestnych daní.
- ¹⁵⁾ Zákon č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov.
- ¹⁶⁾ Pozri § 26 ods. 1 písm. c) zákona č. 445/2001 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 302/2001 Z. z. o samospráve vyšších územných celkov (zákon o samosprávnych krajoch).
- ¹⁷⁾ § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 369/1990 Zb.

¹⁸⁾ § 7 ods. 1 písm. b) zákona č. 369/1990 Zb.

¹⁹⁾ § 11 ods. 4 písm. d) zákona č. 369/1990 Zb.

²⁰⁾ § 11 ods. 4 písm. e) zákona č. 369/1990 Zb.

²¹⁾ Zákon č. 317/1992 Zb. o dani z nehnuteľností v znení neskorších predpisov.

²²⁾ Bližšie k tomu pozri: BABČÁK, V.: K otázke existencie a možnosťami ukladať miestne dane. In: Justičná revue, 53, č. 12, 2001, s. 1326–1333.

²³⁾ § 26 ods. 1 zákona č. 303/1995 Z. z.

RESUMÉ

Autor sa v príspevku zaoberá dvomi, vzájomne prepojenými okruhmi problémov – postavením daňového práva v právnom poriadku Slovenskej republiky a daňovou reformou pripravovanou na Slovensku.

Daňové právo považuje autor za nové rodiačie sa právne odvetvie, ktoré sa vyčlenilo z rámca noriem finančného práva. Daňové právo má svoj predmet právnej regulácie, upravuje osobitnú skupinu právnych vzťahov, vytvára osobitný súbor právnych noriem, pričom tento súbor sa vyznačuje osobitnou povahou.

V časti venovanej daňovej reforme sa autor podrobne zaoberá pripravovanými zmenami v oblasti daní na Slovensku, ktoré majú byť uvedené do života prevažne od roku 2004.

SUMMARY

In this article, the author deals with two mutually binded problem areas – the position of tax law in the legal system of the Slovak republic and the expected Slovak tax reform.

Tax law is considered by the author to be a new, recently born branch of law that separated itself from the scope of financial law. Tax law has its own subject of legal regulation, it governs a specific group of legal relationships, and it builds up a specific system of legal rules, which has a specific nature.

In the part dedicated to the tax reform, the author deals in particular with the prepared changes in the area of taxes in Slovakia, most of which are expected to become valid from the year 2004.

NAD REFORMOU FINANČNÉHO PRÁVA V PODMIENKACH SLOVENSKEJ REPUBLIKY V TRANSFORMAČNOM PROCESE

LADISLAV BALKO

ÚVOD

Finančné právo patrí už dlhé desaťročia ku kľúčovým pedagogickým a vedeckým disciplínam ekonomického a právnického zamerania. A oprávnené, keď predmetom jeho úpravy je okruh spoločenských vzťahov, kde ako objekt vystupujú peniaze alebo peňažné plnenie a kde vzhľadom na takmer povinnú prítomnosť štátu ako jedného zo subjektov právneho vzťahu, existuje značná nerovnováha v postavení jednotlivých subjektov týchto vzťahov.

Finančné právo tvorí samostatné odvetvie právneho poriadku a je jedným z nástrojov uskutočňovania finančnej politiky štátu. Jeho predmet tvorí osobitný okruh majetkových vzťahov, ktoré sú vyjadrené v peniazoch a ktoré vznikajú pri sústreďovaní peňažných prostriedkov do štátnych a iných verejných fondov, ako aj v procese ich opätovného rozdeľovania a používania. Súčasne je finančné právo predmetom skúmania vedy o finančnom práve, ktorá sa zaoberá štúdiom právnych noriem upravujúcich finančné vzťahy. Vedu o finančnom práve renomovaní autori charakterizujú ako súhrn všeobecných poznatkov o pôsobení finančnoprávných noriem v praxi.¹⁾

Tie sa uplatňujú v dvoch základných kategóriách zdrojov finančného hospodárstva:

1. ako súkromné – súkromnohospodárske, a to príjmy z majetku a z podnikania
2. ako verejné – verejnohospodárske, a to príjmy z nútených finančných platieb, ktoré ukladajú inštitúcie verejnej moci jednotlivým právnickým a fyzickým osobám na základe ich mocenského oprávnenia.

Nastoluje sa tak otázka chápania verejných a súkromných financií, ktoré pochopiteľne musia regulovať príslušné právne normy. A tak v tomto chápaní už finančné právo nemôže byť všeobsiahle a ani vedecky neobstojí, aby predmetom jeho úpravy boli vzťahy – spoločensko-ekonomické a právne vznikajúce v oblasti súkromných financií. Odborne by som chcel touto staťou vykopať základy, dovoľm si povedať „finančného práva súkromného“, čo môže vzbudiť možno nevôľu u viacerých kolegov právnych teoretikov, ktorí rozdeľujú právo všeobecne na verejné a súkromné a nie jedno odvetvie

¹⁾ BAKES M. A KOL.: *Finanční právo*. 2. vydání. C. H. Beck, Praha 1999, s. 12.

práva ešte členiť na súkromné a verejné. Keď si chvíľku zateoretizujeme a pozrieme sa na samotné finančné právo ako samostatné právne odvetvie, chcem byť aspoň trochu opovážlivý a rozdeliť ho zatiaľ ešte pracovne a teoreticky len v začiatkoch práve na „finančné právo verejné“ a „finančné právo súkromné“. Pod „finančné právo verejné“ by som zakryl súbor právnych noriem upravujúcich rozpočet, dane, poplatky, clá, menu, devízy, hospodárenie štátnych podnikov a sústavu finančných orgánov. Do „finančného práva súkromného“ by patrili právne normy spomínané v tejto stati. Teda právne normy zaoberajúce sa finančným trhom, jeho nástrojmi a subjektami. Som pripravený toto aj ďalej odborne vysvetlovať a argumentačne prehľbovať.

A. PRÁVO FINANČNÉHO TRHU, AKO ODVETVIE PRÁVA, AKO VEDA A AKO UČEBNÁ DISCIPLÍNA

Sústava finančného trhu ako jeden z dôležitých prvkov ekonomiky ktoréhokoľvek súčasného štátu potvrdzuje významný vplyv na životaschopnosť spoločnosti. Nielenže zabezpečuje akumuláciu voľných peňažných prostriedkov a ich uvádzanie do obehu, ale predstavuje aj mechanizmus rozdeľovania peňažného kapitálu. Je tiež kľúčovým prvkom rozpočtového a platobného mechanizmu hospodárstva danej krajiny.

Na úrovni sústavy finančného trhu štátu významne je závislá aj stabilita národnej meny, jej kúpyschopnosť ako aj kurz vo vzťahu k zahraničnej mene s dopadom neraz aj na stabilitu štátnej suverenity. Pre akýkoľvek štát otázky stability sústavy finančného trhu predstavujú aj pojem „hospodárskej bezpečnosti štátu“, majú strategický význam a sú stále aktuálne. Vznik sústavy finančného trhu a sformovanie jej právnych základov, patrí u nás k jednému z najdôležitejších výsledkov ekonomickej reformy. Okrem toho vznik tejto sústavy a vybudovanie jej právnych fundamentov je tiež podmienkou ďalšieho uskutočňovania samotnej hospodárskej reformy. Aj keď niektoré súčasti subjektov finančného trhu a jeho nástroje tu už dlho existujú, museli byť nanovo sformované. Súvisí to predovšetkým jednak s tým, že vznikli nové banky, poisťovne, správcové spoločnosti, burzy a to tak domáce, ako aj zahraničné ale najmä s tým, že sa podstatne zmenili podmienky, v ktorých pracujú, pribudli nové funkcie, úlohy, metódy činnosti, charakter vykonávaných operácií a vôbec celkový systém ich fungovania.

Existencia vytvorenej sústavy nového finančného trhu a jeho práva, ktoré upravuje činnosť tohto trhu je nevyhnutnou podmienkou úspechu hospodárskych reforiem, ktoré sa u nás budú ešte dlho uskutočňovať.

V období práva centrálne riadenej ekonomiky sme právo finančného trhu nepoznali a právna úprava bánk a poisťovní, ktoré ako subjekty práva finančného trhu tu pôsobili, patrili do pododvetvia finančného práva. Napokon aj samotné finančné právo sa muselo len postupne vynaňovať z področia správneho práva, najmä vzhľadom na špecifiká a osobitosti predmetu právnej úpravy a ich spoločenského významu. Takto potom predmetom právnej úpravy finančného práva boli aj právne normy týkajúce sa najmä bankového a poisťovacieho práva, ktorí patria dnes pod finančný trh. Popritom mnohé spoločenskoekonomické vzťahy, v ktorých vystupovali banky a poisťovne ako

subjekty hospodárskej činnosti, ako rovnoprávni partneri boli vo sfére pôsobenia občianskeho práva. V ére socializmu činnosti dnešných subjektov finančného trhu boli založené predovšetkým na direktívach z ekonomického centra a nie na zmluvnom princípe. Taktiež samotná činnosť bánk a poisťovní, pretože iné subjekty finančného trhu neexistovali, mali výlučne mocensko organizátorskú povahu a nie komerčný charakter. V týchto podmienkach, pochopiteľne, ani nemohla vzniknúť praktická potreba, aby sa spojili normy občianskeho (ani nehovoriac o obchodnom práve), správneho práva, resp. rodiaceho sa finančného práva do nejakého odvetvia práva finančného trhu, z ktorého by takto vytvorili ucelenú oblasť práva.

Spustením ekonomickej reformy a kvalitatívnymi zmenami, ktoré ju podmienili, zmenil sa aj vzťah noriem verejného a súkromného práva. Takéto normy nastolili na program dňa aj aktuálnosť otázky odčleniť právo finančného trhu do uceleného odvetvia.

Právo finančného trhu ako odvetvie sa môže sformovať na základe nasledovných skutočností:

1. Spoločenská potreba a štátny záujem na právnej úprave finančného trhu, ktoré sú podmienené významom finančného trhu pre uskutočnenie hospodárskych reforiem. Osobitný význam subjektov finančného trhu, existencia spoločenskej potreby a štátneho záujmu na samostatnej právnej úprave činnosti finančného trhu sú podmienené aj tým, že činnosť subjektov finančného trhu – komerčných bánk, poisťovní, správcovských spoločností a ďalších subjektov finančného trhu bezprostredne vplyva na uskutočňovanie štátnej hospodárskej politiky. Táto téza dostala v podmienkach Slovenskej republiky aj normatívnu podobu v samostatných zákonoch o bankách, o poisťovníctve a o kolektívnom investovaní.
2. Existencia samostatného predmetu právnej úpravy podmienená osobitosťami danej oblasti spoločenských vzťahov. O práve finančného trhu ako o odvetví môžeme hovoriť v súvislosti s tým, že podobne ako v iných prípadoch ľudskej činnosti, zákonodarca aj tu osobitne upravil samostatný druh činnosti, v tomto prípade činnosť finančného trhu. Predmet práva finančného trhu sa ale vzťahmi vznikajúcimi pri činnosti subjektov finančného trhu nekončí. Tento predmet tvoria aj vzťahy vznikajúce v procese regulovania finančného trhu zo strany Národnej banky Slovenska, Úradu pre finančný trh a ďalších orgánov štátnej správy s cieľom zabezpečiť záujmy všetkých fyzických a právnických osôb.

V konečnom dôsledku možno dôjsť k záveru, že predmet práva finančného trhu tvoria tie spoločensko-ekonomické vzťahy, ktoré vznikajú v procese fungovania celého systému finančného trhu Slovenskej republiky.

B. CHARAKTERISTIKA PRÁVA FINANČNÉHO TRHU

Pri fundamente charakteristiky práva finančného trhu je potrebné vychádzať z viacerých predpokladov. Ide najmä o tieto:

1. POTREBA OSOBITNÝCH SPÔSOBOV PRÁVNEJ ÚPRAVY

Osobitosť práva finančného trhu je podmienená špecifickými črtami spoločenských vzťahov, ktoré tvoria predmet tohto práva. Ide o vzťahy finančné, obchodné, občianske, správne. Dôležitá je pritom otázka systémového začlenenia noriem upravujúcich finančný trh. Ak chceme hovoriť o systéme nejakého javu, a systém noriem práva nesporne takým javom je, musíme mať na mysli na jednej strane určitú jednotu, a na strane druhej určitú diferencovanosť. A systém práva potom takto je výsledkom systematizácie spočívajúcej v spracovaní matérie prameňov práva právnou vedou z hľadiska určitých aspektov.²⁾ Právo finančného trhu používa jednoduché metódy právnej úpravy ale aj komplexné, ktoré niekedy predstavujú súbor jednoduchých metód. Komplexná metóda práva finančného trhu reguluje zmiešané právne vzťahy, ktoré vznikajú počas fungovania sústavy finančného trhu a možno ju charakterizovať ako súhrn imperatívnych a dispozitívnych postupov právnej činnosti, ktoré sa koncentrovane prejavujú v právnom statuse subjektov finančného trhu. V práve finančného trhu existujú aj primárne metódy v závislosti od charakteru vzťahov, ktoré regulujú. Vystupujú v rôznych variantoch. Ovplyvňujú ich konkrétne formy najmä individuálnych právnych noriem – povolenie, zákaz, záväzok.

2. EXISTENCIA ALEBO POTREBA OSOBITNÝCH PRAMEŇOV PRÁVA

Toto je zabezpečené v podobe „zákonodarstva“ práva finančného trhu, ktoré sa takto stáva jeho prameňom. Konkrétne ide o zákony regulujúce nástroje finančného trhu tj. dlhopisy, zmenky, šeky, úvery, akcie, podielové listy apod., o zákony regulujúce subjekty finančného trhu tj. banky, poisťovne, penzijné fondy, správcovske spoločnosti a napokon o zákony týkajúce sa regulácie finančného trhu tj. bankový dohľad resp. iné orgány regulácie finančného trhu ako napr. v podmienkach Slovenskej republiky Úrad pre finančný trh. Do zákonodarstva finančného trhu a teda jeho prameňov treba teda takto zaradiť napríklad zákony o cenných papieroch, o zmenkách a šekoch, obchodné a občianske zákonníky regulujúce jednotlivé záväzkové inštitúty ako je vklad, úver a pod., zákony o bankách, o poisťovníctve, o kolektívnom investovaní, o burzách cenných papierov, o stavebnom sporení, o sporeiteľnom a úverovom družstevníctve, o penzijných fondoch, o centrálnej banke a o iných inštitúciách regulujúcich finančný trh (napr. v podmienkach Slovenskej republiky je to Úrad pre finančný trh) a pod. Týmto osobitným zákonodarstvom upravujúcim nami chápaný okruh spoločenských vzťahov sa prejavuje efektívnosť právnej normy ako vzťahu medzi skutočne dosiahnutým výsledkom jej pôsobenia a tým sociálnym cieľom, na dosiahnutie ktorého bola právna norma prijatá.³⁾ Sociálnym cieľom v tomto prípade je právna úprava vzťahov vznikajúcich v rámci fungovania finančného trhu.

²⁾ Vid' VEVERKA V., BOGUSZAK J., ČAPEK J.: *Základy teorie práva a právní filozofie*, CODEX, Praha 1996, str. 79 a nasl.

³⁾ Vid' OTTOVÁ E., VACULIKOVÁ N.: *Úvod do právnického štúdia*, VO PF UK Bratislava 2002, str. 66 a n.

3. ÚSTAVNÉ ZAKOTVENIE PRINCÍPOV DANÉHO ODVETVIA PRÁVA

V Ústave Slovenskej republiky, v jej tretej hlave je zakotvené hospodárstvo Slovenskej republiky, ktorého základným princípom je trhovú ekonomiku, pričom z dikcie ústavy Slovenská republika chráni a podporuje hospodársku súťaž (čl. 55 Ústavy SR). Tento všeobecný a generálny princíp je smerodajný aj pre právo finančného trhu, ktoré „pokrýva“ nástroje a subjekty finančného trhu ako imanentnú súčasť trhovej ekonomiky. Okrem toho Ústava SR má osobitný článok – čl. 56 upravujúci postavenie Národnej banky Slovenska ako nezávislej centrálnej banky Slovenskej republiky a chrbtovej kosti celého finančného trhu.

4. EXISTENCIA OSOBITNÉHO SYSTÉMU POJMOV A KATEGÓRIÍ

V duchu tejto požiadavky je právo finančného trhu právnym odvetvím, ktoré predstavuje súbor právnych noriem upravujúcich na jednej strane vzťahy vznikajúce v procese výstavby, vzniku, fungovania a rozvíjania sústavy finančného trhu a na strane druhej reguláciu finančného trhu zo strany centrálnej banky, iných regulačných úradov resp. ďalších orgánov štátnej správy.

C. PREDMET PRÁVA FINANČNÉHO TRHU

Spoločensko-ekonomické vzťahy, ktoré vznikajú v procese činnosti finančného trhu, najmä pri fungovaní jeho nástrojov a jednotlivých subjektov, majú vzťah k ústavným, občianskym, obchodným, správnym, finančným a ďalším spoločensko-ekonomickým, respektíve v tomto prípade už právnym vzťahom.⁴⁾

Súčasne ale v procese fungovania finančného trhu vznikajú také právne vzťahy, ktoré nemožno jednoznačne priradiť k uvedeným vzťahom vznikajúcich v uvedených takpovediac primárnych právnych odvetviach. Tieto vzťahy tvoria osobitnú skupinu patriacu výlučne právu finančného trhu, takže v tejto súvislosti tvoria osobitný objekt práva. Je teda viac ako na zamyslenie aktuálnosť položenia vedeckého základu kategórii „právo finančného trhu“. Na základe uvedeného vzťahu práva finančného trhu sú také spoločenské vzťahy upravené normami práva finančného trhu a právnymi normami iných právnych odvetví, ktoré predstavujú komplexnú formu sociálnych vzťahov kde ich účastníci disponujú vzájomne si podmienenými právami a povinnosťami a realizujú príkazy a konkrétne oprávnenia obsiahnuté v týchto normách s akcentom zamerania na celkovú efektívnu činnosť finančného trhu.

Vzťahy práva finančného trhu majú svoje nasledovné špecifické črty:

⁴⁾ Viď TOSUNJAN G., VIKULIN A., EKMALIAN A.: *Bankové právo ruskej federácie všeobecná časť*. Jurist, Moskva 2002, str. 22 a nasl.

1. vzťahy práva finančného trhu vznikajú v procese činnosti subjektov finančného trhu. To, že zákonodarca normotvorbou určil a vyčlenil činnosť finančného trhu ako osobitný druh ľudskej činnosti hodný právnej regulácie je dôležitý argument v prospech práva finančného trhu ako relatívne samostatného právneho odvetvia,

2. Vzťahy práva finančného trhu sú upravené jeho normami ale tiež normami iných právnych odvetví (ústavným, obchodným, občianskym, správny, finančným apod.). Svojím obsahom je právo finančného trhu komplexné a tak predstavuje osobitnú skupinu v systéme práva, pričom ale komplexnosti nie je na prekážku, aby právo finančného trhu využívalo právne normy aj iných právnych odvetví, najmä základných, akými je ústavné právo, občianske právo apod. Takto potom má právo finančného trhu vo svojej oblasti alebo v oblasti svojho predmetu právnej regulácie, určitý integračný charakter.

3. Vzťahy práva finančného trhu majú zmiešaný charakter a to tak verejnoprávny, ako aj súkromnoprávny.⁵⁾ Je to dôsledok celosvetového trendu posilňovania verejného práva na úkor práva súkromného. Je to taktiež spojené s rozširovaním zásahov štátu paradoxne do ekonomiky, najmä zásluhou administratívnych noriem a predpisov imperatívneho charakteru do sféry regulovania vlastníckych vzťahov zo strany štátu. Tieto javy a trendy potom spôsobujú zotieranie hraníc medzi verejným a súkromným právom a vedú k vzniku nových ucelených právnych odvetví a inštitútov, v ktorých sa normy verejného a súkromného práva preplietajú a zmiešavajú.

4. Vzťahy práva finančného trhu vznikajú predovšetkým kvôli regulácii vzťahov súvisiacich s financiami, rešpektívne prejavom financií a finančných vzťahov prostredníctvom peňazí. No na rozdiel od finančných vzťahov, ktoré vždy vznikajú v dôsledku peňazí, vzťahy práva finančného trhu môžu okrem toho vzniknúť aj v dôsledku existencie a fungovania napríklad cenných papierov a celej ďalšej škály nástrojov finančného trhu. Na základe toho možno usúdiť, že tieto vzťahy sú širšie než vzťahy finančného práva, ktoré sa týkajú len peňažných prostriedkov. Taktiež je možno konštatovať, že pre vzťahy práva finančného trhu je príznačný vlastníckoprávny vzťah. Týmto sa vzťahy práva finančného trhu približujú vzťahom občianskoprávnym, obchodnoprávnym, ale aj finančnoprávnym apod.

5. Jednou zo strán vo vzťahu práva finančného trhu je vždy niektorý z finančných sprostredkovateľov – banka, poisťovňa, penzijný fond, burza a ďalšie ako subjekty práva finančného trhu, alebo orgán regulácie finančného trhu – centrálna banka, iný regulačný úrad apod. Existencia orgánu regulácie finančného trhu je v týchto vzťahoch teda prejavom prítomnosti štátu a tým potvrdzuje zmiešaný charakter vzťahov práva finančného trhu a jeho inklináciu tak k oblasti súkromného práva, ako aj k sfére práva verejného.

6. Kým vzťahy občianskoprávne sú vzťahy vlastnícko-vôľové, v ktorých môžu subjekty autonómne a nezávisle prejavovať svoju vôľu, vzťahy finančnoprávne zasa potvr-

⁵⁾ Podrobnejšie vid' PRUSÁK J.: *Teória práva*. VO PF UK Bratislava 1999, str. 251 a nasl.

dzujú štátno-mocenskú povahu právnych vzťahov, kde vôľová stránka účastníkov vzťahu je silne potlačená do úzadia. Vo vzťahoch práva finančného trhu ide o kombináciu oboch uvedených situácií, pretože účastníci týchto vzťahov majú svoju autonómnú vôľu, avšak táto je normatívne ohraničená napríklad okrem zákonných rámcov ešte aj normami resp. individuálnymi právnymi aktmi orgánov regulácie finančného trhu.

Na základe načrtnutých problémových téz možno teda urobiť nasledovný záver.

Predmetom práva finančného trhu sú spoločensko ekonomické vzťahy, ktoré vznikajú v procese tvorby, fungovania a rozvoja sústavy finančného trhu predovšetkým jeho mnohorakých nástrojov a početného množstva subjektov, ktoré ďalej existujú v procese orgánov regulácie finančného trhu, ako aj spoločensko ekonomické vzťahy, ktoré vznikajú v rámci regulácie finančného trhu ostatnými orgánmi štátnej správy v záujme fyzických a právnických osôb ako aj samotného štátu.

Napriek uvedenému náčrtu teoretických východísk k získaniu pevného miesta pod slnkom právnej vedy pre právo finančného trhu sa o práve finančného trhu zatiaľ hovorí veľmi opatrne. V literatúre a to aj učebnicovej sa zatiaľ autori obmedzujú len na pojmológiu „právna úprava finančného trhu“.⁶⁾ V podmienkach slovenskej právnej teórie sa začínajú objavovať názory (a autor týchto myšlienok je ich zápalistým šíriteľom⁷⁾) o etablovaní práva finančného trhu.⁸⁾

RESUMÉ

Autor, ktorý od začiatku deväťdesiatych rokov pôsobil v popredných riadiacich pozíciách slovenského bankovníctva od riaditeľa odboru v centrále najväčšej slovenskej komerčnej banky cez námestníka generálneho riaditeľa až po člena bankovej rady a viceguvernéra slovenskej Eximbanky sa ako popredný slovenský právny odborník v oblasti finančného trhu zamýšľa v stati nad potrebou teoretických východísk reformy finančného práva v podmienkach Slovenského právneho systému. Uvažovanie začína opisom súčasného stavu finančného práva. V nasledujúcich myšlienkach sa koncentruje na možnosť koncipovania práva finančného trhu ako samostatného odvetvia. Právo finančného trhu charakterizuje tým, že vychádza z potreby osobitných spôsobov právnej úpravy, z existencie alebo potreby osobitných prameňov práva, z ústavného zakotvenia princípov daného odvetvia práva, z existencie osobitného systému pojmov a kategórií. V poslednej časti state sa autor zaoberá predmetom práva finančného trhu, pričom poukazuje na špecifické črty vzťahov práva finančného trhu. Na konci state robí autor na základe načrtnutých problémov záver, keď konštatuje, že predmetom práva finančného trhu sú tie spoločensko ekonomické vzťahy, ktoré vznikajú v procese tvorby, fungovania a rozvoja sústavy finančného trhu a vzhľadom na to v podmienkach slovenskej právnej teórie sa začínajú objavovať názory o etablovaní práva finančného trhu.

⁶⁾ Viď napr. BAKES M. a kolektív: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání, C. H. Beck, Praha 2003, str. 525 a nasl.

⁷⁾ Viď BALKO L.: *Právo finančného trhu*. EPOS, Bratislava 2001, str. 17 a nasl.

⁸⁾ Viď BABČÁK V., BALKO L., KRÁLIK J.: *Finančné právo*. Práca PP 12–13 / 2001, Bratislava, str. 16 a nasl.

SUMMARY

Author who was more than ten years top manager in slovak banks, from the greatest slovak komercial bank, to member of board and vicegovernor of Slovak Eximbank as a leading slovak law expert on financial market law is thinking about theoretical issue reform of financial law in Slovak law system. His thinking start discribing of present financial law situation. Next sentencies concern possibility to created financial market law as a separate law branch. Last part of article is about specific financial market law. Author is make conclusions at the end of article and he declare that object of financial market law are social economic relationships which to come to financial market and for this reason in area slovak law theory are coming concepts about financial market law as an independent law branch.

TEORETICKÉ ASPEKTY NIEKTORÝCH POJMOV PROCESNÉHO PRÁVA S DÔRAZOM NA COLNÉ KONANIE

KARIN ČAKOCIOVÁ

1. ÚVOD

Procesné právo predstavuje súhrn právnych noriem, ktoré upravujú spoločenské vzťahy, vznikajúce v súvislosti s uplatňovaním príslušných noriem hmotného práva pred orgánom štátu alebo inej verejnej autority v prípadoch, kedy rozhodovanie o obsahu právnych vzťahov nemôže byť z rôznych dôvodov zverené slobodnej vôli fyzických alebo právnických osôb. Procesné právo týmto spôsobom vytvára určité právne formy, v ktorých sa abstraktné hmotné právo materializuje a pretvára do svojej konkrétnej podoby. Tieto právne formy spolu vytvárajú právny fenomén najčastejšie označovaný ako konanie alebo proces. V tejto práci by som chcela analyzovať teoretické aspekty niektorých základných pojmov procesného práva, najmä pojmov konanie a proces so zameraním sa na správny proces a colné konanie.

2. DEFINÍCIA POJMOV KONANIE A PROCES

Pod pojmom *konanie* zo sémantického hľadiska možno rozumieť určitý postup, ktorý smeruje k dosiahnutiu sledovaného cieľa. V tomto prípade ide o všeobecné chápanie pojmu konanie ako prostriedku, ktorý umožňuje subjektu dopracovať sa postupnými krokmi k vytýčenému cieľu. Aby išlo o *právne relevantné konanie*, musí objektívne právo spájať s takýmto postupom právne dôsledky. Toto konanie má vyjadrovať cielavedomý postup príslušných orgánov štátu alebo obcí, ktorého cieľom je vydávanie, preskúmvanie a prípadne aj nútený výkon individuálnych správnych aktov.¹⁾

Právne relevantné konania sú stredom záujmu tak súkromného, ako aj verejného práva. Ich povaha je daná charakterom spoločenských vzťahov, ku ktorých realizácii dochádza v tom ktorom právnom odvetví. Aby sme mohli hovoriť o právne relevantnom konaní musí ísť o také konanie orgánov štátu alebo obce, ktoré sa realizuje na základe vopred určených pravidiel, ktoré sú upravené procesno-právnymi normami príslušného právneho odvetvia.

¹⁾ BABČÁK V.: *Daňové konanie, daňové exekučné konanie a ich vzťah*. ACTA IURIDICA CASSOVIENSIA 24, Právnická fakulta UPJŠ, Košice 2000, s. 36.

Význam a postavenie právne relevantného konania je dané najmä:

1. jeho pôsobnosťou,
2. predmetom rozhodovania.

Konkrétne druhy právne relevantného konania sú integrálnou súčasťou významného spoločenského fenoménu, ktorý označujeme ako *právny proces*.²⁾ Vychádzajúc z tohto tvrdenia prichádzame k záveru, že samotný právny proces sa realizuje prostredníctvom viacerých druhov právne relevantných konaní. Pokiaľ ide o pojem *proces* ten využíva hlavne právna veda. Pojem proces je odvodený od latinského slova *procedere*.

Podľa názoru V. Babčáka *právny proces* charakterizuje to, že:

- sa nerealizuje náhodile, ale podľa vopred, právnymi normami určených pravidiel,
- je špecifickým spôsobom realizácie štátnej, resp. verejnej moci,
- ho treba skúmať vždy ako činnosť, ktorá prináša určitý právne relevantný výsledok,
- jeho právne relevantným výsledkom je vždy určitá konkrétna forma rozhodnutia,
- pri jeho realizácii vznikajú právne vzťahy procesného charakteru,
- k vzniku procesných vzťahov dochádza vždy v spojení s realizáciou materiálnych právnych noriem a vzťahov.

S pojmami ako sú *proces* a *konanie* sa môžeme stretnúť tak v právnickej, ako aj v neprávnickej laickej terminológii. Intenzita ich využívania v právnom jazyku však spôsobuje aj následný dopad na určité právne skutočnosti a z toho vyplývajúce právne dôsledky. Sú to termíny, s ktorými sa veľmi často stretávame nielen v klasických právnych odvetviach, akými sú napr. občianske právo a trestné právo, ale aj v iných pozitívnoprávnych disciplínach. Veľmi často sa s týmito pojmami môžeme stretnúť aj vo finančnom práve alebo správnom práve. Ako som už spomínala, právna veda ho však akceptuje vždy len ako právny proces, tj. právom upravovaný a relevantný proces. Samozrejme okrem právne relevantného procesu poznáme aj také procesy, ktoré nie sú právom regulované, tzn. objektívne právo s nimi nespája žiadne právne dôsledky. Ich výsledok nie je vždy očakávaný alebo známy. Tieto procesy sa vyznačujú zväčša vysokým stupňom náhodnosti.

3. TEORETICKÉ NÁZORY NA VZŤAH POJMOV KONANIE A PROCES

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že v právnej teórii existujú rozdielne názory na vymedzenie pojmov konanie a proces a na ich vzájomný pomer. V právnej teórii sa stretávame s tromi základnými názormi na uvedenú problematiku, ktorá zároveň odzrkadľuje aj ich vzájomný vzťah. Ide o prípady:

- pri ktorých dochádza k stotožňovaniu pojmov proces a konanie,
- kedy sa pojem proces považuje za samostatný a zároveň širší pojem ako pojem konanie,
- kedy sa pojem konanie považuje za samostatný a zároveň širší pojem ako pojem proces.

²⁾ BABČÁK V.: *Daňové právo procesné*. ATOM computers, Košice 2000, s. 60.

Záštancovia prvej koncepcie vychádzajú z najjednoduchšieho prístupu k uvedenej problematike. Uvedené pojmy úplne stotožňujú, prípadne sa touto otázkou bližšie nezaobierajú. Z diel niektorých významných autorov nie je dokonca ani zrejme ako sa autor s uvedenou otázkou vysporiadal, keďže tieto pojmy používa ako synonymá.

V takomto prípade je v podstate bezpredmetné bližšie sa zaoberať aj vzájomným vzťahom týchto dvoch pojmov. Z takejto úvahy vychádza aj J. Králik, ktorý tvrdí, že:

„V niektorých teoretických prácach renomovaných autorov sa však termíny proces a konanie stavajú aj do takých polôh, z ktorých nie je nielen jednoznačné, ale ani približne zrejme názorové vyhranenie autora vo vzťahu k uvedeným pojmom.“³⁾ Medzi autorov, ktorí jednoznačne stotožňujú pojmy konanie a proces patrí vo finančnom práve napr. J. Girášek, ktorý uvádza: „Podľa nášho názoru je pojem konanie v oblasti práva obsahovo totožný s pojmom proces, odlišné je iba terminologické označenie.“⁴⁾

Odlišný názor na uvedenú problematiku má V. Němec, ktorý pri definovaní pojmu správne konanie považuje proces za širší a konanie za užší pojem, keďže uvádza že, správne konanie je „takový postup (proces), ve kterém se rozhoduje o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech individuálně určených subjektů.“⁵⁾

Z podobných úvah vo svojich prácach vychádza aj K. Tóthová, ktorá tvrdí, že „tento postup ... je administratívnym procesom vo vlastnom (užšom) zmysle slova, ktorý sa v právnickej literatúre označuje ako správne konanie.“⁶⁾ Autori, ktorí sú zástancami druhej koncepcie považujú pojem proces za širší ako pojem konanie, to znamená, že do procesu priamo subsumujú aj konanie.

Vzájomným vzťahom a vymedzením pojmov proces a konanie sa zaoberal aj významný predstaviteľ vedy o správnom práve M. Máša. Vo svojich prácach dospel k názoru, že pojmy proces a konanie nie sú totožné a že je potrebné vymedziť aj ich vzájomný pomer. Podľa neho „třeba správní proces chápat jako druhově nadřazený pojem, který zahrnuje více druhů správního řízení“ a „správní proces je chápan jako širší pojem, který zahrnuje více druhů správního řízení.“⁷⁾

Podľa názoru V. Babčáka je potrebné rozlišovať aj medzi tým, či pojmy konanie a proces používa konkrétny právny predpis alebo odvetvové právo – vedná disciplína. Výraznejšie sa totiž podľa jeho názoru v tomto smere používa pojem konanie, na úkor pojmu proces. Zároveň poukazuje aj na to, že pojem konanie uvádzajú vo svojom názve, prípadne v texte aj konkrétne právne predpisy. Ide napríklad o trestné konanie súdne⁸⁾, správne konanie⁹⁾, prípadne daňové konanie¹⁰⁾, alebo colné konanie¹¹⁾.

3) KRÁLÍK J.: *Vztah pojmov proces a konanie vo finančnom práve*. Právny obzor, 72, 1989, č. 2, s. 178.

4) GIRÁŠEK J.: *Daňovo právne vzťahy v Československu*. Obzor, Bratislava 1981, s. 156.

5) NĚMEC V.: *O správním řízení*. Praha, AUCI IV/1975, s. 288.

6) TÓTHOVÁ K.: *K vymedzeníu pojmu administrativneho konania*. Právny obzor, 55, 1972, s. 393–394.

7) MÁŠA M.: *Některé teoretické otázky socialistické správní vědy*. UJEP Brno, 1980, s. 211.

8) Zákon č. 141/1961 Zb. o trestnom konaní súdnom (Trestný poriadok) v znení neskorších predpisov.

9) Zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov.

10) Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

11) Zákon č. 238/2001 Z. z. Colný zákon v znení neskorších predpisov.

4. PODSTATA A VÝZNAM SPRÁVNEHO PROCESU A SPRÁVNEHO KONANIA

Najdôležitejším správny procesom v oblasti verejnej správy je *správne konanie*. Pod pojmom správne konanie rozumieme právnymi normami upravený postup správnych orgánov smerujúcich k vydaniu správneho aktu, ktorý sa týka práv, právom chránených záujmov alebo povinností fyzických a právnických osôb, ako aj postup smerujúci k nútenému výkonu povinností vyplývajúcich zo správneho aktu.

Orgány verejnej správy vystupujú v správnom konaní ako nositelia verejného záujmu. Fyzické a právnické osoby o ktorých právach a povinnostiach sa v konaní rozhoduje alebo ktorých právne pomery môžu byť výsledkom konania bezprostredne dotknuté, vystupujú v správnom konaní ako nositelia procesných práv a povinností.

Jednou z hlavných záruk zákonnosti v oblasti verejnej správy je právna úprava správneho konania, ktorá stanovuje, že postup pri vydávaní správnych aktov a pri vynucovaní povinnosti, ktoré z nich vyplývajú sa má riadiť vopred určenými procesnými pravidlami. Právna úprava v tomto smere garantuje, že orgány verejnej správy rozhodujú v správnom konaní v súčinnosti s osobami, o ktorých právach a povinnostiach sa v konaní rozhoduje. Účastníci konania totiž môžu aktívnym spôsobom zasahovať do rozhodovacej činnosti správnych orgánov (napr. môžu navrhovať dôkazy, podávať opravné prostriedky atď.).

Správne právo plní v podstate dvojakú spoločenskú funkciu. Jednak upravuje postup správnych orgánov pri rozhodovaní o konkrétnych právnych pomeroch fyzických a právnických osôb, čím pomáha správny orgánom riadne plniť úlohy verejnej správy, jednak zabezpečuje ochranu práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb, ako aj plnenie ich práv a povinností.¹²⁾ Cieľom týchto funkcií je vylúčiť nezákonný a nesprávny postup správnych orgánov pri rozhodovaní.

Pri teoretickom vymedzení pojmu správne konanie aj predstavitelia vedy o správnom práve vychádzajú z rozdielnych prístupov k uvedenej problematike. Jedným z tých, ktorí kládli dôraz predovšetkým na „strany“, ktoré v konaní vystupujú a o ktorých právach a povinnostiach sa rozhoduje bol J. Hoetzel. Vo svojich prácach totiž uvádza, že: „Řízení správní v pravém smyslu se neobejde bez stran. Toto řízení jest součinnost správních úřadů a stran k vytvoření správního aktu pro strany závazného, resp. jeho exekučnímu provedení. Předpisy, které upravují tuto součinnost, jsou procesním právem v objektivním smyslu. Je to formální a contrario práva hmotného.“¹³⁾

V tejto súvislosti sa prikláňam k úvahám M. Kiovskej, ktorá pri pojmovom vymedzení správneho konania vychádza zo samotnej povahy tohto konania. Podľa jej názoru je totiž povaha správneho konania daná jednak tým, že:

- správne konanie je iba jednou z viacerých činností správnych orgánov, ktorá pokrýva iba časť aplikácie správneho práva hmotného,

¹²⁾ KIOVSKÁ M.: *Niektoré právnoaplikačné problémy správneho poriadku v činnosti správnych orgánov*. Verejná správa teória, legislatíva a právnoekonomická prax, Košice 1994, s. 77.

¹³⁾ HOETZEL J.: *Československé správní právo – část všeobecná*. Melantrich, Praha 1934, s. 293.

- správne konanie je súčasťou verejnej správy, v rámci ktorej rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach vždy smeruje k zabezpečeniu jej úloh,
- správne orgány, pri ktorých dochádza k prepojeniu procesnej činnosti s ostatnou činnosťou, nie sú nestrannými subjektami, ale ako predstavitelia verejného záujmu musia zabezpečovať úlohy štátu, rešpektovať úlohy štátu a rešpektovať celospoločenský záujem, ktorý vyplýva z právnych predpisov,
- najčastejším správnym konaním je jednostranný proces, kde vo vzťahu k správne- mu orgánu stojí účastník, ktorý niečo žiada a správny orgán rozhoduje o jeho žiadosti – udelí resp. neudelí mu požadované oprávnenie, resp. ukladá mu nejaké povinnosti či obmedzenia,
- správne konanie je menej formálne po procedurálnej stránke ako napr. súdny proces.

Vo vede správneho práva sa môžeme vo všeobecnosti stretnúť s tromi základnými prístupmi, k riešeniu pojmu správny proces. Ide jednak o:

- zástancov *najširšieho chápania pojmu správny proces*, ktorí vymedzujú správny proces ako poriadok pre riešenie individuálnych vecí v oblasti verejnej správy orgánmi výkonnými a nariaďovacími a v určitých zákonom stanovených prípadoch aj inými štátnymi a spoločenskými orgánmi,
- zástancov *užšieho chápania pojmu správny proces*, ktorí vymedzujú správny proces ako určitý spôsob realizácie hmotnoprávných noriem v oblasti verejnej správy. V tomto prípade ide teda o taký postup (proces), v ktorom sa rozhoduje o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach individuálne určených subjektov, ktorých výsledkom je individuálny správny akt,
- zástancov *najúžšieho chápania pojmu správny proces*, ktorí vychádzajú z toho, že, je to zákonom upravená činnosť, ktorá smeruje k riešeniu sporov vznikajúcich medzi subjektami správnych vzťahov a k realizácii prostriedkov správneho donútenia.

Niektorí teoretici správneho práva procesného, napríklad V. Hutta, členia správne procesy na *interné správne procesy* a na *externé správne procesy*.

Interné správne procesy považuje za také, ktoré prebiehajú vo vnútri verejnej správy a ich účastníkmi sú z tohto dôvodu len orgány verejnej správy. Keďže tieto procesy sa netýkajú priamo občanov a organizácií, preto v nich ani nemôžu vystupovať ako nositelia procesných práv a povinností. Aj keď tieto procesy majú vždy zákonný základ, spravidla nie sú detailne upravené zákonmi a väčšinu ich procesných pravidiel upravujú interné predpisy vlády (uznesenia vlády), odvolávajú sa na svoje postavenie najvyššieho orgánu výkonnej moci. K interným správnym procesom patrí napr. legislatívny proces, rozpočtový proces apod,

Externé správne procesy sú podľa jeho názoru také procesy, ktoré prebiehajú navonok sústavy orgánov verejnej správy a ich obsahom je aplikácia hmotného správneho práva na konkrétne prípady týkajúce sa konkrétnych práv a povinností občanov a organizácií. Na rozdiel od interných správnych procesov sú tieto vždy detailne upravené zákonmi, v ktorých sú podrobne upravené procesné práva a povinnosti tak správneho

orgánu, ako aj osôb, ktoré v nich vystupujú. K externým procesom zaraďuje aj správne konanie.

Medzi základné druhy správnych procesov M. Kiovská zahrňuje:

- *proces (rozhodovanie) v oblasti normotvorby* (normotvorný proces). Tento proces je upravený procesnými normami právneho charakteru, ktoré obsahujú pravidlá prípravy návrhov normatívnych správnych aktov v súvislosti s činnosťou vykonávanou orgánmi verejnej správy. Osobitosť tohto procesu spočíva v tom, že upravuje vzťahy medzi orgánmi verejnej správy. Výsledkom tohto procesu je normatívny správny akt,
- *proces (rozhodovanie) v oblasti riadiacej a organizátorskej činnosti verejnej správy* (pri vydávaní vnútorných aktov verejnej správy). Proces v tejto oblasti predstavuje procesnú činnosť, prostredníctvom ktorej orgány verejnej správy realizujú riadiace a organizátorské úlohy štátu. Pojem riadiacej a organizátorskej činnosti zahŕňa tie organizačné spoločenské vzťahy, ktoré vznikajú medzi vyššími a nižšími stupňami v rámci organizácie verejnej správy a medzi riadiacimi a podriadenými pracovníkmi aparátu verejnej správy. Charakteristickou črtou tohto procesu je užší okruh zaviazaných subjektov, pretože zaväzuje iba podriadené orgány vo vnútri príslušného systému verejnej správy,
- *proces (rozhodovanie) v oblasti individuálnej rozhodovacej činnosti* (rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických a právnických osôb). Pod túto kategóriu procesu je možné zaradiť viacero typov správnych procesov, ktoré sú obvykle tradované ako správne konanie v klasickom slova zmysle. Pre tento druh správneho procesu je charakteristické to, že ho uskutočňuje správny orgán a účastníkom konania zákon priznáva osobitné procesné práva a povinnosti. Zároveň je potrebné uviesť, že prostredníctvom tohto procesu sa zabezpečujú úlohy verejnej správy ako aj ochrana subjektívnych práv fyzických a právnických osôb,
- *proces (rozhodovanie) v plánovacej činnosti a proces (rozhodovanie) v poznávacej činnosti.*

Pri zhodnotení všetkých týchto stanovísk a názorov je možné dospieť k záveru, že správny proces v sebe zahŕňa komplex jednotlivých druhov správnych procesov, ktorých klasifikácia je závislá od konkrétneho prístupu autora, ktorú charakterovú črtu pri definovaní správneho procesu chce vyzdvihnúť.

5. PODSTATA A VÝZNAM COLNÉHO KONANIA

Ako už bolo uvedené, osobitným druhom správneho konania je aj colné konanie. Ak konanie bolo definované ako postup, ktorý smeruje k dosiahnutiu sledovaného cieľa, v podmienkach colného práva je týmto cieľom rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb pri dovoze, vývoze a tranzite tovaru. Účelom colného konania je rozhodnúť, či a za akých podmienok sa tovar prepúšťa do príslušného colného režimu alebo sa mu prideli colne schválené určenie¹⁴⁾.

¹⁴⁾ § 76 ods. 2 Colného zákona.

Colné konanie je právne relevantné konanie. Právnu úpravu colného konania obsahujú zákon č. 238/2001 Z. z. Colný zákon v znení neskorších predpisov a zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov. Vzťah týchto všeobecne záväzných právnych predpisov je ovládaný zásadou *lex specialis derogat legi generali*, ktorá vyjadruje prioritu špeciálneho predpisu, teda colného zákona pred všeobecným predpisom, teda správnym poriadkom a naopak subsidiaritu všeobecného predpisu, teda správneho poriadku vo vzťahu k špeciálnemu predpisu k colnému zákonu. Colné orgány sa pri svojom postupe v colnom konaní riadia predovšetkým procesnými normami colného zákona a len následne sa riadia tými ustanoveniami zákona o správnom konaní, ktoré neboli derogované procesnou úpravou v colnom zákone a naopak, pre postup colných orgánov platia všetky ustanovenia zákona o správnom konaní, ktoré ostali nedotknuté zodpovedajúcimi ustanoveniami colného zákona, ak colný zákon ich použitie výslovne nevylučuje.

Colné konanie sa uskutočňuje pred colnými orgánmi, ktorými sú v zmysle zákona č. 240/2001 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve, v znení neskorších predpisov Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky a colné úrady. Je potrebné zdôrazniť, že colné konanie je len jednou z foriem výkonu štátnej správy v colníctve týmito orgánmi, ktoré okrem uskutočňovania colného konania vykonávajú množstvo iných činností, napríklad plnia a zabezpečujú plnenie úloh v oblasti boja proti nedovolenému dovozu, vývozu a tranzitu omamných látok, psychotropných látok, ich prekurzorov, chránených druhov rastlín a živočíchov, ďalej v oblasti odhaľovania trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením colných predpisov, získavajú a spracúvajú informácie pre colnú štatistiku a podobne.

Colné konanie sa uskutočňuje pred colným orgánom, ktorý je vecne, miestne a funkčne príslušný na konanie a rozhodnutie vo veci. *Vecná príslušnosť* určuje, ktorý druh orgánu verejnej správy (colný úrad, Colné riaditeľstvo SR) a ktorý stupeň v rámci daného druhu orgánu (colný úrad alebo Colné riaditeľstvo SR) je príslušný rozhodovať v prvom stupni. Vecnou príslušnosťou sa teda chápe príslušnosť daného orgánu na celé konanie v konkrétnej veci vrátane vydania rozhodnutia. *Funkčná príslušnosť* určuje, ktorá organizačná zložka vecne príslušného orgánu verejnej správy je oprávnená v danej veci konať. *Miestna príslušnosť* je základom pre určenie konkrétneho vecne príslušného orgánu verejnej správy, ktorý má a musí určiť vec prejednať a rozhodnúť.

V colnom konaní vystupujú fyzické a právnické osoby, ktoré sú jeho účastníkmi, ako nositelia procesných práv a povinností. Medzi práva deklaranta patrí napríklad právo podať odvolanie proti rozhodnutiu alebo povinnosť obstaráť a predložiť colnému orgánu doklady a informácie potrebné na zistenie skutkového stavu veci.

Na základe vyššie uvedeného je možné definovať *colné konanie ako právom upravený postup, v ktorom príslušný colný orgán rozhoduje o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb pri dovoze, vývoze a tranzite tovaru, v ktorom tieto osoby vystupujú ako nositelia práv a povinností.*

Colné konanie sa môže uskutočniť *štandardným postupom* alebo *zjednodušeným postupom*.

Štandardný postup je postup, pri ktorom colný úrad aj deklarant sú povinný dodržiavať všetky colné formality upravené colnými predpismi.

Zjednodušený postup je postup, pri ktorom colný úrad povolí vylúčenie niektorých colných formalít.

6. ÚČASTNÍCI COLNÉHO KONANIA

Colné vyhlásenie podáva a účastníkom colného konania je deklarant. Deklarantom je fyzická alebo právnická osoba, ktorá robí colné vyhlásenie vo vlastnom mene alebo osoba, v ktorej mene sa colné vyhlásenie robí.¹⁵⁾ Deklarantom môže byť len slovenská osoba. Z uvedeného ustanovenia zákon pripúšťa výnimku, kedy deklarantom môže byť aj zahraničná osoba a to v prípadoch, ak sa podáva colné vyhlásenie na tovar, ktorý má byť prepustený do režimu tranzit alebo do režimu dočasné použitie, a to len príležitostne so súhlasom colného úradu.

Deklarant, ktorý je účastníkom colného konania, má povinnosť colnému úradu predložiť všetky dôkazy a podklady, ktoré sú potrebné na zistenie skutkového stavu veci a zároveň je povinný obhájiť aj pravdivosť uvedených skutočností. Ak by deklarant túto svoju povinnosť nesplnil, colný úrad je oprávnený od neho žiadať poskytnutie vysvetlenia a predloženie ďalších dokladov a dôkazov o tom, že deklarovaná hodnota skutočne zodpovedá cene platenej alebo cene, ktorá sa má zaplatiť za dovážaný tovar. Ak by colný úrad aj potom, čo mu boli poskytnuté potrebné informácie a doklady, naďalej pochyboval o ich pravdivosti, alebo ak by deklarant na požiadavku colného úradu v primeranej lehote neodpovedal, v takom prípade colnú hodnotu dovážaného tovaru nemožno určiť. Sankcia za nesplnenie tejto povinnosti vyplýva v zmysle § 77 Colného zákona zo zásady dôkazného bremena v tom zmysle, že ak sa colným úradom nepodarí obstaráť potrebné poznatky o rozhodujúcich skutočnostiach, tak nepriaznivý účinok postihne toho, v koho záujme a koho povinnosťou bolo takýto poznatok colným orgánom poskytnúť, teda deklaranta. Takéto procesné postavenie deklaranta ako účastníka colného konania je plne v súlade s rozhodnutím výboru pre colné hodnotenie Svetovej obchodnej organizácie vydané na základe výzvy ministrov členských štátov zúčastnených na záverečnom akte Uruguajského kola rokovaní GATT 1994.

7. ZAČATIE A PRIEBEH COLNÉHO KONANIA

Colné konanie sa začína podaním colného vyhlásenia. Podanie colného vyhlásenia je prejavom vôle deklaranta navrhnúť predmetný tovar na prepustenie do príslušného režimu alebo na pridelenie colne schváleného určenia. Colný zákon stanovuje formálne a obsahové náležitosti colného vyhlásenia.

Colné vyhlásenie je možné podať¹⁶⁾ :

- písomne,
- prostredníctvom zariadenia na spracovanie a prenos údajov, ak to povolí colný úrad,
- ústne alebo
- iným úkonom, ktorým držiteľ prejavuje vôľu, aby bol tovar prepustený do navrhovaného režimu.

¹⁵⁾ § 2 písm. r Colného zákona.

¹⁶⁾ § 78 ods. 2 Colného zákona.

Z hľadiska obsahu musí colné vyhlásenie obsahovať všetky údaje, ktoré sú potrebné na prepustenie tovaru do navrhovaného režimu. Prílohou k písomnému colnému vyhláseniu sú doklady, ktorými sa preukazuje splnenie podmienok potrebných na prepustenie tovaru (napr. faktúra, na základe ktorej sa deklaruje colná hodnota tovaru, ďalej doklady potrebné na priznanie preferenčného sadzobného opatrenia alebo iných opatrení vyplývajúcich z právnych predpisov).

Miestom podania colného vyhlásenia¹⁷⁾ je colný úrad vo vnútrozemí s výnimkou:

1. tovaru dovážaného v režime tranzit,
2. tovaru, ktorý sa má prepustiť do režimu vývoz, voľný obeh alebo režimu dočasné použitie, ak ide o tovar, pri ktorom možno ľahko a účinne vykonať colnú kontrolu alebo
3. prípadov, ak to ustanovuje medzinárodná zmluva alebo colný zákon.

Z hľadiska miestnej príslušnosti sa podáva colné vyhlásenie colnému úradu, ktorému bol predložený tovar. V prípade tovaru prepusteného do režimu voľný obeh s časťou alebo úplným oslobodením od cla je možné podať colné vyhlásenie aj na colnom úrade miestne príslušnom podľa miesta sídla alebo trvalého pobytu deklaranta.

Colný zákon dikciou „písomné colné vyhlásenie sa podáva na colnom úrade, ktorému je tovar predložený“, vlastne upúšťa od presného vymedzenia miestnej príslušnosti colného úradu. Deklarant tak môže podať colné vyhlásenie, na ktoromkoľvek colnom úrade v Slovenskej republike, bez ohľadu na miesto pobytu alebo sídlo. Zahraníčný tovar je pod colným dohľadom od okamihu vstupu na colné územie bez ohľadu na sídlo, alebo bydlisko deklaranta a to až do rozhodnutia o prepustení tovaru do príslušného režimu alebo colne schváleného určenia.

Napr. deklarant so sídlom v Michalovciach dovezie z Rakúska cez hraničný prechod Berg osobné auto. Nebolo by účelné a z hľadiska výkonu dohľadu ani vhodné, aby bol deklarant povinný podať colné vyhlásenie v Michalovciach.

Písomné colné vyhlásenie je možné podať súčasne s predložením tovaru colnému úradu. Colný úrad môže povoliť aj podanie colného vyhlásenia pred predložením tovaru colnému úradu, a zároveň stanoviť lehotu na jeho predloženie. Ak by deklarant v tejto lehote tovar nepredložil colnému úradu, colné vyhlásenie je neúčinné, teda hľadá sa naň akoby nebolo podané. Podanie colného vyhlásenia môže colný úrad povoliť aj mimo pracovného času a mimo sídla colného úradu, avšak náklady s tým spojené znáša deklarant.

Colný úrad prijme colné vyhlásenie bezprostredne potom, ako bol colnému úradu predložený tovar, na ktorý sa colné vyhlásenie podáva, ak je podané v predpísanej forme, obsahuje všetky predpísané údaje a je doložené potrebnými dokladmi. Z uvedeného ustanovenia zákona je možné vyvodiť, za akých podmienok nie je možné colné vyhlásenie colným úradom prijať.

Nedostatky, ktoré môžu byť prekážkou prijatia colného vyhlásenia zo strany colného úradu možno rozdeliť na *odstrániteľné nedostatky* a *neodstrániteľné nedostatky*.

Medzi *odstrániteľné nedostatky* môžeme zaradiť napríklad nepredloženie tovaru, túto vadu totiž je možné odstrániť a colný úrad môže následne prijať colné vyhlásenie.

¹⁷⁾ § 78 ods. 3 Colného zákona.

V prípade *neodstrániteľných nedostatkov* nie je takýto postup možný a colný úrad by musel rozhodnúť o neprepustení tovaru do navrhovaného režimu z dôvodu neprijatia colného vyhlásenia.

Neprijatie colného vyhlásenia nie je možné stotožňovať s rozhodnutím colného úradu o neprepustení tovaru do navrhovaného colného režimu, medzi týmito dvoma skutočnosťami je kauzálny vzťah. Neprijatie colného vyhlásenia je príčinou neprepustenia tovaru do colného režimu, o čom colný úrad musí vydať písomné a odôvodnené rozhodnutie.

Ak bolo colné vyhlásenie podané v písomnej forme vyznačí na ňom colník dátum prijatia a osvedčí prijatie svojím podpisom. Prijatie colného vyhlásenia nie je rozhodnutím o prepustení tovaru do navrhovaného režimu.

8. MIESTO A ČAS COLNÉHO KONANIA

Colné konanie sa vykonáva vo vyhradených priestoroch colného orgánu alebo v colnom priestore. V prípadoch, ak to umožňujú prevádzkové pomery colného úradu, je možné vykonať colné konanie aj mimo colného priestoru.

Colným priestorom je colným úradom označený priestor colných orgánov, železničných staníc, letísk, pôšt, prístavov, ako aj iné priestory určené colným úradom po dohode s ich vlastníkmi alebo oprávnenými užívateľmi. Colné konanie možno vykonať aj počas jazdy vlakom alebo plavby lode a to medzi zastávkami určenými právnym predpisom vydaným Ministerstvom dopravy, pôšt a telekomunikácií Slovenskej republiky.

Colné konanie je možné vykonať aj mimo colného priestoru a to na základe žiadosti osoby podávajúcej colné vyhlásenie (deklaranta), podanej najneskôr jeden deň pred vykonaním colného konania, v ktorej uvedie množstvo, druh tovaru podľa kombinovanej nomenklatury, navrhované miesto a čas colného konania, ako aj dôvody pre ktoré žiada o vykonanie colného konania mimo colného priestoru. Colný úrad povolí vykonanie konania mimo colného priestoru len ak to nenaruší riadnu činnosť colného úradu a zároveň ak je to z dôvodu rýchlosti a hospodárnosti.

V prípade, ak ide o tovar podliehajúci rýchlej skaze, živé zvieratá alebo iný tovar, pri ktorom je nevyhnutné bezodkladné vykonanie colného konania, colný úrad vykoná colné konanie prednostne a to aj mimo určeného pracovného času.

Deklarant je povinný zabezpečiť v prípade uskutočnenia konania mimo colného priestoru všetky náležitosti a doklady nevyhnutné na vykonanie colného konania ako aj uhradiť náklady, ktoré colnému úradu v súvislosti s colným konaním vzniknú.

Podatť písomné colné vyhlásenie môže len osoba, ktorá predložila tovar colnému úradu. Takouto osobou je deklarant. Ak z prijatého colného vyhlásenia vyplýva konkrétna povinnosť určitej osobe, musí podať písomné colné vyhlásenie táto osoba alebo musí byť podané v jej mene.

9. OVEROVANIE COLNÉHO VYHLÁSENIA

Colný orgán je oprávnený overovať si správnosť prijatých colných vyhlásení v troch rovinách. Jednak môže:

- preskúmavať správnosť a pravdivosť údajov uvedených v colnom vyhlásení ako aj priložených dokladoch,
- žiadať od deklaranta predloženie ďalších podkladov, ktoré by potvrdzovali údaje ním uvedené v colnom vyhlásení,
- kontrolovať tovar a odoberať z neho vzorky na účely podrobnej kontroly alebo analýzy.

Prostriedkami, ktoré colný úrad môže pri kontrole využívať, sú predovšetkým priama kontrola tovaru prehliadkou a odoberanie vzoriek. Tieto úkony vykonáva colný úrad na náklady a zodpovednosť deklaranta. Deklarant má právo, a v prípadoch ak ho o to požiada colný úrad aj povinnosť byť pri prehliadke tovaru prítomný.

Ak colný úrad nezistí overovaním nesúlad medzi deklarovanými údajmi a skutočným stavom uvedie záznam o vykonanom overovaní, jeho rozsahu, o prítomnosti deklaranta, o dôvodoch a výsledku overovania, ako aj o použitých prostriedkoch na výtlačku písomného colného vyhlásenia, ktorý si ponecháva. Colník je povinný ním vyhotovený záznam podpísať.

V prípade, ak je výsledkom overovania zistený nesúlad medzi údajmi uvedenými v colnom vyhlásení a zisteným stavom, taktiež sa o tom v písomnom colnom vyhlásení vykoná záznam, kde okrem skutočností vyššie uvedených, sa uvedú aj údaje, ktoré boli overovaním zistené a na ktoré musí colný úrad pri rozhodovaní o prepustení tovaru prihliadať.

Uvedené ustanovenie colného zákona oprávňuje colný úrad k vykonaniu úkonov prostredníctvom ktorých si môže overiť, či údaje deklarované v colnom vyhlásení zodpovedajú skutočnému stavu. Výsledok overovania slúži následne ako podklad pri rozhodovaní o prepustení tovaru do navrhovaného režimu s prihliadnutím na osobitosti jednotlivých colných režimov. Ak colný úrad rozhodne, že údaje uvedené v colnom vyhlásení nebude overovať, podkladom pre rozhodnutie colného úradu budú údaje uvedené deklarantom v colnom vyhlásení. Predmetné ustanovenie má svoj význam hlavne vtedy, ak colný úrad zistí v priebehu overovania odlišné údaje, ako tie, ktoré sú deklarované v colnom vyhlásení.

Napr. ak v colnom konaní colný úrad v rámci overovania colného vyhlásenia zistil, že deklarovaná colná hodnota nezodpovedá cene skutočne platenej (colný úrad zistí tento údaj na základe kontroly vykonanej zahraničnou colnou správou). Na účely rozhodnutia o podmienkach prepustenia tovaru do navrhovaného colného režimu použije colný úrad cenu – colnú hodnotu zistenú v rámci overovania, nahradiac tak deklarovaný údaj o colnej hodnote tovaru. Ostatná časť colného vyhlásenia zostáva nezmenená.

10. ROZHODNUTIE V COLNOM KONANÍ

Účelom colného konania je vydanie rozhodnutia. Rozhodnutie v colnom konaní môže mať formu písomnú alebo ústnu. V písomnej forme musí byť vyhotovené vždy, ak bol návrh na začatie colného konania podaný písomne.

V písomnej forme musí byť rozhodnutie o prepustení tovaru do navrhovaného colného režimu vyhotovené vždy, ak:

- sa ním určuje colný dlh,
- sa tovar prepúšťa do režimu s čiastočným alebo úplným oslobodením od cla, s výnimkou prípadov uvedených v § 115 ods. 5 písm. b) napr. ak ide o tovar neobchodného charakteru prepravovaný v batožine cestujúceho,
- ide o tovar obchodného charakteru, s výnimkou prípadov ak bolo colné vyhlásenie podané ústne.

V zmysle § 155 ods. 2 Colného zákona sa vylučuje subsidiarita správneho poriadku¹⁸⁾ pri vyhotovovaní *písomného rozhodnutia o prepustení tovaru*. Je to z toho dôvodu, že rozhodnutie o prepustení tovaru je *jednotným colným dokladom*, ktorý neobsahuje ani odôvodnenie, ani poučenie o opravnom prostriedku.

Základnými náležitosťami *jednotného colného dokladu* sú:

- označenie colného úradu, ktorý rozhodnutie vydal,
- dátum prijatia návrhu na rozhodnutie v colnom konaní, evidenčné číslo rozhodnutia, dátum vydania rozhodnutia,
- presné označenie deklaranta,
- presné označenie tovaru, aby nemohlo dôjsť k zámene s iným tovarom,
- podpoložka colného sadzobníka a colná sadzba tovaru,
- výška cla, dane alebo inej platby a číslo účtu bankovej inštitúcie, na ktorý majú byť platby uhradené,
- vlastnoručný podpis zamestnanca colného úradu s uvedením mena, priezviska a funkcie, ako aj odtlačok služobnej pečiatky,
- colný režim, do ktorého sa tovar prepúšťa.

Pri rozhodnutí o prepustení tovaru do režimu s úplným oslobodením od dovozného cla môže mať podobu obchodného alebo prepravného dokladu, na ktorom colný úrad vyznačí deň prepustenia. Takéto rozhodnutie tiež neobsahuje odôvodnenie.

Avšak rozhodnutie colného úradu, ktorým sa rozhodlo o *neprepustení tovaru do navrhovaného colného režimu*,¹⁹⁾ alebo ktorým sa nevyhovelo takému návrhu v plnom rozsahu, naopak podlieha režimu správneho poriadku a musí obsahovať aj v zmysle ustanovení Colného zákona riadne odôvodnenie rozhodnutia a poučenie o opravnom prostriedku.

V prípade, ak sa podáva návrh na začatie colného konania v *ústnej podobe alebo iným spôsobom*, nevzťahujú sa na rozhodnutie v colnom konaní ani ustanovenia Colného zákona upravujúce náležitosti rozhodnutia, a ani príslušné ustanovenia správneho poriadku. Colný orgán môže v týchto prípadoch oznámiť svoje rozhodnutie rovnakou formou tj. ústne alebo iným spôsobom nevzbudzujúcim pochybnosti o tom, čo chcel colný orgán prejavíť (napr. mlčky, mávnutím ruky, súhlasným pokývaním hlavy v prípade ak sa prepúšťa tovar do režimu voľný obeh s úplným oslobodením od dovozného cla pohraničnou pobočkou).

¹⁸⁾ Zákon č. 71/1967 Zb.

¹⁹⁾ § 154 ods. 3 Colného zákona.

Pri nedodržíaní predpísanej formy rozhodnutia, tovar nesmie byť prepustený do navrhovaného režimu. Nedostatok formy je nedostatkom neodstrániteľným a rozhodnutie nemožno následne konvalidovať.

RESUMÉ

Príspevok je venovaný teoretickému vymedzeniu niektorých základných pojmov s ktorými je potrebné sa vysporiadať a ktoré je potrebné zároveň považovať za ťažiskové pri hlbšej právnej analýze colného konania.

V úvode autorka uvádza a porovnáva názory významných právnych teoretikov z oblasti správneho práva a finančného práva na obsah pojmov konanie a proces a vymedzenie podstaty a významu správneho procesu a správneho konania.

Osobitnú pozornosť autorka venuje colnému konaniu, ktoré je potrebné považovať za osobitný druh správneho konania.

SUMMARY

The article deals with the theoretical definition of some basic terms which need to be taken into consideration as fundamental in any deep legal analysis of the duty proceedings.

In the introduction, the author states and compares the opinions of important legal theoreticians in the field of administrative and financial law on the content of the terms proceedings and process, and the definitions of the nature and importance of administrative proceedings.

An extra attention is dedicated to duty proceeding, which has to be considered as a special type of an administrative proceeding.

TEORETICKÉ OTÁZKY FINANČNÍHO PRÁVA SE ZAMĚŘENÍM NA PRÁVO DAŇOVÉ

MARIE GROSSOVÁ

ÚVOD

Nic není natolik dokonalé, aby nemohlo být ještě dokonalejším.

Toto konstatování platí mimo jiné také o daňovém právu, které je nedílnou součástí ekonomických a v neposlední řadě také společenských vztahů, týkajících se každého z nás a zcela zákonitě proto podléhá vývoji.

Náš stát stejně jako převážná většina transformujících se zemí střední a východní Evropy prochází nelehkým obdobím budování a upevňování daňových systémů.

S účinností od 1. 1. 1993 byla v naší republice zavedena nová daňová soustava, která se v mnoha ohledech výrazně liší od předešlé, jež byla jen narychlo uzpůsobenou soustavou státních rozpočtových příjmů státu.

Tvůrci nové daňové soustavy si kladli ambiciózní cíle, mezi které patřilo:

- dosáhnout základních parametrů daňové spravedlnosti a to zejména v tom smyslu, že byl zakotven stejný přístup ke všem poplatníkům bez ohledu na jejich právní formu,
- postupně zvyšovat v souladu s celoevropským trendem podíl daní ze spotřeby, zrovnomenění zdanění jednotlivých komodit a snížení podílu výrobků se specifickou daní,
- postupně snižovat daňové zatížení, především zdanění příjmů v závislosti na snižování podílu státního rozpočtu na hrubém národním produktu,
- zvýšit váhu zdanění příjmů fyzických osob při současném sjednocení způsobu zdanění převážně většiny zdanitelných příjmů,
- vytvořit prostor pro efektivnější využívání fiskální soustavy jako nástroje makroekonomické regulace,
- nová daňová soustava měla být přípravou pro integraci v rámci evropských států a pro vstup České republiky do Evropské unie.

Tento proces je dosud spojen s celou řadou obtíží, které jsou z podstatné části společné, například nedostatečná připravenost obyvatelstva i podnikatelských subjektů na plnění daňových povinností a s tím související velice nízkou úrovní obecných znalostí a dovedností ve věcech daní. Na druhé straně existují nedostatky v profesionalitě, které se projevovaly v počátečním období budování nového daňového systému i na straně nově se formujících soustav daňových orgánů. Jedním z důvodů a průvodních

jevů tohoto stavu je skutečnost, že daňové právo je dosud neustálené a ve své funkci svázané s celou řadou ne vždy systematických a koordinovaných legislativních změn. Tato skutečnost je průvodním znakem českého daňového systému stejně jako opakovaná retroaktivita změn, zejména v oblasti zdanění příjmů. Řešení těchto problémů není jednoduché a ani krátkodobé, v poslední době se dokonce objevují názory, že je třeba zavést další radikální daňovou reformu.

Domnívám se však, že stávající daňový systém je třeba stále precizovat a současně s tím vytvářet podmínky pro jeho relativní ustálení a také zprůhlednění. Chce-li do budoucna stanovit určité parametry vývoje daňového systému a jeho jednotlivých částí bude třeba jasně zodpovědět otázku:

Co vlastně od daňového systému a jeho právního podkladu, to je daňového práva očekáváme a jaké změny jsou pro nás akceptovatelné?

Zavedení nového daňového systému po méně než desetiletí fungování předešlého by bylo i nežádoucím signálem nejistoty budoucího vývoje pro celou naši ekonomiku a obzvláště pro zahraniční investory. Dalším negativem by byly nezbytné další přímé a nepřímé administrativní náklady. Vstup nového systému by se kromě toho také projevil i ve zvýšení objemu daňových nedoplatků a i „nezaviněných daňových úniků“.

V neposlední řadě by se významná jednorázová změna daňového systému mohla projevit ve snížení i tak neuspokojivé daňové morálky ve společnosti, což není rozhodně problémem okrajovým, který se stále výrazně projevuje i v naší společnosti.¹⁾

Mezilidské vztahy si od samého počátku vyžadují dodržování určitých pravidel chování, s postupným prohlubováním sociálních rozdílů se rozšiřuje i spektrum přístupů a postojů lidí k měnícím se životním podmínkám. Neplatiči se stávají hrozbou společnosti, podnikatelů a také státu. Plnění závazků vždy patřilo k základním pravidlům lidské slušnosti. Mnozí si však vykládají demokracii dle vlastních představ a neplacení dluhů v mnoha případech považují za osobní hrdinství. V takovýchto případech je stanovení a vynucování pravidel chování státem nezbytností. Stát i právo jsou od počátku svého vzniku pojátkem vztahu mezi jednotlivcem a společností, jejich existence a působení umožňuje stabilizaci poměrů, které jsou důsledkem společenského vývoje.

ČÁST 2. FISKÁLNÍ POLITIKA A DAŇOVÝ SYSTÉM

2.1 CÍLE A NÁSTROJE FISKÁLNÍ POLITIKY

Fiskální politiku je možno charakterizovat jako politiku, jejímž prostřednictvím vláda realizuje příjmové a výdajové programy a záměrně ovlivňuje agregátní poptávku a nabídku s cílem vyvolat žádoucí a potlačit nežádoucí účinky na výrobu, zaměstnanost a ceny, omezit nezaměstnanost a čelit inflaci.

Fiskální politika byla až do 20. let neznámým jevem v důsledku tehdy dominujících smithovsko-riccardovských představ o tržní ekonomice a roli státu v ní.²⁾

¹⁾ ŠRONEK I.: *Etiketa a etika v podnikání*. Management Press, Praha 1995, s. 177.

²⁾ SMITH A.: *An Inquiry in to the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776.

Od státu se očekávalo, že bude udržovat výdajovou stránku státního rozpočtu na co nejnižší úrovni, zdrojově ji pokrývat peněžními prostředky vybíranými prostřednictvím daní při naplnění ideálu vyrovnanosti státního rozpočtu. Tato tradice však byla postupně opouštěna, zejména v období velké hospodářské krize na počátku třicátých let tohoto století, kdy docházelo k radikální změně postojů v roli státu v tržní ekonomice.³⁾ Změny v nazírání na roli státu v tržní ekonomice souvisejí s osobností J. M. Keynesa a jeho teorií zvanou keynesiánství, jako svébytnou reflexí tržních poměrů v jejich soudobé vývojové etapě a s všeobecně přijímaným konceptem řízení agregátní poptávky.

Keynesiánský model řízení agregátní poptávky explikuje na pozadí ekonomiky z kvantitativního hlediska procesy, které vedou k likvidaci nerovnováhy mezi agregátní poptávkou a agregátní nabídkou a to za předpokladu, že pokud tato nerovnováha v ekonomice existuje, výrobci přizpůsobí této skutečnosti množství vyráběné produkce.⁴⁾ Keynesiánská ekonomie však nedokázala úspěšně formovat doporučení hospodářské politiky a přenechala iniciativu konzervativní koncepci odmítající státní zásahy do ekonomiky, tedy státní intervencionalismus.

Celkový rámec fiskální politiky je dán rozsahem příjmů a výdajů státního rozpočtu, kdy stát může měnit velikost a strukturu příjmů a výdajů a bezprostředně tak zasahovat do průběhu ekonomických procesů. Pokud stát zvýší daňové zatížení, zmenší zdroje pro soukromou spotřebu a investice a naopak. Takováto manipulace s příjmy a výdaji státního rozpočtu je možná jednorázovým rozhodnutím státního orgánu nebo regulací pomocí vestavěných stabilizátorů.

Cílem záměrné fiskální politiky je podporovat rovnovážný ekonomický růst a působením na změnu agregátní poptávky a nabídky ovlivňovat změny národohospodářských veličin ve společensky žádoucím směru.

2.2 DAŇOVÁ POLITIKA A DAŇOVÝ SYSTÉM

Spočívá v praktickém využívání daňových nástrojů k usměrňování a formování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti a zabezpečuje nejen fiskální úkoly, ale i redistribuční a stabilizační funkci.

Ke stěžejním úkolům daňové politiky patří:

- zajišťování růstu hrubého národního produktu,
- zabezpečování plné zaměstnanosti a stability cen,
- přispívat k rovnováze vnějších vztahů,
- stimulovat a zvýhodňovat určitý druh investic,
- usměrňovat výši spotřeby (spotřební daně),
- rozmístění sociálních prvků (daň z příjmů),
- podporovat tok zahraničního kapitálu.

Míra úspěšnosti daňové politiky je do značné míry závislá také na daňovém systému⁵⁾ a pro jeho potřeby jsou známy zásady, které mohou být:

³⁾ VYBÍHAL V.: *Veřejné finance*. E. I. A., Hradec Králové, 1995, s. 166–168.

⁴⁾ KEYNES M. J.: *Hospodářská politika*. In: *Finance a úvěr* č. 11/1993.

⁵⁾ ENGLIŠ K.: *Finanční věda*. Praha, Orbis 1929, s. 69.

Finančně-politické:

- dostatečnost – zajištění finančních prostředků pro veřejné potřeby,
- pružnost – přizpůsobení daňového zatížení potřebám státu,
- odpovědnost – zjistitelnost míry daňového zatížení a projednávání daňových zákonů v zákonodárném sboru,
- transparentnost – průhlednost jednotlivých vazeb v rámci jedné daně i navzájem.

Národohospodářské:

- volba vhodného objektu zdanění,
- administrativní jednoduchost správy daní,
- ekonomická efektivnost,
- věcná daňová únosnost sledující vliv zdanění na produktivitu práce,
- osobní daňová únosnost v poloze vlivu daní na domácnost.

Morální:

- úměrnost vůči poplatníkově daňové kapacitě,
- všeobecnost zdanění bez daňových privilegií,
- zmírňování majetkových rozdílů a osvobození nízkých důchodů a majetků,
- solidnost v přístupu k jednotlivci ze strany tvůrce daňové politiky – státu a výkoného orgánu – správce daně.

Všechny výše uvedené zásady by se měly promítat do aplikace daňového systému každé vyspělé tržní ekonomiky.

2.3 FUNKCIONÁLNÍ ASPEKTY DAŇOVÉ SOUSTAVY

V rámci daňové soustavy mohou daně sloužit nejen jako forma soustřeďování peněžních prostředků pro veřejné rozpočty, ale i k vytváření žádoucích podmínek pro podnikatelskou činnost. Jednotlivé daně mohou mít rozdílný význam a funkci, z teoretického i praktického pohledu mohou vytvářet jak příznivé, tak i nepříznivé podmínky pro pracovní a majetkovou angažovanost podnikatelů na rozvoji národního hospodářství, nemají tedy pouze úlohu fiskální ale i stimulační.

Daňová soustava a v rámci ní jednotlivé daně mohou podněcovat úspory v rozsahu vkladů práce a kapitálu, vyvolat ekonomický tlak s různými dopady, zrychlovat nebo zpomalovat ekonomický růst, omezovat některé hospodářské činnosti, přispívat k realizaci útlumových programů a k podpoře progresivních efektivních výrobních a zprostředkovaně tím mohou přispět k restrukturalizaci národního hospodářství.

U každé daně jako složky daňové soustavy je důležitá její výnosnost, volba objektu a subjektu daně, konstrukce sazeb a výše daňového zatížení, rozsah osvobození, slev a úlev na dani, to jsou funkční mechanismy daňového systému.

Změny příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, zejména státního rozpočtu závisí nejen na pravidlech daňového systému, ale i na pravidlech pro výplatu konjunkturně podmíněných transferových plateb. Do osmdesátých let převládala v teorii veřejných

financí představa, že vyšší daňové sazby zajišťují státnímu rozpočtu vyšší daňové příjmy. To však platí jen do určitého bodu, přičemž další zvýšení sazeb daně vede k útlumu ekonomické aktivity podnikatelských subjektů, přičemž mezním případem je 100% zdanění důchodů.⁶⁾ Výsledky dle tohoto modelu však měly jen malý efekt a naznačily jen omezenou platnost a funkčnost.⁷⁾ Celá daňová soustava by měla vést k tomu, aby daně zabezpečily potřebné krytí výdajů veřejných rozpočtů. Proto je nutné zajistit takovou pružnost daňové soustavy, aby se mohlo daňové zatížení měnit v závislosti na změnách veřejných potřeb.

Daňová únosnost patří k významným funkcionálním aspektům daňové soustavy a rozlišujeme ji na:

věcnou – spočívá v tom, že daň by neměla podlamovat funkce kapitálu v podniku, nadměrně brzdit ekonomickou aktivitu podnikatelských subjektů a jejich tvorbu výnosů, které jsou pramenem důchodů.

osobní – souvisí s břemenem, které doléhá na domácnosti a na jejich spotřebu. V sociálně orientovaných tržních ekonomikách by daňová soustava neměla ohrožovat existenční minimum.

Při ukládání daní si musí být stát vědom účinků, které plynou z přesunu daní. Tento přesun představuje proces, v rámci něhož se daň pohybuje z místa výběru do místa odběru.

Velikost a směr daňového přesunu a dopadu ovlivňuje řada faktorů k nimž patří:

- pružnost nabídky a poptávky,
- charakter trhu,
- míra otevřenosti,
- význam zdaněného trhu,
- časový faktor a rozsah odvětví postižených novou daní.

Daňové přesuny a daňové dopady jsou předmětem zájmu teorie veřejných financí a k těm nejnámějším patří Ramseyovo pravidlo, které zní:

„Nejtěžší daně uval na vstupy a výstupy, u kterých je poptávka nebo nabídka nejméně elastická. Vysoká daň se nepromítne do výrazného poklesu výroby nebo spotřeby, čímž se dosáhne nejefektivnějšího výběru daně. Tedy takového, kdy ztráta přebytku u spotřebitele je minimální“.⁸⁾

2.4 OBECNÁ PROBLEMATIKA DANÍ

Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, to je pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi.

⁶⁾ LAFFER A.: *Public finance*. Boston, Irwin Homewood, 1992.

⁷⁾ SAMUELSON P. A., NORDHAUS, W. D.: *Economics*. New York, McGraw-Hill Company, 1989, s. 28.

⁸⁾ ROSEN H. S.: *Public Finance*. Third edition. Boston, Irwin Homewood, 1992, s. 237.

Souhrn daní a poplatků platných v příslušném státě tvoří jeho daňovou a poplatkovou soustavu.⁹⁾

Odborná literatura třídí daně podle nejrůznějších hledisek a metod, kdy například Engliš uvádí, že daně lze třídit např. podle účelu úhrady (daně všeobecné a účelové), podle hledisek finančně technických (daně přímé a daně nepřímé), podle únosnosti osobní a věcné, zvláště podle účinků daní na soutěživost doma i v cizině a také podle daňových metod, jimiž se snaží stát zachytit společnou podstatu národního důchodu a výnosu národní práce.

Základem pro zkoumání jednotlivých druhů daní je u Engliše především metoda, jakou se zachycuje společná podstata národního důchodu a výnosu práce.

Jde především o daň důchodovou, která zachycuje národní důchod, jak se hotově vytvořil ve formě individuálních důchodů, které jsou podkladem spotřebních hospodářství (domácností). Druhá metoda spočívá v tom, že táž podstata se zachycuje na druhé straně trhu v hospodářstvích výdělečných, podnicích, kde se tvoří výnos národní práce a to ve formě daní výnosových. V daňové teorii se dále Engliš zabývá soustavou daní výnosových, kam mimo jiné řadí daň výdělkovou, která postihuje podnikatelský výnos. V této souvislosti dále uvádí, že se pak rozeznává zpravidla daň výdělková z podniků individuálních a daň výdělková z osob právnických. Zvláštní postavení má tzv. daň obratová, která je podle Engliše současně daní z hospodářských aktů spotřebních a výdělečných, daní spotřební a výnosovou a mění svou povahu podle tendence hospodářských poměrů.

Podle Englišovy třetí metody se rozkládá důchod i výnos v jednotlivé hospodářské akty spotřební a výdělečné, které jsou předmětem zvláštních daní. Pokud jde o zdanění aktů spotřebních pak Engliš uvádí, že předmětem zdanění je určitý druh spotřeby. Spotřeba se vztahuje buď na statky nebo služby. Pokud jde o statky, pak rozlišuje statky spotřebitelné a opotřebitelné. Spotřeba opotřebitelných statků trvá dlouho a daň se tedy navazuje na jejich držbu, jako při daních z pian, kočárů, aut, jezdeckých koní apod. Spotřeba statků spotřebitelných ničí podstatu statků a jejich zdanění se navazuje na akt nabývací, vkládá se proto do ceny a proto jsou dále možné různé metody zdaňování.

Profesor Engliš v této souvislosti rozlišuje daně na hodnotové a specifické, podle toho navazuje-li daň na cenu statku nebo statek sám, jeho počet, váhu, míru.

Daň specifická je např. daň z piva, vína, lihu, cukru atd., vyměřená podle míry zdanění a váhy, daň hodnotová je daň z uhlí, vyměřená podle ceny na dole. Specifické zdanění je upotřebitelné při statcích stejného druhu anebo tam, kde se dají druhy dobře a jednoduše odstupňovat. Daň hodnotová je nutná tam, kde je toto rozlišení nesnadné. Dále Engliš rozlišuje daně na daně spotřební a daně obchodové, protože podle jeho názoru je podstatný zvláště rozdíl mezi zdaněním hotového výrobku a zdaněním, které se postupně vkládá do výrobního nákladu před dokončením produktu. První skupinu tvoří daně spotřební a druhou daně, které nazývá obchodovými. Podle Englišovy čtvrté metody se zdaňuje sám majetek (jeho stav nebo nabývání), který je podkladem výnosů nebo důchodu. Autor rozlišuje zdanění majetkového stavu a zda-

⁹⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck 1995, s. 113.

nění nabyvání majetku. Majetkový stav může být předmětem buď stálého a pravidelného zdanění anebo může být podroben zdanění jednorázovému pro mimořádné účely (měna, výzbroj). Pravidelná daň majetková je doplňkem daně důchodové a daní výnosových.¹⁰⁾

Tolik, pokud jde o druhy daní, o nichž pak blíže pojednává prof. Engliš ve svých pracích.

Hledáme-li principy existence daní budou se v historickém vývoji i z pohledu moderní praxe spojovat dva ústřední principy: princip suverenity a princip veřejné správy.

Vyplývají jednak z historického vývoje, kdy daně vycházely z výlučnosti výkonu faktické moci nad územím a obyvateli a výlučnost dispozice určitými exkluzivními statky, jednak z moderní teorie státní suverenity podle mezinárodního práva veřejného. Na určitém stupni vývoje organizace státu a realizace státní moci je jedinec povinen pod hrozbou donucení odvádět stanovené příspěvky pro úhrady potřeb státu a jím organizovaných veřejných služeb. Tato povinnost vzniká tehdy, kdy vlastní zdroje státu to je univerzálního suveréna na daném území nestačí ke krytí jeho potřeb a proto z počátku nepravidelně a později i pravidelně ukládá povinnost k úhradě ovládaným subjektům.

2.4.1 Finance – veřejný zájem státu

Z historických materiálů vyplývá, že daně byly ukládány státní mocí s cílem získání prostředků pro účely veřejně prospěšného státního zájmu. Z počátku téměř bezvýjimečně k financování válek a udržování vojska, posléze pro vlastní vedení státní správy a konečně k financování potřeb ve veřejném zájmu organizovaných státem. Vedle daní se zdrojem státních financí staly také clo (jako úplata za přechod zboží přes hranice státu) a různé poplatky (zpravidla spojené s poskytnutím konkrétní služby státního aparátu).

Z významných novodobých teoretiků ekonomické koncepce daní je nutno se dále zmínit o originální ekonomické koncepci profesora Engliše a také pro jeho výrazný význam pro finanční politiku Československého státu.

Politika státu je podle Engliše realizována jednak prostřednictvím právních norem, jednak prostřednictvím státního hospodářství. K realizaci veřejných potřeb zřizuje buď státní podniky, kooperativy nebo organizuje tzv. solidaristické hospodářství.

Přestože státní podniky jsou zřizovány za účelem dosažení podnikatelského výnosu připouští, že nejsou nikdy dosti výnosné, protože stát neumí podnikat, neboť je odkázán na své úředníky, kteří prosazují vlivy politické – stranické.

Principem hospodaření těchto státních podniků (zřizovaných v různých oblastech našeho státu) je služba veřejnému zájmu. Důležité je však, že příjmy takovýchto státních podniků musí kryt jeho výdaje a zajišťovat alespoň přiměřený podnikatelský výnos.

Principem fungování kooperativy je přinejmenším částečné krytí vzniklých nákladů dosaženými příjmy.

¹⁰⁾ ENGLIŠ K.: *Soustava národního hospodářství*. Melantrich a. s., Praha 1937, svazek II.

Veřejný zájem ve státní kooperativě se prosazuje tak, že za účelem přístupnosti poskytované služby širokému okruhu lidí je stanovena cena pod úrovní nezbytných nákladů. Proto rozdíl mezi náklady a příjmy musí být kryt z příjmů solidaristických. Jako příklad kooperativního hospodaření se uvádí školství. Hospodářství státní se od soukromého liší tím, že příjmy se řídí výdaji, v hospodářství soukromém je tomu naopak. Znamená to tedy, že stát si musí zabezpečit dostatek příjmů pro své předpokládané výdaje. Státní hospodářství musí stejně jako každé jiné hospodářství respektovat svou hranici racionality, která leží tam, kde linie klesajícího užítu (objektivního veřejného statku) se protíná s linií rostoucího nákladu relativního způsobenou osobní újmou – osobním úbytkem života, zdraví nebo kultury.

Nežádoucí chování mimo hranice racionality tak určuje omezenost prostředků státního hospodářství. Chování státu na hranici racionality také vylučuje zásah do takových vrstev důchodů, jejichž zdanění by způsobilo větší relativní škodu. Proto zdanění nesmí přesahovat kritickou hranici racionality, tedy zachovávat určité existenční minimum prosté daně.

Zobecníme-li teoretické úvahy prof. Engliše¹¹⁾ je pro konstrukci státního příjmu rozhodující volba takového nástroje, který přináší státní pokladně potřebné příjmy (dostatečně saturuje legitimní veřejné potřeby) a přitom naráží na co nejmenší odpor povinných subjektů tedy nepodvazuje rozsah uspokojování soukromých potřeb a podnikatelskou iniciativu.¹²⁾

Mimo ekonomických důvodů musí ve státě existovat ještě důvody právně politické, které umožňují státu ukládat daně. Stát jako výlučná politická organizace na daném území představuje suverénní moc, která je nadána univerzální a absolutní způsobilostí k tvorbě právních norem.

Suverenitou státu rozumíme skutečnost, že vůči určitému území a příslušnému obyvatelstvu je státní moc nejvyšší a výlučná – pojmově se tu eliminuje každá jiná konkurující moc a při uplatňování vůči jiným suverénům je nezávislá, to znamená že neodvisí od vůle jiné státní moci.¹³⁾ Suverenita státu je navenek vymezena a respektována suverenitou dalších takovýchto celků a uvnitř je formována vnitrostátním právem, opravňuje stát k vnitrostátní a mezinárodní činnosti. Z hlediska práva vnitrostátního je-li akceptována normotvorba v oblastech kodifikace soukromoprávních vztahů i veřejné správy, nemůže být z těchto pravomocí státu vyloučena sama státní organizace včetně zabezpečení dostatečných a efektivních zdrojů státních příjmů. To platí k realizaci suverenity ve vztahu k předmětu normotvorby v oblastech daní, neboť suverenita musí být také uplatňována teritoriálně i osobně.

Stát má výlučné právo zdaňovat veškerý majetek, který se nachází na jeho území (viz termín při zdaňování důchodu, respektive příjmů, tzv. ze zdroje) a právo zdaňovat všechny osoby, které se nacházejí na jeho území.

Princip teritoriality tak nabývá na významu a převažuje nad principem osobním, protože se dani podrobují také majetek cizinců, cizích státních příslušníků realizují-

¹¹⁾ ENGLIŠ K.: *Národní hospodářství*. Praha 1946, s. 181 až 196.

¹²⁾ BAKEŠ M. a kolektiv.: *Finanční právo*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck 1995, str. 102.

¹³⁾ ČEPELKA Č., DAVID V.: *Úvod do teorie mezinárodního práva*. ÚJEP v Brně, 1983, s. 7.

cích důchody či majetek na daném teritoriu. V této souvislosti mezinárodní právo veřejné ponechává na vůli každého státu, zda a v jaké míře bude zdaňovat cizince na svém teritoriu a státní příslušníky nacházející se na teritoriu jiného státu.¹⁴⁾

ČÁST 3. DAŇOVÉ PRÁVO

3.1 PRAMENY FINANČNÍHO PRÁVA

Společným rysem všech právních norem, který je odlišuje od jiných společenských norem, je jejich struktura, závaznost a právní vynutitelnost. Pro finančně právní normy je charakteristické to, že upravují finanční vztahy, které vznikají při činnosti státu. Pramene práva se v teorii práva rozumí jen „formy, v nichž je právo obsaženo, v nichž je třeba hledat právní normy a které jsou bezprostředním pramenem práva“.¹⁵⁾

Právní normy tvoří uspořádaný systém vyšších a nižších normativních aktů, kdy každá právní norma je odvozena od právní normy vyššího stupně, kdy nejvyšší stupeň právní síly má Ústava. Kritériem systémovosti právního řádu je stupeň právní síly, který Ústava přičleňuje jednotlivým právním předpisům.

Ústavní zákony jsou pramenem práva nejvyššího stupně právní síly a mezi nimi má zvláštní význam Ústava, kdy kromě ní tvoří právní pořádek také Listina základních práv a svobod. V ústavních normách jsou upraveny základní finančně právní instituty.

Stát potřebuje již od doby svého vzniku určité množství finančních prostředků k zajištění některých svých potřeb od osob žijících na jeho území. Mezi základní povinnost těchto osob patří přispívat na činnost státu a to nejčastěji formou daní a poplatků. Ukládané povinnosti však musí mít oporu v právní normě, kterou je článek 11, odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jež stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, musí obdobně i v jiných právních systémech suverénní normotvůrce zakotvit, jakým způsobem budou zakládány daňové právní vztahy, co jsou jejich prvky a jakým způsobem se realizuje státní donucení na úseku daní.

Zřejmě k nejdůležitějším finančně právním institutům patří rozpočet, daně, poplatky a cla, ale i měna, devizy a kapitál vůbec. Všechny tyto instituty mají svoji spojitost i když více méně fungují samostatně. Některé jsou právně upraveny dokonale a některé dosti nedokonale.¹⁶⁾

3.1.1 Základní prvky právní konstrukce daní

Daňová povinnost, podmínky jejího vzniku, trvání a zániku jsou stanoveny zákonem, který musí řešit, kdo je oprávněn ukládat daně. Zda to bude ponecháno na výlučné pravomoci státu jako takového, nebo toto právo bude propuštěno jiným

¹⁴⁾ FENYK K., ONDRUŠ R.: *Právní styk s cizinou v trestním a netrestním řízení a před orgány veřejné správy*. Praha 1997, Linde, s. 136 a násl.

¹⁵⁾ VEVERKA V., BOGUSZAK J., ČAPEK J.: *Základy teorie práva*. Codex 1994, s. 45.

¹⁶⁾ BAKEŠ M.: *Veřejná správa a právo*. Pocta prof. JUDr. Dušana Hendrychovi. 1. vydání. Praha, C. H. Beck 1997.

územně-organizačním a politickým útvarům a kdo bude požívat výnosy těch kterých daní. Takovýmito předpisy je nutné určit i další prvky daňově právního vztahu, zejména subjekty povinné.¹⁷⁾

Dále musí být vymezen daňový objekt (předmět), způsob stanovení (míra) daňové povinnosti a metodika správy daně (praktické provedení včetně možnosti státního donucení). Na straně povinných subjektů je nutné rozlišit osobu poplatníka, to je toho subjektu, který nese a plní daňovou povinnost, tedy osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

Vedle toho je nutné rozlišit plátce daně, což je subjekt, který pouze plní daňovou povinnost stanovenou jinému nebo také osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Vedle subjektů oprávněných ať už daně ukládat nebo pouze požívat jejich výnos je nutné rozlišovat výkonný článek na straně oprávněného, určený k zajištění uložené daňové povinnosti.

Správce daně je pověřeným orgánem státní správy v podobě územních finančních orgánů jako orgánů státní správy a orgánů obcí podle zvláštních zákonů, které jsou povinny činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností jako jsou: vyměření daně, vybrání daně, vyúčtování, kontrola, splnění daňové povinnosti v dané době a výši. Objektem daně nebo také předmětem daně je hospodářská a právní skutečnost (stav i právní jednání), které zákon označuje jako důvod uložení daňové povinnosti. Zejména se jedná o majetek a provádění určité činnosti. Objekt daně se pak vyjadřuje ve vyčíslitelných měrných jednotkách ať peněžních nebo nepeněžních (základ daně), na který se prosazuje pevná nebo poměrná daňová sazba jako měřítko pro výpočet výsledné daňové povinnosti.

Daňové právo jako souhrn právních norem upravujících daňové právní vztahy se řadí podle metody regulace právních vztahů mezi disciplíny veřejnoprávní.

Systematicky spadá do širší oblasti finančního práva, do oblasti právní regulace státních financí, ale bezpochyby ob stojí jako samostatná právní disciplína. Představuje souhrn norem materiálních, které upravují subjektivní a objektivní stránku jednotlivých druhů daní. Pro správu daní a prostředků z rozpočtu republiky a jejich územně správních celků (obcí, okresů) ji upravuje zvláštní procesní předpis. To je jen o důvod víc, aby daňové právo bylo traktováno jako úplné a samostatné právní odvětví.¹⁸⁾

3.2 DAŇOVÁ SOUSTAVA

3.2.1 Vývoj daňové soustavy

Daňová reforma z roku 1927, ke které došlo z podnětu prof. Engliše (Englišova daňová reforma), spočívala v zavedení globální důchodové daně a sedmi daní výnosových (všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, pozemková daň, domovní daň, rentová daň, daň z tantiém a daň z vyššího služného).¹⁹⁾

¹⁷⁾ KUBÁTOVÁ K. a kolektiv: *Moderní průvodce daňovým systémem*. Grada, Praha 1994, s. 67.

¹⁸⁾ MUSGRAVE R. A., MUSGRAVEOVÁ P. B.: *Veřejné finance v teorii a praxi*. In: *Finance a úvěr* č. 9–12/1992.

¹⁹⁾ BAKEŠ M. a kolektiv: cit. dílo, s. 121.

Jak vyplývá z teorie prof. Engliše, která je nazývaná teorií mezního užítku, výnos daně musí dostatečně pokrývat potřebu státních výdajů na statky veřejného zájmu. Na druhé straně může zatěžovat subjekty povinné jen do té míry, aby zbytečně neomezoval jejich aktivitu a nečinil je tím více závislými na prostředcích z veřejných zdrojů. Princip dostatečnosti daně jde ruku v ruce s principem dosažení výnosů efektivními nástroji správy daně, neboť i sebe lépe dostatečně stanovená daňová povinnost, jejíž splnění však není zajištěno (ve smyslu donucení), nemůže naplnit kritéria efektivity.

Správa daně musí být koncepčně jednotná, zákonná (s přesně stanovenými pravidly), odborně zdatná, spravedlivá a všeobecně přístupná povinným subjektům a konečně i levná a organizačně jednoduchá, aby systém státní správy nezatěžovala, ale naopak oborově doplňovala a podporovala.

Princip daňové spravedlnosti žádá, aby daně byly ukládány všeobecně, tedy všem subjektům, spadajícím pod státní suverenitu ve vztahu k jednotlivcům i státnímu území.

Opět ve světle principu mezního užítku nelze uvalovat daně stejnoměrně, ale jsou volena ta kritéria, která umožňují stejnoměrně postihnout zachování principu únosnosti. Toho lze dosáhnout uplatněním prospěchové zásady, kdy každý je povinen přispívat na veřejné statky a to v té míře, ve které těchto statků užívá. Vzhledem k rozdílnosti potřeb jednotlivců však tato zásada nemůže být univerzální.

Zásada úměrnosti spíše nespočívá v tom, aby veškeré důchody byly podrobeny zdanění ve stejném rozsahu, ale s ohledem na nutnost zachování minimálního rozsahu prostředků k uspokojení základních potřeb. Tato skutečnost pak vede ke zdanění pouze důchodu, který se nazývá přebytný. Čím větší je rozsah tohoto přebytného důchodu, tím rozsáhlejší je jeho zdanění. Ohled na míru způsoblosti povinného subjektu platit daň je pak vyjádřen nejen mírou zachování minimálních prostředků k uspokojení základních potřeb, nýbrž i vzetím ohledu na poměry, které ovlivňují rozsah důchodu a jeho spotřeby, zejména poměry rodinné, stáří, pracovní způsoblost atd. Tato zásada bývá respektována rozlišením jiného způsobu zdanění majetku a důchodů.²⁰⁾

Dále je nutno zdůraznit princip univerzality – všeobecnosti daní, kdy každý subjekt, který se osobně nalézá na státním území nebo je ve svazku (občanském) k danému státu, je podroben dani. Dani jsou podrobeny nejen osoby fyzické, ale i právnické, zpravidla spojeny právním vztahem inkorporace a usídlení na území státu. Fyzické osoby jsou zdaňovány v zásadě bez ohledu na státní příslušnost, mají-li vztah k danému území, občané státu bývají podrobena dani bez ohledu na jejich fyzickou přítomnost na území daného státu.

Nakonec mohou být podrobeny dani i osoby bez ohledu na vztah příslušnosti, činnosti nebo majetkový, používají-li služeb nebo zboží na něž jsou uvaleny daně výsostným rozhodnutím státu.

3.2.2 *Současná soustava daní*

Jak je uvedeno výše z principu všeobecnosti daní, vyplývá celá řada modalit vztahu mezi státem – oprávněným, reprezentovaným správcem daně a povinným subjektem zprostředkovaným předmětem daně.

²⁰⁾ KLIER Č.: *Heslo „Daň“*. In: Ottův slovník naučný. Paseka/Argo, 1996, díl VI., s. 928–929.

Obečními předměty daně jsou především majetek a důchod (příjem) k nimž se vztahuje skupina daní přímých, nebo obrat, což je v konečném důsledku spotřeba statků (zboží nebo služeb), které pak zdůvodňují existenci daní nepřímých.

Podle platného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, lze podle současného platného daňového systému mezi daně přímé zařadit:

- daň z příjmů fyzických a právnických osob,
- daň z dědictví, daň z darování a daň z převodu nemovitostí.

V obou případech jde o typ daní důchodových.

- daň z nemovitostí,
- daň silniční.

V těchto případech jde o daň z majetku.

Daněmi nepřímými jsou:

- daň z přidané hodnoty,
- daň spotřební, to je daň z piva, vína, tabáku a tabákových výrobků, uhlovodíkových paliv a maziv, daň z lihu a destilátů.

Rozdělení na daně přímé a nepřímé vzniklo asi v 18. století, kdy výrazem daní přímých se označovaly takové, které byly skutečně placeny osobami, kterým byly podle úmyslu zákonodárce uloženy.

Nepřímé daně byly placeny jinou osobou, která je přesunula na konečného poplatníka. Později byly jako přímé označovány takové daně, které byly bezprostředně ukládány na základě zjištěné způsobilosti k ní, tedy na základě jeho majetku nebo důchodu a nepřímými daněmi takové, u nichž se způsobilost poplatníka předem nezjišťovala, ale odvozovala se ze způsobu užívání jeho důchodu, to je ze spotřeby, která nepřímo poukazovala na způsobilost k dani. Podle této koncepce se za nepřímé daně považovaly pouze daně spotřební.

Přímými daněmi bývají také nazývány daně, které se zakládají na trvalém předmětu, mající trvalý pramen ve výnosu (daně k majetku), nepřímými pak jsou daně, které se platí při nějakém přechodném jednání (daně vztahující se k jednání), a to je při spotřebě nebo při jednání právním (obchodování).

S přímými daněmi pak bývá spojován prvek trvalosti, nepřímými daněmi pak prvek nahodilosti (při užívání jmění při spotřebě, obchodech).²¹⁾

Jako další členění daní lze uvést rozlišení na daň předmětnou, nebo-li objektivní, která se vztahuje k danému předmětu ze kterého plyne poplatníkovi nějaký výnos. Rozhodující je tady výnosnost nějakého předmětu, aniž by se bral zřetel k individuálním poměrům poplatníka. Mohou se nazývat také daněmi výnosovými, byly jimi například daně domovní, pozemkové, dnes k nim lze zařadit daň silniční a daň z nemovitostí. Vůči této dani stojí daň podmětná neboli subjektivní, která se vztahuje na skutečný důchod poplatníků, přičemž je brán zřetel k jejich osobním poměrům, ovlivňujícím výši důchodů. Typickou daní jsou pak daně z příjmů, kdy k této skupině daní můžeme zařadit daň označenou jako třídní, která bývá uvalována na osoby, vyznačující se určitým postavením bez ohledu na majetkové poměry. Ve skupině

²¹⁾ KLIER Č.: *Heslo „Daň“*. In: Ottův slovník naučný, díl VI, Paseka/Argo 1996, s. 932–933.

objektivních daní lze vymezit ještě skupinu daní reálných, které jsou vztaženy k výnosu z nemovitostí.

Jako daň subjektivní bývá uváděna také daň z hlavy, která je na rozdíl od daně třídní uvalována na každého bez rozdílu postavení, zejména na základě zásady, že určitých služeb státu z veřejných statků používá každý.

Další historicky zdůvodnitelné členění pak vymezuje daně lokální, které byly oprávněny vybírat například obce, země a okresy. Daně účelové byly zpravidla daněmi ústředně vybíranými, ale pouze k financování konkrétních státních potřeb, zejména válečných, ale také pro potřeby školství nebo státní správy. Daň repatriční, nebo-li rozvržená je daň, u níž je předem stanovený výnos, který se pak rozvrhuje na jednotlivé subjekty či objekty daní.

Historicky byly tyto daně opodstatněny existencí nižších územních celků, které byly nadány samostatnou pravomocí o způsobu a rozsahu ukládání samostatně rozhodovat. Opakem jsou daně kvótní, u nichž je určena daňová jednotka pevně, zatímco výnos je závislý pouze na množství uplatnění takovéhoto daňových jednotek. V dnešním systému daní převažují daně kvótní, protože rozpočtové příjmy s rozsahem vybraných daní předem kalkulují.²²⁾

Podle charakteru sazby se rozlišují daně progresivní a regresivní. U daně progresivní daňová sazba stoupá se stoupající hodnotou předmětu s tím, že rozsahem důchodu roste rozsah daně, avšak ne absolutně, ale v závislosti na míře růstu důchodu. Daně regresivní mají klesající sazbu.²³⁾ Rozlišení daní přímých a nepřímých by bylo také možné označit jako daně vztahující se na příjem, respektive majetek (daň přímé) a daně vztahující se na realizaci příjmu, respektive majetku (daň nepřímé).

Promítneme-li zdanění těmito druhy daní do praktického života, je nutno konstatovat, že příjem či majetek jednou zdaněný přímou daní je fakticky podroben druhému zdanění ve fázi jeho spotřeby nebo realizace. Naskytá se otázka, zda-li pro přehlednost, jednoduchost a výlučnost zdanění té které koruny by nebylo lepší vytvořit systém jediné daně, některé teoretické pokusy na tomto poli jsou již překonány²⁴⁾.

Pro zachování okruhů daní přímých i nepřímých svědčí následující:

- daně důchodové (přímé) zohledňují osobní poměry poplatníka daně, zatímco nepřímé (obratové) nikoliv.
- daň z příjmů je citelná, její vybírání se neobejde bez zásahu do osobních poměrů poplatníka, což způsobuje odpor vůči ní a v jeho důsledku vede k zatajování zdanitelných příjmů. Obratová daň na první pohled není zřejmá, osobní poměry pro její stanovení nejsou relevantní.
- daň z příjmu je zpravidla spojena s problémem jejího zjišťování a evidence (u obratové daně jsou tyto problémy menší).
- rozvržení daně z příjmu lze ovlivnit stanovením progresivní sazby (u obratové daně by to bylo možné v případě rozlišování zboží na denní a luxusní spotřeby).
- daň z příjmu, respektive její výnos závisí na konjunkturálním cyklu hospodářství a tlumí cyklické výkyvy (daň obratová je cyklicky neutrální).

²²⁾ KLIER Ć.: *Heslo „Daň“*. In: Ottův slovník naučný, díl VI, Paseka/Argo 1996, s. 934–935.

²³⁾ KLIER Ć.: cit. dílo, s. 932.

²⁴⁾ TIPKE K.: *Steuerrecht ein systematischer Grundriss*. Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

3.2.3 Realizace norem daňového práva

Struktura právní normy se vtiskuje státní vůli obsažené v právu, vnitřní uspořádání jednotlivých prvků tím, že rozkládá obsah práva do vyvážené soustavy práv a povinností subjektů a vyjadřuje ji ve formě obecně závazných znaků.

Právní normy se realizují především v chování subjektů, zda je v souladu s právem. Protože daňové právo je součástí veřejného práva, budou se normy také realizovat v aktech práva jako výsledku rozhodovací činnosti státních orgánů činných na úseku daňového práva. Typické bude rozhodnutí správce daně v daňovém řízení jako individuální právní akt.²⁵⁾

Každé realizaci normy musí předcházet správná interpretace, ale nelze se spokojit jen s odkazem na výčet výkladových metod prezentovaných teorií práva:

– výklad legální, autentický, doktrinální, jazykový, logický, systematický, historický, zužující nebo rozšiřující.²⁶⁾

Cílem výkladu zákona je postihnout smysl textu zákona a tím je účel zákona. Je zřejmé, že mnoho pojmů, jež jsou užívány předpisy daňového práva, nemá samostatnou daňově právní definici. Bere se za samozřejmé, že budou vyloženy ve smyslu, který mají v jiných právních odvětvích. V rámci daňových norem by se vedle pouhého převzetí významu měl vzít zřetel také k hospodářskému aspektu tohoto pojmu, posuzovaného v rámci účelu aplikované normy Veřejné právo nepřipouští analogii²⁷⁾, obecně analogie přichází v úvahu pouze tehdy, kdy právo nepředvídá konkrétní skutkové okolnosti (mezeru praeter legem). Je však nutná především tehdy, kdy nevyjádřené skutkové okolnosti, které se zakládají na tomtéž principu budou vztaženy ke stejným právním následkům.

Jde vlastně o výklad nad doslovné znění, kdy se v rámci účelu norma rozvede ve smyslu určeném zákonodárcem. Jde tedy o analogii překonávající nedokonalost zákona ve skutkovém popisu. Nelze připustit analogii ohledně rozšíření nebo zpřísnění daňových povinností.

Daňové právo, zejména jeho procesní norma ponechává prostor k volbě právního následku finančnímu orgánu pro správní uvážení.

Zatímco v obecných právních předpisech je vedle měřítek zákonnosti rozhodující pro uvážení veřejný zájem, těžko může být měřítkem daňového uvážení jen zájem fiskální.

Jako příklad může sloužit ustanovení § 2 odst. 2, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: stanovení a vybrání daně nesmí daňové subjekty příliš zatěžovat.

Plnění povinností musí sledovat hledisko hospodárnosti a daňové spravedlnosti.

Zmíněné nejmenší zatížení daňového subjektu je neurčitý právní pojem, který sám podléhá výkladovým pravidlům.

3.2.4 Zásady daňového práva

Pravidlo posuzování právního úkonu je významným výkladovým pravidlem nejen v našem daňovém řízení, ale i v daňových předpisech jiných států, a to

²⁵⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 1. vydání. Praha, C. H. Beck 1995, s. 16–18.

²⁶⁾ PRŮCHA P.: *Správní právo*, obecná část. MU Brno 1996, s. 67–69.

²⁷⁾ NOVOTNÝ O., DOLENSKÝ A., JELÍNEK J., VANDUCHOVÁ M.: *Trestní právo hmotné I*, obecná část. Codex, Praha, 1992, s. 28–31.

podle jeho skutečného obsahu, nikoliv podle formy či obsahu předstíraného. Tato zásada je v naší daňové soustavě uplatňována v ustanovení § 2, odst.7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kde se stanoví, že: „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 zastřeným stavem formálně právním a liší se od něho“.

Toto pravidlo koresponduje v zásadě s obecnými pravidly výkladu dle ustanovení § 35 odst. 2 a § 41a odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

Právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem.

Má-li být právním úkonem zastřen právní úkon jiný a odpovídá-li to vůli účastníků při splnění všech jeho náležitostí. Neplatnosti takového právního úkonu se nelze dovolávat vůči účastníku, který jej považoval za nezastřený.

Rozdíl formulace daňové procesní normy od definice normy občansko-právní spočívá v tom, že správci daně nepřísluší posuzovat platnost či neplatnost právního úkonu a jeho případné následky, ale posoudit zda nedošlo k zastření právního úkonu nebo skutečnosti rozhodné pro stanovení nebo výběr daně. Správce daně musí takovéto skutečnosti zjistit a vyvodit z nich důsledky vůči všem zúčastněným, což znamená, že ani účastníci v dobré víře nemohou být chráněni. Příkladem pro naše zákonodárce může být preciznější rakouský procesní předpis, který konstatuje:

Pro posouzení daňové právních otázek v hospodářském aspektu je rozhodující skutečný hospodářský obsah a nikoliv vnější jevová forma skutečnosti. Zneužitím forem a možností úpravy daných občanským právem nelze obejít nebo snížit daňovou povinnost.

Dojde-li k takovému zneužití, daně se vyberou tak, jako by se vybraly při přiměřeném právním uspořádání hospodářských postupů, skutečností a poměrů. Zastřené právní úkony a jiná jednání zastírací povahy nejsou pro vybrání daní významné.²⁸⁾

Stejně tak vylučuje německý procesní předpis takzvané zastírací praktiky:
„Zneužitím dispozičních možností práva nelze daňový zákon obcházet.“²⁹⁾

Toto ustanovení se považuje za zvláštní analogii přípustnou v daňovém právu, která umožňuje potlačit obcházení zákona. Daňové právo zásadně respektuje zvolené civilní dispozice, ale pouze takové, které jsou přiměřené zamýšlenému a dosaženému hospodářskému cíli. Hospodářský výsledek, jež je předmětem daňového zákona a který je občansko-právně konstruován tak, že v zákoně vyjádření nenachází, protože je atypický bude z daňového hlediska posuzován tak, jako by se použila konstrukce v zákoně předvídaná. Za zneužití se považuje taková konstrukce, která není přiměřená poměrům hospodářským nebo jejich postupům.

Konstrukce je nepřiměřená, jestliže by nebyla použita rozumnými stranami k dosažení zamýšleného cíle za daných okolností. Správce daně musí prokázat, že nepřiměřená konstrukce byla použita za účelem obejít daňového předpisu.³⁰⁾

²⁸⁾ Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194 idF, §§ 21, 22 a 23.

²⁹⁾ Abgabenordnung (AO 1977)BGBl. I. S. 613, ber. 1977, I. S. 269, § 42.

³⁰⁾ TIPKE K.: *cit. dílo*, s. 101–105.

ZÁVĚR

Z výše uvedeného textu je patrné, že zdokonalení daňového práva v mnohých konkrétních souvislostech je přímo žádoucí a je jen otázkou času než teorie prosadí mnohé důležité změny pro praxi. Odpovědnost za tento proces by měla být na kompetentních orgánech státní správy, neboť zamýšlené změny se týkají nejen fiskálních zájmů státu, ale také zájmů občanů – daňových poplatníků.

RESUMÉ

Autorka se ve svém příspěvku zabývá některými teoretickými otázkami z oblasti daňového práva a to od jeho vývoje v ČR po roce 1920 až po současnost.

Zásadní změny v této oblasti nastaly po účinnosti zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který je účinný od 1. 1. 1993.

Popisuje některé z konkrétních teoretických poznatků, které vyplynuly především z daňové praxe za dobu účinnosti nové daňové soustavy. Neopomněla se také zmínit o úpravě daňového práva ve vztahu k zahraničí.

SUMMARY

In her article the author writes about selected theoretical issues in the branch of tax law. She covers developments in relation to the issues in the Czech Republic from 1920 until today. Since Act No. 212/1992 Coll., to regulate the tax system, became effective on 1 January 1993, there have been enormous changes in the field. The author attempts to describe the consequences of these changes arising from tax practice since the tax system became effective. Last but not least, the author writes about tax legislation in relation to foreign countries.

FINANČNÍ PRÁVO VČERA, DNES A ZÍTRA (příspěvek k diskusi)

LUBOMÍR GRŮŇ

FINANČNÍ VZTAHY A JEJICH REALIZACE (NAMÍSTO ÚVODU)

Prostřednictvím financí a realizace jejich funkcí se zabezpečuje tvorba a především rozdělování společenského produktu a národního důchodu. Děje se tak především činností finančních orgánů a jiných subjektů. Obsahem finančních vztahů je finanční činnost spočívající v realizaci peněžních operací; jsou jimi takové peněžní vztahy, které tvoří obsah pojmu finance. Finanční vztahy představují část peněžních vztahů souvisejících přímo nebo zprostředkovaně s tvorbou, rozdělováním a používáním peněžních fondů státu, obcí a jiných veřejněprávních subjektů. Uplatněním distribučního aspektu soustavy ekonomických nástrojů rozdělování nebo peněžních vztahů rozdělování se tvoří peníze (peněžní vztahy), a to v těchto kategoriích: ceny (cenové vztahy), mzdy (mzdové vztahy), finance (finanční vztahy).

Finanční vztahy jsou vždy vztahy peněžními, ne všechny peněžní vztahy jsou však finančními vztahy, případně ne každý peněžní vztah je finančním vztahem. Peníze tedy nelze ztotožňovat s financemi. Konstatování typu „nemáme na to finance“ je proto přinejmeně nepřesné, ne-li zavádějící.

Podmínkou vzniku finančních vztahů je, aby zde existoval:

1. věcný substrát, tedy peníze,
2. personální substrát, tedy finanční orgány,
3. organizační substrát, tedy soustava veřejných peněžních fondů.

Ke vzniku a realizaci finančních vztahů dochází v podmínkách existující finanční soustavy, kterou tvoří soustava finančně-ekonomických kategorií uplatňovaných v oblasti financí, jakož i systém finančních orgánů.

Aby stát mohl plnit své funkce, musí mít na to potřebné zdroje. Je tedy nutno za tím účelem soustředit peněžní prostředky získané z realizovaných produktů výroby a znovu je rozdělovat. Tato činnost probíhá především prostřednictvím peněžních fondů, kterými rozumíme účelovou formu soustředování, rozdělování a používání peněžních prostředků.

Peněžní fondy se vytvářejí celou řadou způsobů. Může jít buď o rozdělování tržeb z realizace produkce a služeb v jednotlivých podnicích, může jít též o nenávratné rozdělování části peněžních důchodů státu, podniků, družstev a jednotlivých podnikatelů; toto rozdělování může mít formu daní, poplatků, příspěvků či dotací.

Další možností, jak vytvářet peněžní fondy, je návratná úvěrová mobilizace částí peněžních důchodů uvedených subjektů, která může mít formu vkladů právnických i fyzických osob v peněžních ústavech, formu zahraničního úvěru apod.

Peněžní fondy se vytvářejí i placením pojistného jednotlivými podnikatelskými subjekty i samotnými fyzickými osobami s tím, že pojistný fond má kombinovanou formu. V případě pojistné události, kdy je vyplácena pojistná suma, jde o formu návratnou; jestliže k pojistné události nedojde, jde o formu nenávratnou.

Peníze se soustřeďují a znovurozdělují i při operacích na finančních trzích, ať už jde o burzovní či mimoburzovní trh. Tato forma je formou nepřímou, specifickou, ale k finanční činnosti ji lze zařazovat.

Nejdůležitějším druhem peněžních fondů jsou státní centralizované peněžní fondy, ke kterým patří zejména státní rozpočet, státní účelové fondy, fond majetkového a osobního pojištění apod. Decentralizovaných fondů je celá řada a asi nejtypičtějším z nich jsou rozpočty obcí či fondy jednotlivých podniků.

Soustředování peněžních prostředků do centralizovaných a decentralizovaných peněžních fondů a jejich opětovné rozdělování i kapitálové procesy v rámci finančního trhu pak tvoří finanční činnost státu. Finanční činnost velice úzce souvisí s realizací hrubého domácího produktu, s jeho rozdělováním i přerozdělováním v hodnotové podobě, tj. prostřednictvím peněz, které zde vystupují buď ve funkci oběživa nebo platidla.

K finanční činnosti v širším slova smyslu musíme ovšem zařazovat i takovou činnost, kdy přímo nedochází k tvorbě, rozdělování a používání peněžních fondů a kdy peněžní prostředky vystupují jen ve formě měřítka hodnot. Patří sem například celá oblast finančního plánování, finanční vztahy v rámci účetní evidence, různé analýzy prostřednictvím finanční kontroly, množství operací kapitálového charakteru apod. Ačkoli tedy v těchto případech nejde o přímý vztah k ústředním nebo decentralizovaným peněžním fondům, vždy je možno tento vztah nalézt alespoň nepřímou, zprostředkovaně.

Vztah pojmů „finanční vztahy“ a „finanční činnost“ lze charakterizovat následně v těchto rovinách:

- a) při každé finanční činnosti vznikají finanční vztahy,
- b) finanční činnost se vždy váže k realizaci pravomocí finančního orgánu, případně jiného subjektu.

Realizace finančních vztahů se uskutečňuje v rámci, který je daný právním řádem státu. Dostáváme se tak k odpovědi na otázku: co dělá finanční vztahy závaznými a vynutitelnými? Odpověď číslo jedna zní: je to právo. Odpověď číslo dvě vyjadřuje zásadu „a maiori ad minus“ – je to finanční právo.

FINANČNÍ PRÁVO, JEHO SYSTÉM A MÍSTO V PRÁVNÍM ŘÁDU

Finanční právo patří už celá desetiletí k významným vědeckým a pedagogickým disciplínám na vysokých školách právního a ekonomického zaměření. Předmětem jeho úpravy je okruh společenských vztahů, kde jako objekt vystupují peníze nebo peněžní plnění a kde vzhledem k téměř obligatorní účasti státu jako jednoho ze subjektů existuje nerovnováha v postavení jednotlivých subjektů těchto vzta-

FINANČNÍ PRÁVO VČERA, DNES A ZÍTRA (příspěvek k diskusi)

LUBOMÍR GRŮŇ

FINANČNÍ VZTAHY A JEJICH REALIZACE (NAMÍSTO ÚVODU)

Prostřednictvím financí a realizace jejich funkcí se zabezpečuje tvorba a především rozdělování společenského produktu a národního důchodu. Děje se tak především činností finančních orgánů a jiných subjektů. Obsahem finančních vztahů je finanční činnost spočívající v realizaci peněžních operací; jsou jimi takové peněžní vztahy, které tvoří obsah pojmu finance. Finanční vztahy představují část peněžních vztahů souvisejících přímo nebo zprostředkovaně s tvorbou, rozdělováním a používáním peněžních fondů státu, obcí a jiných veřejněprávních subjektů. Uplatněním distribučního aspektu soustavy ekonomických nástrojů rozdělování nebo peněžních vztahů rozdělování se tvoří peníze (peněžní vztahy), a to v těchto kategoriích: ceny (cenové vztahy), mzdy (mzdové vztahy), finance (finanční vztahy).

Finanční vztahy jsou vždy vztahy peněžními, ne všechny peněžní vztahy jsou však finančními vztahy, případně ne každý peněžní vztah je finančním vztahem. Peníze tedy nelze ztotožňovat s financemi. Konstatování typu „nemáme na to finance“ je proto přinejmeně nepřesné, ne-li zavádějící.

Podmínkou vzniku finančních vztahů je, aby zde existoval:

1. věcný substrát, tedy peníze,
2. personální substrát, tedy finanční orgány,
3. organizační substrát, tedy soustava veřejných peněžních fondů.

Ke vzniku a realizaci finančních vztahů dochází v podmínkách existující finanční soustavy, kterou tvoří soustava finančně-ekonomických kategorií uplatňovaných v oblasti financí, jakož i systém finančních orgánů.

Aby stát mohl plnit své funkce, musí mít na to potřebné zdroje. Je tedy nutno za tím účelem soustřeďovat peněžní prostředky získané z realizovaných produktů výroby a znovu je rozdělovat. Tato činnost probíhá především prostřednictvím peněžních fondů, kterými rozumíme účelovou formu soustřeďování, rozdělování a používání peněžních prostředků.

Peněžní fondy se vytvářejí celou řadou způsobů. Může jít buď o rozdělování tržeb z realizace produkce a služeb v jednotlivých podnicích, může jít též o nenávratné rozdělování části peněžních důchodů státu, podniků, družstev a jednotlivých podnikatelů; toto rozdělování může mít formu daní, poplatků, příspěvků či dotací.

upravuje společensko-ekonomické vztahy vznikající v souvislosti se soustředováním peněžních prostředků do státních a jiných veřejných fondů, jakož i v souvislosti s hospodařením s těmito prostředky. Cílem je tu zabezpečení finanční stránky plnění úloh a funkcí státu v dané etapě jeho vývoje. Finanční právo pak tvoří rozsáhlý, ucelený a vnitřně diferencovaný soubor finančně právních norem vyjádřených v celé řadě finančně právních předpisů. Jako odvětví veřejného práva je akceptováno ve většině evropských států.⁴⁾

Toto vymezení finančního práva je ovšem nutno chápat v kontextu s charakteristikou finančně právních vztahů, protože některé formy finanční činnosti mohou být upravovány normami, které patří do jiných právních oborů. Jak jsme již uvedli a jak zdůrazníme dále, finančním právem jsou upravovány především ty vztahy, ve kterých stát vystupuje jako orgán moci či správy a které se přímo nebo alespoň zprostředkovaně dotýkají soustředování peněžních prostředků do ústředních a decentralizovaných fondů a jejich rozdělování. Vztahy vznikající na smluvním základě jsou většinou upraveny normami jiných právních odvětví, zvláště pak práva občanského a obchodního, resp. hospodářského, i když ani toto tvrzení neplatí bez výjimek (např. problematika státních půjček apod.).⁵⁾

Ve starší literatuře se lze někdy setkat s názory, podle kterých finanční právo tvoří pouze zvláštní součást, resp. pododvětví některého z příbuzných odvětví práva – např. správního, státního, hospodářského apod. Motivem pro tyto úvahy byla nejčastěji skutečnost, že mnohé instituty upravované normami finančního práva se někdy kryjí s obdobnými instituty zakotvenými v těchto příbuzných odvětvích našeho právního řádu. Specifičnost společenských vztahů upravovaných a regulovaných normami finančního práva ovšem jednoznačně svědčí o tom, že finanční právo je skutečně samostatným odvětvím našeho právního řádu. Je samozřejmé, že zde existuje celá řada styčných bodů. Nejvíce se správním právem, což se projevuje hlavně při úpravě organizace a úloh finančních orgánů, které jsou současně i orgány státní správy, metod jejich práce, řízení před nimi. Některé takové otázky se upravily společně pro všechny státní orgány, včetně finančních orgánů a to normami správního práva. Finanční právo zde nastupuje až tehdy, když vznikne potřeba specifické úpravy, resp. odchylky. Příkladem může být např. právní úprava daňového a poplatkového řízení apod. Mnoho styčných bodů má finanční právo i se státním právem, jehož základním pramenem je ústava a ústavní zákony. Tím, že se v nich řeší základní principy našeho právního řádu, určují se zde i základní principy fungování finanční činnosti státu hlavně v institucionálním vyjádření. Je zde ovšem i okruh kompetencí nejvyšších státních orgánů na úseku měny, státního rozpočtu, daní, poplatků, celnictví a bankovníctví.⁶⁾ Zřetelně taky vystupuje souvislost finančního práva s trestním právem, a to všude tam, kde jde o porušování norem finančního práva a sankce za takové porušování. Máme na mysli případy krácení státu nebo obce na daních nebo poplatcích, případy padělá-

⁴⁾ Např. ve Francii jako *législation financière*.

⁵⁾ Např. BAKEŠ M. a kol.: *Československé finanční právo*. Panorama, Praha 1979, s. 18.

Ale i BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. 2. vydání. C. H. Beck, Praha 1999, s. 6.

Také GRUŇ L. – PAULIČKOVÁ A.: *Finančněprávní institúty*. Eurounion, s. r. o., Bratislava 2003, s. 16 a nasl.

⁶⁾ Takto je koncipována Ústava Slovenské republiky.

ní a poškozování měny a zákonných platidel, porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, ohrožení devizového hospodářství apod. Vztah finančního práva k občanskému právu vyplývá zejména z existující právní úpravy peněžních služeb poskytovaných občanům, smluvního pojištění, ručení apod. Pokud jde o vztah finančního práva k obchodnímu a hospodářskému právu, máme na mysli hlavně právní úpravu úvěrových, platebních a do jisté míry i pojistných vztahů, a hlavně promítnutí více institutů s finančním prvkem do ustanovení Obchodního zákoníku. Správa majetku státu, institut konkurzu a vyrovnání a v neposlední řadě i živnostenské podnikání, které patří do hospodářského práva, obsahují i celou řadu finančních prvků. A nakonec, je nutno vidět úzkou spojitost finančního práva i s mezinárodním právem, což je dáno tím, že některé finanční vztahy, hlavně pokud obsahují cizí prvek, jsou upravené mezistátními úmluvami. Tyto smlouvy se po jejich transformaci do našeho právního řádu stávají současně i prameny finančního práva.

Pod prameny finančního práva rozumíme všechny státem uznané formy práva, ve kterých se vyskytují normy finančního práva jako pravidla chování subjektů na úseku finanční činnosti státu v nejširším významu. Jsou to především primární (prvotní) normativní právní akty (ústava, ústavní zákony a zákony), odvozené (sekundární) normativní právní akty (nařízení vlády, vyhlášky a jiné obecně závazné právní předpisy) a mezistátní (mezinárodní) smlouvy (jestliže obsahují normy finančního práva a byly vtěleny do našeho právního řádu).

Do primárního okruhu patří tradičně ústava; nutno říci, že v jednotlivých zemích jsou v tomto směru někdy značné rozdíly.⁷⁾ K primárním pramenům patří více než 30 zákonů. Sekundární okruh pramenů finančního práva pak tvoří především množství vyhlášek ministerstva financí. V nejbližší době se také předpokládá postupné vydávání aproximačních nařízení vlády orientovaných na vybrané oblasti finanční problematiky. Terciální okruh pramenů finančního práva se skládá z celé řady dokumentů z oblasti mezinárodního práva veřejného. Jde o několik desítek smluv (např. o zamezení dvojího zdanění), dohod (např. platební dohody) a úmluv (především na úseku celnictví). Taktéž mnohé multilaterální dohody mají převážně finanční aspekt nebo v nich významně rezonují vybrané okruhy finanční problematiky (např. Dohoda o Mezinárodním měnovém fondu, Dohoda o Světové obchodní organizaci, Středoevropská dohoda o volném obchodu apod.).

Finanční právo, tak jako i mnohá jiná právní odvětví, je vnitřně hluboce diferencované. Je to důsledek rozsáhlosti a mnohostrannosti společensko-ekonomických vztahů, které jsou předmětem právní úpravy v rámci norem finančního práva. Není tedy jednou provždy dán jeho pevný systém; ten utváří teoretická fronta. Z tohoto pohledu, jestliže máme na mysli systém finančního práva, rozumíme tím vnitřní diferenciaci finančního práva jako právního odvětví na ucelené soubory (skupiny) finančně právních norem seskupené vzhledem k příbuznosti jejich obsahu a jimi upravovaných vztahů.

⁷⁾ S rozsahem finanční problematiky např. v Ústavě Slovenské republiky je přibližně porovnatelná Ústava Polské republiky přijatá celonárodním referendem v roce 1997. Kromě tradičních ustanovení vzpomíná i Státní pokladnu (Skarb Państwa). Naproti tomu celkově stručnější Ústava České republiky obdobně zakotvená, např. rozpočtové nebo daňové problematiky neobsahuje.

Na problém systému finančního práva se lze dívat ze dvou hledisek. První vychází z praxe obvyklé v ostatních právních odvětvích a znamená členění finančního práva na obecnou a zvláštní část. Do obecné části patří základní poznatky o finančním právu, jeho předmětu, o finančně právních normách a finančně právních vztazích. Do zvláštní části pak patří tzv. pozitivní finanční právo, a to podle obsahové příbuznosti jednotlivých finančně právních norem. Pro naše účely ovšem upřednostníme druhé hledisko, při kterém se klade důraz na praktickou systematiku finančního práva. Vychází se zde proto především z příbuznosti a obsahové rámcové podmíněnosti finančně právních vztahů upravovaných příslušnými finančně právními normami.⁸⁾ V závislosti na tomto metodologickém přístupu dochází pak k členění finančního práva na: a) rozpočtové právo, včetně právní úpravy finančního hospodaření státních podniků, rozpočtových a příspěvkových organizací, b) daňové právo, c) poplatkové a celní právo, d) měnové a devizové právo (včetně postavení centrální banky v její funkci emisního centra), e) právní úpravu finančního trhu⁹⁾, f) právní úpravu finanční kontroly.

Takto načrtnutý systém finančního práva vychází z tradičního a pedagogicky osvědčeného přístupu a představuje jeho modifikaci po zohlednění nových společenských podmínek po roce 1990, resp. 1993.¹⁰⁾ Dominuje i ve většině současných děl encyklopedického charakteru.¹¹⁾ Část odborné veřejnosti a někteří autoři stále častěji podřazují otázky obchodního bankovníctví a komerčního pojišťovnictví pod problematiku finančního trhu a jeho organizace.¹²⁾

Do uvedeného okruhu tedy nepatří bankovní právo, které v současných podmínkách nevykrytalizovalo do podoby samostatné právní disciplíny, obsahuje jen málo veřejně právních prvků a v současnosti stojí na rozcestí v očekávání určení směru dalšího vývoje.¹³⁾ Neuvádíme na tomto místě ani mezinárodní finanční právo, které v současnosti představuje zatím jen jakousi symbiózu finančního práva a mezinárodního veřejného práva. Lze ovšem očekávat postupný nárůst aktuálnosti norem evropského práva do té míry, že budou mít samostatný prostor v rámci pramenů každého odvětví našeho právního řádu, tedy i finančního práva.

Při výkladě problematiky finančního práva nelze obejít oblast finančně právních norem. Normy finančního práva se svojí strukturou neodlišují od ostatních norem našeho právního řádu – pozůstávají z hypotézy, dispozice a sankce. Výjimkou jsou jen normy daňového a poplatkového práva, které se zpravidla člení na ustanovení o subjektu, předmětu, základu a sazbě daně, resp. poplatku.

⁸⁾ Některé starší vědecké práce a díla encyklopedického charakteru upřednostňují členění finančního práva na finanční právo ústavní, správní, trestní a mezinárodní. Samostatné postavení daňového práva vedle finančního práva obhajuje v současnosti hlavně tzv. košická škola (BABČÁK, BUJŇÁKOVÁ).

⁹⁾ Při zohlednění jeho vnitřní specifikace v závislosti od předmětu a zaměření činnosti některých subjektů, např. investiční bankovníctví, hypotekární bankovníctví, stavební spořitelny apod.

¹⁰⁾ V některých evropských zemích převládá užší koncepce finančního práva, ve které dominuje především úprava veřejných rozpočtů.

¹¹⁾ Např. SVOBODA J. a kol.: *Slovník slovenského práva*. Prvé novodobé vydání. Poradca podnikateľa, s. r. o., Žilina 2000, s. 199.

¹²⁾ Např. BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. C. H. Beck, Praha 2003.

Také GRŮŇ L.: *Finančné právo na Slovensku*. Inštitút ďalšieho vzdelávania, Brno 2002.

¹³⁾ Např. v rámci aktivizujícího se koncernového práva.

Za určitou osobitost finančně právních norem lze považovat, že některé finančně právní normy, hlavně takové, které upravují vztahy v oblasti státního rozpočtu, daní a poplatků, částečně i úvěru, stanovují specifické majetkové sankce, které se uplatňují v případech nesplnění povinností vyplývajících z příslušné dispozice. Není přitom rozhodující, zda současně dochází i k uplatnění dalších sankcí mimo oblast finančního práva. Takovými sankcemi jsou např. penále a pokuty za pozdní zaplacení daně nebo za nesplnění registrační povinnosti, zvýšení úrokové sazby za nedodržení úvěrových smluvně dohodnutých podmínek apod.

Další osobitostí norem finančního práva jsou i různá stimulační opatření, jako např. úrokové bonifikace, právo na tvorbu některých fondů apod. Mají za cíl zainteresovat hlavně právnické osoby na včasné plnění povinností a na hospodárném nakládání s finančními prostředky. Lze si zde ovšem položit otázku, zda ve vztahu ke konstituující se vrstvě podnikatelů nejsou tato opatření přežitkem, protože trend směřuje k účasti státu jen při vytváření příznivého podnikatelského klimatu a méně už k suplování případných nedostatků v podnikatelské aktivitě jednotlivých subjektů.

Protože finančně právní normy mají většinou imperativní charakter, jejich kogentní forma nepřipouští odchylky od vymezených oprávnění a povinností. S dispozitivními finančně právními normami se setkáváme dnes už zřídka. Připomeneme zde hlavně finančně právní normy upravující problematiku rozpočtů obcí, kde se umožňuje použití doplňkových příjmů podle vlastního uvážení na tvorbu nebo dotování blíže nespecifikovaných fondů.

Realizace norem finančního práva nastává především činností finančních orgánů, které ve své každodenní činnosti aplikují příslušné finančně právní normy. Děje se tak vydáváním finančně právních aktů. Finančně právní akt je právní forma, kterou se uskutečňuje nařizovací a výkonná činnost finančních orgánů. Jimi se zakládají, mění nebo ruší finančně právní vztahy. Mají obdobné náležitosti jako správní akty, od kterých se odlišují jen svým obsahem, protože se týkají jenom finanční činnosti státu, resp. obce. Rovněž jako jiné právní akty, i finančně právní akty se člení na individuální a normativní. Individuální finančně právní akty se vztahují jen na určitý individuální případ a v praxi jde hlavně o rozhodnutí finančního orgánu v určité konkrétní věci (např. daňový výměr, devizové povolení apod.). Normativní finančně právní akty mají zpravidla charakter prováděcích předpisů. Obsahují obecně závazná pravidla chování vztahující se na skupinu případů téhož druhu a neurčeného počtu (např. vládní nařízení, usnesení vlády, směrnice ministerstva financí, obecní vyhlášky apod.).

Finančně právní vztahy vyjadřují práva a povinnosti subjektů v souvislosti s realizací finanční činnosti státu. Vznikají na základě právní úpravy finanční činnosti státu, resp. obce, normami finančního práva. V některých případech ovšem mohou vzniknout i na základě dohody subjektů, v rámci ustanovení příslušných finančně právních norem. Jde hlavně o takové případy, když finančně právní normy zakotvují práva a povinnosti subjektů dispozitivní formou (např. při sdružování prostředků podnikatelských subjektů za účelem společné investiční činnosti). Finančně právní vztahy vznikají v našich podmínkách nejčastěji mezi finančními orgány a ostatními subjekty. Jsou to takové společensko-ekonomické vztahy, které vznikají v procesu finanční čin-

nosti státu, resp. obce, a v kterých jednotlivé subjekty vystupují jako nositelé práv a povinností stanovených normami finančního práva.

Základními prvky finančně právních vztahů jsou: subjekt, objekt, obsah, právní skutečnosti.

Jedním ze subjektů finančně právních vztahů je stát, resp. obec. V zastoupení státu vystupuje ve finančně právních vztazích celá řada finančních orgánů, které organizují a přímo vykonávají finanční činnost v závislosti na okruhu svých oprávnění. Přímou jako samostatný subjekt může stát vystupovat hlavně v některých mezistátních platebních, úvěrových a devizových vztazích.

Objektem finančně právních vztahů jsou peníze nebo peněžní plnění, protože finančně právní vztahy se realizují za pomoci peněz, ať už přímo nebo zprostředkovaně.

Obsahem finančně právních vztahů jsou určitá práva a povinnosti subjektů stanovené finančně právní normou. Jestliže na jedné straně dochází k zakotvení určitých oprávnění, na druhé straně tomu odpovídá zakotvení příslušných povinností.

Právní skutečnosti mají za následek vznik, změnu nebo zánik finančně právních vztahů – jsou to úkony a události. Jejich okruh je vymezen v jednotlivých druzích finančně právních norem.

Z uvedeného popisu finančně právních vztahů lze vyvodit závěry týkající se charakteristických rysů těchto vztahů, které jsou jim společné. Jsou to tyto rysy:

- předmětem finančně právních vztahů jsou vždy peníze, resp. peněžní plnění,
- jedním ze subjektů je stát, resp. obec,
- finančně právní vztahy mají majetkový aspekt, tj. jsou vztahy ve své podstatě majetkovými.

Součástí finančního práva jsou i finančně právní instituty. Rozumíme jimi souhrn právních norem upravujících specifickou homogenní skupinu finančně právních vztahů.¹⁴⁾ Základními finančně právními instituty jsou především měna, daň, poplatek, clo, úvěr, pojištění, státní rozpočet apod. Většina těchto institutů vznikla transformací finančně ekonomických kategorií a pojmů do oblasti práva. Finančně právní normy lze proto považovat i za nástroj promítání ekonomických kategorií do oblasti finančního práva.

Finanční právo není jenom samostatné odvětví našeho právního řádu, ale i pedagogická a vědecká disciplína. Je předmětem zkoumání vědy o finančním právu. Její vznik souvisí se vznikem a rozvojem peněžního hospodářství státu, s obdobím, ve kterém se toto hospodářství rozvinulo do takové míry, že získalo charakter specifické činnosti státu. Zatím co finančně ekonomická věda zkoumá finanční činnost z celkových národohospodářských hledisek, věda o finančním právu se zabývá především rozdílnými aspekty právní regulace této činnosti. Lze ji charakterizovat jako souhrn

¹⁴⁾ Jde o syntetické, konkrétnější vymezení jednoho z okruhů právních institutů. Právní instituty jsou v nejobecnějším vyjádření souhrnem právních vztahů, jsou určitou formou nebo způsobem jejich organizace. Představují souhrn vzájemných vztahů mezi jejich subjekty v procesu celospolečenského vývoje, které jsou upravené právními normami a které se projevují v chování subjektů, k realizaci jejich práv a povinností. Vid. např. BYSTRINA I.: *Právní názory a právní instituce*. Orbis, Praha 1954, s. 46.

zobecněných poznatků o působení finančně právních norem na společenský život a hlavně hospodářský život tak, jak se takové poznatky utvářely v procesu postupného poznávání a zkoumání finančně právních norem v každodenní praxi.

STRUČNÝ NÁČRT HISTORIE FINANČNÍHO PRÁVA JAKO PEDAGOGICKÉ DISCIPLINY

V oboru poznání existující reality se uplatňuje vedle psaného práva i právo obyčejové (zvykové) a také právní tradice. Proto součástí právnického studia je právní historie. Protože jestli máme správně chápat jednotlivé právní instituty, musíme vědět, jak vznikly, za jakých podmínek se vyvíjely a jak se v průběhu dějinných událostí měnily a zanikaly. Musíme také analogicky sledovat vznik a vývoj obdobných institutů, vzájemnou interakci jednotlivých právních odvětví a mnoho dalších faktorů, které v průběhu desetiletí nebo staletí formovaly naši současnost. A uvedeme ještě jeden důvod – na počátku vývoje je jakýkoli organismus nejjednodušší a tedy nejpochoptitelnější; jeho jednotlivé rysy ještě nejsou zatíženy komplikacemi dalšího vývoje. I v tom tkví pedagogický význam římského práva. Za nepoměrně jednodušších společenských poměrů a s nepatrným množstvím zákonů (při porovnání se současnou praxí) dokázali římstí právníci vytvořit právní soustavu, na které je možné názorně sledovat pravidla a formy právnického myšlení aktuálně i dnes. Již v časech normativizace společenského a hospodářského života, před více než tisíciosmisty lety vštěpoval svým studentům Celsus, že znalost práva „non est verba tenere sed vim ac potestatem“. Co znamená tato vis ac potestas práva? Právnicka nedělá jen znalost toho, co je, ale i toho, jako by to mělo být. Schopnost chápat jednotlivé právní normy jako články jednotné myšlenkové stavby si neosvojí ten, kdo má na psacím stole jen aktuální částky Sbírký zákonů a komentované no-name paperbacky právních předpisů.

Řím byl tedy první, který pochopil význam právní úpravy finančních vztahů; kde jinde hledat původ slov jako erár, fiskální apod.? Raný středověk nepřinesl zvlášť významný vklad do rozvoje finančního práva, snad jen uvědomění si, že plná pokladna panovníka je nezřídka hlavní, ne-li jedinou podmínkou úspěšné státní expanze. Pozdější rozvoj peněžního hospodářství, rozvoj manufaktur, průmyslu a zahraničního obchodu vytvořily tlak na tvorbu dalších právních norem reagujících na změněné poměry.

Už v 19. století se postupně finanční právo profilovalo nejen jako soubor právních předpisů, ale i jako pedagogická a vědecká disciplína. Právnické fakulty měly své posluchače i v tehdejší Rakousku. V roce 1850 byla zavedena poprvé státní teoretická zkouška pro ty, kdo chtěli nastoupit do státní služby. Skládala se ze tří oddílů:

1. oddílu obecného: obsahujícího filozofii a vnitřní politiku správní, národní hospodářství, finanční politiku, všeobecnou a rakouskou statistiku a přehled světových a rakouských dějin;
2. oddílu státněvědecko-správního: rakouské právo státní, církevní právo, zákonoználectví finanční a správní;
3. oddílu judičiálního: právo trestní, soukromé, obchodní a procesní.

Před obecnou ústní zkouškou předcházela písemná Klausurka ze dvou témat z téhož oboru jako obecná část ústní zkoušky. Dosažení doktorátu nahrazovalo podle téhož nařízení státní zkoušku.

Nový studijní řád byl zaveden 2. října 1855, č. 172 r. z. Podle něj se profiloval obsah studia následně:

I. ročník: dějepis německé říše a německého práva po celý rok, římské právo a dějepis římského práva po celý rok;

II. ročník: zimný běh: německé obecné právo soukromé; letní pololetí: filozofie práva a encyklopedie právních věd.

V jednom nebo v druhém pololetí bylo potřeba také absolvovat přednášky z církevního práva a v třetím pololetí na filozofické fakultě rakouskou historii; kromě toho během tří prvních semestrů 4 hodiny praktické filozofie.

Doporučovanými přednáškami byly: o rakouském lenním právu a o partikulárním právu té- které rakouské země, kde byla univerzita, nebo dějepis tohoto práva.

III. ročník: rakouské občanské právo po celý rok, v zimním běhu rakouské právo trestní, v letním běhu: trestní proces, v obou semestrech: politické vědy.

IV. ročník: celý rok rakouský civilní proces s řízením nesporným, zimný běh: rakouské právo obchodní a směnkové, politické vědy; letní běh: rakouská statistika.

Politickými vědami se rozuměly podle uvedeného nařízení: národní hospodářství, finanční věda a všechny nauky o věcech administrativních, které nepatřily ani justicii ani finanční správě.

K nové úpravě rigorózního řádu došlo 15. dubna 1872, č. 57 r. z. Jím byla zavedena tři rigoróza jako ústní zkoušky skládané po absolvování těchto zkoušek:

I. historicko-právní z práva římského, kanonického a německého;

II. judiciální z rakouského práva soukromého, práva obchodního a směnkového, rakouského civilního řízení, rakouského práva a trestního řízení;

III. politické z obecního a rakouského státního práva, mezinárodního práva a z politické ekonomie (tj. národní hospodářství a finanční vědy).

Další změny přinesl pro právnické studium studijní řád zavedený zákonem z 20. dubna 1893, č. 68 r. z. a nařízením ministerstva školství z 24. prosince 1893, č. 204 r. z.

Studium zůstalo definitivně rozděleno na dva oddíly oddělené státní zkouškou historicko-právní. K předmětům druhého oddílu patřila i finanční věda se zvláštním zřetelem k rakouskému finančnímu zákonodárství v rozsahu 5 hodin v jednom semestru. V okruhu doporučených přednášek bylo i rakouské finanční právo. V rámci státní politické zkoušky (vedle judiciální a historicko-právní) byla zavedena i finanční věda se zvláštním zřetelem k rakouskému finančnímu zákonodárství.

Finanční právo můžeme už i z tohoto důvodu označit za klasické právní odvětví, vždyť odedávna si právní znalosti např. ve věcech rozpočtu či daní vynucoval sám život. Proto byla jeho výuka zabezpečovaná na školách univerzitního typu i v dalších obdobích, už v období feudalizmu, třebaže o finančním právu v dnešním chápání je možno hovořit až v souvislosti s rozvojem kameralistiky. Výuka finančního práva, nejednou v rámci jiných odvětví práva, ovšem kulminovala až v časech exploze kapitalistických výrobních vztahů.

Finanční právo patřilo již od prvních let existence Československé republiky k samozřejmým základním elementům soustavy vyučovaných předmětů, i když zpočátku v rámci tzv. finanční vědy. Postupně se ovšem tato pedagogická disciplína od ní osamostatnila a finanční právo se přednášelo paralelně s vědou o financích. V návaznosti na tyto přednášky se rozvíjela i teorie finančního práva těžiskově zaměřená na rozpracování problematiky rozpočtového a daňového práva, hlavně zásad sestavování státního rozpočtu, hospodaření s otevřenými úvěry, státního účetnictví a finanční kontroly. Finanční právo a finanční věda se vyučovaly především formou obligatorních a fakultativních přednášek, povinných seminářů a praktických cvičení. Obsahově a organizačně zabezpečoval semináře a cvičení i z předmětu národního hospodářství zpočátku společný, od roku 1928 pro finanční vědu a finanční právo samostatný seminář jako organizační složka fakulty. Později zrušené semináře jako organizační jednotky nahradily ústavy.

Finanční věda a finanční právo v tom období byly integrální součástí státnicových zkoušek, konkrétně třetí, tzv. státně vědecké státní zkoušky, přičemž od roku 1942 byly obsahem i třetí rigorózní zkoušky.

Samostatné přednášky finančního práva byly už rozvíjením jeho teorie, která se postupně konstituovala jako ucelený systémový komplex zobecněných poznatků o působení a využívání finančně právních norem a na jejich základě i finančně právních vztahů působících v hospodářském organizmu společnosti. Orientace vědeckého bádání souvisela přímo s potřebami pedagogického směřování a byla bezprostředně podmiňovaná vědeckou osobností pedagoga a jeho osobními vědeckými ambicemi a zaměřením. S výukou finančního práva v tomto období se spojují jména jako V. Funk, J. Drachovský, K. Engliš, C. Čechrák, A. Matura a I. Karvaš.

V důsledku poúnorových náhledů na existenci, postavení a funkci práva v proklamované lidovědemokratické a pak socialistické společnosti, vycházejících z principiálně vadných teorií a preferováním jen tzv. judiciálních předmětů, docházelo k oklešťování výuky mnoha „buržoazních“ pozitivně právních oborů a v případě finančního práva i k jeho přechodnému úplnému odbourání z pedagogické dokumentace. Některé jeho základní instituty se vyučovaly jen v rámci politické ekonomie. Tento anachronický stav ovšem mohl být objektivně jen přechodný. A proto už v období let 1952–1953 došlo k znovuobnovení výuky finančního práva. V následujícím období se do jeho výuky zapojili a na ní hluboce podepsali V. Zahálka, J. Hromada a J. Spišiak; vrcholové momenty rozvoje finančního práva jsou spojené se jmény jako M. Bakeš, M. Karfíková, A. Slovinský, J. Girášek a J. Králik, později i L. Grůň, H. Marková a jiní. Účelným se ukázalo být osvědčené spojení finančního práva a finanční teorie v podobě vstupního předmětu Základy financí.¹⁵⁾ V současnosti se finanční právo vyučuje i na právnických fakultách v Brně, Plzni, Olomouci, Bratislavě, Trnavě, Banské Bystrici a Košicích.

¹⁵⁾ Mimořádným přínosem byla koordinace mezi Právnickou fakultou Univerzity Komenského v Bratislavě a Právnickou fakultou Karlovy univerzity v Praze při vydávání vysokoškolských učebnic finančního práva. Proto nemožno opomenout podíl prof. M. Bakeše nebo doc. M. Karfíkové na profilování vědomostní báze studentů nejen v Čechách, ale i na Slovensku; v opačné relaci možno vzpomenout hlavně prof. Slovinského.

FINANČNĚ PRÁVNÍ INSTITUTY JAKO VÝRAZ EKONOMIZACE FINANČNÍHO PRÁVA

Už na předchozích stranách jsme konstatovali, že ve finančním právu se setkáváme s celou řadou institutů, které jsou dvojího charakteru. Za prvé, jde o instituty, které jsou výsledkem zkoumání vědy o finančním právu, získaly prvotní legislativní podobu v normách finančního práva a tam se i uplatňují a používají. Za druhé, jsou také instituty, které sice finanční právo používá, jde ovšem o instituty svou povahou hybridní, které mají svůj původ v jiných odvětvích našeho právního řádu (např. v občanském nebo obchodním právu) a v podmínkách praktické aplikace norem finančního práva mají postavení tzv. sekundárních, resp. převzatých nebo také odvozených institutů. Většinou institutů první nebo druhé skupiny je společné, že na jejich počátku stálo zkoumání finanční vědy – původně tedy jde o kategorie z oblasti ekonomických věd. Finančně právní normy tedy představují jeden z nástrojů jejich promítání do právního prostředí.

Finanční právo jako souhrn právních předpisů upravujících finanční vztahy, patří ve většině evropských zemí k významným složkám jejich právních systémů.

Některé z finančně právních norem – v první řadě máme na mysli normy rozpočtové – mají pak v právním řádu zvláštní postavení. Finanční, resp. rozpočtový zákon se musí totiž v příslušných publikačních orgánech zabezpečujících obecnou platnost právních norem objevit každoročně, i kdyby žádný jiný právní předpis vrcholného zastupitelského sboru nebyl vydán. Tento charakter rozpočtových norem nevyplývá z nějaké jejich formální primárnosti, ale z toho, že státní rozpočet představuje principy, podle kterých v stanoveném, převážně ročním období, stát může odčerpat z vytvořeného ročního národního důchodu či společenského produktu část potřebnou pro úhradu celospolečenských výdajů. Takové výdaje vyjadřují tedy v zásadě funkci státu, takže bez jejich plnění by stát vlastně nemohl dlouhodobě existovat.

Třebaže ne všechny finančně právní normy mají uvedený výlučný charakter, možno o všech říci, že představují především promítání ekonomických kategorií do forem, systému a terminologie právní.

Tato skutečnost ovšem není nějakou zvláštní, specifickou vlastností finančně právních norem. Všechny právní předpisy promítají vztahy, které vznikají na ekonomickém základě příslušné společnosti, do právní oblasti. Finančně právní předpisy pak zahrnují určitou sféru hospodářských procesů, které jsou vyjadřovány v podobě hodnotové, tj. peněžní; takové procesy jsou abstrahovány do příslušných ekonomických kategorií.

Při tvorbě finančně právních předpisů je třeba vycházet z ústavně zakotvené podstaty našeho společenského a ekonomického zřízení. V ekonomické sféře vládní hospodářská politika aplikuje poznatky ekonomických věd podle cílů, kterých naše společnost míní ve svém rozvoji postupně dosahovat. Finančně právní normy, které patří k nástrojům hospodářské politiky, se musí tedy nevyhnutně opírat o politicko-ekonomické teoretické i praktické poznatky, protože hospodářská politika je především souhrnem opatření pro řízení a ovlivňování všestranného společenského rozvoje.

S poznatky ekonomické vědy se tak zachází jako s hotovými produkty; považují se za obecně platné a uznávané. Tím je ovšem formálně negována povinnost uvádět původ převzatých pojmů, ovšem zároveň se vytváří situace, že jejich obsah nemusí být jednotně chápán a vykládán. K tomu je potřebné poznamenat, že tento postup je při praktické normotvorbě většinou nevyhnutný, vzhledem k tomu, že metody řízení se soustavně zdokonalují podle získávaných poznatků a v této souvislosti se mění i náplň jednotlivých pojmů. Zmíněné nebezpečí různorodé aplikace finančně právních norem je do jisté míry paralyzováno institucionálně i tím, že orgány státní moci a správy mají kontrolovat a zabezpečovat jednotné uplatňování a vykonávání zákonodárných aktů.

Kromě pouhého přijímání ekonomických kategorií jako obecně platných jsou praktikovány ještě další formy vzájemného spojení teoretických ekonomických konstrukcí a jejich právní úpravy. Je to hlavně metoda tzv. legálních definic a způsob pomocného vysvětlování právních pojmů přímo v příslušném právním předpise nebo ve vykonávací normě. Naše zákony i ostatní obecně závazné předpisy se ovšem uchylují k metodě legálních definic, tj. k tomu, aby stanovily, jaký obsah mají mít některé obecné pojmy při aplikaci daného právního předpisu spíše výjimečně. Je tomu tak hlavně tehdy, jestliže se určitým způsobem definovaný obsah příslušného pojmu odlišuje od obecně uznávaného obsahu. Jako příklad takové zužující právní definice možno uvést například vymezení pojmu zlata nebo cenných papírů v devizovém zákoně.¹⁶⁾

Určitou modifikací legálního definování pojmů je metoda bližšího určování termínů použitých v právní normě, tj. vymežování právních skutečností, skutkových podstat, prvků právních vztahů apod. Takto legálně vymezené skutečnosti mají použití jen pro daný právní vztah, existují tedy jen jako pojmy právní, na rozdíl od skutečností existujících nezávisle na právním vztahu.

Ve sféře finančního práva toto tvrzení platí například pro nástroje, kterými si stát zabezpečuje prostředky na úhradu celospolečenských potřeb, jako jsou daně, odvody, poplatky, pro určení jednotlivých institutů, jako např. měny, platidel apod., a dále pro celou řadu jiných ekonomických skutečností, které existují většinou výlučně jen v právní sféře.

Nejčastějším způsobem pro transformaci ekonomických pojmů do sféry finančního práva je jejich vysvětlování a bližší vymežování v prováděcích předpisech k zákoným normám.

Tradičně normy finančního práva sloužily především k realizaci fiskálních a politických úkolů. Na jedné straně šlo totiž o to, aby státu, který nebyl bezprostředním účastníkem výrobního procesu, byly zabezpečeny hmotné prostředky nutné pro plnění úloh státu. Na druhé straně v souvislosti s rozvojem parlamentarismu šlo o to, aby parlamentu bylo zabezpečeno rozhodování a kontrola v oblasti finanční činnosti státu,

¹⁶⁾ Z poměrně nedávné historie možno uvést příklad, když použití legální definice nemělo učebnicovou formulaci („jeví XY je ...“), ale formu funkčního rámce vztahů. Stalo se tak v ústavném zákoně č. 125/1970 Sb., který v druhé hlavě uváděl pojem „finance“ jako soubor zákonodárných a správních agend patřících do společné působnosti federálních a republikových orgánů. Pojem „finanční oblast“ (čl. 11 a 12) znamenal příjmovou a výdajovou část státního rozpočtu a zákonodárnou příslušnost v oboru odvodů, daní a poplatků, jejich správy a kontroly.

BAKEŠ M.: *Teorie finančního práva*. Univerzita Karlova Praha, 1979, s. 47.

jakož i ochrana práv občanů ve vztahu k fisku. Tento fiskálně politický charakter norem finančního práva odůvodňoval jeho zařazení do veřejného práva. Finanční právo bylo silně spjato s právem státním a správním.

V současných tržně orientovaných státech došlo hlavně v posledních 30 letech v tomto směru ke změně. Politické funkce finančního systému zanikají a dosavadní fiskální funkce se stává jednou z mnoha ekonomických funkcí, které má současný hospodářský systém realizovat jako základní nástroj regulace hospodářských procesů. V důsledku toho normy finančního práva v současných státech jsou stále častěji formulovány z hlediska ekonomických principů, kterým má sloužit rozpočet, daně a veřejné výdaje.

Ekonomizace finančního práva se ještě silněji projevila v bývalých socialistických státech, a to za prvé v souvislosti s rozšířením jeho dosahu nad tradiční rámec státního rozpočtu a za druhé vzhledem k rozvoji hospodářského plánování. Fiskální úkoly finančního systému musely v socialistickém zřízení ustoupit do pozadí následkem toho, že stát se včlenil do výrobních procesů. Následkem zestátnění základních výrobních prostředků odpadla objektivní nutnost, aby stát sahal na příjmy a majetek za účelem zabezpečení materiální základny státu. Socialistický finanční systém se stal nástrojem redistribuce národního důchodu a ekonomické principy finanční činnosti státu se staly základem finančního práva.

Na ještě silnější spojitost finančního práva s ekonomickými principy mělo vliv rozšíření jeho dosahu. Politické a fiskální principy měly v oblasti úpravy finanční činnosti socialistických podniků, bank a jiných finančních institucí značně menší význam, bez určení ekonomických principů těchto norem by ovšem jejich analýza často ztratila smysl (jako by např. bylo možné hodnotit právní normy upravující zásady kontroly mzdového fondu bez souvislosti s ekonomickými principy, které odůvodňují tuto kontrolu).

Normy finančního práva se tedy za socialismu vytvářely pod silným vlivem ekonomických principů. V souvislosti s rozvojem hospodářského plánování a právní úpravy hospodářské činnosti docházelo k omezování živelnosti hospodářských jevů. Někdy se zdálo, že plánování a regulace likvidují působení ekonomických zákonů. Jde ovšem především o to, zda vhodnou právní regulací bylo působení ekonomických sil využité způsobem přinášejícím největší společenský užitek. Jedním ze způsobů uvedené regulace bylo regulování finanční činnosti státu a někdy i finanční činnosti nestátních jednotek pomocí právních norem. Základy takových právních norem mají v těchto případech ekonomický charakter. Tyto normy přinášejí společenský užitek jen tehdy, jestli se jimi regulovaná finanční činnost bude opírat o působení ekonomických zákonů. Jestli ovšem tato činnost bude zaměřena opačným směrem, živelné působení ekonomických sil protrhne hráze právních příkazů a zákazů a způsobí společenské škody. Jestli se teď např. diskutuje o účelnosti zdanění některých prostředků podniku, pak jak právníci, jejichž úkolem je formulovat příslušné právní předpisy, tak i ti, kteří tyto předpisy realizují, jakož i ti, kteří tyto předpisy analyzují z hlediska jejich prospěšnosti, se nemohou omezit na zkoumání daně jako zdroje rozpočtových příjmů a opomenout ekonomické principy, které tvoří základ zavedení takové daně, jestliže jejich práce má být společensky užitečná.

Zásadní změny charakteru norem finančního práva a finančně právních institutů způsobily osvobození finančního práva od ochranných křídel státního a správního práva. Nemožno ovšem nevidět úzkou spojitost finančního práva se státním a správním právem, avšak jistá spojitost existuje i s občanským právem, s obchodním právem, pracovním právem a jinými odvětvími práva. Na základě nepochopení mnoha charakteristických specifik bylo finanční právo přiřazováno do státního práva nebo do správního práva, jako jejich relativně autonomní součást. Taková nedorozumění vyplývala z nepostřehnutí zásadních změn, ke kterým došlo v této oblasti práva a to už i za socialismu.

Finanční právo se stalo odvětvím práva lišícím se od jiných odvětví na základě kritérií týkajících se předmětu. V důsledku rozvoje nových ekonomických základů finanční právo vyžaduje tak od legislativy, jako i od praxe používající toto právo, ale i od vědy finančního práva znalosti nejen různých společenských a politických, ale také ekonomických předpokladů a účinků tohoto práva. Instituty finančního práva jsou zpravidla současně ekonomickými kategoriemi a finančně právní vztahy jsou současně ekonomickými vztahy. Vedle původních (originálních) finančně právních institutů, jakými jsou např. měna, rozpočet, daň a podobně, operuje finanční právo i s instituty převzatými (sekundárními). Jde např. o pojištění, úvěr a mnohé další.

Finanční systém tvoří složitý mechanismus, kterého správné působení závisí na správném působení každého jeho prvku. Chybné působení jednoho prvku vyvolává odezvu v působení jiných prvků. Právník musí poznat celý mechanismus, poznat vzájemné souvislosti a závislosti mezi různými finančně právními instituty.

VĚDA FINANČNÍHO PRÁVA

Finanční právo není jen samostatným odvětvím našeho právního řádu, ale i pedagogickou a vědeckou disciplinou. Je předmětem zkoumání vědy o finančním právu. Její vznik souvisí se vznikem a rozvojem peněžního hospodářství státu, s obdobím, ve kterém se toto hospodářství rozvinulo do té míry, že nabylo charakter zvláštní činnosti státu. Zatím co finančně-ekonomická věda zkoumá finanční činnost z celkových národohospodářských hledisek, věda o finančním právu se zabývá především různými aspekty právní regulace této činnosti.

Souhrn znalostí o působení právních norem na společenský vývoj představuje právní vědu. Právní věda zkoumá působení každé právní normy, její praktickou aplikaci a sleduje, zda byl vydáním příslušné právní normy dosažen účinek zamýšleného. Zkoumá tedy nejen souhrn právních norem jako celek, ale také její jednotlivé části. Právní věda zkoumá právní skutečnosti, popisuje je, rozebírá, třídí a vyvozuje obecné závěry.

Věda o finančním právu se zabývá studiem právních norem upravujících finanční vztahy. Vědu o finančním právu lze charakterizovat jako souhrn obecných poznatků o působení finančně právních norem v praxi.¹⁷⁾

¹⁷⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 2. vydání. C. H. Beck, Praha 1999, s. 12.

Předmět vědy o finančním právu lze odvodit od samotného předmětu finančního práva. Věda o finančním právu je podmíněna existencí finančního práva, protože zkoumá ty právní normy, které upravují finanční vztahy, tedy normy finančně právní.

Hlavním úkolem vědy o finančním právu je

1. sledovat, hodnotit a zevšeobecňovat výsledky působení jednotlivých finančně právních norem v praxi, a to hlavně z hlediska, zda byl příslušnou normou dosažen předpokládaný účinek a do jaké míry,
2. zkoumat, do jaké míry odpovídá existující systém finančně právních norem současným potřebám ekonomické základny a vůbec celkovým zásadám finanční politiky státu,
3. sledovat formy a metody právní regulace finanční činnosti v ostatních státech a využívat je při teoretickém rozpracování jednotlivých otázek našeho finančního práva.

Věda o finančním právu ovšem není jedinou vědní disciplinou, která se zabývá zkoumáním finanční činnosti a financemi vůbec. Velmi blízká vědě o finančním právu je finanční věda.¹⁸⁾

I když jsou si tyto dvě vědní discipliny velice blízké, není možné je z přísně logického a terminologického hlediska ztotožňovat. Zatím co věda o finančním právu je vědou právní, finanční věda je vědou ekonomickou. Ekonomika při zkoumání financí a finanční činnosti zajímá hlavně její obsah, tedy ekonomická stránka, zatím co právníka spíše její forma, tedy právní stránka. Z tohoto faktu ovšem nevyplývá, že by právník při zkoumání formy, tedy právních hledisek, měl zapomínat na stránku ekonomickou a naopak. Při dnešním rozvoji vědy je dokonce nutná úzká spjatost obou disciplin. Věda o finančním právu musí vždy vycházet z ekonomické základny, z finanční vědy. Naopak, finanční věda by měla zkoumat také některé aspekty organizačně-právní, ve kterých se obsahová stránka financí realizuje.

Dnešní názory víceméně vycházejí z uvedené teze a chápou finanční vědu komplexně, tedy jako ucelený systém poznatků o financích a finanční činnosti státu. Toto pojetí finanční vědy akcentuje úzké spojení obsahu a formy, tedy ekonomie a práva při řešení finanční problematiky státu.

Věda finančního práva musí těžit nejen z výsledků finanční vědy, ale také z výsledků jiných vědních oborů, hlavně ekonomie, obecné teorie práva, sociologie apod. Tato skutečnost vyplývá z nutnosti zkoumání norem finančního práva, z aspektů společensko-ekonomických podmínek, ze kterých tyto normy vycházejí a ve světle jejich společenských, politických a ekonomických základů a účinků.

Věda finančního práva ovšem musí být v úzké spojitosti i s jinými disciplinami, jako např. s vědou státního práva, správní vědou apod. Je tomu tak především proto, že analýza mnoha norem finančního práva není myslitelná bez využití výsledků jiných právních věd. Totéž je možno říci také o vědě mezinárodního práva, pokud jde například o normy mezinárodního finančního práva atd.

¹⁸⁾ Blíže viz ENGLIŠ K.: *Finanční věda*. Nakl. Fr. Borový, Praha 1929, s. 397 a násl. Z novější literatury např. NĚMEČEK E.: *Úvod do studia finanční vědy a českého finančního práva* I. Všehrad, Praha 1994.

Současný vývoj finančního práva staví před vědu finančního práva zvláštní úkoly. Tato věda musí především usilovat o popis a systemizaci zkoumaných finančně právních institutů a pak o jejich analýzu. Tato analýza se však nemůže omezit výlučně na formální dogmatické zkoumání norem finančního práva. Vědu finančního práva by to úplně izolovalo od praxe, od života. Normativní materiál nutno konfrontovat se společenskou realitou. Je potřebná analýza finančně právních institutů z hlediska nových společensko-hospodářských podmínek a nových základů finančního práva, ve světle příčinných souvislostí a zákonitostí vyskytujících se ve finanční činnosti.¹⁹⁾

Při zkoumání finančně právních otázek věda finančního práva musí využívat výsledky finanční vědy. Jestli např. finanční věda při zkoumání ekonomiky finančních jevů – nezávisle na té či oné jejich úpravě v různých státech či obdobích – zjistí, že lokace rozpočtových přebytků v bankách napomáhá stabilitě úvěrového systému a zmenšuje riziko otřesení tržní rovnováhy, která vždy spočívá potencionálně v úvěrových metodách redistribuce, pak věda finančního práva při zkoumání norem finančního práva se nemůže spokojit jen se zjištěním daného stavu. Věda finančního práva musí zaujmout stanovisko ke všem těmto zjištěním z hlediska výsledků finanční vědy, které se týkají významu rozpočtových přebytků jako nástroje zabezpečování tržní rovnováhy.

Věda finančního práva ovšem musí těžit nejen z výsledků finanční vědy, ale i z výsledků jiných vědních oborů, hlavně politické ekonomie, sociologie, psychologie, politických věd. Vyplývá to z nutnosti zkoumání norem finančního práva z hlediska společensko-hospodářských podmínek, ze kterých tyto normy vyrůstají, a ve světle jejich společenských, politických a ekonomických základů a účinků. Odtržení norem finančního práva od jeho společensko-hospodářského základu může vyvolat nepředvídané účinky.

Nutná je také těsná spojitost vědy finančního práva s jinými právními disciplinami, a to z mnoha důvodů. Především proto, že analýza norem finančního práva není myslitelná bez využití výsledků jiných právních věd. Například hodnocení norem rozpočtového práva z hlediska realizace politických funkcí rozpočtu není možné bez využití zjištění, ke kterým dospěla věda státního práva. Finančně právní analýza může zase obohatit výsledky vědy státního práva tím, že objasní obsah a rozsah oprávnění a povinností orgánů státní moci a správy v oblasti finančního hospodaření. Za druhé je nutné připomenout, že existuje řada právních norem, které by bylo těžké bezesbytku zařadit do jednoho odvětví práva. Například finanční trestní právo je příkladem souboru právních norem na pomezí práva finančního a práva trestního. Je nemožné vykonat jejich všestrannou analýzu bez znalosti jak práva finančního, tak i práva trestního. Za třetí, zákonodárce při vydávání různých právních aktů se vždy neřídí dělbou práva na různá odvětví, ale – jestliže je to účelné – upravuje příslušné instituty komplexně. V tomto případě by měla věda finančního práva vystupovat aktivněji už v prvních stádiích legislativního procesu.

¹⁹⁾ Nadčasovost tohoto konstatování zdůraznil už M. WERALSKI. Viz jeho příspěvek „Rozvoj finančního práva v socialistických státech“ (Právník, č. 7/1976, s. 644 a násl.).

Radikální charakter změny základů norem finančního práva v posledním desetiletí způsobil, že tyto normy jsou ještě zasaženy mnoha přežitky starého zřízení. Staré finanční instituty vždy neodpovídají principům nového zřízení. Právníci spjatí s legislativními pracemi a používající v praxi předpisy finančního práva, ale i takoví, kteří tyto předpisy analyzují a hodnotí jejich účinnost v praxi, si vždy plně neuvědomují obrovský převrat, ke kterému došlo, pokud jde o základy finančního práva. Někdy vycházejí z předpokladů, které neodpovídají novým společensko-hospodářským podmínkám.

Lze proto konstatovat, že i přes stále hlubší specializaci řady vědních disciplin, není možné dnes seriózní vědecký výzkum vykonávat bez jeho integrace, tedy bez vzájemného využívání poznatků dalších všeobecných i specializovaných právních a ekonomických oborů. Jen multidisciplinární přístup může v tomto směru přinést žádoucí výsledky.

NĚKTERÉ VÝVOJOVÉ TENDENCE FINANČNÍHO PRÁVA

Právní řád každé společnosti je odrazem změn, které v ní probíhají. Společnost na evoluční cestě vývoje produkuje právní normy v umírněném rozsahu, které navíc i svým obsahem představují převážně konzervaci dosaženého a event. precizaci některých institutů, procesních ustanovení apod. Společnost v revolučním stadiu vývoje se zase vyznačuje určitým hekticismem i pokud jde o tvorbu práva; cesta skoků plodí častější omyly a jejich uvědomění si zase přináší reakci v podobě desítek novelizací, jedna instituce nahrazuje druhou, časté jsou přesuny kompetencí, přičemž nezřídka dochází ke zdánlivě paradoxní situaci – totiž, že po několika letech se zjistí, že v mnoha směrech došlo vlastně k návratu do původního stavu nebo ještě více dozadu.

To platí v plném rozsahu i pro finanční právo. Ba dokonce více než v plném rozsahu, protože závažnější společenské změny postihují v první řadě ty části právního řádu, které vyjadřují dosavadní názor vedoucích sil společnosti na systém finančního zabezpečení potřeb státu a jeho vrcholných institucí. Výraznější společenské přeměny se na úseku finančního práva projevují revolučněji než jinde, protože se tak děje dvoufázově:

- za prvé, po změnách ve vedení státu, v systému jeho zabezpečovací a výkonné moci zákonitě dochází i k přizpůsobení finančního systému této situaci, což má, samozřejmě, dopad nejen na nové adresáty, ale – vzhledem k úloze peněz – prakticky ve vztahu ke všem složkám a vrstvám společnosti,
- za druhé, samotné tyto vyvolané změny ve finančním systému a následně i v celém finančním hospodářství z hlediska makro- i mikroekonomického dostávají závaznou podobu jejich promítnutím do finančně právních norem, což samo o sobě je vždy a všude vlastní, menší anebo větší, revolucí.

Rok 1989 znamenal i změnu společensko-ekonomické orientace státu, začaly se postupně v jednotlivých finančně právních úpravách promítat mnohé momenty, ze kterých značnou část je možno z hlediska následujících měsíců a let označit jako přetrvávající trendy.

Především, a to na prvním místě, došlo k zrovnoprávnění všech forem vlastnictví. Tento faktor se stal trvale přítomný ve všech dalších právních úpravách.

Spolu s oslabením anebo přímo popřením některých tradičně socialistických finančně právních institutů a kategorií došlo k rehabilitaci těch institutů a kategorií, které měly místo v našem právním řádu do začátku 50. let a které po určité inovaci byly uznané jako způsobilé zaujmout opět místo v našem finančním systému v obnovené právní podobě.

Příklon k hodnotám vlastním ve vyspělých, hlavně západoevropských demokraciích, přinesl i potřebu sladění či harmonizace našeho práva s právním řádem zemí Evropského společenství. To platilo a platí, samozřejmě, i o finančním právu.

Spolu s tím souvisí i potřeba reagovat na institucionální změny v oblasti mezinárodní dělby práce a v mezinárodním společenství vůbec. Ukázalo se jako nutné budovat faktické i právní podmínky zapojení do nových organizačních struktur. Právní vyjádření dostalo i obnovení některých mezinárodně finančních vazeb, především pokud jde o členství v Mezinárodním měnovém fondu.

Když zaměříme pozornost na sledování některých zásadních, určujících trendů ve finančním právu a přihlédneme přitom na dosud převládající a užívaný systém finančního práva, můžeme konstatovat mnohé trvalé pohyby a směřování v jednotlivých pododvětvích finančního práva reprezentovaných svými hlavními finančně právními instituty.²⁰⁾

K nejvýznamnějším změnám došlo na úseku daňového práva, přičemž je reálný předpoklad, že legislativní zásahy do daňové soustavy budou pokračovat i nadále. Daňová soustava, která nabyla účinnost 1. lednem 1993, byla výsledkem daňové reformy, za posledních 80 let už v pořadí třetí. Došlo k zvýraznění podílu nepřímých daní, do zdaňování příjmů se promítla zásada univerzálnosti a okruh jednotlivých daní byl rozšířen o ty daně, které byly předtím, v mírně pozměněné podobě, jen poplatky. Od roku 1993 ovšem reformní práce pokračují i nadále, hlavně jestli máme na mysli počet novelizací jednotlivých daňových zákonů. Lze očekávat, že tomu tak bude i v následujících letech, protože každodenní praxe verifikuje jednotlivá ustanovení daňových zákonů a nastoluje nové a nové problémy. Ústředním a koncepčním úkolem daňové legislativy v nejbližším období bude zřejmě hledání takových forem vyjádření daňové povinnosti, které na jedné straně zajistí dostatečné množství finančních prostředků pro státní rozpočet a na druhé straně bude narážet na co možná nejmenší odpor povinných daňových subjektů.

V souvislosti s očekávaným vstupem do EU se rozmohlo zaklínání se našich politiků a úředníků státních institucí legislativou, kterou jsme už přijali, ještě musíme přijmout a která musí být „určitě“ v souladu s předpisy Evropské unie. Velmi často se však tato čarovná formulace používá jako elegantní výmluva, proč stát musí více zdaňovat. Žádný obor není výjimkou. Tyto tendence ještě zesilují při hledání finančních prostředků ve státním rozpočtu, které by pomohly zmírnit následky nedobrého hospodaření s veřejnými prostředky. Realitou se tak stal návrh vlády na sblížení sazeb daně z přidané hodnoty. Ke slovu má přijít i myšlenka redukovat seznam položek podléhajících snížené sazbě.

²⁰⁾ Z této koncepce, která neuvažuje s autonomním postavením např. daňového práva, vychází např. i poslední učebnice finančního práva vydaná v České republice.

Viz BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. C. H. Beck, Praha 2003, s. 13 a násl.

Ale i GRUŇ L. – PAULÍČKOVÁ A.: *Finančněprávní instituty*. Eurounion s. r. o., Bratislava 2003.

Na úseku poplatkového práva lze očekávat postupné zvyšování počtu poplatníků zasažených poplatkovou povinností při státních poplatcích, při současném rozšiřování okruhu zpoplatňovaných úkonů hlavně u správních poplatků, se zvláštním akcentem na některé úkony uskutečňované orgány státní správy na žádost podnikatelských subjektů nebo v jejich zájmu. Vzhledem k absenci daní na ochranu životního prostředí (tzv. ekologických daní) je také možno očekávat podporu rozšíření stávajících forem zpoplatnění některých ekologicky nevhodných aktivit.

Je těžké na tomto místě mluvit o trendu na úseku celního práva. V návaznosti na příslušná ustanovení Asociační dohody týkající se celní problematiky bude trend event. dalších právních úprav na tomto úseku sledovat i závazky České republiky, hlavně pokud jde o celkové snižování celních sazeb.

Určujícím trendem měnového práva je pro nejbližší období jeho kompletizace. Je ovšem možné, že v souvislosti s pokračujícím procesem integrace do evropských hospodářských a politických struktur a přípravou na začlenění do měnové unie je perspektiva zavedení společné evropské měny už natolik blízká, že příprava měnového zákona by se jevila už jako zbytečná.

Devizové právo stojí na rozcestí dvou cest, z nichž jedna vede k potvrzení devizového práva jako pododvětví finančního práva a druhá směřuje k jeho začlenění do širace pojímaného bankovního práva. Dále devizové právo stojí před kvalitativní změnou zakotvení vyšší formy nebo stupně směnitelnosti tuzemské měny, což musí být promítnuto právě a především v devizovém zákoně. Příprava nového devizového zákona je tedy očekávanou realitou; vstup do Evropské měnové unie lze očekávat nejdříve za šest let.

Problematika dalšího vývoje na úseku právní úpravy komerčního pojišťovnictví je v mnohém blízká tomu, jako vidíme situaci v bankovním právu. Vývoj směřuje podle všeho k větší rozmanitosti forem podnikání v pojišťovnictví, k posílení výkonu státního dozoru nad pojišťovnictvím a zřejmě i k dalším úpravám týkajícím se finančního hospodaření pojišťovacích subjektů.

Zdá se, že definitivně skončila více než třicetiletá polemika o profilaci bankovního práva jako samostatného právního odvětví. Vývoj spěje k jeho konstituování jako jednoho z pododvětví finančního práva nebo obchodního práva. Vývoj dal zřejmě za pravdu názorům, podle kterých bankovní právo je účelové seskupení právních norem z více odvětví.²¹⁾ Potvrzuje to praxe většiny vyspělých západoevropských států, ale hlavně skutečnost, že už teď pod pojem bankovního práva lze subsumovat množství právních předpisů z oblasti obchodního práva, ale i občanského a finančního práva. Zdá se ovšem, že novějším trendem je kreování koncernového práva finančních institucí, kterými jsou hlavně banky, pojišťovny, stavební spořitelny, penzijní fondy a také investiční společnosti a fondy. Problematika faktického a smluvního koncernu v bankovním a pojišťovnictví stále víc rezonuje hlavně v koncernovém právu v České republice, kde vidíme jistý kvalitativní posun při porovnání se situací ve Slovenské republice.²²⁾

²¹⁾ BAKEŠ M.: *Teorie finančního práva*. PF UK Praha 1979, s. 26.

²²⁾ Hlavně novela Obchodního zákoníku č. 370/2000 Sb., která nabyla účinnosti 1. ledna 2001, znamenala významný posun v českém koncernovém právu. Předlohou bylo už tradičně německé koncernové právo. Blíže TOMAŠTIK P.: *Koncernové právo finančních institucí*. Obchodní právo, č. 2/2003, s. 10 a násl.

Zdá se, že v poslední době ustoupily do pozadí několik let pertraktované úvahy o existenci, obsahu a zařazení mezinárodního finančního práva. V podmínkách sjednocující se Evropy převládá proces evropeizace práva; objevují se úvahy o souvislosti omezené legislativní suverenity členských zemí Evropské unie s korespondujícím snižováním významu mezinárodního práva, jmenovitě jeho bilaterálních dokumentů. Otázka mezinárodního finančního práva tak, jako jsme ho už v krátkosti přiblížili, zůstává tak stále otevřená.²³⁾

Společným rysem všech pododvětví finančního práva, který zřetelně vystupuje do popředí již několik let, jsou neustále nové vstupy do platné právní úpravy. Mám na mysli desítky často mikroskopických novelizací, které už ve svém celkovém rozsahu dávno překročily hranici, za kterou nastupuje jejich další působení jako faktoru nestability a nepřehlednosti právního řádu. Je to problém dlouholetý, často skloňovaný (ujalo se žurnalistické označení „salámová metoda“), ale v každém případě dosud neřešený – přinejmeně v rovině rezorty (předkladatelé) – poslanci obou komor parlamentu, jestliže, pravda, předkladateli nejsou samotní poslanci.²⁴⁾

Je nutno ovšem spravedlivě konstatovat, že nejde o specifikum posledního desetiletí. Už dávněji se ozývaly hlasy, které upozorňovaly na tento jev, i když neměl zdaleka ty rozměry jako v současnosti.²⁵⁾ Snad jednou z příčin je – vedle nedostatku koordinace, resortizmu a politikaření vůbec – samotná podstata, charakter finančních vztahů.

Stabilitě finančního práva by jistě prospělo, kdyby vždy pro určitou finanční činnost homogenního charakteru byla vydaná norma komplexní povahy. Mohlo by jít tak o pět – šest dílčích kodifikací vybraných pododvětví finančního práva. Přes svůj rozsah ovšem např. ani Celní zákon tato kritéria ještě nesplňuje.²⁶⁾

Na závěr se ještě chci zmínit o současném a hlavně předpokládaném vývoji finančního práva jako **vědecké a pedagogické disciplíny**. Významné postavení finančního práva jako samostatného odvětví našeho právního řádu dnes nezpochybňuje nikdo; tlak každodenní praxe je evidentní. Potřeby na jedné straně a možnosti na druhé straně jsou ovšem už teď v diametrálním rozporu. Není naším úkolem ani posláním tohoto příspěvku se jimi zabývat. Perspektiva finančního práva je v jeho kvalitativním a kvantitativním přebudování. Zde se setkávají dvě cesty a koncepce:

- první, která vede k vytvoření samostatného finančního práva hmotného a samostatného finančního práva procesního,

²³⁾ Souvisí to i se změnami a profilací celé řady právních odvětví hlavně z pohledu jejich pedagogické prezentace. Finanční právo, resp. jeho části přebírají nejen některá tradiční odvětví (např. správní právo), ale i nově vznikající předměty, kde ovšem nemožno mluvit o natolik homogenním okruhu vztahů, aby šlo o odvětví nebo pododvětví práva.

Viz např. BALAŠ V. – ŠTURMA P.: *Kurs mezinárodního ekonomického práva*. C. H. Beck, Praha 1997, s. 12.

²⁴⁾ Druhá varianta procesu normotvorby se nejednou bohužel negativně podepsala na kvalitě finálních legislativních finančně právních výstupů. Toto ovšem není specifický problém vlastní jen České republice.

²⁵⁾ Už B. SPÁČIL konstatoval, že „je určitým nedostatkem ... finančního práva, že se norma novelizuje za krátkou dobu po jejím vydání a že poměrně často se v rozpočtovém zákonu vyskytují opatření, která se týkají jiné než rozpočtové činnosti, nebo se právní předpis novelizuje tak, že různorodá finanční činnost se upravuje v jedné normě.“

SPÁČIL B.: *Teorie finančního práva ČSSR*. Orbis, Praha 1970, s. 40.

²⁶⁾ Mnohá jeho ustanovení připomínají spíše vyhlášku než normu kodexového typu.

- druhá, která směřuje k vytvoření finančního práva jako souboru právních předpisů upravujících finanční hospodaření státu a jiných veřejně právních subjektů, dále daňového práva, v rámci kterého by byla zahrnuta i problematika poplatkového a celního práva, a nakonec i práva bankovníctví a peněžnictví, kde by bylo možno uvažovat i o zahrnutí pojišťovacích subjektů.

Nelze ovšem vyloučit ani třetí či čtvrtou cestu. Bouřlivá současnost nic nepotvrzuje ani nic nevylučuje. Snad i v tom je její šarm a snad i něco jako příslib pro další rozvoj a zkvalitnění finančního práva.

RESUMÉ

Finanční vztahy a jejich právní regulace jsou oprávněně zvlášť sledovanou materií. Bylo tomu tak v nedávné i dřívější minulosti a není pochyb, že křivka zájmu o tuto problematiku nebude mít sestupnou tendenci ani v nejbližších letech. Finanční aspekty každodenního života jsou až příliš spojeny s existenčními zájmy občanů, podnikatelských subjektů a konečniců i státu, resp. jeho jednotlivých složek.

Jde však o natolik široký okruh společenských vztahů, že lze jen těžko najít seriózního zájemce o skutečně všechna zákoutí jednotlivých forem nakládání s penězi v jejich hotovostní i dematerializované podobě. Jednou z cest, jak vyjít vstříc diferencovanému zájmu široké i (ovšem užší) odborné veřejnosti je atomizace právní úpravy finančních vztahů obsažené v odvětví finančního práva na jeho jednotlivé instituty, které jsou předmětem jeho úpravy. Tím je naznačena obsahová struktura této statě.

Dlužno říci, že nejde o zcela originální koncepci; k té se již před časem dopracovalo několik autorů. Bez zbytečné skromnosti však dodávám, že skutečně jen několik. Finanční právo se doposud prezentovalo spíše v učebnicové podobě.

Předkládáme nejprve stručný nástin finančního práva jako takového, včetně několika údajů o jeho vývoji coby vědecké a pedagogické disciplíny a systému vnitřního uspořádání. Jde ovšem o nasměrování k tomu hlavnímu – k jednotlivým finančněprávním institutům. Stať si nečiní nárok být vyčerpávající a ani tomu tak nemůže být. Rozpočet, daň, poplatek, clo, měna a některé další finančněprávní instituty jsou páteří finančního práva a tedy nebylo možno je opomenout. Každý z nich má svou historii a současnost a v této podobě se také představuje. Závěr je záměrně pojat jako výklad do budoucnosti.

Najde-li čtenář v článku na několika místech určité beletristické prvky, ať ví, že i to bylo záměrem v zájmu dosažení určitého stupně odbornosti i čtivosti současně. Tento článek má ambice spojit obojí.

SUMMARY

The financial relations and their legal regulations are rightly within the scope of a keen interest. It was so in the past also, and there is no doubt that even more attention will be shown in the coming years. The financial issues are very closely connected with practical life of the general public, entrepreneurs, and with the state or its individual bodies alike.

The scope of these social relations is rather broad; therefore, it is difficult to find the common platform for all the cases where money is involved, either in cash or in its dematerialised

form. In order to satisfy the particular interests of both the general and the highly specialised public in this work, the regulation of the financial relations covered by the financial law is itemized.

This work begins with a brief outline of the financial law itself (including some data on its developments both as the scientific and pedagogical disciplines, and on its systemic structure); the concepts of the individual parts of the financial law, however, remain the main subject of this work. With their position in the past and at present, such terms as budget, tax, fee, customs fee, currency and the like, are a backbone of the financial law. Their regulation is closely connected with the internal structure of the financial law as a system.

This work was intended for both the experts and the general public. To this end, some stylistic features of belles-letters are deliberately used.

MOŽNÉ DEFINICE POJMŮ DAŇ, POPLATEK A CLO Z HLEDISKA VÝUKY PŘEDMĚTU FINANČNÍ PRÁVO

ZDENKA HUDCOVÁ

Daně, poplatky a cla patří k základním příjmům především státního rozpočtu a společným rysem pro ně je, že jsou povinnými peněžními plněními. Systém právních norem upravujících daně oblasti se potom nazývá daňové, poplatkové a celní právo. Jsou to subsystemy práva finančního, které je součástí práva veřejného.

Vzhledem k tomuto faktu jsou uvedené subsystemy obecně považovány za jednu ze základních oblastí výuky předmětu finanční právo. Proto je kladem důraz na podrobný výklad těchto pojmů.

Faktem je, že legální definice pojmů v našem právním řádu nenalezneme. Je ovšem obecně známé, že se o ně pokoušelo nemálo předních odborníků¹⁾.

Nesporně je, že všechny tyto instituty jsou platbou, resp. peněžním plněním ukládaným zákonem. Tato podmínka vyplývá z Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) – čl. 11 odst. 5, cituji: „Daně a poplatky lze vybírat pouze na základě zákona“. Z toho vyplývá, že upravit daně, poplatky nebo cla nižším právním předpisem je nemožné.

VÝCHOZÍ DEFINICE POJMŮ

Jak jsem výše uvedla, legální definice pojmů daň, poplatek a clo neexistuje, nicméně pro potřeby výuky se obecně vychází z učebnice prof. Bakeše „Finanční právo“, kde je **daň** chápána jako platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní.²⁾

Platby nazývané **poplatky** se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi.

U **cla** je účel platby specifikován ještě úžeji. V tomto případě jde o konstrukci úplaty za služby provozované při vstupu zboží na území příslušného státu nebo při jeho opuštění.

S přihlédnutím ke všem charakteristickým znakům vybraných institutů (viz níže), upozorňuji na složitější definice vycházející zejména z práce prof. Zahálky.

¹⁾ např. DRACHOVSKÝ, FUNK atd.

²⁾ BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. C. H. Beck. 3. aktualizované vydání 2003, Praha, s. 184.

Daň je povinné, zákonem stanovené, nenávratné, neúčelové, zpravidla pravidelně se opakující peněžní plnění fyzických³⁾ a právnických osob⁴⁾ do veřejného rozpočtu na úhradu obecných veřejných potřeb.⁵⁾

Podle mého názoru by bylo vhodné zaměnit pořadí pojmů „povinné“ a „zákonem stanovené“, a to z následujícího důvodu. Jak jsem výše uvedla, daně mohou být ukládány pouze na základě zákona, jak plyne z LZPS. Je tomu tak proto, že zdaněním státní moc intenzivně zasahuje do vlastnické sféry osob. Na základě tohoto principu potom jednotlivé zákony upravují povinnost vybírání daní. Je tedy patrné, že zásada zákonnosti je primární, má přednost před stanovenou povinností. Dovoluji si konstatovat, že by měla být zachována jejich hierarchie.

Takto by byl vyzdvižen základní princip konstrukce daní, tedy zásada zákonnosti, a charakteristické rysy daně by byly postaveny na roveň.

Hovořím-li o dani, předpokládám splnění všech následujících znaků, tedy že *peněžní plnění* je:

1. **povinné.** Jak jsem již zmínila, daňová povinnost je uložena zákonem. Jednotlivé daňové zákony předem přesně vymezují skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost a rozhodují o její výši a lhůtách splatnosti. Ze skutečnosti, že se jedná o platbu, která se vybírá na základě zákona, plyne, že má vynutitelný charakter.
2. **nenávratné.** Zde se vychází ze skutečnosti, že poplatníkovi není poskytována protihodnota za poskytnuté plnění, vyloučím-li silniční daň. Tímto znakem se daň zásadně liší od poplatků (viz níže).
3. **neúčelové.** Obecně si dovoluji tvrdit, že až na výjimku, kterou spatřuji v silniční dani (viz. níže), není daň odváděna účelově. Stručně a laicky řečeno, veškeré platby vybírané podle daňových zákonů se shromáždí v „jednom měšci“, smíchají se a z celkového objemu peněz se jejich odpovídající části použijí na „obecné veřejné potřeby“ (viz níže).

Ze 2. i 3. bodu bych si ovšem dovolila vyčlenit daň silniční⁶⁾. Původní záměr pro její zavedení spočíval v tom, že jejího výnosu bude užíváno na úpravy, opravy apod. komunikací. Zpočátku tomu tak nebylo, nicméně vzhledem k tomu, že byl zřízen Státní fond dopravní infrastruktury⁷⁾ (dále jen „Fond“) bylo, v souvislosti se zákonem o rozpočtovém určení daní⁸⁾, původním myšlenkám učiněno zadost.

Jde o to, že od 1. 1. 2001 celostátní výnos daně silniční, mimo jiné, tvoří daňové příjmy Fondu. Z toho vyvozují účelovost vybírání daně silniční. V souvislosti s tím potom nelze opomenout fakt, že smyslem Fondu je, že používá svých příjmů ve prospěch rozvoje, výstavby, údržby a modernizace silnic a dálnic, železničních dopravních cest a vnitrozemských vodních cest v rozsahu stanoveném zákonem. Na základě

³⁾ Ustanovení § 7 – § 17 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁾ Ustanovení § 18 – § 21 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁾ URBAŠKOVÁ D.: *Daňové právo – obecné otázky*, 1. vydání, UP Olomouc, 1998, s. 9.

⁶⁾ Upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o silniční dani, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁾ Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury.

⁸⁾ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

zmíněného si dovolím konstatovat, že určité protiplnění za poskytnutou platbu lze v institutu silniční daně nalézt.

Ačkoli jsou nenávratnost a neúčelovost charakteristické pro pojem daně, je evidentní, že silniční daň se z nich svou podstatou vymyká. Proto ovšem nechci zpochybňovat fakt, že v případě této platby se jedná o daň.

4. **zpravidla pravidelně se opakující.** Jak z formulace vyplývá, důležité je neopomenout slovo „zpravidla“. Vezmu-li v úvahu členění daní podle jednotlivých aspektů, nemohu pominout hledisko pravidelnosti vybírání daní. Podle něj totiž dělíme daně na a) pravidelně se opakující⁹⁾ a b) jednorázové platby¹⁰⁾. Z tohoto důvodu užívám slovo „zpravidla“, protože ukládání a vybírání daní se ne vždy musí opakovat.

5. **určeno do některého z veřejných rozpočtů.** Nejprve je důležité ujasnit si pojem „veřejné rozpočty“. Pro výklad definice institutu daně je lze chápat pouze ve smyslu vymezení pojmu rozpočtová soustava, jak jej charakterizuje doc. Marková¹¹⁾. Uvádí, že pod pojmem rozpočtová soustava se rozumí státní rozpočet společně s rozpočty krajů, obcí a rozpočty státních fondů s tím, že jde pouze o teoretické vymezení, neboť platný zákon o rozpočtových pravidlech, na rozdíl od předchozího zákona o rozpočtových pravidlech, vymezení rozpočtové soustavy neobsahuje. Zákonem není definován ani pojem veřejný rozpočet. Nicméně používám toto vymezení, a to vzhledem k tomu, že pod pojmem „soukromý“ rozpočet si lze představit rozpočty jiné, především konkrétní rozpočty institucí, organizací apod. Podle mého názoru toto rozlišení vyplývá také alespoň zčásti ze zákona o rozpočtovém určení daní, který operuje s rozpočtem kraje, obce a Fondu. Státní rozpočet do zmíněné skupiny náleží svým nezpochybnitelným veřejným charakterem. K doložení svého tvrzení mohu uvést také ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který zakotvuje povinnost odvodu daní do

- a) státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu,
- b) rozpočtů územních samosprávných celků, nebo
- c) státních fondů nebo Národního fondu.

6. **určeno na úhradu obecných veřejných potřeb.** Obsah tohoto pojmu je stanoven, i když nepřímou, zákony o jednotlivých rozpočtech, když obecně vymezují okruh výdajů. Mezi výdaje státního rozpočtu náleží např. výdaje na činnost organizačních složek státu¹²⁾, výdaje na dávky důchodového pojištění, dávky nemocenského pojištění, dávky státní sociální podpory, dávky sociální péče, ostatní sociální dávky, výdaje na hmotné zabezpečení uchazečů o zaměstnání a na aktivní politiku zaměstnanosti, vklady a příspěvky mezinárodním organizacím, apod. Co se výdajů z rozpočtů krajů a obcí týče, z rozpočtů se hradí zejména výdaje a závazky, které pro ně plynou buď ze zákona nebo z vlastních závazků apod. Jde tedy o to, že daňový

⁹⁾ Daň z příjmů, silniční daň, daň z nemovitostí, DPH, spotřební daň.

¹⁰⁾ Daň dědičná, daň darovací a daň z převodu nemovitostí.

¹¹⁾ MARKOVÁ H.: *Rozpočtové právo*, C. H. Beck 2001, Praha, s. 24.

¹²⁾ Jsou zřizovány na účelem povinnosti zajištění některých činností státem.

výnos nesleduje primárně konkrétní cíle jednotlivých subjektů, i když tomu tak v konečném důsledku vlastně je (mám na mysli konkrétní sociální dávku nebo podporu v nezaměstnanosti apod.).

K výše uvedené analýze definice daně nesmím opomenout doplnit následující. Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), je daň definována takto: „Tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen „daně“)…“. V tomto případě jde o tzv. legislativní zkratku. Účelem tohoto ustanovení není definovat pojem daň a pojmut ho ve všech jeho rysech, nýbrž vymezit institut daně pro účely správce daně, resp. pro účely ZSDP.

Z uvedeného vyplývá, že ztotožnit se s definicí podle ZSDP je pro účely výuky nedostatečné a lze konstatovat, že nevystihuje podstatu pojmu daň.

DEFINICE POJMU „POPLATEK“

Vytvořit jednotnou definici pojmu poplatek je rovněž velmi obtížné, ne-li ještě obtížnější než vytvořit definici pojmu daň. Problém spočívá v tom, že (omezím-li se na základní dělení poplatků) rozeznáváme poplatky soudní, poplatky správní a poplatky místní, které jsou upraveny jednotlivými zákony.

Užívám-li následující definici pojmu, zaslouží si rovněž podrobnější analýzu s ohledem na aplikaci na jednotlivé typy poplatků.

Poplatek je peněžité plnění uložené na základě zákona, které je fyzická nebo právnická osoba povinna zaplatit do veřejného rozpočtu, a to zpravidla na činnost veřejnoprávních institucí vykonanou z jejího podnětu a v jejím zájmu.¹³⁾

O pojem „peněžní plnění“ není sporu. Stejně jako u daní se bude vždy jednat o určitou peněžní hodnotu, nikdy o naturální plnění. Zásadu zákonitosti jsem vysvětlila výše.

Diskutabilním zůstává odvod specifikovaného peněžního plnění do veřejného rozpočtu. Tato varianta přichází v úvahu totiž pouze u místních poplatků¹⁴⁾, jejichž účelem je zajištění určitých příjmů pouze do rozpočtu obce. Jako takové nejsou přímo vybírány v souvislosti s výkonem činnosti veřejnoprávních institucí. Mají také významnou funkci regulační a ochrannou.

Ačkoli jsou tyto poplatky upraveny v zákoně, o jejich zavedení a jejich výši rozhoduje sama obec obecně závaznou vyhláškou, a to na základě zmocnění v zákoně v rámci samostatné působnosti. Místní poplatky nemusí být vybírány ve všech obcích, nicméně tam, kde k jejich zavedení dojde, stávají se stejně závaznými platbami jako jsou daně.

Naopak soudní a správní poplatky jsou ukládány a vybírány na základě zákonů, které je upravují¹⁵⁾, a to přímo soudy nebo konkrétními správními orgány, kde fyzická nebo právnická osoba činí podání.

¹³⁾ URBÁŠKOVÁ D.: *Daňové právo – obecné otázky*, 1. vydání. UP Olomouc, 1998, s. 11.

¹⁴⁾ zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁾ zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

U soudních poplatků jde tedy o to, aby žadatelé přispěli na úhradu nezbytných výdajů soudů. Přitom je ale důležité zachovat tzv. princip dostupnosti, tedy stanovit takovou výši, aby jednotlivé osoby mohly uplatnit svá práva, pokud nejsou ze zákona přímo osvobozeny.

Správní poplatky byly koncipovány tak, aby v případě, že správní orgán vyvíjí svou činnost ve prospěch jednotlivce, na ni nemuseli doplácet všichni občané. Princip dostupnosti zde platí stejně jako u soudních poplatků.

Z uvedeného je patrné, že platby v podobě poplatku se platí účelově, tedy poplatník je seznámen s tím, na co budou „jeho peníze“ použity předem. Zároveň za své plnění očekává určité protiplnění, ať již spočívá v zahájení soudního řízení, vydání např. kolaudačního rozhodnutí nebo v možnosti chovat doma psa. Ne ovšem každý se toho bude kdy domáhat. Je tedy zřejmé, že platba bude prováděna jen v konkrétním případě, tedy jednou, někdy i několikrát za život, nikoli však pravidelně (s určitými výjimkami, např. poplatek ze psa, poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, atd.).

Jak jsem již výše nastínila, právě podle výše uvedeného se daně odlišují od poplatků. Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky, většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod.¹⁶⁾

DEFINICE POJMU „CLO“

Názory na podstatu tohoto institutu se různí. Dříve zaznívaly názory, že clo má charakter poplatku, v novější literatuře bývá clo definováno jako nepřímá daň. Nesporné bude, že se opět jedná o peněžní plnění vybírané na základě zákona. Proto se mi jako vhodná jeví následující definice:

Clo je zvláštní druh povinného, nenávratného a neúčelového peněžního plnění stanoveného právními předpisy, které je vybíráno státními orgány od fyzických a právnických osob ze zboží při jeho přechodu přes státní hranici do veřejného rozpočtu.¹⁷⁾

Jak jsem výše uvedla, obdobně jako daň má clo charakter neúčelové platby vzhledem k tomu, že užití jeho výnosu není vázáno na konkrétní účel a používá se na úhradu obecných veřejných potřeb.

Dle mého názoru lze clo zařadit rovněž mezi nenávratné platby. Zamysleme-li se nad tím, zda stát poskytuje subjektům protiplnění, lze konstatovat, že v tomto případě vystupuje jako suverén. To, co poplatníkům cla poskytuje, je právem upravená možnost přesunout určité zboží z teritoria jednoho suveréna na území jiného. Z uvedeného vyplývá, že stát zde nevystupuje jako subjekt, který hodlá poskytnout službu konkrétní osobě, ale jeho záměrem je zajistit si potřebný příjem do státní pokladny nebo clo používá jako nástroj své zahraniční politiky.

¹⁶⁾ BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. C. H. Beck, 3. aktualizované vydání. Praha 2003, s. 87.

¹⁷⁾ URBAŠKOVÁ D.: *Daňové právo – obecné otázky*. 1. vydání. UP Olomouc 1998, s. 12.

Na výběr této platby se nevztahuje ZSDP, clo je upraveno ve zvláštních právních předpisech, které obsahují i speciální úpravu procesních otázek.

Jak jsem uvedla, clo je příjmem veřejného rozpočtu. V souvislosti s tím pomíne- me výše definovaný pojem veřejný rozpočet, protože tím se v tomto případě rozumí výlučně státní rozpočet. Uvedená platba je spravována státními orgány, kterými jsou celní úřady, celní ředitelství a v nejvyšší instanci Generální ředitelství cel, které je součástí Ministerstva financí ČR.

Zvláštnost specifikované platby spatřuji v tom, že se jedná o peněžní plnění vybí- rané ze zboží při jeho přechodu přes státní hranici. Mám zato, že přesnější by byla formulace celní (místo státní) hranice.

Vzhledem k tomu, že se celní hranice, s výjimkou problematiky svobodných cel- ních území a svobodných přístavů, překrývá se státní hranicí, a pojem státní hranice je všeobecně známý a nepotřebuje tudíž bližšího objasnění jako pojem celní hranice, užívám v definici pojem státní hranice.

V současné době, ačkoli z hlediska směru pohybu zboží rozlišujeme tři typy cel, a to dovozní, průvozní a vývozní, je upraveno pouze clo dovozní (paradoxně historicky nejmladší druh).

SHRUTÍ A NÁVRH MOŽNÝCH DEFINICÍ SPECIFIKOVANÝCH POJMŮ

Výklad dokládá, že základní příjmy státního rozpočtu, resp. platby nazva- né daň, poplatek a clo mají celou řadu společných rysů, nicméně důležitější jsou jejich vzájemné odlišnosti.

Pro všechny platí zásada zákonnosti bez výjimky. Jak z podstaty veřejného práva vyplývá, jedním ze subjektů jednotlivých právních vztahů je stát. To znamená, že plat- by jsou ukládány a vybírány státními orgány. Neexistuje však univerzální soustava takových orgánů, proto se podle druhu plateb liší.

V souvislosti se zmíněným rozbohem problematiky pojmů bych vhodně definiční konstrukce spatřovala v tom, že:

Daň je zákonem stanovené povinné, nenávratné, neúčelové, zpravidla pravidelně se opakující peněžní plnění fyzických a právnických osob do veřejného rozpočtu na úhradu obecných veřejných potřeb.

Poplatek je zákonem stanovené povinné peněžní plnění, které je fyzická nebo právnická osoba povinna zaplatit za činnost veřejnoprávní instituce vykonanou z její- ho podnětu a v jejím zájmu, nebo která plyne ve formě příjmu do veřejného rozpo- čtu.

Clo je zákonem stanovený zvláštní druh nenávratného a neúčelového peněžního plnění, které je vybíráno od fyzických nebo právnických osob v souvislosti s přecho- dem zboží přes státní hranici a plyne do veřejného rozpočtu.

POUŽITÁ LITERATURA

- BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo* – 3. aktualizované vydání. C. H. Beck, Praha 2003.
MARKOVÁ H.: *Rozpočtové právo*. C. H. Beck, Praha 2001.
URBÁŠKOVÁ D.: *Daňové právo – obecné otázky*. 1. vydání. UP Olomouc, 1998.
ZAHÁLKA V.: *Státní příjmy a správa daní*. UP Olomouc, 1992.

RESUMÉ

Příspěvek se po teoretické stránce zabývá základními příjmy zejména státního rozpočtu, které jsou součástí výuky předmětu finančního práva. Autorka předkládá vytvořené definice a pomocí jejich rozboru vysvětluje podstatu zmíněných pojmů. Z textu jsou patrné znaky shodné i ty, kterými se od sebe daň, poplatek a clo odlišují. V závěru příspěvku nabízí autorka definice vlastní, odpovídající provedenému rozboru.

SUMMARY

This contribution abstractedly concerns the basic allowances especially of the state budget, which are the components of the teaching of the subject the financial law. The author presents created definitions and per analysis explains their principle. In the text there are corresponding and differential attributes of tax, fee and custom. At conclusion of the contribution the author offers own definitions, which are corresponding the analysis.

POSTAVENÍ DAŇOVÉHO PRÁVA V SYSTÉMU PRÁVA

MARIE KARFÍKOVÁ

1. ÚVOD

Daňové právo bylo po celou řadu desítek let a i v současné době je řazeno do systému práva finančního. Také nová učebnice Finančního práva¹⁾ zachovává dosavadní pohled na systém finančního práva a považuje daňové právo za součást práva finančního. Podle zmíněné učebnice je, tak jako převážná většina jiných pozitivních právních oborů, i finanční právo členěno na dvě části – na část obecnou a část zvláštní. Zvláštní část finančního práva je velmi obsáhlá a je tvořena desítkami zákonů a stovkami norem nižší právní síly. Zvláštní část tvoří vlastní pozitivní finanční právo. I když v detailech názory na to, co řadit do zvláštní části finančního práva, nejsou zcela jednotné, zvláště pak z hlediska terminologického (např. tzv. právo bankovní či pojišťovací), je zvláštní část možno podle obsahové příbuznosti jednotlivých norem členit na:

- právní úpravu rozpočtů a státních fondů,
- právní úpravu daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek,
- právní úpravu úvěru,
- právní úpravu měny a peněžního oběhu,
- právní úpravu devizového hospodářství,
- právní úpravu finančního trhu.

Nejrozsáhlejší oblastí finančního práva je právní úprava rozpočtu a jeho příjmové stránky, tedy daní, poplatků a cla a dalších povinných dávek. Přestože se obě tato „pododvětví“ týkají totožné části peněžní masy, totožného ústředního fondu, tj. státního rozpočtu, resp. rozpočtů územně samosprávných celků, je na místě je z důvodů vědeckých, tak i pedagogických rozlišovat.²⁾

Takovéto chápání postavení daňového práva odpovídá plně situaci před rokem 1990, kdy nebylo třeba s ohledem na společenské a ekonomické poměry a nepatrný význam daní z hlediska příjmů státního rozpočtu (snad až na daň z obratu) ve prospěch odvodů vést diskuse o samostatném postavení daňového práva v systému práva. Jiná situace je po roce 1990 a zejména po provedené daňové reformě s účinností od 1. ledna 1993, kdy jednak vzrostl význam daní jako příjmů veřejných roz-

¹⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck 2003.

²⁾ Tamtéž, viz str. 13 a násl.

počtů a jednak daně jako takové se staly neodmyslitelnou součástí života všech fyzických a právnických osob, které se tak staly potencionálním nebo skutečným daňovým subjektem.

2. SYSTÉM PRÁVA A PRÁVO DAŇOVÉ

2.1 SYSTÉM PRÁVA

Právní normy, popř. právní předpisy jsou prvky systému práva. V právní literatuře a vůbec v právním jazyce systémem práva se rozumí uspořádání právního řádu.³⁾ Systém práva je výsledkem systematizace spočívající ve zpracování materie právních pramenů právní vědou z určitých aspektů.

Z hlediska vztahů, které jsou předmětem, resp. výsledkem právní regulace, je základní rozdělení na **právo mezinárodní** a **právo národní** (vnitrostátní).

Podle tradičního pojetí mezinárodní právo upravuje pouze vztahy mezi státy, kdežto národní (vnitrostátní) právo vztahy mezi subjekty v mezích jurisdikce určitého státu. Z mezinárodního práva tedy vyplývají práva a povinnosti jen státům v jejich vzájemných vztazích. Je věcí příslušného státu zvážit, jestli je k plnění mezinárodněprávních závazků zapotřebí těch či oněch opatření uvnitř státu; tato opatření, stejně jako jejich forma, podléhají režimu národního práva. K tomu, aby normy mezinárodního práva zavazovaly ve vnitrostátních vztazích, je zapotřebí jejich transformace prostřednictvím některého z pramenů práva. Dokud nedojde k transformaci, je nutno se řídit normami vnitrostátního práva, i kdyby odporovaly normám mezinárodního práva.

Otázka souladu mezinárodního a národního práva vyvstává, jestliže se mezinárodněprávní normy dotýkají nejen práv či povinností a zájmů států v jejich vzájemných vztazích, ale i fyzických či právnických osob. Lze vyvozovat vzájemnou povinnost států, plynoucí z mezinárodněprávní úpravy, zajišťovat tento soulad uvnitř státu; v případě rozporů tedy změnami ve vnitrostátním právu.

Z toho vyplývá pojetí nadřazenosti mezinárodního práva, ve smyslu vyšší právní síly jeho pramenů, nad právem národním. Tato koncepce je opodstatněná, jen pokud se týká tvorby práva. Zajišťování souladu národního práva s právem mezinárodním a aplikace mezinárodněprávních norem ve vnitrostátních vztazích závisí na ustanoveních národního práva.

Specifický význam mají mezinárodní smlouvy, jimiž se státy zavazují, že ve věcech vymezených smlouvou se budou řídit rozhodnutím orgánu zřízeného mezinárodní smlouvou. Vnitrostátní vztahy jsou pak ovlivňovány zvláště smlouvami, jimiž jsou státy zavázány respektovat práva fyzických nebo právnických osob, formulována ve smlouvě.

Největší dosah v tomto směru má evropská Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod ve vztahu k členským státům Rady Evropy, které jsou smluvními stranami a uznaly pravomoc Evropské komise pro lidská práva a Evropského soudu

³⁾ KNAPP V.: *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck 1995, str. 67.

pro lidská práva. Tyto státy jsou zavázány řídit se rozhodnutími Soudu o stížnostech na porušení lidských práv a základních svobod státem vůči jednotlivci, nevládní organizaci nebo skupině jednotlivců.

Vznik Evropských společenství a posléze Evropské unie sebou postupně přinesl vytváření specifického práva těchto společenství, kterému členské státy přizpůsobují své právo vnitrostátní. **Evropské právo** je výrazným prostředkem sjednocení práva, resp. některých právních odvětví, v Evropě.

V případě Evropské unie (dále jen „EU“) je mezinárodní smlouvou ustaveno spojení, uvnitř něhož nejde již jen o vztah mezinárodního a národního práva; je vytvořen mechanismus tvorby práva EU, zčásti federativního typu. Ve vymezených věcech podle smlouvy akty orgánů unie, ať normativní (nařízení) nebo soudní, zavazují přímo i příslušné subjekty na území členských států.

Z hlediska vztahů, které jsou předmětem nebo výsledkem právní regulace, je dále (v zemích kontinentálně evropského typu právní kultury) nejvýznamnější členění práva na **veřejné a soukromé**. Veřejné právo vyjadřuje nadřazenost veřejné moci v zákonem vymezených případech vůči ostatním subjektům práva. Právo soukromé odpovídá vztahům rovnosti subjektů (včetně státu).⁴⁾

Někdy se v tomto smyslu mluví o právním dualismu. Historické kořeny má tento dualismus v právu římském, kde se rozlišovalo *ius publicum* a *ius privatum*.

Toto rozlišování má jen velmi omezený praktický význam a vždy bylo a je nejasné. Teorii o kritériu rozlišování práva veřejného a práva soukromého je několik. Nejvýstižnější, i když ani ona není úplně spolehlivá, je teorie rozlišující veřejné a soukromé právo podle toho, že v soukromém mají právní subjekty rovné postavení (platí tu tzv. princip ekvivalence), kdežto v právu veřejném je jeden subjekt práva podřízen druhému, který v právním vztahu vystupuje jako silnější, tj. jako *potentior persona* (platí tu tzv. princip subordinace).

Základem práva veřejného je právo ústavní a dále se k němu zpravidla počítají právo správní, právo finanční, právo sociálního zabezpečení, právo trestní atd., jakož i právo procesní.

Základem práva soukromého je právo občanské a počítají se k němu dále zejména právo obchodní, právo pracovní a právo rodinné.

Existují ovšem i právní odvětví smíšená, jako je např. právo živnostenské aj.⁵⁾

Z hlediska funkcí právních úprav ve vzájemných relacích právních norem rozlišujeme **právo hmotné** a **právo procesní**. Mezi obojím je vztah účelu a prostředku.

Hmotné právo vyjadřuje obecně právní vztahy (subjektivní práva a povinnosti), jejichž individuální utváření v procesu realizace práva mezi právními subjekty je vlastním, meritorním účelem veškeré právní regulace.

Procesní právo formuluje obecně právní vztahy (subjektivní práva a povinnosti), jejichž individuální utváření v praxi mezi právními subjekty je potřebné v případech, kdy k dosahování účelu sledovaného hmotněprávní úpravou je zapotřebí ingerence orgánů veřejné moci. Jsou to tedy právní vztahy potřebné a) pro tvorbu práva (hmot-

⁴⁾ BOGUSZAK J., ČAPEK J., GERLOCH A.: *Teorie práva*. Praha: EUROLEX Bohemia 2001, str. 89 a násled.

⁵⁾ KNAPP V.: *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck 1995, str. 68.

ného i procesního), b) pro aplikaci práva, tj. v případech, kdy pro utváření, zajištění či ochranu hmotněprávních subjektivních práv a povinností je zapotřebí individuálních právních aktů orgánů veřejné moci.

Procesní právo upravuje postupy, jejichž výsledkem je vydání veřejnoprávního aktu (normativního nebo aplikace práva), jakož i organizaci veřejné moci, pravomoc (způsobilost) orgánů k vydávání veřejnoprávních aktů určitého druhu, působnost, resp. příslušnost.

Ve státech kontinentálně evropského typu právní kultury je procesní právo vesměs kodifikováno, pokud jde o občanské řízení soudní (občanský soudní řád) a trestní řízení soudní (trestní řád). V řadě států, včetně České republiky, je kodifikováno též správní řízení (správní řád). Tato kodifikace však trpí (zvláště též v České republice) tím, že některé zákony, obsahující hmotněprávní úpravu, stanoví též zvláštní normy řízení jakožto odchylky od obecného řízení správního, anebo vůbec vylučují použití správního řádu.

V nauce ústavního práva se namnoze nerozlišuje hmotné a procesní právo. Hmotněprávní povahu mají převážně ty části ústavy či ústavní zákony, které deklarují základní práva a svobody (v České republice Listina základních práv a svobod); ostatní ústavněprávní ustanovení mají ponejvíce procesní povahu.

Relace mezi odvětvími práva hmotného a práva procesního jsou zčásti asymetrické, popř. interferenční.⁶⁾

Jak vyplývá z výkladu předchozího, třídí se právo na řadu právních odvětví, z nichž některá patří do subsystému práva veřejného a některá do subsystému práva soukromého a některá jsou hybridního charakteru.

O kritérium takovéhoho třídění a o toto třídění samo se vedly dlouholeté, celkem zbytečné a co do svého výsledku marné teoretické spory. Přesné, jednotné a obecně přijímané kritérium takovéhoho třídění neexistuje. V současné době většinou přijímané třídění je spíš tradiční a empirické, než opřené o vědecky určené kritérium.

Vedle základních odvětví hmotného práva, do kterých český právní řád řadí např. právo ústavní, právo správní, právo finanční, právo trestní, právo občanské a právo obchodní, existují však i právní odvětví smíšená, resp. komplexní, která v sobě zahrnují prvky různých právních odvětví základních a která mohou být vytvářena ad hoc, jako je např. právo ochrany životního prostředí, právo dopravní, právo zdravotnické atd. Existují i subsystémy subsystémů (subsystémy 2. stupně) jako je právo autorské a právo patentní, která jsou subsystémy práva občanského, právo známkové (tj. právo ochranných známek atd.) či právo směnečné a šekové, která jsou subsystémy práva obchodního, z většího počtu subsystémů se skládá typicky právo správní atd.⁷⁾

Z tradičního pojetí se u nás též vychází při vymezení zvláštní části finančního práva, které se mimo jiné, jak je uvedeno výše, člení na právní úpravu daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek.

⁶⁾ BOGUSZAK J., ČAPEK J., GERLOCH A.: *Teorie práva*. Praha: EUROLEX Bohemia 2001, str. 97 a násl.

⁷⁾ KNAPP V.: *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck 1995, str. 69.

2.2.1 Vymezení daňového práva

Daňové právo je vymezeno v učebnici „Finanční právo“ tak, že do práva daňového a poplatkového patří hmotněprávní i procesněprávní normy upravující jednotlivé daně a poplatky, vznik, zánik a obsah daňové a poplatkové povinnosti a daňové řízení. Dále sem řadíme i normy upravující další příjmy charakteru povinných dávek, z nichž nejdůležitější je clo.⁸⁾ S tímto vymezením daňového práva lze v podstatě souhlasit, a to jako práva vnitrostátního. Dále do práva daňového lze zařadit i tzv. mezinárodní právo daňové, tj. zejména problematiku úpravy zamezení dvojího zdanění.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů, a proto obecně vyžaduje schválení podle ústavněprávních předpisů smluvních států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to jen ku prospěchu daňových subjektů.

Jestliže určitý příjem (zisk nebo majetek) není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění. Jestliže určitý příjem byl mezinárodní smlouvou vyhrazen ke zdanění výhradně jednomu smluvnímu státu, nemůže druhý smluvní stát tento příjem zdanit, ani když takový příjem v prvním smluvním státě skutečně zdaněn nebyl. Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění zařazujeme v České republice mezi tzv. prezidentské smlouvy, to znamená, že pravomoc sjednávat tyto smlouvy přísluší ve smyslu čl. 63 Ústavy prezidentovi republiky. Prezident republiky může sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy, což bývá právě častý případ mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které obvykle sjednává a podepisuje ministr financí. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle čl. 49 Ústavy jakožto a) smlouvy upravující práva osob, b) hospodářské smlouvy všeobecné povahy a c) smlouvy o věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu, podléhají před svou ratifikací souhlasu Parlamentu České republiky, a to v obou jeho komorách. Dle čl. 87 odst. 2 Ústavy rozhoduje ještě před ratifikací těchto smluv Ústavní soud o jejich souladu s ústavním pořádkem. Teprve poté může být smlouva ratifikována prezidentem republiky. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nabývá platnosti po výměně ratifikačních listin podle podrobných ustanovení smlouvy a je publikována ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením minister-

⁸⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck 2003, str. 14.

stva zahraničních věcí. Vyhlášením se smlouva stává dle čl. 10 Ústavy součástí českého právního řádu, kde má přednost před zákonem. Součástí českého právního řádu jsou i smlouvy uzavřené před vznikem České republiky k 1. lednu 1993. Platnost těchto smluv pro Českou republiku je dána ústavním zákonem ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky (tzv. recepční zákon).

Od nabytí platnosti je nutno lišit nabytí účinnosti smlouvy, tj. určení dne, od kterého se začnou aplikovat její ustanovení. Počátek účinnosti smlouvy se obvykle kryje s prvním dnem kalendářního roku následujícího po roce, v němž smlouva nabyla platnosti, pro některé daně (např. vybírané srážkou) však počátek účinnosti smlouvy může být stanoven i v průběhu kalendářního roku.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány převážně jako smlouvy dvoustranné. Bývalé Československo a po něm i Česká republika byly účastníkem dvou mnohostranných smluv, které byly sjednány členskými státy bývalé Rady vzájemné hospodářské pomoci, a sice Smlouvy o zamezení dvojího zdanění fyzických osob, vyhlášené pod č. 30/1979 Sb. a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění právnických osob, vyhlášené pod č. 49/1979 Sb. Tyto dvě mnohostranné smlouvy však byly od 90. let 20. století postupně v bilaterálních vztazích s některými státy nahrazeny novými dvoustrannými smlouvami, ve vztahu k jiným státům (zejména nástupnickým státům bývalého Sovětského svazu) jejich aplikovatelnost zanikla bez náhrady.⁹⁾

S vymezením daňového práva se lze setkat i v zahraniční literatuře. Např. němečtí profesori Klaus Tipke a Joachim Lang ve své práci „Steuerrecht“ uvádějí, že daňové právo – je soubor právních norem, které se týkají daní – je veřejným právem. Jeho právní normy slouží především obecným zájmům, ne zájmům jednotlivce. Daňové právo zakládá a řídí právní vztahy mezi daňově oprávněnými korporacemi veřejného práva (spolek, země, obce a daňově oprávněné církve) a soukromníky, neřeší právní vztahy mezi soukromníky. Daňově správní úřady jsou opatřeny výsostnou mocí. Charakteristické pro daňové právo je, že se zabývá uskutečňováním oprávněnosti nároku (spravedlnosti) v jedné obzvláště důležité oblasti. Dále konstatují, že daňové právo, stejně jako občanské právo je částí veškerého právního řádu.¹⁰⁾

Vymezením pojmu daňového práva a jeho postavením v systému slovenského práva se zabývá i profesor Vladimír Babčák. Ve svých pracích uvádí, že daňové právo je možné charakterizovat jako jedno z odvětví práva, které naplňuje své poslání v oblasti veřejné správy, tak jako právo správní. Jde o nekodifikované právní odvětví, které tvoří souhrn právních norem hmotné i procesní povahy. Daňové právní normy regulativně působí na daňové vztahy na prvním místě s cílem zabezpečit fiskální zájmy státu, resp. obcí. Daňové právo plní podle profesora Vladimíra Babčáka především tyto základní funkce: fiskální, regulativní a represivní. Daňové právo pak vzhledem k jeho specifícností považuje za samostatné právní odvětví.¹¹⁾

⁹⁾ Viz blíže BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck 2003, str. 357 a násl.

¹⁰⁾ TIPKE K. A LANG J.: *Steuerrecht*. 12. vollig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG – Köln 1989, str. 4 a násl.

¹¹⁾ BABČÁK V.: *Daňové právo procesné*. Košice: ATOM computers 2000, str. 14 a násl.

Pokud jde o vymezení daňového práva v naší literatuře, není jako takové až na výjimky definováno, ale z celkového pojetí materie, které se daná literatura věnuje, lze dovodit i totožný obsah tohoto právního odvětví. Daňové právo se zabývá, jak je uvedeno výše, zejména právní úpravou daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek.

2.2.2 Daně, poplatky a cla

Daně jsou legálním pojmem, avšak v platném právním řádu nenajdeme jejich pojmové vymezení. Pojem daně, a to především s ohledem na ostatní druhy příjmů veřejných rozpočtů, především poplatky, je objasňován v celé řadě prací věnovaných finanční vědě, např. v pracích stoupenců tzv. klasické školy, kterou představoval v Anglii Adam Smith, nebo v pracích novější německé finanční vědy, která revidovala klasickou národohospodářskou teorii. Německá teorie státního hospodářství zahrnuje poplatky spolu s daněmi do státních příjmů. Rozdíl mezi těmito platbami je v rozlišování speciální úplaty, kterou jsou charakterizovány poplatky, od úplaty generální, která je vlastní daním. Z původní úlohy výjimečného zdroje státních příjmů přejímají daně dominantní postavení v příjmové skladbě státních rozpočtů.

Známý představitel anglické finanční vědy Hugh Dalton ve své práci „Základy veřejných financí“, která vyšla v Praze v roce 1930 a která byla podrobena kritice, např. definuje daně jako „nucené příspěvky, ukládané úřadem bez ohledu na přesnou velikost služby prokázané oplátkou poplatníkovi a neukládané jako pokuty za nějaké porušení práva“.¹²⁾

K našim významným představitelům finanční, resp. národohospodářské školy po vzniku Československa patřil např. Josef Kaizl a dále ministr financí, guvernér Národní banky, vysokoškolský profesor Karel Engliš. Karel Engliš ve svých pracích definuje daň jako „nucený příspěvek jednotlivých soukromých hospodářství – podniků, domácností atd. – do státního hospodářství, ukládaný podle jejich výdělečné nebo důchodové únosnosti a určený k financování potřeb společnosti“.¹³⁾

Rozsah i struktura státních daňových příjmů a státních výdajů jsou tedy určeny principem občanské solidarity (na rozdíl od poplatků). Daně jsou stanoveny podle únosnosti, zatímco poplatky se zřetelem k individuálním prospěchům.

Definici daně, najdeme i v pracích dalších představitelů finanční vědy jako je např. Drachovský, Vybrál a Funk. Vilém Funk vychází z nejpodstatnějších znaků daně a zejména z rozdílů daní vůči jiným dávkám, zejména poplatkům. S ohledem na tyto skutečnosti jsou daně vymezeny „jako dávky požadované veřejnými korporacemi k úhradě všeobecných jejich potřeb od těch hospodářství soukromých, u kterých pozůstávají jisté právními předpisy vytyčené skutečnosti, a to bez ohledu na to, zda a do jaké míry používají hospodářství tato zařízení veřejných“.¹⁴⁾ Dále v této souvislosti uvádí, že daň byla na počátku příjmem mimořádným a jen ponenáhlu nabyla povahy příjmů řádného. Dnes tvoří daně nejhlavnější zdroj příjmů veřejných.

¹²⁾ CHYTIL V.: HUGH DALTON, *Základy veřejných financí*. Praha 1932, str. 26 a násl.

¹³⁾ ENGLIŠ K.: *Národní hospodářství* (vybrané kapitoly). Svoboda, Praha 1994, str. 310.

¹⁴⁾ FUNK V.: *Finanční věda*. Praha 1929, str. 66.

Ze současných našich autorů zabývajících se daňovou problematikou lze uvést např. vymezení daně Květou Kubátovou, kdy „daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti). Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě.“¹⁵⁾

Obdobně, jak vymezuje daň ve svých pracích Vilém Funk, je daň definována, tedy s ohledem na její znaky, i v dnešní učebnici Finančního práva. Jak daň, tak i poplatky jsou nástrojem redistribuce hrubého domácího produktu, resp. jedním ze základních rozpočtových příjmů. Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, platby, které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým proti plněním ze strany státu či jeho orgánů, obce apod.¹⁶⁾

Daně jsou dnes v rozvinutých průmyslových státech západního světa nejdůležitějším příjmovým pramenem veřejných rozpočtů. Např. v Rakousku tvoří daně v příjmech ze spolku, zemí a obcí více jak 80 %. Zdanění potřebuje v právním státě zákonný podklad (článek 18 B-VG, § 5 F-VG). Rakouské daňové právo není zahrnuto v jednom jediném zákonném díle, ale je rozděleno do mnoha jednotlivých zákonů. Vedle sebe stojí spolkové právo, zemské právo a obecní právo. Daňové právo je částí veřejného práva.¹⁷⁾

Poplatky na rozdíl od daní mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu v občanskoprávních věcech apod. Poplatky jsou platby, které jsou fyzické a i právnické osoby povinny platit v souvislosti s činností příslušného státního orgánu, vyvíjenou z jejich podnětu nebo v jejich zájmu. Poplatky se zdůvodňují jako částečná úhrada za činnost státních orgánů, případně jako eventuální zábrana, aby státní orgány nebyly zbytečně zatěžovány úkony, k nimž dávají poplatníci podnět. Jako důvod zavedení některých poplatků se rovněž uvádí majetkové výhody z uděleného oprávnění apod. Tato zdůvodnění jsou však pouze doprovodným odůvodněním existence poplatků, prioritně jde o rozpočtový příjem. Tomu odpovídá i procesní předpis, který upravuje správu daní a poplatků.

Právní řád zná celou řadu poplatků z oblasti smluvních vztahů, poplatků podle zvláštních zákonů, např. poplatky za uložení odpadů, za vykonání zkoušky daňových poradců, auditorů, architektů, poplatky za udělení povolení podle zákona o cenných papírech, atd.

¹⁵⁾ KUBÁTOVÁ K.: *Daňová teorie a politika*. Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 13.

¹⁶⁾ BAKEŠ M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck 2003, str. 87.

¹⁷⁾ DORA W., RUPPE H. G.: *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*. Wien, Manzsche Verlags-Universitätsbuchhandlung Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac 1998, str. 1 a násl.

Pokud jde o poplatky chápané jako zdroj rozpočtů, potom podle Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky, je možné ukládat je jen na základě zákona.¹⁸⁾

Dávka je označení pro zákonem stanovené platební povinnosti vůči státnímu rozpočtu. Daně jsou v systému těchto plateb u nás běžnější než výraz dávka, kterého se používá v naší legislativní praxi dost ojediněle. Byly tak např. nazvány platební povinnosti zavedené v roce 1946 k ozdravení naší měny (dávka z majetku a z přírůstku na majetku) a v roce 1947 tzv. dávky milionářské, určené k částečné úhradě ztrát, které naše hospodářství utrpělo mimořádným suchem.

Jako dávka byly označovány v minulosti zpravidla jednorázově ukládané platby, aspoň formálně určované na nějaký účel, který měl někdy povahu zvláštní výhody pro poplatníka, např. dávka za udělení nějakého oprávnění, titulu apod. Tyto dávky se nazývaly zpravidla taxy a měly stejnou povahu jako poplatky, s nimiž v některých případech splýnuly. Ústavní princip zákonnosti plateb státního rozpočtu se týká daní a poplatků, nehovoří se v této souvislosti se zaváděním platebních povinností, které by měly povahu a název „dávka“. Pojmu dávka náš právní řád nyní používá v souvislosti s předpisy nemocenského pojištění.¹⁹⁾

Clo je platbou vybíranou státem při přechodu zboží přes celní hranici. Clo je podle zákona o rozpočtových pravidlech příjmem státního rozpočtu, a to vedle daní, poplatků a dalších příjmů stanovených zákonem. Přímo pojem clo není v našem právním řádu definován. Clo definoval např. celní zákon z roku 1927, který platil u nás do roku 1953, a to jako veřejnou dávku, ukládanou státem jednostranně z hospodářských důvodů. Současný právní řád upravuje některé druhy cel, včetně jejich definice:

- dovozním clem se rozumí clo vybírané při dovozu zboží;
- vývozním clem se rozumí clo vybírané při vývozu zboží;
- vyrovnávacím clem se rozumí zvláštní clo vybírané za účelem vyrovnání prémie anebo subvence, která byla přímo nebo nepřímo poskytnuta na zhotovení, výrobu nebo vývoz zboží;
- antidumpingovým clem se rozumí zvláštní clo vybírané za účelem ochrany před dovozem dumpingových výrobků;
- odvetným clem se rozumějí přírážky k celním sazbám, popřípadě zavedení zvláštního cla ze zboží, které podle celního sazebníku clu nepodléhá, stanovené po přechodnou dobu z důvodů hospodářské odvetvy na zboží dovážené ze státu, který diskriminuje Českou republiku v hospodářských vztazích.

Dovoznímu clu podléhá všechno dovážené zboží s výjimkou zboží, které je v celním sazebníku výslovně označeno za zboží bez cla, naproti tomu vývoznímu clu podléhá vyvážené zboží, jen pokud celní sazebník výslovně takové clo stanoví.

Vývoznímu clu podléhá vyvážené zboží, jen pokud celní sazebník výslovně takové clo stanoví.

¹⁸⁾ MADAR Z. a kol.: *Slovník českého práva*. 3. rozšířené a podstatně přepracované vydání. II. díl, Linde Praha, a. s. 2002, str. 1054.

¹⁹⁾ Tamtéž, I. díl, str. 281 a násl.

Clu nepodléhá zboží, které je v mezinárodních smlouvách výslovně označeno za zboží bez cla.²⁰⁾

2.2.3 Daňověprávní vztahy a jejich náležitosti

Pro daňověprávní vztahy platí obecné znaky právních vztahů. Pokud jde o postavení subjektů, je to vztah dvou nerovnoprávných subjektů, kde stát, resp. jeho orgány, má silnější postavení, než tzv. subjekty povinné, tj. fyzické a právnické osoby. Jde o vztah veřejnoprávního charakteru.

Daňová a poplatková povinnost a podmínky jejího vzniku, trvání a zániku jsou stanoveny zákonem. Požadavek zákonnosti daní a poplatků bývá stanoven v ústavách jednotlivých států. Listina základních práv a svobod,²¹⁾ která je součástí ústavního pořádku České republiky, v čl. 11 odst. 5 stanoví, že daň a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daňové a poplatkové zákony pak určují náležitosti daňověprávního vztahu, jeho prvky. Pokud jde o text čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod „jen na základě zákona“ jeví se někdy problematické, jak toto ustanovení vykládat a naskýtá se otázka, zda by nebyl lepší text „zákonem“. Na straně druhé je takto koncipován ústavní princip zákonnosti daní, příp. dalších povinných plateb u nás již historicky. Např. zákon č. 121/1920 Sb., kterým se uvozuje ústavní listina Československé republiky v § 111 odst. 1 uvádí: „Daň a veřejné dávky vůbec mohou se ukládati jen na základě zákona“.

Aby mohl daňověprávní vztah vzniknout, musí mít určité náležitosti. Náležitostmi daňově právních vztahů se zabývá nejen naše literatura²²⁾, ale také daňová literatura zahraniční. Např. němečtí profesori Klaus Tipke a Joachim Lang hovoří o daňovém subjektu, daňovém objektu, daňovém základu, daňové sazbě a daňových výhodách.²³⁾ Nebo např. švýcarští profesori Peter Mäusli – Allenspach a Mathias Oertli konstatují, aby od určité osoby mohla být vybírána daň, musí mezi touto osobou a výsostným nositelem daně existovat daňověprávní vztah. Daňověprávní vztah se sestává z 5 prvků, které musí být upraveny v ústavě nebo v jiném zákoně: výše daně, daňový subjekt, daňový objekt, podklad pro výpočet daně a míra daně.²⁴⁾

Obecným předpokladem vzniku a existence daňověprávního vztahu je vždy, jako u všech právních vztahů, právní norma. Ze samotné právní normy většinou nevznikají právní vztahy. Právní vztah vznikne teprve, nastanou-li další skutečnosti. Okolnosti, které způsobují vznik, změnu nebo zánik právních vztahů, a tím vyvolávají určité právní následky, se nazývají v právní teorii právními skutečnostmi.²⁵⁾

K základním prvkům daňověprávního vztahu pak, a to nejen u nás, patří subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt (předmět). V daňových teoriích bývá

²⁰⁾ Tamtéž, I. díl, str. 210.

²¹⁾ Usnesení č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.

²²⁾ Viz např. BAKES M.: *Teoretické otázky finančního práva*. Praha: Univerzita Karlova 1979, str. 85 a násl.

²³⁾ TIPKE K. A LANG J.: *Steuerrecht*. 12. vollig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt KG – Köln 1989, str. 138 a násl.

²⁴⁾ Viz blíže MÄUSLI-ALLENSPACH P., OERTLI M.: *Das schweizerische Steuerrecht*. Muri/Bern, COSMOS Verlag 2001, str. 47.

²⁵⁾ BOGUSZAK J., ČAPEK J.: *Teorie práva*. Praha: Codex Bohemia 1997, str. 98.

k těmto prvkům dále řazen i daňový základ, který je vlastně specifikací daňového objektu a daňová sazba. Někdy se k základním prvkům daňověprávního vztahu řadí i splatnost daně. Např. podle Karla Engliše požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tedy je i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem vylučujícím libovůli, určitě co do povinného subjektu, daňového základu i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby.²⁶⁾

Také novější daňová literatura řadí splatnost daní mezi základní prvky daňověprávního vztahu. Např. Květa Kubátová mezi základní pojmy daňové techniky řadí daňový subjekt, daňový objekt, sazbu daně a způsob placení daně, do něhož zahrnuje též časový aspekt (tj. splatnost daně).²⁷⁾

Kromě toho obsahují nebo mohou obsahovat daňověprávní vztahy i další náležitosti, jako zvýšení a snížení daně či daňového základu, osvobození od daně, ustanovení o daněprostém minimu, o minimální dani apod.

Subjektem daně je osoba, která je podle zákona povinna daň platit. Takovou fyzickou nebo právnickou osobu nazýváme poplatníkem daně. Poplatníkem ve smyslu zákona o správě daní a poplatků se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

V řadě případů neodvádí poplatník daň sám, ale tuto povinnost ukládá zákon ještě jiné osobě – daňovému plátcí. Plátcem daně se ve smyslu zákona o správě daní a poplatků rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správcí daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

V případě, že přímý poplatník nemůže nebo odmítá zaplatit stanovenou daň, ukládá stát právní normou ručení subjektu, který má k poplatníkovi nebo ke zdaňovanému základu určitý vztah – daňovému ručiteli. Toto ručení je někdy vztaženo pouze na zdaňovaný předmět, příjem apod. (zástavní daňové právo). Daňová pohledávka je v některých případech zajišťována před svým vznikem tím, že např. poplatníkům se sídlem nebo bydlištěm v cizině se z příjmů plynoucích jim z tuzemska zadržuje určitá částka na úhradu příští daňové povinnosti.

Jak daňový poplatník, resp. ručitel, tak i plátcé daně jsou subjekty zavázanými. Subjektem oprávněným je příslušný správce daně. Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně.

Objektem daně neboli předmětem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Může to být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. Objekt daně též rozhoduje o názvu daně (např. daň z příjmů, daň z pozemků, daň ze staveb). Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu.

Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje. Zatímco objekt daně nám říká, co je důvodem stanovení daňové

²⁶⁾ ENGLIŠ K.: *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich, a. s., 1937, sv. II., str. 193.

²⁷⁾ KUBÁTOVÁ K. a kol.: *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada 1994, str. 32 an.

povinnosti, daňový základ určuje, z čeho se daň vyměřuje. Cílem zjišťování základu daně je stanovení celkové částky zdanitelného objektu a základ daně se stanoví podle zákonů o jednotlivých daních, a to tak, aby jeho určení odpovídalo daňovým záměrům zákonodávce. Při zjišťování základu daně je nutno u výnosových a důchodových daní určit výši připočitatelných a odpočitatelných položek. Základ daně může být vyjádřen v peněžních jednotkách – daně valorické, nebo v nepeněžních jednotkách – daně specifické.

Daňová sazba je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň. V zásadě může být buď pevná nebo poměrná.

Pevná sazba je sazbou, která je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu.

Poměrná sazba vyjadřuje poměr daně k daňovému základu v hodnotovém vyjádření a zpravidla je stanovena určitým procentem. Pokud se z různého základu bere stejné procento mluvíme o sazbě lineární, pokud s výší daňového základu se zvyšují i procenta sazby mluvíme o sazbě progresivní (vzestupné) a v případech opačných, tedy čím vyšší daňový základ, tím nižší procento sazby, o sazbě regresivní (sestupné).

K významným náležitostem daňově právních vztahů patří i splatnost daní a poplatků. Splatností je okamžik, s kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem. Z formálně právního hlediska jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje i u jiných peněžních závazků, např. občanskoprávních. Specifičnost daňových a jim podobných lhůt spočívá v tom, že tyto platební povinnosti představují podíl státu na ročně vyprodukovaném hrubém domácím produktu; proto i normální splatnost je obvykle umisťována do období toho roku, v němž byl odčerpávaný domácí produkt vytvořen.²⁸⁾

U každé daně je stanovena doba, kdy má nastat její splnění. Tato doba je stanovena buď k určitému dni nebo určitou lhůtou. Většina daní není splatná jednorázově, ale daně se platí v zálohách nebo ve splátkách. Záloha se používá u těch daní, kde výše daňové povinnosti je stanovena až po uplynutí zdaňovacího období a v průběhu zdaňovacího období se platí zálohy např. v pololetní nebo čtvrtletní periodicitě (např. u daní z příjmů), popřípadě též v denní periodicitě (např. u daní spotřebních).

Splátek se naopak používá u těch daní, kde výše daňové povinnosti je známa na počátku zdaňovacího období. Daň nemusí však být splatná najednou, ale platí se ve splátkách (u nás např. daň z nemovitostí). Nedodržení splatnosti daně je postiženo daňovou sankcí, již je penále.

Daňové sankce patří mezi další prvky daňové techniky, které jsou formou postihu těch poplatníků, kteří včas nepředloží daňové přiznání nebo hlášení, nebo neplatí zálohy nebo kteří se dopustí daňového úniku, a to např. tím, že okolnosti rozhodně pro vznik daňové povinnosti zčásti nebo zcela zatají nebo neuhradí dlužnou část ve stanovené lhůtě. Daňovou sankcí může být jak postih finanční, tak trestní.

²⁸⁾ BAKES M. a kol.: *Československé finanční právo* Praha: Panorama 1997, str. 101 a násl.

3. DAŇOVÁ SOUSTAVA A DAŇOVÁ REFORMA

3.1 DAŇOVÁ SOUSTAVA

Souhrn daní ukládaných v daném státě tvoří **daňovou soustavu**. V této souvislosti se naskytá otázka, proč není ukládána jen jedna daň. Daným problémem se opět zabývají ve svých pracích představitelé finanční vědy a uvádějí důvody, pro které není možné mít jednu daň, a to ani důchodovou (viz Karel Engliš, *Finanční věda*, Praha – Brno 1929 – např. daňová únosnost, psychologie poplatníků, únosnost věcná atd.).²⁹⁾

Daňový systém u nás jako v kterékoliv jiné zemi se utvářel působením mnoha vlivů: ekonomických, politických a sociálních. Podle Karla Engliše je konkrétní daňová soustava výslednicí politických sil různých skupin ideových a zájmových.

Ekonomové a sociální filozofové od doby Adama Smithe až dodnes předkládají návrhy na požadavky optimality daňového systému. Podle současných názorů dobrý daňový systém by se měl sestavit tak, aby uspokojil požadavky na spravedlivé rozložení daňového břemene, na efektivnost využití zdrojů, na cíle makroekonomické politiky a na snadnou administraci.³⁰⁾

Tyto a další požadavky mohou posloužit jako kritéria odhadu kvality daňového systému. Jednotlivé cíle nejsou vždy souladné, a pokud jsou konfliktní, je nutno najít určitý kompromis. Spravedlnost může vyžadovat složitou administrativu a může narušovat neutralitu, zaměření fiskální politiky na efektivnost může narušit spravedlnost a podobně.

Pod pojmem daňový systém se rozumí rozdělení jednotlivých druhů daní na výsostně nositele v určitém státu. Různé daňové systémy jsou, jak je uvedeno výše, vytvářeny v závislosti na historickém vývoji v zemi, na geografické poloze, na politické situaci a dalších zvláštностech.

Švýcarský daňový systém je znám tím, že jak spolek, tak také 26 kantonů a rovněž okolo 3000 obcí vybírají částečně stejné a částečně různé daně. Vedle spolku má každý kanton svůj vlastní daňový zákon. Obce vybírají své daně jako přírážky ke kantonálním daním.³¹⁾

Daně v daňových soustavách můžeme klasifikovat podle různých kritérií. Podle účelu úhrady rozlišuje daně na daně všeobecné a daně účelové, podle hledisek finančně technických na daně přímé a daně nepřímé, podle únosnosti na osobní a věcné, zvláště podle účinku daní na soutěživost doma i v cizině atd. konečně i podle daňových metod, jimiž se snaží stát zachytit společnou podstatu národního důchodu a výnosu národní práce. S touto klasifikací daní se lze setkat v pracích Karla Engliše.³²⁾

Moderní finančně právní věda se také zabývá různými druhy daní. Pro klasifikaci však někdy používá odlišných metod. Např. se rozlišuje mezi osobními daněmi a daně-

²⁹⁾ Srovnej např. ENGLIS K.: *Finanční věda*. Praha – Brno 1929, str. 82 a násl. FUNK V.: *Finanční věda*. Praha 1929, str. 76 a násl.

³⁰⁾ MUSGRAVE R. A. – MUSGRAVEOVÁ P. B.: *Veřejné finance v teorii a praxi*. Uveřejněno v časopise *Finance a úvěr*, od č. 9/1992.

³¹⁾ Viz blíže MAÜSI – ALLENSPACH P., OERTLI M.: *Das schweizerische Steuerrecht*. Muri/Bern, COSMOS Verlag 2001, str. 37 a násl.

³²⁾ Např. ENGLIS K.: *Soustava národního hospodářství*. Melantrich, a. s., Praha 1937, svazek II.

mi na věci (in rem), toto rozlišení daní má rozhodující význam v souvislosti se spravedlností daňového systému. Spravedlnost je nutnost hodnotit ve smyslu rozdělení výsledného daňového břemene mezi lidi. Protože daňové zatížení všemi daněmi včetně těch, které se ukládají na „věci“, konec konců dopadá na lidi, jeho spravedlnost je nutno hodnotit na základě rozdělení daňového břemene mezi osoby. Z tohoto hlediska jsou daně na „věci“ horší než dobře navržené osobní daně, které se ukládají přímo, a proto jsou úměrné schopnostem konkrétního daňového subjektu je platit. Vzhledem k tomu, že osobní daně se ukládají domácnostem, obvykle se z hlediska spravedlnosti daňového systému považují za lepší než daně ukládané společnostem.³³⁾

Nejčastěji jsou daně rozlišovány na daně přímé a daně nepřímé, nazývané též spotřebními. Z této klasifikace daní vychází i naše současná daňová soustava.

3.2 DAŇOVÁ REFORMA

Daňové soustavy se u nás měnily s ohledem na uplatňování státní politiky v důsledku realizovaných daňových reforem. Tak např. po vzniku Československa došlo ke změně daňového systému na základě daňové reformy v roce 1927, ke které došlo z podnětu tehdejšího ministra financí Karla Engliše (Englišova daňová reforma). Reformou byl zaveden řád do daňového systému, který byl dosud poznamenán častými příliš pragmatickými zásahy do daní v souvislosti s naléhavými finančními potřebami poválečných let. Kromě toho bylo nutné reagovat na finanční důsledky deflační politiky z první poloviny 20. let, která silně zatížila finanční kapitál ve výrobě, zvýšila daňový tlak a zhodnotila cla.

Daňová reforma spočívala v zavedení globální důchodové daně a sedmi daní výnosových (všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, pozemková daň, domovní daň, rentová daň, daň z tantiem a daň z vyššího služného). Důchodová daň plnila funkci globální daně postihující celý důchod fyzických osob, tj. příjmy (peněžní i nepeněžní) z pozemků, budov, výdělečného podnikání, ze zaměstnání a z kapitálu. Předepisovala se hlavně rodiny (postihovala tedy důchod domácnosti). Daňové zatížení bylo progresivní – od 1 % až do 28 % celého čistého důchodu. Některé zdroje důchodů byly vybírány srážkami (např. úroky, mzdy).

Výnosové daně byly daněmi objektivními, reálnými. To znamená, že jejich konstrukce byla zaměřena výlučně věcně a nebrala v úvahu vztah výnosu k osobě, která ho pobírala. Při výnosových daních byla hospodářsky směřodatná jen věcná únosnost, nikoliv únosnost osobní.

Systém přímých daní byl doplněn systémem daní nepřímých. K nepřímým daním patřila daň z obratu, a to jako daň nejvýznamnější. Daň z obratu byla zavedena 1. ledna 1920 pod označením „všeobecná daň z převodu statků a z pracovních výkonů a daň přepychová“. Tehdejší očekávání Karla Engliše jako zpravodaje finančního výboru o vládní osnově, že se tato daň stane úhelným kamenem sanace státních financí, se splnilo. V době jejího vzniku se předpokládalo, že bude jen provizorním finančním opatřením na překonání poválečných měnových a finančních těžkostí, avšak brzy se ukázalo, že tato daň

³³⁾ KUBÁTOVÁ K. a kol.: *Moderní průvodce daňovým systémem*. Grada, Praha 1994, str. 30 a násl.

z hlediska daňové techniky a z hlediska jejího výnosu je nevhodnější formou přesunu daňového břemene na spotřebitele a tak se stala trvalou součástí daňového systému.

Dalšími nepřímými daněmi byly přepychová daň, daň z majetku a přírůstku a spotřební daň, jako daň z cukru, daň z lihu, daň z minerálních olejů, všeobecná nápojová daň, daň ze šumivého vína, daň z masa, daň ze zapalovadel, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z elektrických zdrojů zařízení, potravní daň na čáře, daň z droždí, daň z piva, daň z motorových vozidel.³⁴⁾

System nepřímého zdanění pak doplňovaly státní finanční monopoly. **Finančním monopolem** je třeba rozumět výhradní právo státu na výrobu a odbyt určité věci s cílem ulehčit vybírání nepřímé (spotřební) daně, která postihuje monopolní předmět. System nepřímého zdanění při finančních monopolech spočívá v tom, že k výrobní nebo obchodní ceně se připočítává daň a každý výrobek se prodává za pevnou cenu bez toho, aby kupující měl možnost zjistit výrobní cenu a monopolní daň. V Československu byly zavedeny následující druhy monopolů: monopol solní, monopol tabákový, monopol umělých sladidel a monopol výbušných látek.

Jedním z hlavních úkolů československé ekonomické reformy v 90. letech minulého století byla reforma daňové soustavy. Její příprava trvala bezmála dva roky. V průběhu dubna 1992 schválily zákonodárné sbory jednotlivé daňové zákony, které kompletně změnilly náš dosavadní daňový system.

Vznik samostatné České republiky v roce 1993 se časově shodoval s daňovou reformou, která představovala další významný krok k vytvoření konformního systému státních a místních veřejných financí. Státní finance jsou za každé situace pilířem provádění státní politiky. Ve státních financích hrají významnou a nezastupitelnou roli daně, protože patří k nejdůležitějším příjmům veřejných rozpočtů.

Současná daňová soustava vycházela ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, přijatého dne 15. dubna 1992 ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní republiky.³⁵⁾

Ve smyslu zákona o soustavě daní je daňová soustava tvořena následujícími daněmi:

1. Daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu.
2. Daň spotřební, a to:
 - daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - daň z lihu a destilátů,
 - daň z piva,
 - daň z vína,
 - daň z tabáku a tabákových výrobků.
3. Daň z příjmů:
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob.
4. Daň z nemovitostí.

³⁴⁾ Viz blíže VENCOVSKÝ F.: *Státní finance v historii Československa*. Finance a úvěr, 44, 1994, č. 8.

³⁵⁾ Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění zákona č. 302/1993 Sb. Platnost tohoto zákona pro Českou republiku byla dána ústavním zákonem ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky (tzv. recepční zákon). Od 1. ledna 2004 byl tento zákon zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

5. Daň silniční.
6. Daň z dědictví a darování.
7. Daň z převodu nemovitostí.
8. Daně k ochraně životního prostředí.

Zákon o soustavě daní vycházel z ústavního rozdělení kompetencí a pravomocí zákonodárných sborů v oblasti daní ve federativním uspořádání státu. V ústavním uspořádání České republiky jsou tato ustanovení o kompetencích nadbytečná.

Jednotlivé daně jsou upraveny zákony, které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 1993. Tím je naplněno ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Jako součást daňové soustavy byly navrhovány i daně vybírané k ochraně životního prostředí. Takový zákon, kterým by se stanovila daň, resp. daně k ochraně životního prostředí, však nebyl dosud přijat.

Daňová soustava při klasifikaci daní vychází z členění daní na daně nepřímé a daně přímé. Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho realizaci (spotřebě). U nepřímých daní pak plátcem daně je jiná osoba než ta, která daň skutečně nese. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce, resp. poskytovatel služby z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost daňové břemeno přenést na jiný subjekt, tj. na odběratele a nakonec na konečného spotřebitele. K nepřímým daním v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty a spotřební daně, které z dřívější daňové soustavy nahradily daň z obratu a daň dovozní.

Přímé daně můžeme dále dělit na přímé daně důchodového typu a majetkového typu. Přímé daně důchodového typu představují daně z příjmů, kde se přešlo od systému analytického zdanění k systému syntetického zdanění příjmů. Daně z příjmů se člení na daň z příjmů fyzických osob a na daň z příjmů právnických osob. Daň z příjmů fyzických osob nahradila tři dosavadní daně placené fyzickými osobami, a to daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva. Daň z příjmů obyvatelstva jako jediná daň byla před daňovou reformou upravena nově, a to zákonem č. 389/1990 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1991. Daň z příjmů právnických osob opět jako jednotná daň nahradila daňové povinnosti právnických osob jako byly odvody, důchodová daň nebo daň zemědělská.

K přímým daním majetkového typu v daňové soustavě patří daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitost. Zvláštní postavení má daň silniční. Daň z nemovitostí jako nová daň nahradila z dřívější daňové soustavy daň domovní a daň zemědělskou placenou z pozemků.

Daňová soustava je doplněna **soustavou poplatků**, kam patří i nadále především poplatky soudní, správní a místní. Zatím co soudní a správní poplatky plynou většinou do státního rozpočtu, místní poplatky tvoří příjmy obcí. Dalším samostatným druhem příjmů je **clo**.

Daňová reforma neznamenala jen změnu právních norem hmotněprávních, ale i procesně právních. Byl přijat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který

nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Zákon o správě daní a poplatků představuje úpravu daňového práva procesního a nahrazuje dříve uplatňovanou roztržštěnou právní úpravu této problematiky, zejména pak vyhlášku č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád) a celou řadu procesních ustanovení obsažených v jednotlivých hmotněprávních daňových a poplatkových předpisech. Přijetím zákona o správě daní a poplatků dochází k zásadní změně v úpravě procesního daňového práva, kterou lze mimo jiné spatřovat i v tom, že se podle ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků výslovně pro daňové řízení nepoužije zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád).

Při použití zákona o správě daní a poplatků se uplatňuje princip, že ustanovení tohoto zákona se použijí, pokud mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná, nestanoví jinak, anebo pokud zvláštní daňový zákon nestanoví něco jiného (viz § 96 a § 97 zákona o správě daní a poplatků).

Zákon o správě daní a poplatků upravuje správu daní, mezi které patří nejen daně, ale i poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů České republiky.

Správa daní je v zákoně o správě daní a poplatků vymezena jako právo činit opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Jedná se zejména o právo vyhledávat daňové subjekty, vyměřit daně, vybrat daně, vyúčtovat daně, vymáhat daně a kontrolovat splnění daňových povinností.

Podle zákona o správě daní a poplatků postupují především daňové subjekty. Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátcе daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem o správě daní a poplatků. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny daní. Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně.

Správcem daně se rozumí územní finanční orgány a další správní a jiné orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní. Územními finančními orgány jsou ve smyslu zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, finanční úřady a finanční ředitelství.³⁶⁾

Právní úprava jednotlivých daní doznala od roku 1993 celou řadu změn, avšak stále nedošlo k zavedení jiných druhů daní, ani se neakceptoval záměr zákona o soustavě daní, pokud jde o daně k ochraně životního prostředí. Nepodařilo se u nás doposud zavést ani obecní daně, ačkoliv vláda již dvakrát předložila Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR svůj návrh zákona o obecních daních.

Úloha daňového systému při zajišťování funkcí státu v současné době musí sledovat trendy uplatňované v zemích Evropské unie, ale i v ostatních hospodářsky vyspě-

³⁶⁾ BAKES M. a kol.: *Finanční právo*. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck 2003, str. 334 a násl.

lých zemích, a to mimo jiné i v důsledku rozvoje informační společnosti a sílící snahy o ekologizaci daňové soustavy.

Daňový systém v širším slova smyslu provází snaha o harmonizaci s předpisy práva Evropských společenství, v užším slova smyslu pak daňový systém musí reagovat na potřebu zdrojů nezbytných k financování existujících, resp. předpokládaných budoucích výdajů státního rozpočtu, územních rozpočtů a státních fondů.

Daňová politika ve střednědobém horizontu sleduje, s určitou mírou zjednodušení, tyto cíle:

- dosažení kompatibility českých daňových předpisů s právními normami Evropských společenství,
- stabilizace, resp. zvýšení stávající výše složené daňové kvóty,
- zlepšení soutěžních podmínek pro podnikovou sféru,
- zvýšení účinnosti daňové správy.³⁷⁾

ZÁVĚR

Při přípravě a psaní tohoto příspěvku jsem si uvědomila, že je tomu deset let, co v našem právním řádu byla realizována komplexní daňová reforma, která s ohledem na výše uvedené poznámky má oporu v ústavním pořádku a byla realizována prostřednictvím zákonů. Jedná se o zásadní reformu, která je stále platná a tudíž se nemohu k této problematice stavět a hodnotit ji z hlediska historika. Daňová reforma stále platí, a to i přes četnost novelizací jednotlivých daňových zákonů.

Je třeba zdůraznit, že provedená daňová reforma se dotýká každého právního subjektu, a to jak osob fyzických, tak osob právnických bez ohledu, zda jde o podnikatelský subjekt v novém uspořádání společenských vztahů, zda jde o osobu nezletilou, příp. poživatele starobního důchodu, organizační složku státu, apod. Tím chci na tomto místě podtrhnout význam daňových zákonů, neboť každý subjekt je dotčen, ať chce nebo ne, daňovými předpisy. Navíc se daňové předpisy dotýkají subjektů, které nejsou státními občany nebo pokud jde o právnické osoby, které nemají sídlo na území České republiky. Daňovými zákony jsou dotčeny za podmínek stanovených právními předpisy (např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, smlouvy o ochraně investic apod.) i zahraniční společnosti, příp. cizinci.

Význam právní oblasti upravující daňovou problematiku je třeba spatřovat i v tom, že se podařilo upravit nejen hmotně právní oblast daňového práva, tak komplexně i procesním předpisem vyřešit specifikum správy daní a jejich vymáhání, kdy jde bezpochyby o oblast veřejného práva, neboť v případě daňové právního vztahu vystupuje vždy na straně jedné stát prostřednictvím svých specializovaných orgánů a na straně druhé to je osoba povinná z tohoto vztahu označovaná teorií jako poplatník nebo plátcé daně.

Jsem přesvědčena, že s ohledem na dělení našeho právního řádu, tak jak jsem výše uvedla, zde není obor právního řádu, který by se dotýkal tak intenzivně každého sub-

³⁷⁾ KARFIKOVÁ M.: *Úloha daňového systému při zajišťování funkcí státu*. In: Konference 2001 Český stát a vzdělanost, Univerzita Karlova v Praze, Nakladatelství Karolinum 2002, str. 275 a násl.

jektu na území republiky, jako jsou daňové zákony a ostatní obecně závazné právní předpisy na daném úseku. Zároveň nelze opomenout, že nová reforma si vyžaduje její přiblížení praktickým problémům a jejich řešení a zejména pak sblížení naší právní úpravy s právem Evropských společenství, to v sobě nese velmi častou novelizaci daňových zákonů. Jestliže zákon o dani z příjmů byl novelizován téměř padesátkrát za deset let své platnosti, ale i ostatní daňové zákony byly novelizovány více jak desetkrát, je možné tvrdit, že zákonodárci se setkávají s daňově právní problematikou „permanentně“.

S ohledem na výše uvedené poznámky zásadního charakteru se pak nabízí otázka, zda v systému práva, je namíste uvažovat o samostatném odvětví práva – práva daňového, které je za současné právní úpravy komplexně vymezeno, a to jak po hmotně právní stránce, tak po stránce procesní.

RESUMÉ

Autorka se ve svém příspěvku zabývá otázkami daňového práva. Především pak vymezením daňového práva a jeho postavením v systému práva České republiky. V této souvislosti vymezuje pojem daně, poplatku a cla, charakterizuje daňově právní vztah a jeho náležitosti. Dále se zabývá systémem daňového práva a daňovou reformou z roku 1992, kdy komplexní právní úprava na úseku daní, a to jak hmotně právní, tak i procesně právní nabyla účinnosti k 1. lednu 1993. V úvodu příspěvku provedla členění zvláštní části finančního práva, kde reagovala i na aktuální část finančního práva týkající se právní úpravy finančního trhu. V části příspěvku, který se týká systému práva a práva daňového, je pojednáno o vztahu práva mezinárodního a práva národního. Je poukázáno na specifikum tvorby práva Evropského společenství a posléze Evropské unie. Evropské právo pak je hodnoceno jako výrazný prostředek sjednocení práva, resp. některých právních odvětví v Evropě. Další členění práva pak vychází z obecných kritérií, jako je např. právo veřejné a soukromé, hmotné a procesní atd. Je uvedeno i klasické členění práva hmotného podle jednotlivých kritérií.

Za důležité pak autorka v příspěvku považuje současný stav finančního práva, kdy s ohledem na význam a důležitost vztahu státu k samostatným subjektům, které nejsou v žádném případě podřízeny státu, resp. státním orgánům, je třeba považovat za důležitý, možná nejdůležitější nástroj uplatňování daňové politiky pomocí daňových předpisů, při respektování ústavního pořádku, pomocí daňových zákonů, a to jak hmotně právních předpisů tak dnes i samostatného procesního předpisu.

SUMMARY

The author in her paper describes the problems of taxation law. Particularly she describes the definition of taxation law and its position within the legal system of the Czech Republic. In this context, the paper defines the concept of tax, allowance, and customs duty, characterizes the taxation law relation and its appurtenances. Further the paper concerns with the taxation law system and tax reform of 1992, where the complex legal modification in the field of taxation both material and procedural law came into the legal force at January 1, 1993. In the preface author made a subdivision of special part of financial law and responded also on current part of financial law concerning the legal regulation of financial market. In the part of paper dealing with legal system and taxation law the author describes relationships between

public international law and national law. References are made on peculiarities of generation of EEC law and later EU law. European law is characterized as pronounced instrument for unification of law and/or some legal lines in Europe. Another subdivision of law results from general criteria, e.g. public and private law, material and procedural law, etc. The conventional structuring of material law according to the respective criteria is described as well.

The author in her paper esteems the present situation in financial law where, considering the importance of the relation between the government and private subjects not subordinated to the government and/or government authorities, it must be regarded as an important, and perhaps most important tool for enforcement of tax policy through tax regulations, respecting the constitutional order, through taxation laws, both legal regulations and nowadays an independent procedural regulation respectively.

POZNÁMKA K STATUS QUO
SLOVENSKÉHO FINANČNÉHO PRÁVA
A PERSPEKTÍVAM JEHO ROZVÍJANIA
V KONTEXTE OSOBNÉHO PARTICIPOVANIA NA ŇOM

JOZEF KRÁLIK

Dynamicky a už pomerne dlhodobo sa samostatne rozvíjajúce slovenské finančné právo, a to vo forme vlastnej teórie, vo forme pozitívnoprávneho odvetvia, ako i vo forme špecializovanej pedagogickej disciplíny, možno charakterizovať z hľadiska svojho obsahu, pôsobenia a dosahu na spoločenský život za štrukturálne neustále nedostatočne vyvážené a permanentne sa kryštalizujúce, a to aj v dôsledku stále prebiehajúceho prístupového procesu Slovenskej republiky do tzv. euroatlantických štruktúr, najmä Európskej únie. Dá sa teda povedať, že je aj z týchto dôvodov v časovo nesporne ohraničenom, avšak zatiaľ neustále permanentnom procese vnútornej transformácie a reformy, rovnako ako celá spoločnosť a jej štruktúry po roku 1990. Je to však prirodzené i preto, že finančné právo patrí ťažiskovo do oblasti verejnoprávnej, v ktorej dominujúce postavenie a vplyv na právom regulované spoločenské vzťahy si vždy zachováva štát a jeho orgány, zaraďujúc v to aj samosprávne orgány. Okrem uvedených konštatovaní status quo slovenského finančného práva možno stále dokumentovať aj jeho inštitucionálnou vnútornou rôznorodosťou, resp. internou heterogénnosťou a vonkajšou rovnorodosťou, resp. externou homogénnosťou. Napriek pomerne úspešným, i keď nie permanentným pokusom o zvyšovanie jeho kodifikovanosti, a to najmä prostredníctvom kodifikácie daňového procesného práva, zostáva finančné právo z formálnej stránky nekodifikovaným odvetvím práva v tom slova zmysle, že finančnoprávne normy tvoriace toto rozsiahle a obsiahle odvetvie platného slovenského verejného práva stále nie sú integrované do jediného a jednotného komplexného a kompaktného právneho predpisu zákonníkového, teda kódexového charakteru, ktorý je typický pre kodifikované odvetvia pozitívneho práva, ako napr. občianskeho, obchodného či trestného. Toto ale nie je nedostatkom finančnoprávnej legislatívy, pretože z objektívneho hľadiska finančné právo ako celok ani kodifikovaným byť nemôže. A to vzhľadom na relatívne diametrálne odlišnú povahu jeho integrálnych právnych inštitútov, tvoriacich a grupujúcich sa predovšetkým z ekonomických kategórií transformovaných ich právnym regulovaním na jednotlivé finančnoprávne inštitúty, ako sú napr. daň, poplatok, clo, mena, verejný rozpočet a pod. Miera parciálnej kodifikovanosti, teda kodifikovanosti jeho vnútorných pododvetví tvorených z týchto jeho finančnoprávných inštitútov však dosiaľ nedosiahla prístupnú hranicu optima, ktoré by zvýšilo aj celkovú kodifikovanosť samotného finančného práva ako samostatného odvetvia

práva na žiadúcu úroveň. Túto vývinovú tendenciu možno tak, podľa nášho názoru, v súčasnosti považovať za prioritu rozvíjajúcej sa vedy o finančnom práve, teda teórie finančného práva. Ruka v ruke s touto vývinovou tendenciou finančného práva ide aj nenapĺňaná, hoci často zdôrazňovaná vývinová tendencia sprehľadnenia finančnoprávných, najmä daňovoprávných úprav. Jej podstatou je akceptovanie a aplikovanie legislatívnych požiadaviek jasnosti, prehľadnosti, vzájomnej harmonizácie a zrozumiteľnosti finančnoprávných predpisov, čím by sa nesporne vytvorili reálne predpoklady na obmedzovanie prípadov nevedomeľého porušovania štátnej finančnej disciplíny, teda nechceného konania právnických a fyzických osôb v rozpore s platným právom.

Súčasnosť finančného práva charakterizuje aj už určitý čas prebiehajúca vnútorná rekryštalizácia jeho štruktúry. Jej podstatou je zánik, resp. obmedzenie významu finančnoprávných noriem upravujúcich nejednen konkrétny finančnoprávny inštitút vzhľadom na zmeny prebiehajúce po roku 1990 v spoločnosti, kedy začali zanikať inštitúty tzv. socialistického finančného práva, a následne dochádza k revitalizácii alebo absorpcii prechodne eliminovaných, resp. v tuzemských podmienkach úplne nových či dokonca nepoznaných finančnoprávných inštitútov, čo sa prejavuje aj v presune či aspoň posune významového ťažiska jednotlivých pododvetví finančného práva. Finančnoprávna regulácia súčasnosti nepozná už v podstate napr. ani inštitút odvodu, ani inštitút daní od socialistických organizácií, ani inštitút menového plánovania, či iné, spoločensky už prekonané finančnoprávne inštitúty. Na druhej strane, operuje novými či revitalizovanými pojmami, ako napr. nepriama daň, daňová exekúcia, verejný rozpočet, štátna pokladnica či finančné vyrovnávanie obcí. Najzávažnejšie posuny v teoretických náhľadoch na internú štruktúru odvetvia finančného práva sa však odrážajú v téze o extrahovaní či odčlenení pododvetvia daňového práva zo systému finančného práva a jeho kreovania sa ako samostatného odvetvia pozitívneho práva, ktorú v slovenských podmienkach okrem iných identifikoval a do teoreticko-aplikačnej sféry aj priamo introdukoval či realizoval dnes už významný predstaviteľ slovenskej vedy o finančnom práve prof. Vladimír Babčák z košickej právnickej fakulty. Táto jeho kvázi vedecká škola, ktorú možno dnes už nazvať z určitých hľadísk aj košická vedecká škola finančného práva, i keď nebola zatiaľ univerzálne predstaviteľmi vedy o finančnom práve v tuzemsku akceptovaná, sa však z určitých pohľadov javí ako perspektívna. Popri tom, pozoruhodné rezultáty v tejto súvislosti možno akcentovať aj v zaznamenaní kreovania sa mnohých prvkov osobitého daňového hmotného práva a daňového procesného práva, ktoré môžu byť perspektívne východiskom aj kreovania relatívne autonómneho finančného hmotného práva a finančného procesného práva nielen ako pedagogických disciplín, ale aj ako samostatných pozitívno-právných odvetví s vysokou mierou parciálnej kodifikovanosti. Výrazným zlomom v akceptovaní vnútornej koncepcie tzv. socialistického finančného práva, ale i tzv. ponovembrového finančného práva však bolo najmä introdukovanie práva finančného trhu do systému finančného práva ako jeho autonómneho pododvetvia v roku 2000, ktoré narušilo jednoznačné chápanie finančného práva ako odvetvia výlučne verejného práva. Právo finančného trhu totiž, tak ako ho slovenskej odbornej verejnosti servíruje jeho slovenský protagonista doc. Ladislav Balko z bratislavskej právnickej fakulty, predstavuje de facto včlenenie prevažne hraničnej finančnoprávno – obchodnoprávnej, resp. súkromnoprávnej regulá-

cie do existujúcej verejnoprávnej regulácie finančnoprávnych vzťahov. To má potom v prípade akceptovania uvedenej koncepcie za následok akúsi hybridizáciu finančného práva na akési „verejno-súkromné“ právne odvetvie, čo dosiaľ naša všeobecná teória práva nepoznala. Preto je, podľa nášho názoru, dnes najaktuálnejšou úlohou vedy o finančnom práve, vychádzajúcej z jestvujúceho status quo, vysporiadať sa, okrem iných páľčivých problémov súvisiacich napr. s dosiahnutím optimálnej miery samofinancovania samosprávnych územných celkov či definitívneho dotvorenia a stabilizovania daňovej sústavy, predovšetkým s týmito zložitými teoretickými problémami, dotýkajúcimi sa samotnej podstaty finančného práva, a to už v blízkej budúcnosti.

Na tomto fóre podotýkame, že osobitým problémom, ktorý prirodzene musela veda o finančnom práve riešiť v nedávnej minulosti, bola otázka reformulovania existujúcich finančnoprávnych termínov, a to aj v súradniciach vzniku nových, čo sa jej priebežne darí. Zložitejším vývinu však bol podrobený proces uvádzania excerpovaných poznatkov a výsledkov vedy o finančnom práve do spoločenskej praxe. Tá totiž bola neraz v predstihu pred finančnoprávnou teóriou, ktorá na praktické problémy vlastne viac-menej iba ex post reagovala. Opačným protipólom tohto javu je dlhodobo pretrvávajúci problém operatívneho aplikovania získaných teoretických poznatkov do každodenného života spoločnosti v dostatočnom predstihu, čím by sa neraz eliminovali mnohé negatívne javy sprevádzajúce prebiehajúci transformačný proces slovenskej pospolitosti. Toto sú ale dlhodobo otvorené problémy, čakajúce na definitívne riešenie.

Vklad jednotlivých súčasných predstaviteľov vedy o finančnom práve na Slovensku do riešenia načrtnutých problémov je v podstate proporcionálny, ako je možné z už uvedeného v podstate zistiť. Jeho bázou boli v ostatnom desaťročí výsledky vedeckovýskumnej práce najmä prof. JUDr. Vladimíra Babčáka, CSc., a prof. JUDr. Jozefa Kráľika, CSc. Ich dlhodobý kontinuálne pokračujúci vedecký výskum nadväzujúci najmä na dielo prof. JUDr. Jordána Giráška, DrSc., a prof. JUDr. Antona Slovinského, CSc., ako aj publikovanie jeho čiastkových i finálnych výsledkov vo vedeckej, odbornej i odborno – popularizačnej tlači v ostatných rokoch doplnili aj diela doc. JUDr. Ladislava Balka, CSc., doc. JUDr. Márie Bujňákovej, CSc., a doc. JUDr. Lubomíra Grúňa, CSc. Ich vlastný, osobný vedecký vklad do riešenia teoretických problémov finančného práva, ale tiež problémov aplikačných, možno v každom prípade rozvrstviť na jednotlivé obdobia vedeckého výskumu a jeho zameranie v rozličných časových horizontoch. Zastávame názor, že na tomto mieste je potrebné prezentovať predovšetkým vlastný vklad do rozvíjania teórie finančného práva a jeho inštitútov, teda hovoriť sám za seba. Predpokladáme tiež, že obdobný postup revidujúci vlastný vklad do rozvíjania tejto vrstvy slovenskej právnej kultúry, zvolia aj ostatní moji slovenskí kolegovia, a dúfam, že i českí kolegovia. Zastávame názor, že takýto metodologický a metodický postup cielený na sumarizovanie aspoň základných, aj keď v prvej fáze akumulovania obsahovo nie úplných poznatkov o rozvíjaní slovenskej a českej finančnoprávnej kultúry a osobného podielu jednotlivých jeho protagonistov na nej v uplynulom období, sa môže stať perspektívne solídnou databázou na spracovanie histórie výučby a rozvíjania finančného práva v česko – slovenskom spoločensko – politickom priestore pro futuro a jej súbežného žiadúceho a žiadaného publikovania, vrátane sprístupnenia biografických a bibliografických databáz vedecko-pedagogických osobností,

podieľajúcich sa na rozpracovávaní jednotlivých finančnoprávných inštitútov a finančného práva v jeho jednotlivých podobách, pedagogickú nevynímajúc.

Vo vlastnej vedecko-výskumnej činnosti a pedagogickej práci a tvorbe môžem identifikovať viaceré štádiá, ktoré na seba nadväzujú, avšak na ktoré sú súčasne napojené aj iné záujmové kreácie, ako iba finančnoprávne, o čom svedčí aj obsahová náplň mojej vlastnej publikačnej činnosti. Stručne resp. heslovite možno moju doterajšiu vlastnú vedeckú a odbornú orientáciu štrukturalizovať približne do týchto období či etáp:

OBDOBIE DO R. 1990

V období do roku 1990 bolo, okrem iného, nevyhnutné v rámci teórie finančného práva riešiť a doriešiť najmä viaceré otvorené problémy menového práva, ktoré v tom čase tvorilo jeho významnú integrálnu súčasť, a osobitne problém právneho regulovania menového plánovania. Stanovený cieľ, aj v podobe publikovaných výstupov (Právny obzor, Správni právo, Finance a úvér) vrátane osobitej vedeckej monografie (Menové plánovanie v Československu a jeho právne aspekty. Bratislava 1990) sa dosiahnuť podarilo ešte v období po roku 1987. Podarilo sa sformulovať pojem menového plánovania a pojem menovoplánovacieho procesu, identifikovali sa jeho nosné hmotné i procesné súčasti, jeho právne postavenie v sústave finančného plánovania, osobitne vo vzťahu k rozpočtovému plánovaniu, vytvorila a cizelovala sa odborná právnická terminológia, ktorá sa neraz stala východiskovou pre viaceré vedecké diela iných autorov z oblasti právneho regulovania finančného, resp. rozpočtového plánovania aj po roku 1990. V nadväznosti na takto dosiahnuté výsledky vedeckej práce sa aj formou odborného príspevku (Socialistické súdnictvo) po prvýkrát identifikovali a sformulovali právne nástroje ochrany národnej, resp. štátnej (vtedy československej) meny. Pozornosť svojho vedeckého záberu som v tom čase upriamil aj na identifikovanie, analýzu a sformulovanie možností obmedzenia kriminality vybraných kriminogénnych spoločenských vrstiev, ktoré som tiež zverejnil (Československá kriminalistika). Publikoval som aj kritický rozbor platnej právnej úpravy vybavovania sťažností a sformuloval som alternatívy de lege ferenda (Kontrola, Socialistické súdnictvo, Národné výbory). Do tohto obdobia mojej vedeckej práce spadá aj teoretické rozpracovanie vzťahu problémov proces a konanie z hľadiska teórie finančného práva, ktorého publikované výsledky (Právny obzor) motivovali pomerne rozvetvenú diskusiu, pričom mnou preferované názory akceptovali viacerí právo-vedeckí pracovníci aj v Českej republike. Do roku 1990 som sa vo svojej vedeckej práci o. i. sústreďoval aj na problematiku reformy verejnej správy, vrátane finančnej správy, ktorej výsledky, aj keď po ich ideovo – politicky motivovanej okliešťujúcej redakčnej úprave a následnom publikovaní v odborných časopisoch (Národné výbory, Nové slovo), predsa len vzbudili určitú pozornosť a čiastočne boli akceptované aj v podmienkach reformy regionálnej verejnej správy v roku 2001.

Parciálne bola ale moja doplnková odborná a publikačná činnosť upriamená aj do iných sfér spoločenskej problematiky, resp. spoločenských vied, najmä pomocných vied historických. Značnú časť mojej vlastnej publikačnej činnosti tvorila aj publicis-

tika. Dotýkala sa širokého okruhu problémov, ktoré s odbornou finančnoprávnou problematikou viacmenej súviseli, avšak obsahovo pestré články boli koncipované aj úplne mimo túto oblasť.

Z literatúry určenej na pedagogické účely, na ktorých som priamo v tomto období participoval, možno spomenúť *Základy práva životného prostredia* a *Praktické cvičenia z finančného práva*.

OBDOBIE PO R. 1990

Nové požiadavky doby sa odrazili okrem potreby prehodnotenia pedagogického procesu a jeho zamerania aj v novo chápanom nasmerovaní vedeckej práce v oblasti vedy o finančnom práve. Ako naliehavá a prioritná sa ukázala potreba prístupí k celkovej revízii finančnoprávnej teoretickej základne, poznamenatej tzv. sovietskou školou finančného práva, prameniaca v česko-slovenských podmienkach ešte v 50. rokoch 20. storočia. Spoločenské a právne zmeny sa odrazili už v obsahu prvých učebných textov, na ktorých som ako spoluautor participoval (*Základy česko-slovenského finančného práva*, *Základy daňového a poplatkového práva*). Presadzoval som a inicioval však aj tézu o potrebe spracovania histórie jednotlivých finančnoprávných inštitútov, ktorú následne samostatne realizoval v čase môjho pôsobenia v ústrednej štátnej správe doc. Grúň, ako aj potrebu spracovania histórie výučby finančného práva na jednotlivých právnických fakultách, ktorá by perspektívne mala obligátne tvoriť vždy prvú kapitolu každej učebnej pomôcky, teda diela určeného na pedagogické účely, a to nielen z odboru finančného práva. Toto sa podarilo realizovať v tvorbe učebnej pomôcky z finančného práva už v blízkej budúcnosti, na ktorej som ako spoluautor participoval (*Základy finančného práva na Slovensku*. Bratislava 1997).

OBDOBIE OD R. 1993

Po vzniku samostatnej Slovenskej republiky stáli pred vedou o finančnom práve opäť nové úlohy, prameniace v tejto skutočnosti. Nasmerovanie vedeckého výskumu sa prirodzene presunulo najmä do oblasti daňového práva (nadväzujúc na monografiu Dane v právnej regulácii. Bratislava 1992). Mal som na riešení jeho problémov vlastný podiel v podobe identifikovania vybraných problémov, ich analyzovania a sformulovania možností *de lege ferenda*, ktorý som následne zúročil aj publikačne (*Právny poradca, Daně, Obchodné právo*, zborník *Opodatkowanie przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego*, zborník *Stavebníctvo 2001, Manažment, mzdy a financie a. i.*). Upriamil som sa na riešenie problémov hmotného i procesného daňového práva (*Obchodné právo, Majetkové práva a dane, Manažment, mzdy a financie*), na rozbor teóriou finančného práva zanedbávanej problematiky daňových únikov a jej riešenie právnymi prostriedkami (*Obchodné právo, Daně, Právny poradca*, zborník *Finančníctvo 2001*), tiež na vedeckú analýzu poskytovania dotácií a subvencií zo štátneho rozpočtu a identifikovanie prostriedkov na odstránenie možnej

korupcie pri ich poskytovaní (Právny poradca, zborník Strojárstvo-Energetika 2000), na rozpracovanie právnych možností využívania bankových nástrojov na rozvoj národohospodárskeho komplexu (zborník Finančníctvo 2001, Obchodné právo, Právny poradca), na rozpracovanie problematiky finančného zabezpečenia cirkví a náboženských spoločností de lege ferenda (Právny obzor, zborník Modely ekonomického zabezpečenia cirkví a náboženských spoločností, Majetkové práva a dane, Ars notaria), na hraničnú vedeckú problematiku ozrejmenia možných vývinových tendencií reformy verejnej správy a jej právnych aspektov (Správni právo, Verejná správa, zborník Acta Facultatis Iuridicae Universitatis Comenianae), a ako jediný v Slovenskej republike i na hraničnú problematiku novej právnej regulácie občianskej heraldiky na Slovensku de lege lata a na náčrt jej vývinových tendencií de lege ferenda (Právny poradca, Správni právo, Slovenská archivistika, Genealogicko-heraldický hlas, zborník Občianska heraldika na Slovensku). Z knižných publikačných výstupov encyklopedického charakteru upozorňujem na tomto mieste najmä na Slovník obchodného práva (Bratislava 1994) a na Malý slovník finančného práva – pre právnikov (Bratislava 1998), na ktorých som ako spoluautor participoval. V ostatnom období ťažisko môjho vedeckého záujmu upieram na problémy daňových únikov z hľadiska možností ich eliminovania prostredníctvom práva (Obchodné právo, Daň, Právny poradca, zborník Finančníctvo 2000). Tu chcem zdôrazniť, že daňový únik je kozmopolitný historický fenomén, starý vlastne rovnako, ako je stará daň. Napriek tomu ani klasifikácia daňového úniku a ani jeho pojmové vymedzenie nie je ani jednotne formulované, ani jednotne prijímané. Všeobecne sa ale daňový únik považuje za faktor retardačného pôsobenia na spoločnosť, hoci sama spoločnosť jeho vznik podmieňuje svojou daňovou sústavou a daňovou kultúrou. Odhaduje sa, že uniká asi 10 až 30 percent všetkých daní a odhaliť sa dokáže iba 5 až 10 percent daňových únikov. Preto sa spoločnosť voči nim bráni prakticky všetkými prostriedkami, vrátane právnych, ktoré pôsobia preventívne i represívne. Prevenciu daňových únikov garantujú najmä daňovoprávne predpisy, represiu najmä trestnoprávne predpisy. V súvislosti s vymedzením pojmu daňový únik považujem však za výlučne vedomé porušenie príslušného daňového zákona, čo sa dosiaľ v právnej teórii považuje za polemické. Považujem teda za neprípustné, resp. neadekvátne rozlišovanie daňových únikov na legálne a nelegálne. Legálny daňový únik totiž existovať nemôže, keďže nemôže byť postihovaný právne niečo, čo je právom dovolené. Pripúšťam však existenciu hranice medzi vyhýbaním sa daňovej povinnosti a daňovým únikom, ktorej sa však možno podrobiť aj v súlade so zákonom, napr. zanechaním zdaniteľnej činnosti, ak by jej pokračovaním daňovníkovi vzrástla podstatne jeho daňová povinnosť. Súčasne možno daňový únik považovať aj za prostriedok na daňový odpor zo strany povinného daňového subjektu, čo v podstate akceptuje aj verejná mienka. Tá sa stavia k daňovým únikom totiž zhovievavo. Irituje ju iba taký daňový únik, ktorého sa beztrestne dopustí tzv. novodobý zbohatlík, podnikateľ, ktorý si neplní ani svoje elementárne povinnosti voči štátu a jeho rozpočtovým fondom. Zložitý komplex problémov súvisiacich s daňovými únikami však zasahuje aj do iných oblastí spoločenského života, preto je úloha finančného práva v tejto oblasti pomerne obmedzená. Jej rozširovanie je teda úlohou, stojacou okrem iných úloh pred vedou finančného práva dnes i v budúcnosti.

Vedecký výskum a publikačnú činnosť však orientujem aj do iných oblastí finančného práva, a aj do problematiky s ním súvisiacej, avšak aj nesúvisiacej. Pociťujem, spolu s mojimi kolegami, akútnu potrebu spracovať novú, modernú učebnú pomôcku finančného práva, ktorá by dlhodobejšie slúžila študentom práva. Im by mala, podľa môjho názoru, slúžiť aj novo koncipovaná organizačná štruktúra, resp. základňa výučby finančného práva a jeho vedecko-výskumná personálna báza na bratislavskej právnickej fakulte.

PERSPEKTÍVY FINANČNÉHO PRÁVA

Možnosti ďalšieho rozvoja finančného práva vo všetkých jeho javových stránkach sa dajú, podľa môjho názoru, rozvrstviť do súčasných požiadaviek na jeho štruktúru: 1. organizačnú, 2. personálnu, 3. finančno-materiálnu, 4. vedecko-výskumnú, 5. didakticko-pedagogickú, 6. legislatívnu a 7. aplikačnú. Z pohľadu záujmov, diktovaných v prostredí bratislavskej právnickej fakulty, možno príslušným riadiacim štruktúram adresovať nasledovné požiadavky smerujúce k revitalizácii finančného práva na tomto vedecko-pedagogickom pracovisku, v členení podľa už uvedených oblastí.

1. ORGANIZAČNÁ OBLASŤ

Táto sféra sumarizuje požiadavky na kreovanie optimálnej organizačnej štruktúry pracoviska, ktorého úlohou či predmetom činnosti má byť zabezpečovanie a garantovanie rozvíjania finančného práva ako vedy, ako pedagogickej disciplíny a ako pozitívno-právneho odvetvia. Finančné právo, po krátkom a iba prechodnom pôsobení ako samostatnej organizačnej zložky fakulty v podobe samostatnej katedry finančného práva, neustále organizačne zotrúva na báze organizačného integrovania s inými, i keď s ním viac či menej súvisiacimi vednými odbormi a pedagogickými disciplínami. Napriek sústavnému a už dlhodobému narastaniu jeho významu a spoločenskej prestíže, odbor finančného práva nie je teda dosiaľ postavený organizačne na úroveň ostatných profilových odvetví práva v rámci bratislavskej právnickej fakulty. Jeho pôvodné integrovanie do spoločnej katedry správneho a finančného práva totiž nahradilo od r. 1990 subsumovanie do katedry s dnešným názvom katedra obchodného, finančného a hospodárskeho práva. Je to, podľa môjho názoru, postavenie pre finančné právo a základy financií ako nosné pedagogické disciplíny 21. storočia dnes už nedôstojné a anachronické. Toto konštatovanie dokonca možno oprieť o jestvujúce organizačné štruktúry fungujúce na ostatných slovenských a českých právnických fakultách, ktoré vo svojom štruktúrálnom korpuse evidujú spravidla katedru finančného práva výlučne len ako samostatnú organizačnú zložku právnickej fakulty, prípadne s modifikovaným názvom či označením, determinovaným mierou akceptovania napr. daňového práva ako samostatného odvetvia slovenského právneho poriadku.

Zastávam preto názor, že organizačné učlenenie bratislavskej právnickej fakulty a postavenie finančného práva v ňom dnes treba chápať jednoznačne ako už prekona-

né. Skúsenosti z iných vysokoškolských pracovísk, vrátane mojich osobných skúseností a získaných poznatkov z Právnickej fakulty Univerzity Complutense v Madride v Španielsku, názorne presvedčajú, že aj v Bratislave bude musieť v blízkej budúcnosti dôjsť k prehodnoteniu jestvujúceho stavu, k akceptovaniu už nadobudnutých a overených skúseností získaných v iných vysokoškolských subjektoch výučby a pestovania finančného práva, vyúsťujúceho do obnovenia, resp. vytvorenia samostatnej organizačnej zložky právnickej fakulty, a to Katedry finančného práva, daňového práva, práva finančného trhu, účtovníctva a financií (resp. finančnej vedy) Právnickej fakulty Univerzity Komenského v Bratislave. Predpokladáme totiž, že samosprávne orgány fakulty v tejto historickej situácii už nepodľahnú rozlične motivovanému tlaku rozličnej proveniencie, a nepristúpia ku konzervovaniu spoločensky nevyhovujúcemu pretrvávajúcemu status quo či dokonca k eliminovaniu výučby základov financií alebo dokonca jeho odčlenenia od svojej integrálnej súčasti, finančného práva, a organizačnému pričleneniu k ekonomickým disciplinám, vyučovaným na inej osobitej katedre na právnickej fakulte v Bratislave.

2. PERSONÁLNA OBLASŤ

Významu finančného práva v slovenských spoločensko-právnych štruktúrach vytvorených v ostatnom desaťročí zodpovedá aj potreba zabezpečenia jeho optimálneho personálneho pokrytia, tj. primeraného osobnostného obsadenia tzv. tabuľkových miest aktívnymi prednášateľmi – pedagógmi a vedcami upriamenými na sféru finančného práva. Možno konštatovať, že súčasný vývoj nevzbudzuje optimizmus pri riešení tohto problému, ba naopak. Akoby kompetentní predstavitelia bratislavskej alma mater „zamrzli“ a tento problém ani neregistrovali. Je pritom evidentné, že nárast významu finančnoprávných regulácií v spoločnosti graduje geometrickým radom. Tomu, ako už bolo naznačené, v súčasnosti nielenže nezodpovedá organizačné začlenenie výučby finančného práva do výučby práva všeobecne, ale nedostatočne je pokryté aj jeho personálne zabezpečenie. Podotýkam, že dlhé desaťročia, a to v období tzv. socialistickej iurisprudencie, ako vieme, nie práve naklonenej právu všeobecne a finančnému právu osobitne, výučbu finančného práva v Bratislave zabezpečovali traja stabilní interní učitelia (prof. Anton Slovinský, prof. Jordán Girášek, dr. Vladimír Grauzel, resp. dr. Jozef Králik), a podľa momentálnej potreby aj externí učitelia (dr. Vladimír Mathia, dr. Blažej Smoleň, dr. Jozef Slávik). Interný stav vyučujúcich bol teda dlhodobo naplnený dvomi profesorskými miestami a jedným miestom pre odborného asistenta, a to prakticky až do roku 1991. Potom, po niektorých krátkodobých personálnych pohyboch a od odchodu prof. Slovinského do dôchodku, tvorilo personálne zázemie na výučbu tohto predmetu „docentské kolo“ (doc. Králik a neskôr aj habilitujúci sa doc. Grůň), doplnené dvomi, resp. tromi miestami pre odborných asistentov (dr. Balko, dr. Duračinská a neskôr i dr. Vavříková). Napokon, od r. 2003 sa situácia vykryštaližovala do takej podoby, že výučbu naplňa na celý úväzok len prof. Králik, pričom doc. Balko, dr. Duračinská a dr. Vavříková na celý úväzok pedagogickú prax nevykonávajú.

V odbore finančného práva sa na bratislavskej právnickej fakulte krátkodobo prezentovali aj interné vedecké aspirantky, a to dr. Renáta Boďová a dr. Elena Luptáková, ktoré však naň nemali žiadny vplyv. Výraznejšie sa však na ňom podpísali viacerí externí doktorandi (napr. dr. Alena Pauličková a i.).

Skutočnosťou je, že na výučbu finančného práva sa perspektívne ráta s dvomi profesorskými stolicami, a s dvomi asistentskými miestami. Takúto perspektívu ale nemožno považovať za dlhodobu stabilizovanú, ak by sa skutočne pristúpilo k už avizovaným a potrebným štrukturálno-odborovým a organizačným zmenám. Personálne obsadenie katedry, ak by bola kreovaná ako samostatná organizačná zložka s už hore uvedenou náplňou a pokrytím, bude potrebné dobudovať do finálnej polohy zloženej z profesora pre výučbu finančného práva, z profesora pre výučbu práva finančného trhu, z docenta pre výučbu daňového práva, z dvoch docentov pre výučbu financií, z troch odborných asistentov pre výučbu finančného práva, daňového práva a práva finančného trhu a z dvoch odborných asistentov pre výučbu účtovníctva a financií. Zastávam názor, že jedine v takomto desaťčlennom personálnom zložení by mohla byť samostatná katedra obstarávajúca výučbu uvedených predmetov a ich vedný rozvoj plne funkčná a celospoločensky prospešná.

Poznamenávam tiež, že mimoriadne akútnou je i potreba systematicky vyhľadávať z radov vynikajúcich študentov osoby spôsobilé na zaradenie do doktorandského štúdia finančného práva, a to osobitne internou formou.

Za pozornosť stojí aj problém hodnotenia jednotlivých učiteľov finančného práva, v rámci ktorého by sa na zreteľ mali brať aj mimoškolské aktivity docentov a profesorov, ktoré by mali byť zohľadňované v rámci konkurzného konania.

3. FINANČNO-MATERIÁLNA OBLASŤ

Podľa môjho názoru, slovenská spoločnosť, ak nechce utrpieť už v blízkej budúcnosti mimoriadne vážne intelektuálne, morálne a ekonomické straty, ktoré vyústia do politických problémov, nebude sa už môcť ďalej vyhýbať skutočnému systémovému riešeniu z určitých pohľadov parciálneho problému optimalizácie finančného zabezpečenia chodu vysokých škôl a zabezpečeniu dôstojného života ich pracovníkov zodpovedajúcim finančným i morálnym odmeňovaním, oceňovaním či vyznamenávaním. Toto konštatovanie, prirodzene, možno adresovať aj sfére zabezpečovania výučby a rozvíjania finančného práva. Jeho podstatou je existencia akoby spojených nádob naplnených problémami, pričom jednu tvorí personálne rozvrstvenie protagonistov finančného práva, a druhú finančné zabezpečenie ich životných podmienok a pracovných podmienok, vytvárajúc tak dialektickú jednotu dvoch stránok toho istého problému čakajúceho na riešenie, ktorým je vlastne len a len mnohohavové a zrejme aj preto „navěky“ nekodifikované finančné právo. Rozsah a obsah týchto fenoménov podmieňuje ale miera ochoty spoločnosti reprezentovanej orgánmi štátnej správy školstva a prevládajúci politický záujem efektívne vynakladať finančné prostriedky na rozvoj finančného práva vo všetkých jeho javových formách. Nemožno predsa dlhodobu a beztriestne podceňovať význam finančného práva nevytváraním mu optimálnych personálnych predpokladov a ich finančného krytia, do

ktorého zaradujeme aj finančné zabezpečenie kvalifikačného rastu aktívnych tvorcov slovenskej finančnoprávnej kultúry. Tomuto nepretržitému strategickému procesu musí byť pritom nevyhnutne vlastná priamočiarosť a otvorenosť, ochota realizovať ho. Jeho náplňou je nielen žiaduca potreba urýchleného vybavenia odborných pracovísk zaoberajúcich sa dynamicky sa rozvíjajúcim finančným právom dostupnými modernými výkonnými informačno-technickými prostriedkami a počítačovými programami, ako napr. inštalovaním Automatického systému právnych informácií, ASPI, aspoň primeraným vybavením tuzemskou i zahraničnou vedeckou a odbornou knižnou a časopiseckou literatúrou, ale aj umožnenie priamych fyzických odborných kontaktov týchto pracovísk v Slovenskej republike navzájom i voči cudzine. Dnes tieto skutočnosti totiž nie sú na právnickej fakulte v Bratislave samozrejmosťou. Problémom je dokonca už čo i len finančné krytie cestovného, nieto vložného na vedecké podujatie, problém poštovného či dokonca úhrady medzimestského telefónu, nieto ešte i medzištátneho.

Problematická zostáva aj optimálna periodicita vydávania zborníka vedeckých prác Acta Facultatis Iuridicae Universitatis Comenianae, a to z hľadiska jeho aktuálnosti, ktorú podmieňuje dlhodobou podvyživené finančné zabezpečenie jeho nákladov a nehonoreovanie v ňom uverejňovaných vedeckých či odborných príspevkov. Periodicita vydávania tohto zborníka je sama o sebe garantovaná, avšak zborník vychádza s pravidelným dvojročným oneskorením, ktorý núti prispievateľov doň vyhladávať na spracovanie iba také témy, určené na publikovanie v ňom, ktoré možno podľa svojho obsahu považovať za „historické“, resp. „nestarnúce“. Je potom naozaj na mieste položiť si otázku, do akej miery napomáha uvedený zborník popularizácii vedeckého výskumu a jeho determinovaniu spoločenskej praxe.

4. VEDECKO-VÝSKUMNÁ OBLASŤ

V súvislosti s existujúcim modelom odmeňovania vedcov a financovania vedeckého výskumu, výsledky dosiahnuté jednotlivými vedecko-výskumnými pracovníkmi z oblasti finančného práva, pôsobiacimi na bratislavskej právnickej fakulte, sú prakticky nadštandardné. I keď nemožno povedať jednoznačne, že veda o finančnom práve je v predstihu pred finančnou praxou. Možno dokonca pochybovať aj o vyváženosti tohto vzťahu, a to v neprospech teórie finančného práva. Tá sa totiž v súčasnosti ťažiskovo orientuje prakticky iba na riešenie partiálnych problémov a riešiteľov problémov stavia neraz iba do úlohy glosátorov. Jednoducho povedané, ak sa publikujú teoretické poznatky prameniace v potrebe transformácie finančnoprávnych inštitútov prostredníctvom práva, ide najmä o situácie, ktorých podstatou je buď iba pokus o anticipovanie určitého ich transformačného pohybu, alebo iba komentovanie možného legislatívneho vývoja týchto inštitútov, čo sa potom, žiaľ, vydáva za vedeckú prácu.

Osobitým problémom dneška je, podľa mňa, hľadanie nového vnútorného štruktúrovania finančného práva a jeho inštitútov, a to osobitne jeho obsahu a poslania, ako i stanovenia relácií teoretických prognostických výstupov vnútroštátneho finančného práva vo vzťahu k európskemu právu. Teoretický finančnoprávny front však musí hla-

dať a nachádzať aj ďalšie okruhy problémov čakajúcich na riešenie, a to v záujme už spomenutého vytvorenia dostatočného predstihu vedy o finančnom práve ako teoretického komplexu poznatkov, pred praktickými potrebami finančnoprávnej sféry. Zdá sa, že v týchto súradniciach bude nevyhnutné orientovať aj doktorandov na participovanie na vyhľadávaní problémov a ich riešení formou kvalifikačných prác. Nazdávam sa tiež, že do vedeckého výskumu všeobecne, a do vedeckého výskumu realizovanému v oblasti finančného práva osobitne, bude konečne nevyhnutné introdukovať prvky plánovitosti a prognózovania, čo je vo vyspelom svete vedeckého výskumu úplnou samozrejmosťou. Súčasne bude nevyhnutné klásť na predkladané doktorandské dizertačné práce aspoň také kvalitatívne požiadavky, ako tomu bolo pri bývalých kandidátskych dizertačných prácach.

Na tomto mieste si dovoľím otvorene prezentovať názor, ktorého podstatou je konštatovanie o akútnej potrebe revitalizovania bývalej súťaže Študentskej vedeckej a odbornej činnosti v právnych odboroch, ktorá v iných, mimoprávných odvetviach, napr. medicínskych, existuje nepretržite až doposiaľ. Ak sa ale nepodarí priamť kompetentných k organizovaniu fakultných, či nebudaj medzifakultných a medzištátnych slovensko – českých kôl tejto súťaže, potom sa prihovám aspoň za zorganizovanie katedrových, resp. odborových a medzikatedrových súťaží v odbore finančné právo. Je evidentné, že teória finančného práva v záujme svojho ďalšieho rozvíjania potrebuje dnes do svojho organizmu absorbovať predovšetkým tvorivosť.

Napokon, v závere a v záujme dotvorenia načrtnutého okruhu týchto poznámok si dovoľím prezentovať aj vlastný názor na kvalifikačný rast vedecko-pedagogických pracovníkov pôsobiacich v oblasti právnych vied, pričom som presvedčený, že vedecko-pedagogický titul docenta, nielo ešte vysokoškolského profesora, by mal byť bez výnimky udeľovaný iba tým predstaviteľom právnej vedy, ktorí svoje vedecké resp. na to nadväzujúce vedecko-popularizačné diela prezentujú širšej odbornej právnickej verejnosti minimálne formou aspoň jednej monografickej knižnej publikácie.

5. DIDAKTICKO-PEDAGOGICKÁ OBLASŤ

Zdá sa, že dozrel čas na to, aby sa finančné, resp. daňové právo začalo povinne vyučovať aspoň v rozsahu jedného semestra na všetkých vysokých školách bez rozdielu ich zamerania. Minimum vedomostí z tejto oblasti totiž dnes pre svoj každodenný život potrebuje nielen každý štátny úradník alebo zamestnanec samosprávneho orgánu, ale vlastne každý občan, pretože s normami finančného práva sa chtiac-nechtiac stretáva prakticky každodenne, a každodenne má, sám problematiky neznalý, s nimi i problémy. Osobitne potrebné je získanie určitého okruhu poznatkov patriacich do odvetvia finančného, resp. daňového práva osobám, ktoré vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť, živnostníkom a podnikateľom. Dnes sú teda odkázaní na tieto základné právne znalosti, obrazne povedané, aj lekárnici a lekári, aj výtvarníci a strojárí. Poznanie základov konštrukcie finančnoprávných inštitútov, osobitne daňových, vytvára priestor aj na ich preventívne pôsobenie v smere eliminovania možných daňových únikov, v prospech dobrovoľného a uvedomelého dodržiavania štátnej

finančnej disciplíny, a teda i zákonnosti. Nazdávame sa, že viac, ako je to doteraz, bude nevyhnutné propagovať výučbu finančného práva, mieru dopadu poznania finančnoprávných noriem na súčasnú a najmä budúcu stabilitu spoločenskoekonomických vzťahov, užitočnosť ich správneho výkladu a aplikovania nielen pre štát, štátne a samosprávne orgány, ale pre každého obyvateľa štátu. Napokon si neodpustím ani poznámku, smerujúcu k záveru, že výučba základov daňového práva by mala byť zabezpečená už v poslednom ročníku všetkých stredných škôl, k čomu už vlastne nabádajú skúsenosti z každodenného života.

Zdá sa tiež, že na učiteľov vysokých škôl všeobecne prechádza aj bremeno elementárnej spoločenskej výchovy vysokoškolákov, keďže skúsenosti získané v ostatnom čase nasvedčujú tomu, že základné a stredné školy si v tejto oblasti svoje poslanie nedokážu do dôsledkov naplniť.

Na riešenie budú zrejme čakať aj problémy, ktoré môžu vzniknúť pri realizovaní tzv. kreditového systému právnického štúdia, najmä ak by v praxi študentovi umožňovalo vyhnúť sa absolvovaniu vysoko náročných skúšok z významných a neobíditeľných právnych pedagogických disciplín známych svojou objektívnou i subjektívnou náročnosťou, ktorú možno interpretovať aj na pomery finančného práva.

Akútnym problémom je aj kvalita, originalita a finálny vedecký a praktický prínos kvalifikačných prác, predkladaných na obhájenie v odbore finančné právo, a to nielen záverečných, diplomových či rigorózných, avšak, žiaľ, v ostatnom čase najmä doktorských.

Zdá sa tiež, že sa bude opäť treba zamerať na modernizáciu vyučovacieho procesu finančného práva, a to napr. metódou virtuálneho rozhodovania finančného úradu, resp. orgánu na cvičeniach a seminároch, v ktorých by vystupoval študent ako oprávnený i povinnosťný subjekt a podobne.

6. LEGISLATÍVNA OBLASŤ

Zastávam názor, že v tejto oblasti je najzávažnejším problémom nerešpektovanie dosiahnutých teoretických výstupov extrahovaných z odvetvia finančného práva spoločenskou praxou, ich neaplikovania do novoprijímaných právnych predpisov a tým teda nevyužívania získaných poznatkov v každodennej činnosti finančných orgánov. Faktom je, že teória finančného práva neraz zaostáva za potrebami praxe, ba dokonca túto prax neraz len doháňa. Toto je však podmienené aj nezapojením odborníkov z oblasti finančného práva z vysokoškolských pracovísk do legislatívneho procesu všeobecne. V Bratislave dokonca nie je členom vedeckej rady fakulty žiadny zástupca z odboru finančného práva, čo reálne prekáža a bráni presadzovaniu objektívnych záujmov rozvoja tohto odboru, vrátane jeho legislatívneho presadzovania sa nielen na pôde právnickej fakulty, ale ani na mimofakultnej pozícii. Výslednicou latentného i otvoreného podceňovania finančného práva a výsledkov jeho vedeckého poznania je napokon aj súčasný katastrofálny stav finančnej legislatívy na Slovensku. Tú možno charakterizovať ako labilnú, nekompatibilnú, neprehľadnú a sústavne sa kryštalizujúcu, nejasnú, nezrozumiteľnú, a to najmä v oblasti daňového práva. Legislatívna oblasť svojim strategickým zameraním a chaoticky využívanými, resp. neopti-

málne a neprofesionálne realizovanými nástrojmi nepodporuje ani žiadúci proces zvyšovania miery kodifikovanosti finančného práva, čo sa prejavuje výrazne aj na deštrukcii štátnej finančnej, osobitne rozpočtovej disciplíny. Závažným problémom finančnej legislatívy je i flexibilita, ktorej podlieha v závislosti na miere politicky motivovaných zásahov a vplyvov orientovaných do jej štruktúry. Tzv. legislatívne lobbovanie uskutočňované v záujme určitých, pritom nie vždy úplne legitímnych a legálnych kruhov pôsobiacich v štruktúrach slovenskej spoločnosti totiž nebýva spravídla zamerané iba na prospech hájenia celospoločenského záujmu, ba práve naopak. Je možné, že aj tento fakt je jedným z množiny motívov, odsúvajúcich výsledky vedeckého výskumu z oblasti finančného práva, napriek ich evidentnej všeobecnej prospešnosti, na okraj oficiálneho spoločenského záujmu.

Zdôrazňujem tiež, že v slovenských podmienkach je dnes už pravidlom „legislatívne“ obchádzanie vysokoškolských pracovísk, nevyužívanie ich odborných a personálnych kapacít v legislatívnom procese (pripomienkovanie návrhov všeobecne záväzných právnych predpisov), čo sa podpísalo nesporne aj pod súčasnú mizériu slovenskej finančnej legislatívy.

Tiež je potrebné pripomenúť, že rozvíjaniu finančnej legislatívy musí výrazne napomáhať teória finančného práva aj tým, že začne otvorene poukazovať na rôzne motivované manipulovanie s konštrukciou a obsahom novoprijímaných i reparaovaných finančnoprávných noriem, na ciele či motívy používania zvolených metód ich aplikácie a realizácie.

7. APLIKAČNÁ OBLASŤ

Bez aplikácie finančnoprávných noriem každodennou činnosťou finančných orgánov na konkrétne spoločenské vzťahy by finančné právo zostalo iba mŕtvou literou, príp. literatúrou. Aplikovanie výsledkov finančnoprávnej teórie na každodenne vznikajúce finančnoprávne vzťahy finančnými orgánmi je však nereálne. Toto konštatovanie v podstate jednoznačne vyplýva z už uvedených parciálnych poznámok. Prirodzene, aj tu treba rozlišovať aplikáciu finančnoprávných noriem a aplikáciu výsledkov finančnoprávnej teórie na konkrétne spoločensko-ekonomické vzťahy, vyžadujúce si právne regulovanie. Spätosť reťazca poznatok – akceptácia – integrácia – aplikácia je pritom očividná. Absencia poznatkov finančnoprávnej teórie nie je ale v súčasnej realite akceptovateľná, diskutabilná je skôr ich akceptácia spoločenskou praxou. Aj v prípade pozitívnej odpovede na druhú časť tejto poznámky musím ale konštatovať, že do finančnej praxe sa dostáva v optimálnom časovom horizonte iba minimum použiteľných teoretických výstupov. Skutočnosťou ale je, že aj, ba možno práve vďaka nim sa podarilo zabrániť realizovaniu rozličných diskutabilných, ba priam neprijateľných daňových koncepcií do spoločenskej praxe, ako to bolo napr. v prípade snahy o introdukovanie dane z dopravných prostriedkov do slovenskej daňovej sústavy, alebo v prípade bezprecedentného legislatívneho pokusu o jednoduchú transformáciu sústavy miestnych poplatkov na sústavu miestnych daní. Možno ale povedať, že ide naozaj iba o výnimky, keďže daňová, resp. finančná legislatíva a na ňu nadväzujúca prax vlastne výsledky vedy o finančnom práve vôbec nerešpektuje, prípadne ich otvorene

ignoruje. Neuveriteľným je v týchto súradniciach a z môjho uhla pohľadu aj prezentovanie a akési svojho druhu i akceptovanie „odborných“ názorov samozvaných predstaviteľov tzv. Združenia daňových poplatníkov Slovenska pretavených do kvázi „analýz“ prezentovaných dokonca v obrazových masmédiách v najsledovanejšom vysielacom čase, a to napriek tomu, že už na prvý pohľad je evidentné, že počas prezentovania svojich názorov títo „odborníci“ nedisponujú ani primeranou technikou ovládania základných termínov z odvetvia finančného práva.

Do aplikačnej fázy sa, žiaľ, dostávajú v ostatnom čase i ďalšie problematické kváziodborné termíny, ako napr. pojem rovnej dane. I keď tento pojem už bol v období tzv. prvej Československej republiky prezentovaný v odbornej spisbe, nepovažujem za vhodné v súčasných podmienkach hovoriť a písať v odbornej literatúre o tzv. rovnej dani, keďže ani krivá daň, ktorá by mala byť jej prirodzeným terminologickým protipólom, podľa mojich vedomostí, neexistuje.

Napokon je potrebné zdôrazniť, že aplikačnej sfére môže výrazne napomôcť iba vysoká vierohodnosť výsledkov vedeckovýskumnej práce všetkých, ktorí sa na nej podieľajú.

SÚHRN

Článok je upriamený na rámcový rozbor a syntetizovanie poznatkov o aktuálnych problémoch rozvoja teórie, legislatívy a výučby finančného práva v podmienkach bratislavskej Právnickej fakulty Univerzity Komenského, pričom je pertraktovaná problematika načrtávaná aj v širších interdisciplinárnych a čiastočne i internacionálnych súvislostiach. Autor na pozadí riešeného problému v základných črtách približuje aj svoj osobný príspevok a vklad do formovania a formulovania aktuálnej problematiky finančného práva. Pritom súčasne avizuje potrebu uskutočniť obdobnú rámcovú revíziu vlastných odborných prác ostatných reprezentantov vedy o finančnom práve v záujme zvýšenia vzájomnej informovanosti nielen predstaviteľov finančného práva, ale aj širšej odbornej verejnosti, čo by bolo potrebné vykonať formou obdobne koncipovanej prezentácie osobného vkladu a uverejnených základných publikácií už v najbližšom období.

V článku autor poukazuje najmä na vybrané otvorené otázky súvisiace s rozvojom finančného práva ako vedy, ako pedagogickej disciplíny, ako pozitívneho právneho odvetvia v súradniciach personálnych, organizačných, materiálno-finančných, didakticko-pedagogických, legislatívnych a aplikačných. Dospieva k názoru o existencii akútnej potreby vnútornej reformy finančného práva ako právo – vedeckej disciplíny z jej inštitucionálneho a štrukturálneho hľadiska, o nevyhnutnosti organizačnej reformy v postavení finančného práva v rámci jeho výučby na bratislavskej právnickej fakulte ako i v rámci jej organizačných štruktúr v prospech vzniku samostatnej katedry finančného práva a naň nadväzujúcich disciplín. Upozorňuje na potrebu včasného dobudovania personálneho základu na efektívnu výučbu a teoretické rozvíjanie finančného práva, na nevyhovujúcu materiálno-finančnú podporu učiteľov tohto odborného predmetu a materiálne zabezpečenie samotného vedeckého výskumu a výučby, ako aj na pretrvávajúce legislatívne a aplikačné problémy, sprevádzajúce proces zavádzania poznatkov vedeckého výskumu do každodenného života.

V príspevku autor načrtáva nielen aktuálne problémy finančného práva, ale súčasne aj možné cesty ich riešenia či eliminovania, čím vytvára solídny základ na otvorenú odbornú diskusiu, ktorá môže pomôcť reálne k ich doriešeniu.

SUMMARY

This article is straightforward on skeleton analysis and to synthesize a piece of knowledge about up-to-date problems of development of the theory, senate and training of the financial law in conditions of the Faculty of Law at Comenius University, whereas submitted questions are draft also in a wide scientific and partly in international connections. Writer in elementary features approach, on a background of the solved problems, also his personal contribution and share into form and formulation of the current questions of the financial law. At the same time he together advice requirement to put into practice analogical skeleton review of own specialized works of other scientific representatives of financial law but also wide specialized public, which would be necessary to do by form accordingly draft presented personal share and published basic publication already in forthcoming period.

In the article writer refer especially chosen open questions connected with development of the financial law as a science, discipline of education, in the quality of the positive legal sector in coordinate personal, organizational, material and financial, educational, legislative and application. He has been growing up toward opinion about livelihood of pressing requisites internal reform of the financial law as a law – scholarly discipline from its institutional and structural standpoint about necessity of organizational reform in built financial law in the frame its training at the Faculty of Law as well as in the frame its organizational structure credits genesis of individual department of the financial law and connected disciplines. He warn of requirement of early building of the personal ground on effective training and theoretical development of the financial law on unsatisfied material and financial support teacher of this scientific subject and maintenance and supply of scientific research and training, as well as on outlasting legislative and application problems, followed by process of bringing of the knowledge of scientific research to everyday living.

In contributions the writer draft not only topical problems of the financial law, and together also possible ways their solution whether elimination by forming respectable ground for open specialist discussion, which may really help toward to be solved.

FINANČNÝ SYSTÉM A HOSPODÁRENIE OBCE

ALENA PAULIČKOVÁ

ÚVOD

Jednou z najčastejšie diskutovaných otázok vo sfére miestnych samosprávnych orgánov je problém zabezpečenia ich finančno-ekonomickej samostatnosti. Inými slovami povedané, ide o vytvorenie takých organizačno-právnych, ekonomických, sociálnych a ďalších podmienok, aby obce mohli splniť úlohy, ktoré im vyplývajú v prvom rade z príslušných právnych predpisov samostatne a nezávisle od iných než vlastných príjmových zdrojov. S naznačeným problémovým okruhom úzko súvisí aj otázka príjmovej základne obcí.

Formovanie príjmovej základne obcí je väčšinou pokladané za dlhodobý proces vo vývoji orgánov územnej samosprávy. Tento kontinuálny proces sa nepodarilo úspešne zaviesť ani v sústave národných výborov, ktoré predsa do určitej miery možno považovať za predchodcov dnešného obecného zriadenia (najmä pokiaľ ide o ich samosprávny charakter). Aj súčasnosť nasvedčuje tomu, že v prípade tvorby príjmovej základne ide o mimoriadne zložitý a citlivý problém územnej samosprávy. Od toho, aké príjmové zdroje majú na základe príslušných právnych úprav obce k dispozícii, závisí nielen rozsah úloh, ktoré môžu plniť, ale aj kvalita ich realizácie.

Problematika príjmovej základne obcí je organicky, logicky, systémovo aj existenčne spätá s celkovou kryštalizáciou vzájomných vzťahov a väzieb:

1. medzi štátnym rozpočtom Slovenskej republiky a rozpočtami územnej samosprávy a
2. medzi ďalším článkom verejných rozpočtov, ktorým sú štátne účelové fondy.

Štátny rozpočet Slovenskej republiky i rozpočty obcí sú základom systému verejných rozpočtov zostavovaných v Slovenskej republike. Tieto články verejných rozpočtov tvoria relatívne samostatné finančno-ekonomické i finančnoprávne celky. Na strane druhej sú však medzi sebou vzájomne previazané celou sústavou ekonomických a právnych väzieb. Medzi štátnym rozpočtom a miestnymi rozpočtami existuje veľmi úzka závislosť a podmienenosť. Vo finančnej teórii i praxi sa prezentuje iba názor o závislosti rozpočtov obcí na štátnorozpočtových prostriedkoch. S týmto prístupom sa však nemožno len tak uspokojiť. Podľa môjho názoru nie iba rozpočty obcí sú závislé od zdrojov štátneho rozpočtu, ale existuje aj opačne ponímaná závislosť, ktorá sa na prvý pohľad môže javiť ako akási fikcia. Berúc do úvahy zmeny, ktoré v podmienkach Slovenskej republiky nastali v ostatných rokoch, možno hovoriť aj o závislosti

zdrojov štátneho rozpočtu od finančných prostriedkov, ktoré v minulosti mali charakter miestnych príjmov. V uvedenom rámci sa takáto závislosť prezentuje v podobe prístupu príslušných normotvorných orgánov štátu ku kreovaniu týchto článkov verejných rozpočtov, čo sa prejavuje v prvom rade pri vyčleňovaní príjmových zdrojov štátneho rozpočtu. Tým, že sa v súvislosti s realizáciou daňovej reformy odňali obciam príjmové zdroje, ktoré mali na miestnej úrovni svoju tradíciu a kvalitu a presunuli sa na základe zmeny právnych predpisov do dispozičnej sféry štátneho rozpočtu, sa v prenesenom zmysle slova aj štátny rozpočet stal závislým od tradičných zdrojov miestnych rozpočtov.

Tvorba príjmovej základne obcí predstavuje v slovenských podmienkach problémový okruh, ktorý sa týka nielen samosprávnych orgánov, ale aj štátu a ktorý v sebe zahŕňa ekonomické, politické, sociálne, právne a iné aspekty. Ak už spomínam právne aspekty, nepatria sem iba finančnoprávne, ale aj ústavné, administratívnoprávne, v určitom rámci aj obchodnoprávne súvislosti. Príspevok je však zameraný prevažne na finančnoprávne aspekty.

1. PODSTATA A POŽIADAVKY NA PRÍJMOVÚ ZÁKLADŇU OBCÍ

Príjmovou základňou obcí sa územným samosprávnym celkom vyčleňuje určitý obsahový (kvalitatívny) a objemový (kvantitatívny) súhrn peňažných zdrojov a prostriedkov, ktorými obce môžu disponovať a využívať ich v záujme plnenia svojich úloh a cieľov.

Príjmová základňa obcí predstavuje teda nielen kvantitatívny, ale aj kvalitatívny objem vyčlenených peňažných prostriedkov pre rozpočtové a finančné hospodárenie obcí. V tomto kontexte možno na príjmovú základňu obcí nazerať ako na východiskovú bázu pre ich celkové rozpočtové a finančné hospodárenie. Pokiaľ sa už spomína príjmová základňa obcí, treba pod ňou chápať tak tie príjmové zdroje, ktoré tvoria rozpočtovú súčasť obecných príjmov, ako aj finančné zdroje sústredované v mimorozpočtových peňažných fondoch obcí.

Na príjmovú základňu obcí sa kladú viaceré požiadavky. V tomto zmysle by mala byť:

1. objemovo výdatná, to znamená, že ju majú tvoriť výnosné príjmové zdroje,
2. relatívne stabilná, najmä z pohľadu dlhodobého výnosu príjmových zdrojov,
3. právne zaručená (zabezpečená, fixovaná), t. j. obce musia mať zaručené príjmové zdroje prostredníctvom ich právneho zakotvenia,
4. schopná flexibility, t. j. musí sa vedieť prispôbovať zmenám úloh a podmienkam, v ktorých obce pôsobia.

Teória verejných financií sa po dlhoročných skúsenostiach s uplatňovaním rôznych konštruovaných municipiálnych finančných systémov ujednotila vo vymedzení požiadaviek, ktoré by mal municipiálny finančný systém spĺňať. Podľa viacerých autorov k nim patrí hlavne:

- stabilita municipálneho finančného systému,
- účinnosť municipálneho finančného systému,

- konzistencia miestneho finančného systému s verejnými financiami a so všeobecne vytýčenými cieľmi fiskálnej politiky,
- administratívna náročnosť municipálneho finančného systému,
- priehľadnosť municipálneho finančného systému,
- finančná samostatnosť, resp. jej určitý stupeň,
- municipiálna autonómia a jej zodpovednosť.¹⁾

Tieto vyššie uvedené požiadavky je možné bližšie špecifikovať, čím danú problematiku budeme vidieť v komplexnom chápaní.

Stabilita municipálneho finančného systému by mala byť dosahovaná v pomerne dlhom časovom období. Zmeny v daňovom určení a aj zmeny v daňových sadzbách vedú k destabilizácii municipálneho finančného systému. Dôležitým prvkom je stabilná daňová základňa, zabezpečujúca municipalitám stabilný daňový výnos a umožňuje aj objektívnejšie a presnejšie zostavovanie príjmovej a výdavkovej stránky obecných rozpočtov. Ak budú obecné rozpočty stabilnejšie a budú mať stabilnú štruktúru, možno lepšie a dokonalejšie plánovať rozsah a úroveň poskytovaných verejných statkov.

Objemová výdatnosť príjmových zdrojov obcí tvorí jednu z rozhodujúcich požiadaviek charakterizujúcich príjmovú základňu týchto orgánov. Obce ako orgány územnej samosprávy plnia celý rad úloh a funkcií v oblasti verejnej správy, najmä v tej zložke, ktorá sa označuje ako územná samospráva. Okrem toho, že obce sú samosprávnymi orgánmi pôsobiacimi v rámci daného územia, plnia aj úlohy orgánu štátnej správy, ktoré na ne preniesol štát. Tieto úlohy sú natoľko rozmanité, členité a početné, že bez adekvátneho finančného krytia ich obce objektívne nemôžu realizovať. Preto musia byť vybavené takými príjmovými zdrojmi, ktoré sú predovšetkým z hľadiska ich objemu dostatočne výnosné. Takáto výnosnosť by sa v prvom rade mala týkať vlastných príjmových zdrojov a až v druhom rade ostatných príjmov.

Relatívna stabilita príjmových zdrojov má zásadný koncepčný význam pre formovanie príjmovej základne obcí. Iba tie príjmové zdroje, ktoré sú dostatočne stabilné (z hľadiska ich druhu, objemu a dlhodobej výnosnosti), môžu mať pre plnenie úloh obcí praktický význam. Nepravidelné a náhodné príjmy, ako aj príjmy obdobnej povahy, nemôžu výraznejším spôsobom profilovať príjmovú základňu obcí.

Záruky formou práva vytvárajú nevyhnutné právne predpoklady pre objemovú výdatnosť a relatívnu stabilitu príjmových zdrojov obcí. Právo prostredníctvom právnych noriem musí zaručovať príjmovú základňu obcí. V tomto zmysle môže byť právne zaručená iba taká príjmová základňa obcí, ktorá:

- má jednotlivé druhy príjmových zdrojov vymedzené v právnych normách,
- neumožňuje, resp. zabraňuje tomu, aby vyčlenené príjmové zdroje mohli byť obci odňaté.

¹⁾ PEKOVÁ J.: *Hospodaření obcí a rozpočet*. Codex Bohemia, Praha 1997.

Tiež PAŘÍZKOVÁ I.: *Požadavky na fungování municipálního finančního systému s přihlédnutím k právnímu postavení organizačních složek a příspěvkových organizací*. Časopis pro právní teorii a praxi, č. 3/2002, s. 235.

Skutočnosť, že vo vzťahu k obciam sú každoročne v rámci zákona o štátnom rozpočte špecifikované nielen druhy, ale aj výška niektorých príjmových zdrojov (vyjadrená buď absolútne, napríklad v prípade dotácií, alebo relatívne, určitým percentom z výnosu napríklad cestnej dane) ešte sama osebe neznamená pre príjmovú základňu obcí záruku formou práva. Príjmovú základňu obcí chápem komplexne ako súhrn jednotlivých požiadaviek na ňu kladených, to znamená v jednote ich vzájomného pôsobenia. Každoročné dohadovanie a schvaľovanie príjmových zdrojov pre obce v rámci zákona o štátnom rozpočte nekorešponduje s jednotlivými požiadavkami na príjmovú základňu, najmä na jej stabilitu a objemovú výdatnosť.

Schopnosť flexibility síce nedosahuje význam predchádzajúcich požiadaviek na príjmovú základňu obcí, avšak zohráva mimoriadnu úlohu najmä v prípadoch, keď sa menia úlohy, pôsobenie a postavenie obcí v systéme riadenia. Predovšetkým v súčasnom období sa stále viac zdôrazňuje nutnosť posilniť decentralizáciu riadiacej a rozhodovacej činnosti orgánov územnej samosprávy a zabezpečiť, aby obce ako jej reprezentantky sa viac podieľali na správe vecí verejných. Samozrejme, že takéto decentralizačné snahy nemôžu nájsť uplatnenie tam, kde sa súčasne nevytvorí zodpovedajúci priestor v rámci príjmových zdrojov, ktoré tvoria príjmovú základňu obcí.

Aj v tomto smere patrí dôležitá úloha právnenému zakotveniu nových príjmových druhov.

Problémy tvorby príjmovej základne obcí sú bezprostredne spojené s problematikou príjmovej časti rozpočtu obce. Od právneho riešenia príjmovej časti rozpočtov obcí sa totiž odvíja aj tvorba ich príjmovej základne.

V dôsledku historických zmien sa menil charakter obcí, ktorý stále závisel a závisí od individuálnych podmienok života obce, čo do veľkosti územia a počtu obyvateľov. Menila sa aj územná samospráva, inak povedané schopnosť obce na správu svojich vecí v rámci svojho územia. V období správy obecných záležitostí a majetku obce národnými výbormi sa do popredia dostala správa štátu, vertikálna podriadenosť a prakticky došlo k likvidácii územnej samosprávy.

Reformou sa obec postupne kryštalizuje do dnešnej podoby, v ktorej majú nezastupiteľné miesto orgány obce; rozhodujú o základných otázkach života obce, pričom sú kompetentné v oblasti organizácie, ekonomiky, kreačnej právomoci a v oblasti normotvorby. Starosta, orgán obce, je najvyšším výkonným orgánom, ktorý obec reprezentuje navonok. Finančný systém obce je založený na sústave príjmov, výdavkov a ich použitia a na dotáciách zo štátneho rozpočtu, rozoznávame účelové a neúčelové dotácie. Finančné hospodárenie obcí predstavuje hospodárenie podľa obecného rozpočtu; každá obec si zostavuje sama svoj vlastný rozpočet, hospodári s prostriedkami rozpočtu v priebehu rozpočtového roka, ktorý je zhodný s kalendárnym rokom. Obec zriaďuje rozpočtové a príspevkové organizácie, sú napojené na rozpočet zriaďovateľa a hospodária samostatne podľa vlastného rozpočtu. Z prebytku prostriedkov rozpočtu obce sa vytvária fondy. Podstatnou príjmovou zložkou príjmov obce sú miestne poplatky, taxatívne uvedené v zákone o miestnych poplatkoch, pričom každá obec vyberá poplatky v závislosti od svojho charakteru a veľkosti.

Obec samostatne hospodári so svojím majetkom a s majetkom štátu, ktorý je v nájme obce. Pri hospodárení s majetkom obce sa uplatňujú zásady hospodárenia s majetkom obce.

Podľa zákona SNR o obecnom zriadení č. 369/1990 Zb. v znení neskorších predpisov obec samostatne rozhodujú a uskutočňujú všetky úkony súvisiace so správou obce a jej majetku. Na základe tejto skutočnosti je dôležité mať na zreteli rešpektovanie obce ako samostatného celku štátnou mocou a správou. Inými slovami, obciam možno ukladať povinnosti výlučne na základe zákona, čo napríklad obciam umožňuje združovať sa navzájom, ak si tým zabezpečia realizovanie vlastných záujmov. Dve alebo viac obcí sa môžu zlúčiť do jednej obce. Tým pádom vzniká nová obec v území zlúčených obcí. Územie obcí, podstatný znak obce je utváraný katastrálnym územím. Obce sa môžu rozdeľovať, deliť. Pred aktom delenia je nevyhnutnou podmienkou dohoda obcí, ktorou sa usporiadajú majetkové a právne vzťahy, tiež názvy a sídla orgánov.

Dôležitou skutočnosťou pri správe vnútorných vecí obcí je samostatné hospodárenie obcí so svojím nehnuteľným a hnutelným majetkom, s majetkom, ktorý je vo vlastníctve štátu. Do tejto oblasti sa zaraďuje i zostavovanie a schvaľovanie rozpočtu obcí a záverečného účtu, správu miestnych daní a poplatkov a usmerňovanie ekonomickej činnosti obcí. Samospráva obcí sa vykonáva orgánmi obce, obecným zastupiteľstvom a starostom obce. Do kompetencií obecného zastupiteľstva patrí okrem iného určovať zásady hospodárenia s majetkom obce, obecné zastupiteľstvo schvaľuje rozpočet obce, uznáša sa na nariadeniach, patrí tu i určovanie organizácie obecného úradu, obecné zastupiteľstvo v skratke rozhoduje o základných otázkach života obce.

Významný podiel má obecné zastupiteľstvo v oblasti normotvorby, vydáva všeobecne záväzné nariadenia, kontroluje používanie rozpočtových prostriedkov, v oblasti kreačnej tvorí vlastné orgány, zriaďuje pre svoje potreby iniciatívne, výkonné, kontrolné orgány, ktoré plnia funkciu poradnú, ďalej obecnú políciu a hlavného kontrolóra.

Odbor rozpočtu zostavuje návrh rozpočtu a predkladá ho na príslušné orgány, je zodpovedný za rozpočtový proces podieľaním sa na zostavovaní záverečného účtu o skutočnom plnení.

Základnou úlohou odboru rozpočtu je zabezpečiť dosiahnutie plánovaného rozpočtu. Odboru územného plánovania patrí budovanie infraštruktúry, plánu výstavby budov, ovplyvňovanie vyššej efektívnosti verejných služieb a predvídanie vývoja verejného sektora. Organizačný a riadiaci odbor zabezpečuje vhodnú administratívnu techniku. Odbor podnikania predstavuje významný výkonný orgán, ktorého základom je rýchle rozhodovanie. Personálny odbor okrem záujmu o zamestnancov organizuje rôzne rekvalifikačné a iné kurzy. Informovanosť obyvateľstva, zlepšenie aktivít má na starosti odbor pre styk s verejnosťou, ktorý získava obyvateľov pre volebný program. Dobrovoľné občianske komisie zastupujú obyvateľov obce, ide o poradné orgány. Významným poradným orgánom sú verejné schôdze občanov, kde sa uskutočňuje zoznamovanie s hospodárením obce.

Fungovanie obce je do značnej miery závislé od jej finančného potenciálu. Financie sú peňažné vzťahy, ktoré vznikajú v procese tvorby, rozdeľovania a používania finančných zdrojov. Všeobecne ekonomické a finančné slovníky uvádzajú pod pojmom financie, financie istého subjektu, ktoré vyjadrujú jeho majetkovú situáciu. Ďalej uvá-

dzajú, že ide o verejné financie, ktoré sa týkajú riadenia peňažných zdrojov, pričom zdrojmi disponuje štát a orgány verejnej správy. Prikláňame sa k názoru, že verejné financie sú sústavou finančných vzťahov, ktoré vytvárajú peňažné hospodárenie orgánov územnej samosprávy. Financovanie znamená poskytnutie finančných prostriedkov, inými slovami, použitie peňažných fondov na krytie finančných potrieb štátu a tiež podnikov a organizácií. Poznáme centralizované financovanie, čo znamená používanie centrálnych peňažných fondov. V tomto zmysle môže ísť o financovanie rozpočtové, ktoré má nenávratný charakter a financovanie úverové s návratným charakterom. Decentralizované financovanie zahŕňa používanie peňažných fondov podnikov, družstiev a organizácií a používanie peňažných fondov orgánov miestnej správy.

Ústavná úprava finančného hospodárenia obcí ustanovuje v článku 65 obec ako právnickú osobu, ktorá za podmienok, ktoré sú zákonom ustanovené samostatne hospodáriť s vlastným majetkom, a tiež so svojimi finančnými prostriedkami. Podrobnosti o hospodárení s majetkom obce a o majetku štátu vo vlastníctve obcí obsahuje zákon SNR č. 138/1991 Zb. o majetku obcí. Medzi finančné prostriedky obcí patria v prvom rade vlastné príjmy obcí, či už daňové alebo nedaňové, ktoré sú v správe obcí podľa predpisov, zákona č. 544/1990 Zb. o miestnych poplatkoch, v znení neskorších predpisov, ktorý ustanovuje fakultatívne 11 druhov poplatkov, pričom nie všetky obce vyberajú všetky poplatky. Závisí to od konkrétnych znakov obce, čo do veľkosti a počtu obyvateľov obce, tiež v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, kde obce predstavujú správcov daní a poplatkov, pričom správa daní zahŕňa evidovanie, vyrubovanie a vymáhanie daní. Procesnoprávna daňová sféra by sa mala uskutočňovať v súlade so zásadou zákonnosti, neverejnosti daňového konania, materiálnej pravdy, na základe zásady hospodárnosti a zachovávanía mlčanlivosti.

Súčasnú právnu úpravu finančného hospodárenia obcí predstavuje zákon NR SR č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov. Predmet úpravy zákona upravuje problematiku štátneho rozpočtu, tvorbu, postavenie, funkciu, postavenie rozpočtov obcí, použitie štátneho rozpočtu a rozpočtu obce. Zákon tiež upravuje podmienky vzniku a hospodárenia rozpočtových a príspevkových organizácií. Rozpočtové hospodárenie obcí nesie v sebe znaky hospodárenia so štátnym rozpočtom, jeho prostriedkami, pričom štátny rozpočet je základný nástroj finančnej politiky štátu, ekonomický nástroj, ktorým sa zabezpečuje rozdeľovanie jeho prostriedkov. Rozpočtové hospodárenie Slovenskej republiky, resp. rozpočtové hospodárenie obcí sa riadi rozpočtom v príslušnom rozpočtovom roku, ktorý je zhodný s kalendárnym rokom. V rozpočte štátu, štátneho fondu a obce sa uplatňuje jednotné triedenie príjmov a výdavkov, rozpočtová klasifikácia, ktorú stanovuje ministerstvo všeobecne záväzným právnym predpisom. Do rozpočtu obce sa prenášajú prostriedky zo štátneho rozpočtu v súvislosti s výkonom úloh štátnej správy. Podmienkou prevodu je výkon štátnej správy obcami v priebehu roka; prevod uskutočňuje Ministerstvo financií, pričom sa musí previesť zodpovedajúci objem prostriedkov z rozpočtovej kapitoly. Pravidlá rozpočtového hospodárenia obsahujú časový a účelový aspekt použitia rozpočtových prostriedkov, a síce, že rozpočtové prostriedky môžu byť použité iba do konca rozpočtového roka a s nimi hospodáriace subjekty sú viazané použitím na stanovené

účely, to znamená, že rozpočtové prostriedky nemožno prevádzať do nasledujúceho rozpočtového roka, pričom výdavky bankou do 31. decembra nerealizované zafažia rozpočet organizácie nasledujúceho rozpočtového roka. Ak v priebehu roka vznikne potreba mimoriadnej úhrady, možno úhradu realizovať rozpočtovým opatrením.

To znamená, že v prípade nezabezpečenej úhrady v rozpočtovej kapitole sa použijú rozpočtové opatrenia, ktoré vykoná vláda a rozsah rozpočtových opatrení ustanoví zákon na príslušný rozpočtový rok, pričom ide o presuny rozpočtových prostriedkov, povolené prekročenie limitu výdavkov, viazanie rozpočtových prostriedkov. Povinnosť viesť operatívnu evidenciu o rozpočtových opatreniach v priebehu roka majú rozpočtové a príspevkové organizácie.

Finančné hospodárenie obce predstavuje hospodárenie podľa rozpočtu obce, kde obec kryje svoje potreby predovšetkým vlastnými rozpočtovými príjmami. Na výkon samosprávnych funkcií obce môže sa poskytnúť zo štátneho rozpočtu dotácia, a to na príslušný rozpočtový rok. Dotácie rozoznávame účelové a všeobecné. Obec svoje potreby financuje predovšetkým z vlastných zdrojov, štátnych dotácií sa domáha výlučne v medziach zákona.

Finančný systém má trvalo vytvárať obnovované zdroje na zabezpečovanie potrieb obce, ktoré v procese vývoja, najmä v dôsledku technického pokroku, vzrastajú. Finančný systém je založený na štruktúre vlastných príjmov a výdavkov, ich uplatnení a použití a na štruktúre dotácií. Príjmy zahŕňajú najmä príjmy z miestnych daní a dávok, príjmy zo zisku obecných podnikov a výnosy z obecného majetku. Príjmy môžu vzrastať na základe snahy a aktivity obce, dotácie sú založené na zákonodarstve. Hospodárenie podľa rozpočtu obce zahŕňa zostavovanie podľa jednotného triedenia príjmov a výdavkov, zabezpečovanie krytia všetkých záväzkov, poskytovanie informácií na účely návrhu štátneho rozpočtu, finančné usporiadanie k štátnemu rozpočtu a štátnym fondom po skončení rozpočtového roka.

Prebytok hospodárenia po skončení rozpočtového roka neprepadá. Schodok svojho hospodárenia vyrovnáva obec z rezervného fondu, z rozpočtu bežného roka, či iných mimorozpočtových fondov obce. Mimorozpočtové fondy obce sa tvoria zo zostatku fondov z minulých rokov, zo zdrojov bežného roka, o ich použití rozhoduje obecné zastupiteľstvo. Peňažné fondy obcí sa používajú prostredníctvom príjmov a výdavkov obecného rozpočtu, výnimku tvorí prevod prostriedkov medzi fondmi navzájom.

Medzi príjmy obce, ako už bolo spomenuté, patria podiely na daniach v správe štátu. Z podielu na výnose cestnej dane obec vytvára cestný fond. Prostriedky cestného fondu sa používajú na výstavbu, opravu a údržbu miestnych komunikácií. Vo výške, ktorá je určená obecným zastupiteľstvom, obec vytvára rezervný fond, s ročným prídeľom 10 % prebytku hospodárenia na príslušný rozpočtový rok. Zo zostatku fondov z minulého roka, z ďalších zdrojov bežného roka, z príjmov obce z predaja bytov obec vytvára fond rozvoja bývania. Výsledky hospodárenia peňažných fondov obcí obsahujú záverečný účet obce. Základom ale zostáva stabilná daňová a poplatková základňa.²⁾

²⁾ PAŘÍZKOVÁ I.: *Požadavky na fungování municipálního finančního systému s přihlednutím k právnímu postavení organizačních složek a příspěvkových organizací*. Časopis pro právní vědu a praxi, č. 3/2002, s. 235 a násl.

2. OBCE A ICH PRÍJMY

Obec financuje svoje potreby predovšetkým z vlastných príjmov. Podľa zákona SNR č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení, vlastnými príjmami obce sú

1. príjmy z majetku obce
2. príjmy z majetku štátu, ktorý bol obce prenechaný do nájmu
3. príjmy z fondov obce
4. výnosy daní obecných podnikov
5. výnosy daní právnických osôb obce
6. príjmy z miestnych daní a poplatkov
7. výnosy pokút za priestupky
8. výnosy dobrovoľných zbierok a dobrovoľných príspevkov
9. dary od fyzických osôb
10. dary od právnických osôb
11. príjmy z obligácií
12. príjmy z úverov a pôžičiek
13. iné príjmy.

Ak má štát záujem na rozvoji obce, poskytne jej účelovú štátnu dotáciu, jej použitie je preskúmateľné štátnym orgánom. Podľa normatívu, ktorý určí vláda, poskytne sa obci neúčelová štátna dotácia, v prípade ak jej vlastné príjmy nepostačujú na plnenie úloh samosprávy. Obec zakladá účelové obecné fondy na plnenie svojich úloh, pre viac obcí môže obec zriadiť regionálny alebo záujmový fond. Fond si zriaďuje radu fondu, ktorá vykonáva správu fondu. Dane a poplatky obec využíva na podporu životného prostredia.

Hoci je rozpočtový proces obce v zásade totožný s rozpočtovým procesom, ktorý sa uplatňuje v štátnom rozpočte, platia tu isté špecifiká. Obce si zostavujú a schvaľujú svoj rozpočet aj záverečný účet v rámci vlastnej právomoci. Spôsob zverejnenia je obvyklý, ide o zverejnenie na obecnej oznamovacej tabuli, najneskôr 15 dní pred schvalovaním rozpočtu, či záverečného účtu. Rozpočet i záverečný účet schvaľuje obecné zastupiteľstvo. Ustanovenie § 26 zákona NR SR č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov taxatívne vymenúva vlastné príjmy rozpočtu obce:

- daňové a nedaňové príjmy, ktoré obec spravuje,³⁾
- podiely na daniach v správe štátu,
- príjmy z obecných cenných papierov,
- prostriedky, ktoré sa previedli z mimorozpočtových peňažných fondov,
- príjmy zo splácania poskytnutých pôžičiek,
- dary a výnosy zbierok,
- odvody a penále.

Okrem vlastných príjmov tu zaraďujeme:

- dotácie zo štátneho rozpočtu,

³⁾ Niektorí autori považujú za daňové príjmy aj výnos miestnych poplatkov. Napr. PEKOVÁ J.: *Reforma miestnych rozpočtů*. Finance a úvěr, č. 2/1993, s. 88.

- dotácie zo štátnych fondov,
- prijaté úvery,
- príjmy zo zostatku likvidácie štátneho podniku,
- iné príjmy.

Výdavky obce smerujú:

- na výkon samosprávnych funkcií,
- na činnosť rozpočtových a príspevkových organizácií,
- na kapitálové potreby,
- na rozvoj územia,
- vratky prijatých pôžičiek,
- splátky prijatých úverov,
- výdavky na pomoc v náhlej núdzi občanom,
- prevody do mimorozpočtových peňažných fondov,
- prevody do regionálnych alebo záujmových fondov obcí,
- na emisiu cenných papierov,
- na úhradu výnosov majiteľom cenných papierov,
- výdavky na finančné investície.

Výdavky zahŕňajú aj návratné finančné výpomoci právnickým a fyzickým osobám so sídlom na území obce na konkrétne akcie a vopred určené okruhy potrieb.

Návrh rozpočtu obce na nasledujúci rozpočtový rok sa musí predložiť obecnému zastupiteľstvu do 31. decembra bežného roka, ak sa nepredloží, obec bude hospodáriť podľa rozpočtu obce predchádzajúceho rozpočtového roka. V tomto prípade mesačné výdavky nesmú prekročiť 1/12 rozpočtu obce, ktorý bol schválený na predchádzajúci rozpočtový rok.

Rozpočet musí byť obecným zastupiteľstvom schválený do 31. decembra bežného roka, inak sa rozpočtové hospodárenie spravuje od 1. januára rozpočtového roka do schválenia rozpočtu rozpočtovým provizóriom. Po schválení rozpočtu obce sa zúčtujú príjmy a výdavky, ktoré sa uskutočnili počas rozpočtového provizória.

Už niekoľko rokov prebieha diskusia o tom, či jednotné rozpočtové pravidlá platné pre všetky rozpočtové kapitoly (do začiatku roka 2003 už spolu 22x novelizované – pozn. autorky) a jednotná rozpočtová klasifikácia, ktorú spravida v ročných periódach vydáva Ministerstvo financií Slovenskej republiky, zodpovedá požiadavkám obcí po uskutočnenej reforme. Je reálne, že najbližší vývoj pôjde cestou ako napr. v Českej republike, kde existuje niekoľko samostatných právnych úprav.⁴⁾

Obec si vedie účtovníctvo o príjmoch a výdavkoch. V zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, musia právnické osoby preukazovať svoje výdavky, pričom zákon ustanovuje rozsah a obsah účtovnej závierky. Právnické osoby a ostatné osoby na účely zákona, teda fyzické osoby, zahraničné osoby a pod-

⁴⁾ Popri zákone č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech sú to najmä – zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územných rozpočtů, – zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávním celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

nikatelia, sa nazývajú účtovné jednotky. Predmetom účtovníctva, o ktorom účtujú účtovné jednotky, môže byť majetok, záväzky, rozdiel majetku a záväzkov, príjmy a výdavky. Účtovné obdobie účtovania účtovných jednotiek je kalendárny rok. Pri účtovaní sa používajú prostriedky výpočtovej a inej techniky, účtovníctvo sa vedie v peňažných jednotkách slovenskej meny. Pri účtovaní sa vykonávajú účtovné zápisy, vedú sa účtovné knihy.

Hospodárenie s prostriedkami štátneho rozpočtu, ktoré boli poskytnuté obciam, kontrolujú územné finančné orgány, v prípade potreby ministerstvo. Neoprávnené použitie, alebo zadržanie prostriedkov rozpočtu obce, má za následok porušenie rozpočtovej disciplíny, subjekty, ktoré porušili neoprávnené rozpočtovú disciplínu, sú povinné čiastku nahradiť a zaplatiť penále vo výške 0,2 % do príslušného rozpočtu.

Právna úprava majetku obce je ustanovená v zákone SNR č. 138/1991 Zb. o majetku obce, ktorého účelom je ustanoviť, ktoré veci z majetku štátu prechádzajú do vlastníctva obcí. Do vlastníctva obcí prechádzajú veci, okrem hnutelností patriacich orgánom miestnej štátnej správy. Patria tu aj veci, s ktorými hospodárila rozpočtová a príspevková organizácia, či štátny podnik, na ktoré prešla zriaďovateľská funkcia obce, ústredného orgánu štátnej správy, príslušného orgánu štátnej správy. Obec nevlastní majetok, ktorý vlastní štát, pozemky občanov, nehnuteľný majetok inej ako štátnej organizácie, majetok škôl v štátnom vlastníctve. Medzi majetok obce zaraďujeme majetkové práva obce.

Spravovať majetok môže aj organizácia, ktorú obec zriadila, alebo založila. Podľa zákona, v súlade so zásadami hospodárenia s majetkom obce a so štatútom mesta, správa obecného majetku zahŕňa:

- oprávnenie držať majetok,
- oprávnenie užívať majetok,
- oprávnenie brať úžitky z majetku,
- oprávnenie nakladať s majetkom.

Pre obecný podnik sa používajú ustanovenia zákona č. 111/1990 Zb. o štátnom podniku. Obecným podnikom je štátny podnik, ktorého majetok prešiel do majetku obce. Obec je zakladateľ obecného podniku. V zmysle nariadenia vlády č. 175/1993 Z. z. o finančnom hospodárení štátnych podnikov, sú vlastnými finančnými zdrojmi štátneho podniku základné imanie a rezervný fond, zisk, odpisy hmotného a nehmotného majetku. Základné imanie sa používa na krytie majetku, ku koncu roka sa znižuje alebo zvyšuje. Rezervný fond sa dopĺňa z ročného zisku do doby dosiahnutia minimálneho zostatku fondu piatimi percentami. Na zvýšenie základného imania štátneho podniku sa môže použiť zostatok rezervného fondu.

Na doplnenie rezervného fondu, na príspevku pracovníkovi, na prídely do fondov, na prevody nerozdeleného zisku do ďalšieho roka sa používa zisk podniku. Časť majetku sa môže zveriť do správy mestským časťami hlavného mesta Slovenskej republiky Bratislavy a mesta Košice.

Majetok obce sa môže použiť najmä pre verejné účely, pre podnikateľskú činnosť a na výkon samosprávy obce.

Na verejné účely je majetok:

- verejne prístupný,
- používa sa obvyklým spôsobom,
- spravuje ho obec,
- udržiava ho obec,
- financuje ho obec,
- za použitie majetku obce na verejné účely sa vyberajú miestne poplatky a verejné dávky,
- obec môže používanie verejného majetku obmedziť.

Ako podstata pre obecné podniky a inú formu podnikateľskej činnosti slúži majetok obce určený na podnikateľskú činnosť. Majetok obce určený na výkon samosprávy sa používa:

- na plnenie záväzkov,
- na uspokojovanie potrieb obce,
- na činnosť orgánov obce.

Povinnosťou obce, ktorá financuje tento majetok z obecného rozpočtu, alebo účelového obecného fondu, je:

- spravovať majetok,
- udržiavať majetok.

Organizovať zbierku, povoliť lotériu a inú hru možno na:

- údržbu majetku,
- zveľaďovanie majetku,
- rozmnoženie majetku.

Hlavnou povinnosťou orgánov obce, organizácií je hospodáriť s majetkom obce a s majetkom v štátnom vlastníctve v prospech rozvoja obce a jej občanov a ochrany a tvorby životného prostredia.

V takto vymedzených súvislostiach obce majetok zveľaďujú, chránia a zhodnocujú. Obce sú zo zákona povinné:

- udržiavať a chrániť majetok,
- zabrániť poškodeniu, strate a zneužitiu,
- obce musia použiť všetky právne prostriedky na ochranu majetku,
- obce používajú včas svoje práva a oprávnené záujmy pred príslušnými orgánmi,
- osobitné predpisy upravujú nakladanie s predmetmi v múzeách a galériách,
- osobitné predpisy upravujú nakladanie s knižničnými fondmi knižníc.

Zásady hospodárenia s majetkom určuje obecné zastupiteľstvo, ktoré upravuje práva a povinnosti organizácií, ktoré zriadila obec pri správe majetku obce. Obec taktiež upravuje podmienky odňatia majetku organizáciám zriadeným obcou, postup prenechávania majetku do užívania, nakladanie s cennými papiermi.

Obecné zastupiteľstvo vždy schvaľuje zmluvné prevody vlastníctva hnutelného a nehnuteľného majetku. Pri územných zmenách obce musia usporiadať svoje majet-

kovoprávne vzťahy, dohoda o vyrovnaní obsahuje rozdelenie vecí a finančných prostriedkov.

Obec v týchto súvislostiach tvorí podmnožinu množiny štát. Je jasné, že štát a obec sú v pomerne úzkej komunikácii. Napríklad podobnosť tvorby a charakteru rozpočtu štátu a obce a tiež poskytnutie účelových a neúčelových dotácií. Ústava Slovenskej republiky v článku 71 uvádza: „Na obec možno zákonom previesť výkon určených úloh miestnej štátnej správy.“ Pokračuje, „náklady takto preneseného výkonu uhrádza štát“. V ústave sa uvádza, že obec vydáva všeobecne záväzné nariadenia a povinnosti a obmedzenia možno obci ukladať len zákonom. To, že obec disponuje pomerne širokou škálou práv, ktoré sú zákonom garantované práva, je jednoznačné. Do budúcnosti je potrebné i nutné zamedziť akémukoľvek zasahovaniu zo strany štátnej moci do samostatnosti obcí v oblasti rozhodovania a života obcí. V tomto by mala byť právna regulácia obcí a finančného hospodárenia obcí neúprosná, aby nedochádzalo k zneužívaniu moci, ako sme svedkami v období zmien, prevratov a volieb. Voľby do orgánov územnej samosprávy by sa mali brať vážne, s úctou a pripravenosťou. Je dôležité, aby osoba, poslanec a poslankyňa, bola pripravená na výkon náročnej funkcie, pretože človek predovšetkým sám, správaním a prístupom, vytvára podmienky života okolo seba a podmienky vzniku právnych noriem. Je nutné dosiahnuť zhodu teoretických poznatkov s možnosťou uplatňovania poznatkov v praxi a zabrániť nepripravenosti, neinformovanosti a nedostatku uvedomenia akéhokoľvek rozmeru.

Súčasná situácia na úseku finančného hospodárenia obce je charakterizovaná určitými prvkami najmä právnej nejasnosti. Súvisí to so všeobecne známymi okolnosťami prípravy a realizácie reformy verejnej správy. Vzťah štátnej správy a územnej samosprávy, kreovanie vyšších územných celkov, postavenie obcí z pohľadu štátneho rozpočtu a v neposlednom rade niektoré otvorené otázky, pokiaľ ide o pripravovanú daňovú reformu, vyvolávajú viac otázok, než na ktoré je možné v súčasnosti uspokojivo zodpovedať. Neprekvapuje, že právne riešenia sú stavané podľa predchádzajúcich politických usmernení a dohôd. Príprava vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie by však mohla byť jedným z činiteľov, ktoré v krátkom čase napomôžu posunúť viaceré otvorené otázky vzťahu štátu a obcí do finálnej a právne uspokojivo stvárnenej podoby. Zákon o prechode niektorých pôsobností z orgánov štátnej správy na obce a na samosprávne kraje, ani zákon o podpore regionálneho rozvoja, ako príklady súčasnej normotvorby však v dnešnej navrhovanej podobe celkom iste mnohých neuspokoja.

Zákon o obecnom zriadení podáva charakteristiku rozpočtov obcí ako základu finančného hospodárenia obcí. Obdobne zvyrazňuje postavenie miestnych rozpočtov ako vyjadrenia ekonomickej samostatnosti obcí zákon o rozpočtových pravidlách Slovenskej republiky. Podľa tejto právnej formulácie by teda rozpočty obcí mali byť finančno-ekonomicky samostatné a tým aj nezávislé od iných príjmových zdrojov. Bolo by zbytočné presviedčať sa o tom, že rozpočty obcí vyjadrujú ekonomickú samostatnosť obcí.

Samostatnosť chápem a posudzujem ako určitý stav konkrétneho subjektu, ktorý by mal vyjadriť:

- v prvom rade nezávislosť od iného subjektu, t. j. autonómnosť vo vzťahu k nemu,
- v druhom rade schopnosť existencie a rozvoja,
- v treťom rade schopnosť existencie a rozvoja popri inom subjekte.⁵⁾

Tieto požiadavky možno vzťahovať aj na rozpočty obcí. Ak máme posudzovať problematiku územnej samosprávy ako celok, je evidentné, že rozpočty obcí vyjadrujú skôr ekonomickú nesamostatnosť, a tým aj závislosť od iných zdrojov, než samostatnosť. Aj napriek právne deklarovanej samostatnosti jednotlivé finančnéprávné normy túto „deklaráciu samostatnosti“ v skutočnosti potláčajú.⁶⁾ To však neznamená, že obce ako orgány územnej samosprávy nepreukázali svoju opodstatnenosť. Zákondarar mal vyjadriť svoju predstavu o ekonomickej samostatnosti obcí reálnejším spôsobom. Ak však chcel prijať právne úpravy kompatibilné s právnymi predpismi iných krajín, potom bolo potrebné vytvoriť aj ekonomicke-právne predpoklady pre takúto samostatnosť.

Doteraz však nie je vytvorený taký systém príjmovej základne obcí, ktorý by vylučoval závislosť miestnych rozpočtov od štátnorozpočtových zdrojov. Je diskutabilné, či takúto nezávislosť možno v praxi aj dosiahnuť. Snáď je to možné v individuálnych prípadoch, avšak nie komplexne v rámci sústavy orgánov územnej samosprávy. Niekedy sa v teórii zdôrazňuje, že na vine je nevyhovujúca rozpočtová skladba vlastných rozpočtových príjmov obcí. Tento problém však nemožno zovšeobecňovať. Tam, kde chýba ekonomicke zázemie, ekonomicke potenciál daného regiónu, kde sa de facto nenachádza právnymi normami vyčlenený príjmový zdroj, resp. neexistuje právny titul pre získavanie príjmových zdrojov, aj tá najoptimálnejšia rozpočtová skladba sa minie svojmu účelu a poslaniu. Typickým príkladom v tomto smere sú miestne poplatky, ktorých výnos je zásadne rozdielny v závislosti od veľkosti obce, jej polohy a pod. Na zákone č. 544/1990 Zb. veľmi zreteľne vidieť, že samotná kvantita ešte nemusí znamenať kvalitu, čo v tomto prípade znamená prínos pre rozpočty obcí z výnosu miestnych poplatkov. Iba niektoré z miestnych poplatkov majú takpovediac celorepublikové uplatnenie v každej obci, avšak väčšina z nich je z hľadiska ich uloženia iba lokálnym nástrojom.⁷⁾

Inou otázkou však je, či obce majú v súčasných spoločensko-ekonomicke podmienkach k dispozícii stabilné a objemovo výdatné rozpočtové zdroje, ktoré by mohli eliminovať, resp. obmedziť viazanosť rozpočtov obcí na štátny rozpočet.

Finančnú nezávislosť a teda aj samostatnosť obcí nie je možné budovať na vyčlenení jedného, resp. dvoch príjmových zdrojov, aj keď by sa z pohľadu právnej konštrukcie mohli zdať objemovo výdatnými a stabilnými. Rovnako som toho názoru, že finančnú nezávislosť obcí v absolútnom ponímaní ani nemožno dosiahnuť. Nepočíta s ňou dokonca ani Európska charta miestnej samosprávy, ktorá v čl. 9 vymedzuje finančné zdroje miestnych orgánov. Práve naopak, zdôrazňuje ochranu finančne slabších miestnych

⁵⁾ Samostatnosť treba posudzovať aj v svetle decentralizácie a fiskálnej autonómie. KAMENÍČKOVÁ V.: Rozpočty miest a obcí. *Finance a úvér*, č. 10/1992, s. 475.

⁶⁾ BABČÁK V.: *Finančnéprávné problémy tvorby príjmovej základne obcí* (Upravená habilitačná prednáška). Právny obzor, č. 1/2001, s. 20.

⁷⁾ GRUŇ L. – PAULÍČKOVÁ A.: *Finančnéprávné inštitúty*. Eurounion s. r. o. Bratislava 2003, s. 144.

samosprávnych orgánov prostredníctvom prerozdelenia finančných prostriedkov v ich prospech. Vychádza pritom z toho, že finančné zdroje miestnych samosprávnych orgánov majú byť úmerné zodpovednosti, ktorú im ukladajú v prvom rade zákony.

Z toho vyplýva, že treba hľadať optimálny variant efektívneho fungovania orgánov miestnej samosprávy, ktorý:

1. bude objektívne špecifikovať finančné potreby obcí a
2. bude kvantifikovať
 - a) podiel vlastných rozpočtových príjmov na celkových príjmoch obcí a
 - b) objem finančných zdrojov nevyhnutný na financovanie potrieb obcí.

Potreby obcí sú súčasne spoločenskými, resp. verejnými potrebami, pričom iba samotná právna úprava, čo ako kvalitná, nie je schopná tento kardinálny problém územnej samosprávy riešiť. Právo má iba schopnosť vytvoriť priestor, v ktorom sa obce môžu pohybovať. Základ riešenia daného problému treba vidieť v samotnej ekonomike, a najmä v zdrojoch, ktoré produkuje.

Z celkových skutočností vyplýva, že štát sa bráni vybudovaniu finančne nezávislého a teda aj skutočne samostatného systému hospodárenia územnej samosprávy. V opačnom prípade by strácal kontrolu nad mechanizmom pôsobenia týchto subjektov. Používa na to celý rad nástrojov a prostriedkov pôsobenia, pričom najefektívnejšie sa prezentujú finančné nástroje, napríklad dotácie, prípadne podielové dane. Tým, že štát fakticky a právne zabezpečuje závislosť od štátnorozpočtových zdrojov, súčasne trebárs cestou zmeny objemu a účelového určenia dotácií a každoročným nepriamym tlakom v súvislosti so schvaľovaním štátneho rozpočtu, nepriamo ovplyvňuje aj faktické správanie sa územných samosprávnych orgánov.

RÉSUMÉ

Formovanie príjmovej základne obcí je dlhodobým procesom vo vývoji orgánov územnej samosprávy. Od príjmových zdrojov, ktoré majú obce podľa základných príslušných právnych úprav k dispozícii závisí rozsah a kvalita nimi realizovaných jednotlivých úloh. V Slovenskej republike sa tvorba príjmovej základne obcí netýka len samosprávnych orgánov, ale aj štátu. Autorka sa v príspevku venuje prevažne finančnoprávnym aspektom tvorby príjmovej základne obcí. Keďže doteraz ešte nebol vytvorený taký systém príjmovej základne obcí, ktorý by vylučoval závislosť miestnych rozpočtov od štátnorozpočtových zdrojov, pre ekonomickú samostatnosť je potrebné vytvoriť ekonomickoprávne predpoklady, aby právne úpravy boli kompatibilné s právnymi predpismi iných krajín Európskej únie. Rovnako je prezentovaný názor, že finančnú nezávislosť obcí v absolútnom ponímaní nemožno dosiahnuť.

SUMMARY

Forming of an income base of municipalities is a long-term process in development of organs of a territorial self-government. Extent and quality of individual tasks realized by them depends on income resources, which are available for municipalities according to the

basic appropriate legal adaptations. Creation of the income base of municipalities in the Slovak Republic does not only relate to self-government organs, but also to the state. The author of this article mainly deals with financial-legal aspects of creation of the income base of municipalities. Because there has not been formed such a system of the income base of municipalities so far, which would exclude dependence of local budgets from state-budget resources, it is necessary to create economic-legal assumptions for economic independence to provide a compatibility of legal adaptations with legal regulations of other countries of the European Union. At the same time the author presents her opinion, that it is not possible to achieve the financial independence of municipalities with their absolute understanding.

TEORETICKÉ OTÁZKY FINANČNÍHO PRÁVA

Štefánik v konferenční publikaci, 2005
1. vydání první konference 25. dubna 2005

Kolářová autorka

Kolářová autorka, prof. JUDr. Jana Kolářová, Ph.D.
prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo)

Štefánik (konference)

prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo), prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo), prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo), prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo), prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D. (přeloženo), prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

JUDr. Marie Vaněčková, Ph.D.

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Vědecké vydání, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

JUDr. Marie Vaněčková, Ph.D.

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Vědecké vydání, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Právní úprava

Právní úprava, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Vědecké vydání, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

Vědecké vydání, prof. JUDr. Alois Wimmer, Ph.D.

ISBN 80-238-0772-0

ISSN 0013-0119

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 3–4/2003

TEORETICKÉ OTÁZKY FINANČNÍHO PRÁVA

Sborník z konference o teoretických otázkách
finančního práva konané dne 25. dubna 2003

Kolektiv autorů

Redakční rada: prof. JUDr. Petr Tröster, CSc. (předseda)

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc. (místopředsedkyně)

Blanka Jandová (tajemník)

doc. JUDr. PhDr. Karolína Adamová, CSc., prof. JUDr. Miroslav Bělina, CSc.,

doc. JUDr. Jiří Boguszak, DrSc., doc. JUDr. Taisia Čebišová, CSc.,

doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc., prof. JUDr. Zdeněk Kučera, DrSc.,

doc. JUDr. Václav Mezřícký, CSc., prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc.,

prof. JUDr. Irena Pelikánová, DrSc., prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.,

prof. JUDr. Jiří Švestka, DrSc., doc. JUDr. Jiří Rajmund Tretera,

JUDr. Marie Vanduchová, CSc.

Prorektor-editor prof. MUDr. Pavel Klener, DrSc.

Vědecká redaktorka: doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Recenzovali: Ing. Michal Morawski

JUDr. Monika Novotná

Obálku navrhla Jarmila Lorencová

Grafická úprava Kateřina Řezáčová

Vydala Univerzita Karlova v Praze

Nakladatelství Karolinum, Ovocný trh 3, 116 36 Praha 1

Praha 2004

Sazba a zlom: DTP Nakladatelství Karolinum

Vydání 1. Náklad 300 výtisků

Vytiskla tiskárna Nakladatelství Karolinum

ISBN 80-246-0778-6

ISSN 0323-0619



<http://cupress.cuni.cz>

ISBN 80-246-0778-6



9 788024 607788

ISSN 0323-0619