

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 nabývání 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 oblastí 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 přiřazuje 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 nazývána 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 podrobeni 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, doktrinární, 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.