

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 potenciálním 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 vyčtené 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 splynuly. 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 naskytá 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 zvláštlostech.

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 změnily 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 nabył 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 dani. 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.