

MILAN BAKES

FINANČNÍ POLITIKA SOCIALISTICKÉHO STÁTU
A JEJÍ ÚKOLY V SOUČASNÉM OBDOBÍ

§ 1. STÁTNÍ PŘÍJMY A JEJICH HISTORICKÝ VÝVOJ

Pro pochopení povahy a funkcí daní a poplatků resp. dalších plateb je nezbytné úvodem několik historických poznámek. Různé platební povinnosti odpovídající soudobému institutu daní nebo poplatků byly známy již ve starověku, i když stejně jako u rozpočtu lze o daních a poplatcích mluvit v dnešním slova smyslu až mnohem později. Vždyť jejich náležitosti byly konstruovány vlastně až v 18. století.

Pokud bychom chtěli sledovat vývoj jednotlivých státních příjmů (kromě cla, kterému je věnována ještě jiná část naší práce) vidíme, že daně a poplatky jsou mnohdy směřovány a zaměřovány a mnohdy opět rozlišovány. Jako rozlišující prvek bývá uváděna určitá individuální protihodnota u poplatků a na druhé straně neekvivalence u daní.

Pro účely této práce není nutné a domnívám se ani vhodné, podávat podrobný historický vývoj těchto finančněprávních institutů. Dříve než budeme pojem daní a poplatků definovat, nebude jistě bez zajímavosti povšimnout si však některých předchozích názorů na jejich podstatu.

Je sporné, zda již zmíněné platby ve starověkém Egyptě, v řeckých státech a v Římě, a to ať již byly vybírány v naturáliích nebo v penězích, byly předchůdci dnešních daní nebo poplatků. Mnozí autoři například považují za daně určité platby občanů, kterými přispívali státu na stavbu chrámů, na vydržování státního aparátu apod., a to i tehdy, jestliže občan dostával určitou protihodnotu. Někteří autoři naopak připisují těmto platbám výrazně poplatkovou povahu. I když tedy i ve starověku je operováno s pojmy „státní příjmy“, o čemž svědčí některé práce z tohoto období, jako např. spis řeckého historika Xenofonta „O státních příjmech“ nebo známé Aristotelovo pojednání „Oeconomía“, nedochází prakticky k jejich ostřejšímu rozhraničení, i když samozřejmě prvek ekvivalentnosti nebo neekvivalentnosti zde svou roli hraje.

Domnívám se, že za předchůdce dnešních poplatků resp. i daní možno v určitém smyslu považovat až středověké regály. Oprávnění ukládat tyto povinnosti bylo zdůvodňováno naukou o tzv. regálních právech panovníka, která představovala praktickou stránku tehdejšího pojetí státní moci.

Přitom se rozlišovala pravomoc, kterou mohl vykonávat výlučně reprezentant této moci, tedy panovník, tzv. *regalia maiora* (např. regál soudní, daňový) od pravomoci přenosné na jiné subjekty, tzv. *regalia minora* (např. regál celní, regál mincovní apod.).

Společenský a právní institut regálů obou druhů lze při hodnocení státních příjmů na evropské pevnině označit pravděpodobně za základní a nejstarší teoreticky podloženou formu znovurozdělování národního důchodu mezi státem a jemu podřízenými subjekty, především fyzickými osobami. Poněvadž regály ve svém pojetí představovaly úplaty za činnost státních správních orgánů, vycházejí vlastně z nich i novodobé poplatkové teorie.

Skutečnost určité ekvivalentnosti původních regálů, tedy určitého protiplnění ze strany státu nebo církve, byla využívána i psychologicky a politicky. Úplaty, které za činnost svých orgánů požadoval stát a církev, byly považovány za odůvodněné a narážely na kritiku snad pouze vzhledem k jejich nadměrnému počtu. Zmíněná jistá ekvivalence činila tyto platby ve prospěch státu nebo církve mnohem přijatelnějšími pro povinné subjekty než tomu bylo u daní, za jejichž úhradu v okamžiku placení nenabízela vrchnost žádnou protihodnotu. Z tohoto faktu plynul i odpor proti daňovým institutům, i když je požadoval ten samý orgán, kterému byly bez větších připomínek odváděny regální platby.

Daně se postupně vyvinuly právě z regálů. Z původního úzkého rámce regálních oprávnění zcizovaných za úplatu začaly vybočovat ty nároky státní moci, za které nebylo nabízeno žádné protiplnění. Stát započal vyžadovat platby pouze z toho důvodu, že potřeboval prostředky ke krytí nákladů, spojených s výkonem jeho funkcí. Tak vznikají daně.

Daně byly vždy poplatkům velmi blízké. Tak například tzv. menší regály měly již od svého vzniku povahu nepřímého zdanění příslušné produkce nebo jiné hospodářské činnosti, i když byly od daní odlišovány určitou ekvivalentností a dále pak tím, že je plátce přesunoval na jiný subjekt. Postupně dokonce dochází k jistému splývání některých poplatků a daní zavedením nových dávek na prodej spotřebního zboží, tzv. akcízů, které se technikou vybírání značně podobaly regálům. Jejich vznik a mnohdy i charakter (byly např. vybírány i za přepravu zboží) není ještě dnes zcela jasný.

Shrneme-li těchto několik poznámek o původu daní a poplatků, můžeme konstatovat, že název platby, zda šlo tedy o daň, poplatek či jinou obdobnou platbu, hrál pouze druhořadou roli. Rozhodující pro konstrukci státních příjmů je volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na nejmenší odpor povinných subjektů. Toto hledisko nalézáme v určité modifikaci i v dnešních daňových a poplatkových teoriích. Fiskální funkce jednotlivých finančních zdrojů je pak

doplňována dalšími prvky organizačními, sociálními apod., které mají mnohdy větší význam teoretický než praktický.

Z autorů středověkých teorií státních příjmů je nutno se zmínit především o Tomáši Aquinském a řadě dalších představitelů scholastického nábožensko-filosofického směru, jejichž názory na státní příjmy se koncentrují do oblasti daňové. Scholastická filosofie podporuje právo vladaře na daně s výhradou, že jsou spravedlivě rozdělovány mezi všechny členy státního společenství. Poplatky vzhledem k jejich charakteru takovouto podporu nepotřebovaly.

Také převážná většina literatury 16. století se ve svých finančních pojednáních soustřeďuje především na daňovou oblast. Nejvýznamnějším autorem tohoto období je Jean Bodin, kterého nejen francouzští, ale i němečtí finanční teoretici označují za odborníka, jehož názory překročily svou dobu a přiblížily se modernímu pojetí státu. Ve své práci *Six livres de la République* zdůvodňuje daně v soustavě státních příjmů úkoly státu zajišťovat všestranně potřeby svých občanů a tomu odpovídajícím právem požadovat od nich potřebné příspěvky. Pokrokovost Bodinových názorů je spatřována v tom, že navrhuje, aby daňová povinnost postihovala všechny vrstvy obyvatelstva bez výsad pro šlechtu a církve, a to v relacích k majetkovým poměrům. Dále žádá, aby příjmy, získané státem formou daní byly rovnoměrně rozdělovány s preferencí sociálně slabých vrstev. Myšlenky Bodinovy ovlivňovaly teorii státních příjmů v západní Evropě, německých státech i na našem území po celé jedno století, i když byly doplňovány vzhledem k vývoji politických a hospodářských poměrů dalšími názory.

Německá finanční věda Bodinova období se zaměřuje na obhajování finančního hospodaření státu v tzv. juristických teoriích, věnovaných otázkám státních příjmů z hlediska státního práva. Ideově vychází z absolutismu státní moci, který uznává za daný a tedy nevyžadující zdůvodnění. Hlavní představitel této školy, Kašpar Klock, rozlišuje oblast daní, kterou odůvodňuje obecnou užitečností státu pro poddané, od domén a regálů, které plynou z faktu samotné existence státu.

Juristický směr v ekonomických názorech 17. století byl vystřídán praktickou naukou o státním hospodářství, tzv. kameralistikou. Toto učení se uplatňovalo v 18. století v drobných německých státech a i na území rakouských a českých zemí. Kameralistika vlastně znamenala aplikaci domáckého hospodaření na hospodářství státní. Vládce má podle této teorie krýt státní potřeby z vlastního majetku a z hospodářské činnosti na něm provozované; daně má požadovat jen v případě nouze. Naopak v tomto pojetí byla tzv. regália, tedy vlastně poplatky, považována za přirozený, vlastní příjem panovníka. Je zajímavé, že kameralisté zcela proti duchu tehdejších teorií, a podle mého názoru nesprávně, nespojují poplatky

s regálnými právy, ale nazývají je nahodilými státními příjmy. Novější mecká finanční věda¹⁾ označuje kameralismus za nedoceněný vědecký národohospodářský názor, který byl myšlenkovým předchůdcem tzv. klasické školy, představované v Anglii A. Smithem a na evropské pevnině jeho stoupenci v jednotlivých státech (J. B. Say, P. Ross, J. Garnier, F. Bastiat a další).

Časově se řadí k předchůdcům klasické národohospodářské školy i další směr státního hospodaření, merkantilismus, který propagoval intenzivně státní podnikání a intervenci státu do soukromých podniků jako cestu pro získání příjmových zdrojů státu. Stát měl čerpat potřebné zdroje jednak z vlastních podniků a dále formou daní od podniků soukromých. Otázka poplatků nevystupovala jako zvláštní problematika.

Jako samostatné ekonomicko-právní kategorie se objevují poplatky až v klasické národohospodářské škole. Při zdůvodňování plateb ve prospěch státu vychází tato klasická teorie z principu směny záležející v tom, že stát zajišťuje občanům jako poplatníkům určitý buď obecně žádoucí nebo individuálně požadovaný prospěch. Za tyto služby přijímá úhradu, stanovenou podle povahy příslušného plnění. Šlo tedy o ekvivalentnost mezi plněním státu a platbami poplatníků. Tato škola však rozšířila ekvivalentnost i na ty vztahy, u kterých nebyla a tím zevšeobecnila princip poplatkové úhrady na celou oblast státní správy. Rozdíl mezi daněmi a poplatky měl pouze povahu kvantitativní a záležel v rozsahu státem poskytovaných služeb a úplat za ně požadovaných.

Klasická národohospodářská teorie byla na úseku státních příjmů reviována německými finančními teoretiky, kteří se řadí do školy, nazývané německá teorie státního hospodářství. Z nejznámějších sem patří Rau, Stein, Schäffle a Wagner. Poplatky zahrnuje německá teorie státního hospodářství spolu s daněmi do vlastních příjmů státu. Rozdíl mezi těmito platbami je v rozlišování speciální úplaty, kterou jsou charakterizovány poplatky od úplaty generální, která je vlastní daním. Tato konstrukce vlastních státních příjmů znamená vlastně kvalitativní přehodnocení daně a poplatkové teorie tehdejší doby. V pojetí německé nauky o státním hospodářství je odstraněna dřívější bariéra mezi daněmi a poplatky a daně začínají své předchůdce zatlačovat do pozadí. Z původní úlohy výjimečného zdroje státních příjmů přejímají daně dominantní postavení v příjmové skladbě státních rozpočtů.

Pokud jde o českou finanční školu, vycházela ve své podstatě z názorů německé finančněprávní vědy. Jedním z hlavních důvodů byl konec existence českého státu po bělohorské bitvě. Československá buržoazní fi-

¹⁾ Gerloff ve sborníku Handbuch der Finanzwissenschaft II, Mohr, Tübingen 1952, str. 306.

nančně právní teorie i příslušné zákonodárství bylo i v období předmnichovské republiky pod silným vlivem německé finančně právní vědy resp. její rakouské verze, jestliže se ovšem v bývalé rakousko-uherské monarchii vůbec objevovaly pokusy o samostatnější finančně právní názory. Poměrně krátké trvání první republiky nebylo z hlediska časového příznivé pro rozvoj původních finančně právních myšlenek. Avšak poplatnost buržoazním teoriím v oblasti státních financí plynula především z podstaty kapitalistického společenského a hospodářského zřízení našeho státu do roku 1945.

K nejvýznamnějším představitelům české finanční právní resp. národohospodářské školy patřil Josef Kaizl²⁾ a dále ministr financí předmnichovské republiky, guvernér Národní banky a vysokoškolský profesor Karel Engliš.³⁾ Z dalších, kteří se svých pracech spíše navazovali na Kaizla anebo Engliše či zpracovali pouze dílčí studie, je nutno vzpomenout Bráfa, Dračovského, Mildschuha, Macka, Funka a Vybrala.

Prakticky všichni ve svých daňových a poplatkových teoriích vycházeli ze závěrů německé státohospodářské teorie, kterou u nás přehodnotil Karel Engliš svou národohospodářskou soustavou. Tato soustava rozlišuje ve státním hospodářství prvky solidaristické, směřující ke kolektivnímu vlastnictví všech statků a k jejich rozdělování podle objektivních potřeb, prvky individualistické (státní podniky) a konečně kooperativní, založené na společném vlastnictví všech občanů, kteří produkují prostředky bez podnikatelského zisku a rozdělují je za výrobní ceny.

Individualisticky vedené státní podniky vyvíjejí svou činnost podle zásad soukromého hospodaření, odvádějí zisky státu a stát jim uhrazuje případné ztráty. Solidaristickým principům hospodaření odpovídají z hlediska státních příjmů daně, zásadám kooperativním poplatky, které Engliš charakterizuje jako cenu za určité státní činnosti.

Tato teoretická konstrukce Englišova představovala v tehdejší buržoazní finanční vědě novum, ale z hlediska pozdějšího hodnocení novum dosti relativní. Šlo vlastně o novou formulaci základního východiska německé školy. Názorová symbióza mezi českými a německo-rakouskými teoretiky trvala po celou dobu první československé republiky.

Souvislost s německou daňovou a poplatkovou teorií nebyla zcela přerušena ani po osvobození v roce 1945, kdy náš stát obnovil právní řád předmnichovské republiky včetně daní a poplatků. Toto teoretické názorové dědictví nebylo ovšem rozvíjeno, ale naopak potlačováno a nahrazováno novými prvky, tak jak se postupně naše společenské a hospodářské zřízení přetvářelo na socialistický stát.

²⁾ J. Kaizl: Finanční věda, Praha 1892.

³⁾ K. Engliš: Soustava národního hospodářství (1932) a řada dalších děl.

§ 2. POJEM A FUNKCE ODVODŮ, DANÍ A POPLATKŮ V ČESKOSLOVENSKÉ SOUSTAVĚ PLATEBNÍCH POVINNOSTÍ VŮČI STÁTNÍM (MÍSTNÍM) ROZPOČTŮM

a) Obecné vymezení.

Součástí vztahů vznikajících při rozdělování a znovurozdělování národního důchodu (a společenského produktu), vytvářeného v procesu společenské reprodukce jsou příjmy státu a jeho organizačních článků; v československé federaci jsou to příjmy federace, republik, národních výborů, státních účelových fondů, případně dalších útvarů. Tyto ekonomické vztahy jsou právními předpisy přetvářeny na řadu institutů finančně právních, označovaných úhrnem jako finance, a to zpravidla finance státní, v socialistickém zřízení pak jako finance socialistické.

Příjmy státního rozpočtu, kterými jsou především daně, odvody a poplatky, představují určité části důchodů vytvářených (nebo získávaných) subjekty zúčastněnými v procesu rozšířené společenské reprodukce, tj. organizacemi a občany. Zmíněný princip nenávratnosti znamená, že stát v okamžiku požadování platební povinnosti od příslušných subjektů (poplatníků) neposkytuje jim žádné protiplnění (protihodnotu). Nenávratnost či neekvivalentnost není však zásadním atributem všech příjmových typů; používá se jí především k rozlišení daní a poplatků.

Z hlediska etap, jimiž prochází proces společenské reprodukce, zařazují se daně a poplatky do fáze další (nikoli prvotní) dělby národního důchodu, kdy účastníci prvotního rozdělování již získali své podíly do svého vlastnictví. Ovšem historicky se oba zmíněné nástroje pro získávání příjmů k úhradě celospolečenských výdajů vyvinuly nezávisle na teorii společenského reprodukčního procesu (viz k tomu § 1).

Časově prvotní metodou, již si státní moc opatrovala potřebné prostředky pro krytí svých výdajů, byl prodej určitých oprávnění, výsad, možnosti vykonávat určitou činnost apod. Za tyto úkony, práva apod. požadovala státní moc úplatu, označovanou různými termíny, jež se na území našeho státu sjednotily v název *poplatky*. Jejich podstatou byla úplata za současně získávaný prospěch na straně poplatníka, tedy ekvivalentnost vzájemného plnění. Teprve druhotně k tomuto poplatkovému typu státních příjmů přistupoval způsob požadování prostředků od příslušníků státního kolektivu bez okamžitého protiplnění, tj. institut *daňový*, neekvivalentní. Obě formy se ovšem postupně prolínaly, nejrozumnějšími teoriemi odůvodňovaly, přičemž poplatková ekvivalentní metoda byla zřetelně zatlačována do pozadí instituty daňovými (neekvivalentními).

Dá se říci, že v současné době institut poplatkový je pouhým okrajovým,

málo významným příjmovým zdrojem, i když v jednotlivých státech se poplatky aplikují v různé intenzitě.

V socialistických podmínkách státního hospodářství přistupuje k formám daňovým a poplatkovým ještě *typ odvodových povinností*. Jde o konstrukci vyvozovanou ze státního socialistického vlastnictví, jímž jsou zahrnuty výrobní prostředky a výrobní proces v nejdůležitějších odvětvích společenské výroby. Důchod pro společnost v těchto oblastech vytvářený je vlastnictvím státu ve všech fázích reprodukčního procesu. Stát svůj podíl získává *pouhým přesunem* příslušných prostředků z jedné organizačních článků do druhých; přesun hodnot, tedy peněžních prostředků, se uskutečňuje v oblasti téhož státního socialistického vlastnictví. Tento způsob dělby národního důchodu se označuje jako *odvod* a liší se od daně jedině kritériem vlastnictví. U odvodu tedy jde o pouhý přesun příslušného podílu na národním důchodu v oblasti téhož státního socialistického vlastnictví, daněmi se však tento podíl převádí do vlastnictví státního z těchto tří vlastnických typů; z ostatního socialistického vlastnictví, z vlastnictví osobního nebo konečně z vlastnictví soukromého.⁴⁾

Ovšem rozlišování odvodů a daní jako dvou odlišných ekonomickoprávních institutů je do značné míry teoretické, poněvadž v naší legislativní praxi není důsledně dodržováno. Jako daně se označují totiž i platební povinnosti ukládané státním hospodářským organizacím, jako je daň důchodová, zemědělská, daň ze zisku, z jmění, daň z obratu.

Je tedy zřejmé, že uvedené tři základní typy státních příjmů — daně, odvody, poplatky, se jednak různě kombinují, jednak doplňují dalšími příjmovými druhy, k nimž patří zejména cla a nejrůznější nazývané a odvodňované příspěvky.

V poměru k jednotlivým fázím procesu společenské reprodukce bylo by možno *cla* zařadit do úseku druhotné dělby národního důchodu a historicky jejich vznik spojit s poplatky. Tato spojitost dochází někdy výrazu i terminologicky, neboť se hovoří o „*celních poplatcích*“. Obsahově pak má clo s poplatky společnou i konstrukci úplaty za služby provozované při vstupu zboží na území příslušného státu nebo při jeho opuštění. Funkčně však zejména v současné době přechází clo spíše do oblasti daňové, stává se součástí ceny dováženého (případně vyváženého) zboží a působí tedy stejně jako tzv. nepřímé, či spotřební daně (podrobněji viz dále).

V některých systémech státních příjmů, a to i ve státech socialistických, např. v československé federaci, zaujímají významné místo *příspěvky*. Historicky je jejich vznik spojován s poplatky. Jde o platby, které stát ukládá určitým subjektům v souvislosti se službou, kterou jim poskytuje. Sem se řadí příspěvky požadované např. od vlastníků pozemků majících

⁴⁾ K této otázce viz stať V. Komendera na str. 65—76.

užitek ze zavodňovacích (odvodňovacích) staveb prováděných státem apod. Určitá odlišnost od poplatků spočívá v tom, že příspěvek se ukládá i subjektům, které se o příslušný prospěch individuálně neucházejí. Příspěvky v tomto smyslu mají povahu zákonné platební povinnosti a liší se tím od dobrovolných příspěvků vybíraných případně na týž účel.

V současné době se označení příspěvky dává i platebním povinnostem spojovaným s různými prospěchy, jež stát za ně poskytuje a které se od původní konstrukce příspěvků značně liší (viz např. příspěvek na sociální zabezpečení).

Teoretické nedorešení a neprecizování jednotlivých druhů státních příjmů, tedy v prvé řadě daní, poplatků a odvodů, přináší mnohdy řadu praktických potíží v celé řadě dalších právních odvětví. Zvláště závažná je pak tato problematika v oboru trestního a správního práva, kde může být důvodem nejednotného výkladu uvedených pojmů, protože zákonodárce ani jeden ze zmíněných pojmů nedefinuje a přesně nevymezuje.

Z poslední doby uvádím pouze případ, kterým se zabýval Nejvyšší soud ČSR a generální prokuratura ČSSR. Otázka vyvstala při určování trestně právní povahy „poplatků“, které lze podle § 4 zákona č. 110/1961 Sb. vybírat za povolení ke zřízení a provozování telekomunikačních zařízení. Jedná se např. o platby, obecně označované jako „poplatky“ za užívání rozhlasu, televize apod., přičemž bylo sporné, zda tyto platby mají povahu poplatku či nikoli.

V tomto konkrétním případě se o poplatek ve smyslu finančněprávním nejedná, protože nesplňuje podmínky pro zákonné vymezení poplatku. Domnívám se, že za daně, odvody a poplatky lze považovat pouze ty platební povinnosti ve prospěch státu, které jsou tímto názvem označeny v příslušném zákoně a pro které příslušný zákon vymezuje minimálně základní prvky — tedy objekt, subjekt podléhající platební povinnosti, základ, sazbu resp. další konkretizaci platební povinnosti.

b) Státní příjmy jako finančně právní instituty

Jednotlícím prvkem většiny nástrojů používaných pro dělbu národního důchodu a uvedených rámcově pod písm. a) tohoto § je v současné době jejich *zakotvení v právních předpisech* nejvyšší právní síly, v zákonech. Z našeho hlediska by bylo možno vyslovit závěr, že vzhledem k čl. 12 odst. 1 úst. zák. č. 143/1968 Sb. ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. mohou mít tyto nástroje především podobu odvodů, daní či poplatků.

Citovaný článek totiž stanoví, že *odvody, daně a poplatky* lze ukládat jen na základě zákona. V převážné většině případů to má být podle č. 12, odst. 2 cit. úst. zákona zákon federální. Zmíněný článek zároveň *v duchu rozdělení působnosti mezi federací a republikami* vypočítává, že zákony

Federálního shromáždění jsou upravovány podnikové daně a odvody, daň z obrátu, daň důchodová, zemědělská daň, daň ze mzdy, daň z umělecké a literární činnosti, daň z motorových vozidel (silniční daň), daň z příjmů obyvatelstva, zdanění (odvody) peněžních ústavů a pojišťoven. Zákony Federálního shromáždění upravují také poplatky, které mají podle své povahy výlučně nebo převážně vztah k zahraničí nebo souvisí s výkonem působnosti orgánů federace.

Do působnosti *republikových národních rad* patří tedy pouze zákonná úprava daně domovní a poplatků „nefederální povahy“.

Pokud jde o *clo*, je možno povinnost upravovat je pouze federálním zákonem dovozovat z čl. 13, odst. 2 a čl. 42, odst. 2, písm. ch) cit. úst. zákona. Nutnost zákonné formy pro zavedení *příspěvků* by pak plynula z jejich obsahové totožnosti s poplatky nebo odvody. Obdobně by bylo možno nebo i nutno odůvodňovat existenci *jinak nazývaných platebních povinností*, jakou byla např. *náhradní dávka za daň z obrátu*.

V soustavě československých státních příjmů zůstávají určitá residua dřívějších nástrojů pro dělbu národního důchodu, která však v současné době podržují pouze formálně svou právní existenci, aniž praktická finanční politika státu s nimi počítá. Sem patří např. *majetkové dávky* zavedené v souvislosti s první peněžní reformou uskutečněnou dekretem prezidenta republiky č. 91/1945 Sb. K odčerpání majetkových hodnot získaných za doby okupace a války měla sloužit dávka z majetku a z přírůstku na majetku podle zákona č. 134/1946 Sb. Realizace těchto dávek se týká i subjektů v zahraničí, s nimiž nebylo dosud příslušné řízení ve všech případech ukončeno. Proto se platnost zmíněného zákona prodlužuje, aby jej bylo možno použít v dosud nedořešených případech. Příslušné legislativní úpravy spojené s těmito dávkami patří do působnosti Federálního shromáždění, poněvadž jde o kompetenční oblast, která nepřísluší republikám, jejichž *národní rady* mají na úseku daňovém upravovat pouze ostatní daně a poplatky uvedené v čl. 12 odst. 2 úst. zák. č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. Výraz „daně a poplatky“ nutno zde vykládat restriktivně a nelze jej rozšiřovat na typ „dávek“, které v tomto článku nejsou uvedeny. Tedy tuto zdánlivou mezeru v ústavně právní úpravě je nutno řešit ve smyslu tzv. logiky právního řádu, a to tak, že rozhodování o věcech výslovně neupravených je třeba svěřit orgánu, který působí v oblasti nejbližší příbuzné neupravenému úseku. Tato logická interpretace ústavního zákona vede k tomu, že by majetkové dávky byly svěřeny do působnosti federální.

Způsob, jakým vymezuje ústavní zákon zákonodárnou kompetenci v oblasti jednotlivých typů státních příjmů (odvody, daně, poplatky), se ukázal v dosavadní legislativní praxi i v jiných směrech jako málo vyhovující, a to z řady důvodů.

Tak např. čl. 12, odst. 2 cit. úst. zákona vypočítává jednotlivé právní instituty, které existovaly v době, kdy byl ústavní zákon koncipován, jednak v některých případech charakterizuje pouze obecně typ platební povinnosti (státního příjmu). Poněvadž však v mezidobí některé typy platebních povinností jako právní instituty byly zrušeny (podnikové daně, daň z motorových vozidel), nebo některé nebyly vůbec zavedeny resp. neexistovaly (silniční daň, daň z umělecké a literární činnosti, zdanění nebo odvody peněžních ústavů a pojišťoven), jeví se úprava zakotvená v ústavním zákoně jako nepraktická. Pro úplnost v této souvislosti je nutno dodat, že existuje *daň z příjmů* z literární a umělecké činnosti, nikoliv daň, která by byla označena jako daň z uvedených činností. Obdobná neúplnost se týká peněžních ústavů. Některé z nich, pokud jsou organizovány jako akciové společnosti, podléhají sice odvodům, avšak tyto ústavy tvoří jen zlomek peněžní soustavy, takže zbytek peněžních ústavů pod pojem „zdanění, odvody“ uvedený v cit. čl. 12, odst. 2, nespadá; jejich vztah ke státnímu rozpočtu je upraven způsobem, o němž se citovaný článek nezmiňuje.

Výpočet státních příjmů v čl. 12, odst. 2 úst. zákona není tedy úplný. Existují totiž dále příspěvky jako naprosto rovnocenný ekonomicko-právní institut ve srovnání s odvody, daněmi a poplatky. Neúplnost čl. 12, odst. 2 úst. zák. je zesílena tím, že vedle typů v tomto článku uvedených a vedle příspěvků a dávek existuje ještě přímé zapojení některých hospodářských organizací na základě jejich finančního plánu.

Při uzákoňování státního příjmu (odvody, daně, poplatky), který není vypočten v čl. 12, odst. 2 úst. zákona je tedy nezbytné, jak bylo poznamenáno výše, postupovat podle logiky právního řádu a svěřit legislativní kompetenci tomu zákonodárnému sboru, jehož působnost svou povahou uzákonění takového příjmu zahrnuje.

c) Základní funkce odvodů, daní a poplatků a ostatních příjmových druhů

Jak je konstatováno již v části b) této kapitoly, jsou jednotlivé druhy státních příjmů součástí společenského reprodukčního procesu, a to v celém jeho rozsahu. Nelze proto na ně pohlížet pouze z hlediska techniky shromažďování prostředků pro státní potřeby nebo nástroje pro odčerpávání vytvářeného národního důchodu, nýbrž je nutno je posuzovat s přihlédnutím k smyslu celé společenské reprodukce. A zde pak daně a ostatní platební povinnosti ukládané státem samozřejmě plní *širší poslání než pouze fiskální*; projevují se svými účinky v oblasti sociální, obecně hospodářské, politické, mzdové, výchovné apod. Dá se tedy říci, že všechny platby ve prospěch státu ať jakkoli nazvané či konstruované působí jednak

fiskálně, jednak nefiskálně. Podle toho, která jejich stránka se zdůrazňuje nebo projevuje jako rozhodující, rozdělují se typy státních příjmů na fiskální a nefiskální.

O fiskální stránce jednotlivých státních příjmů je rámcově pojednáno v oddílu b) této kapitoly; jejich nefiskální náplní jsou pak věnovány poznámky následující.

Státní moc od zárodečných forem své existence si uvědomovala, že požadováním věcných či peněžitých plnění od příslušníků státního kolektivu působí zároveň na jiné než jen majetkové vztahy. Avšak zatím co akumulací stránka požadovaných plnění byla zřejmá a nesporná, nebylo tak nesporně uznáváno jejich další působení v ostatních sférách. Pouze pro ilustraci tohoto nerovnoměrného posuzování a přijímání daňových účinků lze uvést velmi kritický *postoj ekonomických teoretiků raného kapitalismu*, kteří nejen odmítali zavádění „nefiskálních“ státních příjmů, nýbrž doporučovali omezovat takové účinky i nutných státních příjmových typů, které by rušivě působily na volné rozvíjení tržních vztahů, podnikavost, tvorbu kapitálu atd.⁵⁾

V období *zesílených krizových jevů* v kapitalistické ekonomice, zejména po první světové válce přehodnotily kapitalistické teorie státního hospodářství svůj odmítavý postoj k daním a naopak začaly této oblasti věnovat extrémní pozornost a spojovat s ní značně přehnané naděje.⁶⁾

I když dosud neexistuje propracovaná *teorie socialistických státních příjmů*, vycházejí jednotlivé socialistické země při koncepci platebních povinností ve prospěch svých rozpočtů především z pojetí státních příjmů jako nástrojů sloužících k odčerpávání národního důchodu (společenského produktu) pro celospolečenské účely; aplikují tedy koncepci, popsanou výše v oddílu b). Poněvadž platební povinnosti v tomto pojetí jsou skladbným prvkem celé společenské reprodukce, je samozřejmé, že jednotlivé druhy povinných plateb i v socialistickém státním hospodářství mají *vedle své fiskální funkce* též řadu jiných účinků, *působících i nefiskálně*.

Nefiskální prvky *v československé soustavě* odvodů, daní a poplatků není však třeba uměle konstruovat nebo pracně vymýšlet; povinnost je respektovat je totiž do určité míry zakotvena v právní úpravě.

Podle § 18 zákona č. 134/1970 Sb. o rozpočtových pravidlech ukládá se povinnost navrhovatelům všech obecně závazných právních předpisů, tj. zákonů Federálního shromáždění, obecně závazných právních předpisů, vládních usnesení a jiných opatření (byť nikoliv obecně závazných) ústředních federálních orgánů a federálních fondů, aby zvážili a v návrhu vy-

⁵⁾ Např. názory A. Smitha v jeho díle *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Státní nakladatelství politické literatury 1958.

⁶⁾ Je zde míněno především učení J. M. Keynesa a jeho školy vzniklé v Anglii v třicátých letech a praktikované dodnes v ekonomikách kapitalistických států.

jádrili také jejich důsledky hospodářské a finanční. Pokud se tyto důsledky týkají příjmů a výdajů státních a místních rozpočtů, nutno je *vyčíslit*. Nadto pak při každém návrhu nového právního předpisu je uloženo zkoumat, *zda jeho povaha připouští zavedení nových rozpočtových příjmů a v kladném případě takové příjmy navrhnout*.

Citované ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech tedy jednak zdůrazňuje obecnou zásadu hospodárnosti ve státním hospodaření, jednak pak orientuje praktické normotvůrce daňových a ostatních finančních předpisů, aby využívali právních úprav jakýchkoli vztahů k zavádění platebních povinností ve prospěch státu, čili — řečeno ve smyslu našeho výkladu — aby spojovali v jedno fiskální a nefiskální prvky, ovšem jen tam, kde to povaha navrhovaného opatření připouští.

Rozpočtová pravidla přistupují ke spojování obou zřetelů: fiskálních a nefiskálních sice především z hlediska souvztažnosti mezi příjmy a výdaji, a to ještě v obráceném pořadí od výdajů k příjmům, avšak to nijak nezeslabuje základní důraz kladený na spojitost fiskálních a nefiskálních vztahů v procesu společenské reprodukce.

Jak již bylo uvedeno výše, nefiskální náplň mají daňové a jim podobné finančně právní instituty již proto, že spolutvoří proces společenské reprodukce, avšak v některých případech toto nefiskální působení je ještě záměrně zesíleno různým způsobem (přirážkou k základní sazbě daňové povinnosti nebo úlevami z ní, úpravou daňového základu apod.), a to v samotné právní úpravě fiskálně koncipované platební povinnosti. Někdy se však zavádění určité dávky odůvodňuje primárně nefiskálním posláním (např. odvod z jmění, globální zdanění prostředků určených na mzdy apod.). Výrazným případem platební povinnosti vyjadřující nefiskální cíle by bylo odvetné clo, které podle celního zákona č. 44/1974 Sb., může Československo zavést.

Popsané fiskální a nefiskální funkce platebních povinností ve prospěch státu jsou někdy označovány odchylnými výrazy, než zde uvádím, jako např. funkce akumulární a regulační, sociální, kritériální apod.

Tak funkcí akumulární nebo centralizační se rozumí skutečnost, že odvody, daně a poplatky tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů a rozpočtů národních výborů. Prostřednictvím daní, odvodů a poplatků se tedy jak již bylo řečeno, odčerpává část důchodů organizací a občanů do peněžního fondu státu, z kterého se pak hradí celospolečenské potřeby. Funkce akumulární nebo centralizační je tedy vlastně pouze jiným označením funkce fiskální.

Pod pojmem redistribuční funkce bývá rozuměna redistribuce disponibilních peněžních prostředků v zájmu jejich lepšího využití. Podstatou této funkce u organizací je umožnit, aby daně i odvody a zvláště pak daň z obrátu hrály úlohu při ovlivňování rozsahu a struktury výroby a spo-

třeby. U občanů pak její podstata záleží v regulování výše zdanění podle charakteru příjmového zdroje.

Kromě těchto dvou základních funkcí bývají uváděny i další funkce, mnou označované jako nefiskální. Při zdaňování důchodů občanů je to funkce sociální, která umožňuje stanovit a odlišit výši daně podle rodinných a sociálních poměrů poplatníka. U některých odvodů a daní placených organizacemi, např. u býv. odvodu z jmění a u daně z pozemků se uvádí funkce kritériální, která je označením pro co nejefektivnější využití výrobních prostředků. Odvodová nebo daňová povinnost je přímo závislá na předem stanovených kritériích. Na příklad u daně z pozemků je to průměrná výnosnost, kterou musí poplatník dosáhnout. Pokud dosáhne výsledků lepších nebo horších, projeví se to ve formě hmotné zainteresovanosti buď vyšším ziskem nebo naopak jeho snížením.

U daní a odvodů placených organizacemi bývá uváděna i funkce kontrolní, která je obecně jednou z nejdůležitějších funkcí socialistických financí. Jako typický příklad je možno uvést daň z obrátu, jejíž pomocí se vykonává kontrola plnění výrobních a odbytových plánů podniků.

V souvislosti s funkcemi rozpočtových příjmů představuje zvláštní problematiku otázka, do jaké míry nefiskální funkce ve skutečnosti působí, tj. jak plní své poslání, které jim bylo svěřeno. Obecně lze konstatovat, že se velmi málo daří realizovat ty cíle, které představují radikálnější změnu v chování poplatníků. Mnohem účinněji se někdy dosáhne zamýšleného výsledku přímým administrativním opatřením (příkazem, zákazem).

§ 3. ZÁKLADNÍ PRVKY DAŇOVĚ PRÁVNÍHO VZTAHU⁷⁾

V současné době všechny státy bez ohledu na své společenské zřízení koncipují *státní příjmy jako právní povinnosti* ukládané státní mocí. Z hlediska formálně právního jsou tyto povinné platby rovnocenné s jinými povinnostmi, které tvoří obsah právních norem a právního řádu vůbec; jestliže povinné subjekty je neplní, nastupuje zásah státní správy, tj. donucení, jímž se splnění uskuteční. Pokud se v některých teoretických koncepcích zdůrazňuje *vynutitelnost* platebních povinností vůči státu *jako jejich specifický znak*, bylo by možné argumentovat naopak, že jde o obecný princip práva jako souboru norem upravujících vztahy, jež se podle potřeby realizují pomocí státního donucení.

Vedle své podstaty ekonomické (být nástrojem pro dělbu národního důchodu), jsou státní příjmy z hlediska právního vztahem mezi subjektem oprávněným (stát) a povinným (poplatník). Tento poměr má jako každý

⁷⁾ Obdobně lze tyto základní prvky nalézt i u odvodů a poplatků.

jiný právní vztah *základní prvky*, o něž se opírá jeho vznik, existence a realizace. Historicky se vyvinula řada těchto nutných náležitostí, které vystupují v jednotlivých právních úpravách s různou intenzitou.

Daňový objekt je souhrn skutečností, na které právní předpis váže *základní*, byť ještě nekonkretizovanou platební povinnost. Je to např. určitá činnost, vlastnictví určitých majetkových předmětů apod. Přitom objektem se ve skutečnosti rozumí v penězích nebo v naturálních jednotkách vyjádřený podíl, který zmíněná činnost, majetek apod. obecně umožňuje získat z národního důchodu; v některých našich daňových právních předpisech se daňový objekt nahrazuje pojmem „daňová povinnost“ (viz např. § 2 zák. č. 103/1974 Sb., o zemědělské dani, § 2 zák. č. 143/1961 Sb., o domovní dani). Daňový objekt či daňovou povinnost není ještě třeba vyjadřovat v konkrétní výši. Teprve v etapě, kdy uvedené kategorie mají sloužit pro skutečné odčerpání příslušného podílu na národním důchodu, k jehož tvorbě přispěly nebo mají určitý vztah, nutno je konkretizovat v penězích (popř. v naturálních jednotkách); tehdy se uvedené kategorie zpřesňují na *daňový základ*.

Z nejrůznějších důvodů (které někdy pramení z podceňování právní povahy státních příjmů) se v právních předpisech o daních, odvodech a poplatcích vynechává rozlišování obecné daňové povinnosti a základu a používá se formulace: „daň se vyměřuje (činí) ...“ — viz např. § 9 zák. č. 143/1961 Sb., o domovní dani.

Převážná většina platebních povinností ve prospěch státu je koncipována tak, že za podklad jejich výše se nebere celý základ, nýbrž jeho kvalifikovaná část přesahující tzv. *minimum prosté daně*, odvodu či poplatku. Toto minimum u daní důchodového typu (v naší daňové soustavě u daně ze mzdy, z příjmů obyvatelstva, z příjmů občanů ze zemědělské výroby) se někdy směšuje s tzv. životním (existenčním) minimem.

Minimální částka je vyňata z daňové povinnosti buď absolutně, to znamená, že se odečítá od daňového základu, nebo relativně, což má za následek, že zůstává součástí tohoto základu, takže při jejím překročení se platební povinnost stanoví i z daně prostého minima. *Příklad relativního minima z oblasti daně ze mzdy*: Má-li poplatník v měsíci mzdu Kčs 200,—, daň se mu nesráží. Ze mzdy 220 Kčs se srážka provádí.

Některé teorie státních příjmů v souvislosti s pojmem daňový objekt uvádějí ještě *kategorii daňového zdroje*, do níž zahrnují především půdu, lidskou práci (příjem z ní), kapitál (jeho výnos v podobě zisku, úroků apod.). „Zdrojové pojetí“ daňového základu by bylo možno spatřovat ve formulaci obecné i konkrétní povinnosti u naší zemědělské daně z pozemků. Zde se zemědělská půda označuje za předmět i základ daně (§ 2 zák. č. 103/1974 Sb.). Zásadně však koncepce státních příjmů jako podílů na národním důchodu je v tomto výkladu pojata ve vztahu k celkovému

důchodu, takže není třeba věnovat pozornost jeho dílčím složkám (zdrojům).

*Platební povinnost*⁸⁾ (odvodová, daňová, poplatková) se stanoví obvykle určitou konkretizací daňového (odvodového, poplatkového) základu, např. zlomkem tohoto základu, pevnou částkou nebo jinou metodou. Nejčastěji je to *sazba*.

Daňové sazby jsou zpravidla stanoveny podílem z daňového základu, tj. procentem nebo jiným zlomkem. Jestliže procento je pohyblivé vzhledem k výši daňového základu, hovoří se o *sazbě progresivní* (procento se zvyšuje s růstem daňového základu) nebo o *sazbě regresivní* (procento klesá, roste-li základ). Zůstává-li procento neměnné bez ohledu na pohyb daňového základu, jde o *sazbu lineární* (proporcionální).

V některých případech se stanoví daňová povinnost *pevnou částkou* s určitým vztahem k daňovému základu či objektu.

Procentem nebo jiným způsobem zjištěná platební povinnost může být modifikována podle dalších právních skutečností (snížení daně z titulu invalidity, většího počtu osob odkázaných na příjem poplatníka — zvýšení daně s ohledem na menší zatížení poplatníkovu, rodinný stav apod.).

K dalším základním daňovým prvkům ovšem patří *subjekt povinný* plnit platební povinnost. Je jím zpravidla *poplatník*, tj. subjekt nesoucí platební povinnost z vlastního podílu, který mu připadl z národního důchodu. Tímto povinným subjektem může být osoba fyzická nebo právnická (organizace, sdružení osob); u právnických osob se nevyžaduje právní subjektivita. Daňové předpisy určují náležitosti poplatníka často odchylně od práva občanského či hospodářského. Např. poplatníkem je otec (manžel) co do příjmů docilovaných dětmi (manželkou), příjmy z budov, které plynou manželům (druhovu a družce) a jejich nezletilým dětem podléhají naší dani z příjmů obyvatelstva u otce (manžela, druhá, družky) apod. Někdy mezi *poplatníka a stát* se vkládá další subjekt, obstarávající technické úkony potřebné k odvedení příslušné daňové částky státu. Je to *plátce*, např. u daní vybíraných formou srážky při výplatě příslušného příjmu, nebo subjekt inkasující nepřímou daň v ceně prodaného zboží. Jestliže přímý poplatník není schopen nebo ochoten splnit zákonnou povinnost, nastupuje buď vymáhání této povinnosti na něm samotném, nebo na jiném subjektu, *ručiteli*, jemuž zákon takovou povinnost ukládá.

Vedle ručení osobního, např. u daně z příjmů obyvatelstva (odst. 2 vyhl. č. 146/1961 Sb.), notářských poplatků (§ 14, 23 zák. č. 24/1964 Sb.), zná československé daňové právo ručení věcné u daně domovní (§ 21 zák. č. 143/1961 Sb.) i u některých správních poplatků (§ 8 zák. č. 105/1951 Sb.).

⁸⁾ (O konkretizaci platebních povinností daňových, odvodových a poplatkových viz dále § 4 této kapitoly).

S institutem plátce a ručitele souvisí do určité míry problematika přesouvání daní poplatníků. Jde o ekonomické vztahy vytvářené a využívané v kapitalistických formách hospodaření; záleží v tom, že v systému neplánované, tržní ekonomiky, kapitalističtí podnikatelé jako poplatníci se snaží ukládané daně zahrnout do cen produkovaného zboží (služeb) a tím je přesunout na bedra konečných konzumentů, v největší míře pracujících.

V systému státních příjmů našeho státu a obdobně i jiných socialistických zemí existují některé instituty, které se svou právní úpravou podobají prvkům zakládajícím přesouvání daní. Je to především daň z obrátu. Ovšem tato forma odčerpávání důchodu pro společnost vložená do cen spotřebního zboží neznamená přesun daňového dopadu jako něco nežádoucího, poněvadž jde o záměrnou koncepci.

Okrajově lze hovořit o přesunu daňového dopadu v oblasti daně ze mzdy. Prováděcí vyhláška č. 161/1976 Sb. ve svém § 2, odst. 4 připouští, aby mezi plátcem a poplatníkem byla smluvena čistá mzda; příslušnou daň v tom případě nese ze svého plátce, přičemž uhrazenou daň musí zahrnout do zdanitelné mzdy.

K významným prvkům finančních právních vztahů, v našem případě odvodových, daňových, poplatkových a jiných platebních povinností vůči státním (místním) rozpočtům, patří *splatnost*. Je to okamžik, do kterého právní předpis ukládá poplatníkovi provést příslušné peněžité plnění; z hlediska formálně právního jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje u jiných peněžních závazků, např. občanskoprávních. Specifičnost daňových a jim podobných platebních lhůt záleží v tom, že tyto platební povinnosti představují podíl státu na zpravidla ročně vyprodukovaném národním důchodu; proto normální splatnost příslušných platebních povinností je umísťována do období toho roku, v němž odčerpávaný národní důchod byl vytvořen. Výjimku z této zásady tvoří jednorázové dávky zaměřené na odčerpávání národního důchodu za období delší jednoho roku. Placení daní a jiných platebních povinností je posunuto mimoroční období také z důvodů technických, avšak nikoliv o příliš dlouhý časový úsek (např. aby se poplatníkovi umožnilo uzavření účtů a zjištění dosaženého hospodářského výsledku za uplynulý rok apod.). Zásadně však platební termíny jsou umísťovány co nejbližší časovému momentu, kdy povinný subjekt (poplatník) získal jemu patřící podíl na národním důchodu (výplata mzdy, příjem nájemného, tržba z realizované výroby, prodej nemovitostí, nabytí dědictví, získání daru apod.).

Splatnost platebních povinností může být různě modifikována. V některých případech právní předpis ukládá plné *zaplacení* daně, odvodu, poplatku *jednorázově*, jindy je platební povinnost rozložena na časové úseky, a to po definitivním jejím stanovení; *jde o splátky* již stanoveného, konkretizovaného platebního závazku. Tyto splátky určené právním před-

pisem pro všechny poplatníky nutno odlišovat od splátek, které příslušný orgán může povolit na individuální žádost, např. z důvodů sociálních, pro okamžitý nedostatek peněžních prostředků u poplatníka apod.

Avšak v některých případech právní norma ukládá povinným subjektům poukazovat *platby na příští platební povinnost*, která teprve v budoucnu bude definitivně stanovena. V těchto případech jde o *zálohy* na daň, odvod, poplatek apod.

Forma zálohových plateb se volí zpravidla z toho důvodu, aby příslušné rozpočty, do nichž jednotlivé formy odčerpávaného národního důchodu plynou, měly zajištěn plynulý příliv příjmů a aby povinné subjekty (poplatníci) disponovaly pokud možno krátkou dobu s příjmy, které vlastně patří státu. Avšak instituce zálohového placení se zavádí také jako určitý druh zajištění platební povinnosti v případech, kdy její definitivní splnění se jeví z různých důvodů ohroženo, např. je-li poplatník v cizině apod. Za druh zálohového placení by bylo možno označit i placení poplatků soudních, správních, arbitrážních před zahájením příslušného řízení. Jestliže však při zálohové formě plnění platební povinnosti se poukazuje na zálohy v určitých časových úsecích zpřesňují tak, že se zjišťuje skutečná výše této povinnosti, která bude pravděpodobně za celé období stanovena, dochází ke směšování záloh a splátek, což vede zpravidla ke značným administrativním komplikacím. Příkladem toho byl např. systém záloh u odvodů do státních rozpočtů a daně důchodové podle zákonů č. 111/1971 Sb. a 113/1971 Sb. ve znění zákona č. 62/1977 Sb.

Pro orientační informaci lze uvést několik příkladů platebních lhůt podle výše uvedené charakteristiky. V našem systému státních příjmů se ukládá *jednorázové vyrovnání* platební povinnosti stanovené platebním výměrem u daně domovní, daně z příjmů obyvatelstva, daně ze mzdy (pokud jde o povinnost stanovenou na základě přiznání poplatníka nebo v případech, kdy plátcí je předepisována daň, která nebyla sražena vůbec nebo nikoliv správně), dále u daní a odvodů placených organizacemi, tj. u daně zemědělské, daně důchodové, odvodů do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení. Ve všech těchto případech je nutno *jednorázově* do 15 dnů po doručení platebního výměru (vyložení předpisného seznamu) vyrovnat *jednorázově* rozdíl, který vyplynul porovnáním zálohových (splátkových) plateb za minulé období a výši definitivní povinnosti stanovené výměrem. *Splátky na stanovenou* již platební povinnost jsou zavedeny u daně domovní a zemědělské daně placené občany.

Zálohové uhrazování příští povinnosti je uloženo organizacím, které jsou poplatníky daně zemědělské, odvodů do státního rozpočtu, daně důchodové a příspěvku na sociální zabezpečení.

Zálohy z titulu zajištění ohrožené platební povinnosti může uložit finanční orgán, vznikne-li obava, že platební povinnost dosud definitivně

nestanovená se stane nevymozitelnou. Ohrožení přístí platební povinnosti se předpokládá vždy, je-li povinným subjektem devizový cizozemec; proto se ukládá povinnost zadržovat určité částky jako zálohy ze všech plateb plynoucích do ciziny, které budou předmětem tuzemského zdanění. Jednorázová úhrada platební (odvodové) povinnosti spolu se zálohovými platbami je zavedena u daně z obratu.

Za placení se pokládá každý způsob vyrovnání závazku, při kterém peníze plní funkci platidla; je to tedy hotovostní placení, převody z účtu poplatníka na účet státu, poukazy prostřednictvím pošty apod. Avšak kompenzace mezi státem a poplatníkem se za placení platebních povinností uznává pouze tehdy, je-li právním předpisem výslovně stanoveno. Za určitý případ takové kompenzace by bylo možno označit i případ, kdy plátce daně ze mzdy částku daně vrácenou poplatníkovi může odečíst od celkové odvodové povinnosti za příslušné výplatní období (§ 12, odst. 5 vyhl. č. 161/1976 Sb.). Rovněž kompenzace, tj. *zánik pohledávky daňové, odvodové, nastává tehdy, střetne-li se nárok státu s protinárokem poplatníka* v případech zúčtování záloh a definitivně stanovené povinnosti odvodové, daňové (§26 zák. č. 111/1971 Sb., § 29 zák. č. 113/1971 Sb.) nebo převodem přeplatku na jednom druhu daně na nezaplacenou jinou daň (§ 17 vyhl. č. 16/1962 Sb.).

S právním institutem splatnosti a placení souvisí otázka měny, v jaké má být platební povinnost plněna. Pokud příslušné právní předpisy nestanoví nic jiného, plyne z pojmu platidel jako právních peněz, že na území daného státu mohou být závazky uhrazovány pouze právními penězi tohoto státu. Zásadně tedy všechny druhy plateb vzniklých na základě právních aktů opírajících se o československé právní předpisy mohou být právoplatně uskutečňovány v československé měně. Tuto povinnost mají devizoví cizinci, pokud plní platební povinnosti vůči Československé socialistické republice. Je ovšem samozřejmé, že platby, které případně poukážou z ciziny v devizových prostředcích, budou přepočteny na československou měnu; tyto vztahy upravují právní normy devizové (především zákon č. 142 a vyhl. č. 143/1970 Sb.). Zcela výjimečně je dovoleno nebo jako povinnost stanoveno uhrazovat platební povinnosti v cizí měně. Tak zákon o správních poplatcích (č. 105/1951 Sb.) a prováděcí vyhláška k němu (č. 162/1976 Sb.) umožňují vyměřovat a platit poplatky, mající vztah k cizině v cizí měně. Konkrétně poplatky za úkony československých zastupitelských úřadů vyměřené poplatníkům zdržujícím se v cizině se platí v měně státu, v němž sídlí českosl. zastupitelský úřad vyměřující nebo vybírající poplatek; tento úřad však může příjmu úhradu i v měně jiného státu. Obdobně i celní pohledávky mohou být uhrazovány v cizí měně.

Zaplacením částky stanovené v příslušném řízení, tzv. ukládacím, vy-

měřovacím (viz dále) nastává *zánik platební povinnosti*. Z právní povahy státních příjmů jako *pohledávek státu* vůči povinným subjektům plyne, že *zaplacením daně, odvodu, poplatku* lze rozumět pouze poukázáním takové peněžité částky, proti níž stojí konkretizovaný nárok státu, tj. *dluh poplatníkův*. Proto pouhý peněžitý poukaz není ještě plněním závazku, tj. placením daně a ostatních platebních povinností.

Důraz, který je kladen na pojem zaplacení daně není formální. Jestliže např. mezi odpočitatelnými (nákladovými) položkami ze základu, z něhož se stanoví některé druhy odvodů a daní, jsou zahrnuty zaplacené odvody, daně, pak lze odečítat pouze ty částky, kterými byla uspokojena existující povinnost, nikoliv tedy každou platbu i když převyšovala případně skutečně splatnou daň, odvod apod. Tato otázka byla praktická např. u odvodu ze zisku (§ 6 zák. č. 111/1971 Sb.), u daně důchodové ze zisku (§ 6 zák. č. 113/1971 Sb.), u zemědělské daně ze zisku (§ 13 zák. č. 103/1974 Sb.⁹⁾ Za vyrovnané a tedy odpočitatelné od základu lze ve smyslu předchozího výkladu uznávat i zaplacené *zálohy* na příští daňovou povinnost, pokud příslušný právní předpis takové placení záloh stanoví. Platební povinnost vůči státu však zanikají ještě dalšími způsoby.

Je to především *osvobození od daně, odvodu, poplatku*. Osvobození od platební povinnosti se opírá o obecně závazný právní předpis, nikoliv o individuální správní akt a zpravidla nevyžaduje přímé procesní ingerence finančních orgánů; nastává tehdy, jsou-li splněny předpoklady pro takové osvobození stanovené. Poplatník má na takové osvobození právní nárok a nemusí je zpravidla individuálně uplatňovat. Osvobození se přiznává buď určitým druhům příjmů, úkonů či jinak stanovených základů platebních povinností (tzv. *osvobození věcné*), nebo určitým subjektům (*osvobození osobní*). Povahu věcného osvobození má institut daněprostého minima (viz výše), osvobození určitých druhů mzdy (§ 4 zák. č. 76/1952 Sb., § 4 vyhl. č. 161/1976 Sb.), osvobození určitých příjmů od daně z příjmů obyvatelstva (§ 2, odst. 7 vyhl. č. 146/1961 Sb.), osvobození některých majetkových součástí od odvodu z jmění (§ 10, odst. 2 zák. č. 111/1971 Sb.), osvobození úkonů soudů od soudních poplatků (§ 11 zák. č. 116/1966 Sb.), osvobození od poplatků správních (§ 7 vyhl. č. 162/1976 Sb.) apod.

K osvobození osobním patřilo (patří) např. osvobození některých organizací od odvodu ze zisku (§ 2, odst. 2 zák. č. 111/1971 Sb.), obdobně osvobození organizací od daně důchodové ze zisku (§ 2, odst. 2 zák. č. 164/1982 Sb.), osvobození osob požívajících diplomatických výhod a imunity od daně z příjmů obyvatelstva (§ 3 zák. č. 145/1961 Sb.), osvobození určitých subjektů od poplatků soudních, správních, notářských apod.

V některých případech příslušející právní nárok musí poplatník zvlášť

⁹⁾ Všechny citované zákony se rozumějí ve znění publikovaném pod. č. 72/1977 Sb.

uplatnit a finanční orgán existenci takového osvobození konstatuje individuálním správním aktem. Tak je tomu např. u dočasného osvobození na dobu 15 let novostaveb rodinných domků od daně domovní (vyhl. min. financí č. 14/1968 Sb.). Zánik platební povinnosti nastává také *zánikem povinného subjektu* (smrtí fyzické osoby, likvidací právnické nebo jejím splynutím s jinou právnickou osobou). Pro takový zánik závazku právní předpisy stanoví, které subjekty případně nastupují v povinnosti subjektu zaniklého.

Obdobnou povahu zániku platební povinnosti má *promlčení nároku* státu uplynutím určité doby. Převážná většina platebních povinností vůči státu se podle československých právních předpisů promlčuje ve třech letech. Právní předpisy používají pro tento zánik nároku státu obratu odvod, daň, poplatek, nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník povinen podat přiznání, vyúčtování, resp. od konce kalendářního roku, ve kterém se stala platební povinnost splatnou. Takto formulovaný institut promlčení se ovšem neshoduje s promlčením podle občanského práva, kde uplynutím času sice zásadně právní nárok trvá, ale jeho splnění záleží na vůli (souhlasu) povinného subjektu, tedy dlužníka.

Promlčení platebních povinností vůči státu má však povahu prekluze, tj. stát uplynutím stanovené, zpravidla tříleté lhůty nemůže, tj. prakticky nesmí svůj nárok uplatňovat. Opačný postup by byl nezákonný, proti-právní. Platební povinnosti vůči státu zanikají, jsou splněny také *prominutím* již stanovené povinnosti nebo výslovným upuštěním od jejího uplatnění. Prominutí vyslovuje finanční orgán individuálním správním aktem zpravidla z podnětu povinného subjektu. V některých případech může stát pouze dočasně upustit od vymáhání konkretizované platební povinnosti; tento postup buď povinnému subjektu sděluje, nebo pouze fakticky provádí. Takto postavenou pohledávku může ovšem finanční orgán kdykoliv znovu uplatnit, zejména, aby přerušil běh promlčení.

§ 4. KONKRETIZACE ODVODOVÝCH DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ

Jak je konstatováno v § 3, neliší se právní vztah odvodový, daňový a poplatkový (lze jej označit za fiskální) od jiných právních poměrů; ovšem výrazným znakem fiskálních vztahů je skutečnost, že jedním z jejich účastníků je vždy stát, zastoupený (představovaný) svými finančními orgány; stát je subjektem oprávněným požadovat plnění (zpravidla peněžité) od ostatních subjektů (poplatníků).

Povinnost poplatníků a jí odpovídající nárok státu se opírá téměř ve všech státech o konstrukci *zákonné závazkové povinnosti* (tato konstrukce

se označuje někdy jako *obligatio ex lege*), na rozdíl od jiných povinností vztahů, zejména smluvních, které ovšem rovněž vznikají mezi státem (státními orgány) a členy státního organismu.⁴⁰⁾

V některých okrajových případech dochází k takovému způsobu určování platebních povinností poplatníků, který připomíná smluvní vztah. V našem daňovém právu takovou smluvní analogii daňové povinnosti by bylo možno spatřovat například v paušální dani z příjmů obyvatelstva, kterou může národní výbor stanovit drobným živnostníkům a provozovatelům lidové zábavy, podomních a kočovných živností (§ 9 zák. č. 145/1961 Sb.); poplatník dává k paušalování daně *souhlas*, což je nesporně prvek smluvní.

Jiným případem podobajícím se smluvnímu stanovení platebních povinností je způsob zavádění tzv. fakultativních místních poplatků. Vyhláška ministerstva financí č. 67/1966 Sb. váže zavádění těchto poplatků na usnesení příslušného místního národního výboru a na projednání s okresním národním výborem jakož i na *projednání s občany* (§ 1 cit. vyhl.).

Ovšem v obou uvedených případech (paušál daně z příjmů obyvatelstva i tzv. fakultativní místní poplatky) jde jen o určitou, dost vzdálenou analogii smluvních vztahů.

Konkretizace povinnosti poplatníka k úhradě zákonného nároku státu na určité peněžité plnění záleží v tom, že se určí existence jednotlivých prvků této povinnosti (viz § 3). Výjimečně přechází obecná závazková povinnost poplatníka bez zvláštního řízení v povinnost konkretizovanou tehdy, když její vznik a s ním spojená úhrada se opírá o existenci evidentních skutečností, které není třeba zvláštním způsobem zjišťovat; sem patří např. placení kolkem za určitý druh podání, avšak také vyrovnávání daňových povinností podle vlastního výpočtu poplatníka ještě dříve, než bude vyrozuměn o definitivním stanovení této povinnosti vyměřením ze strany finančního orgánu; přímá změna obecné povinnosti v konkrétní platební závazek se vyskytuje (vyskytoval) v našem daňovém právu např. u daně domovní (§ 18, odst. 1 zák. č. 143/1961 Sb.), u daně z příjmů obyvatelstva (§ 19 zák. č. 145/1961 Sb.), u daně zemědělské placené občany

⁴⁰⁾ Upravování fiskálních povinností vůči státu právní normou nejvyšší síly (tj. formou zákona) je výsledkem historického vývoje vztahů mezi státem a jeho občany. Na evropské pevnině významným mezníkem v zápase mezi vládnoucí mocí a poddanými byla Deklarace práv člověka a občana (1789) převzatá do první francouzské ústavy z r. 1791, která stanovila, že všichni občané mají právo prostřednictvím svých představitelů rozhodovat o veřejných výdajích, povolovat je a kontrolovat jejich uskutečňování.

Od té doby ústavní listiny převážně většiny států stanoví, že stát může od občanů požadovat platby jen na základě zákona. Tato ustanovení obsahuje čl. 12 ústavního zákona o čs. federaci č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb. Rovněž sovětská ústava přijatá 7. 10. 1977 má ve svém čl. 14 obdobnou formulaci („Stát určuje výši daně z příjmů podléhajících zdanění“.)

i organizacemi (§ 41, odst. 3 zákona o zemědělské dani vyhlášeného pod č. 74/1977 Sb.), u odvodů do státního rozpočtu (§ 22, odst. 3 zákona o odvodech, publikovaného pod č. 72/1977 Sb.) a daně důchodové (§ 26, odst. 2 zákona o důchodové dani publikovaného pod č. 73/1977 Sb.).

Zpravidla však obecná povinnost se mění v konkrétní platební závazek až po provedení určitých správních úkonů, které se uskutečňují různými technickými způsoby a za různé spoluúčasti subjektů zúčastněných na daném právním vztahu, jak to stanoví právní předpisy; jejich souhrn se označuje jako vyměřovací, ukládací řízení a příslušné právní normy pak jako *procesní právo daňové*.¹¹⁾

Daňové řízení ve výše uvedeném smyslu tedy představuje právními předpisy normovaný postup subjektů zúčastněných při konkretizaci platebních povinností odvodových, daňových a poplatkových. Jeho postup tvoří součást obecného řízení správního; v našem právním řádu je tento procesní postup státních orgánů upraven v zákoně č. 71/1967 Sb. o správním řízení (správní řád).

Avšak jednotlivé druhy právních finančních vztahů (platebních povinností) se navzájem od sebe liší co do podmínek svého vzniku, jejich realizace, způsobů a lhůt placení atd. Proto i administrativní postup s tím spojený se především do značné míry osamostatňuje od obecného procesu správního a nadto pak ještě dále individualizuje podle příslušného typu státního příjmu.

V našem právním řádu, na rozdíl od jiných systémů platebních povinností vůči státu, není správní proces finanční unifikován, neupravuje jej jediná právní norma o řízení, nýbrž pro každý druh finančního vztahu určuje příslušný hmotně právní zákonný předpis i speciální řízení (např. zákony o dani ze mzdy, z obratu, dani domovní, o odvodech, poplatech atd.). Ovšem z důvodu procesní a normotvorné úspornosti a jednoduchosti je prosazována zásada, aby procesní instituty, jako např. základní zásady řízení, příslušnost věcná, instancní postup atd., byly sjednocovány a také upravovány jednotně. Tuto jednotící funkci mají především zákony o finančních správách (č. 33/1970 Sb., 115/1970 Sb.) jak co do institutů (správa a revize daní, dávek, poplatků, odvodů plynoucích do státních rozpočtů), tak co do organizační skladby a kompetence finančních správ, jako základních finančních orgánů; obdobnou základní normou procesní pro platební povinnosti v poměru k rozpočtům národních výborů má zákon o národních výborech (viz jeho úplné znění pod č. 35/1983 Sb.).

Hlavní instituty procesní pro všechny druhy státních příjmů upravuje dále vyhláška č. 16/1962 Sb., která byla vydána jako prováděcí předpis

¹¹⁾ Pod pojem daňové procesní právo, resp. daňové řízení je nutno zahrnout i řízení ve věcech odvodů a poplatků. Pro zjednodušení však terminologie „daňové řízení“. Svými ustanoveními je daňovému řízení blízké i řízení celní.

k zákonům o dani z obratu, ze mzdy, zemědělské dani, dani z příjmů obyvatelstva, domovní dani, o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti a k zákonům o poplatcích. Citovanou vyhlášku prohlašují za základní procesní normu nejen zákony, upravující typy platebních povinností, které v roce 1962 ještě neexistovaly a které byly vydány teprve později, ale i zákony o odvodech do státního rozpočtu a dani důchodové.

Pokud citované předpisy, tj. vyhláška č. 16/1962 Sb. a zákony o jednotlivých daních, odvodech a poplatcích nestanoví jinak, postupují finanční orgány v oblasti platebních povinností vůči státu podle správního řádu (zák. č. 71/1967 Sb.). Zvláštní typ řízení finančního představuje řízení ve věcech celních, které je upraveno v zákoně č. 44/1974 Sb.

Jako obměna obecného správního řízení je daňové řízení ovládáno stejnými principy, které platí pro postup orgánů v ostatních oborech státní správy (§ 1 odst. 1 zák. č. 71/1967 Sb.) a které jsou upraveny především ve správním řádu s modifikacemi, kterých si vyžaduje povaha finančních vztahů.

Vedoucí zásadou ovládající vznik a existenci daňově právních vztahů je zákonnost ve smyslu čl. 12 odst. 1 úst. zák. č. 143/1968 ve znění úst. zák. č. 125/1970 Sb.; z toho vyplývá, že i postup všech subjektů v příslušném řízení musí být normován zákonnými předpisy, jimž je nutno naroveň stavět předpisy opírající se o zákon, tzv. podzákonné právní normy. Instituty procesní, které nemají oporu v zákoně, nemohou správní orgány ve finančním řízení zavádět. Tento princip je sice do značné míry samozřejmý a platí pro všechny oblasti správy i soudnictví,¹²⁾ avšak v oblasti financí tuto zásadu ústavní zákon zvlášť potvrzuje v čl. 12 odst. 1. Jde do značné míry o historickou reminiscenci (viz odkaz 6) této kapitoly), která je však do té míry stále aktuální, že se objevuje i v sovětské ústavě z roku 1977.

V největším počtu případů se daňové řízení zahajuje z podnětu správního orgánu (*zásada oficiality*); tak je tomu zejména v řízení o vyměření daní a odvodů i u řady poplatků (např. u většiny notářských i některých poplatků správních). Přitom se ovšem předpokládá spolupůsobení ostatních účastníků řízení, avšak není-li tato účast splněna ani na výzvu správního orgánu, bude řízení zahájeno a provedeno z úřední povinnosti (§ 7 vyhl. č. 16/1962 Sb.).

Se zmíněnou zásadou oficiality se zpravidla spojuje *princip materiální pravdy*, podle něhož příslušný správní orgán má z úřední povinnosti zjistit spolehlivě stav věci (§ 3 odst. 4 zák. č. 71/1967 Sb.), tj. všechny skutkové i právní okolnosti rozhodné pro určení práv a povinností, tj. pro konkrétní

¹²⁾ Viz článek 79 a 80 ústavního zákona č. 143/1968 Sb., ve znění ústavního zákona č. 125/1970 Sb.

zaci právního vztahu účastníků řízení. Ovšem povaha finančních vztahů, která je odlišná od práv a povinností občanů, organizací a státu v ostatních oblastech způsobuje, že v některých případech zákon ponechává na vůli povinného subjektu, zda své oprávnění uplatní a finančnímu orgánu neukládá, aby poplatníkovi přiznal všechna oprávnění, která mu podle zjištěného skutkového stavu náleží. Toto oslabení oficiality by bylo možno někdy označit za značně jednostranné. Tak např. podle § 4 odst. 1 zák. č. 111/1971 Sb. ve znění zák. č. 72/1977 Sb. k základu pro odvod ze zisku se povinně určité položky přičítaly, šlo o neprospěch poplatníka a některé bylo lze odečíst, tedy pouze tehdy, jestli je uplatnil poplatník, i když finančnímu orgánu byly tyto položky známy. Obdobnou modifikaci zásady oficiality a materiální pravdy obsahoval zák. č. 113/1971 Sb. a § 11 zák. č. 103/1974 Sb. Nová úprava odvodu ze zisku (zák. č. 161/1982 Sb.) a daně důchodové (zák. č. 164/1982 Sb.) odstranila uvedenou nerovnoprávnost subjektu oprávněného a povinného, tj. státu a poplatníka.

Na návrh účastníků dochází k daňovému správnímu řízení zejména v případech, kdy jiný individuální správní akt, na který je vázán platební povinnost, je vydáván na návrh účastníka řízení. Děje se tak u většiny správních poplatků podle zák. č. 105/1951 ve znění zákonného opatření č. 138/1960 Sb., u tzv. úkonových poplatků notářských (zák. č. 24/1964 Sb.), poplatků soudních (zák. č. 116/1966 Sb.) i u poplatků arbitrážních (nař. č. 78/1958 Sb.). Zde však splývá, resp. se prolíná zásada oficiality s principem dispozičním. I když totiž určitý úkon (individuální správní akt) provádí správní orgán z podnětu a na návrh účastníka řízení, má povinnost zahájit zároveň příslušné daňové řízení, tj. vybrat poplatek.

Případné *odvolací řízení* proti stanovenému poplatku je pak ovládáno *zásadou dispoziční*. Ze smyslu *opravného řízení* ovšem plyne, že k němu dochází téměř vždy výlučně z podnětu účastníků řízení a že také celý jeho průběh je ovládán principem dispozičním, který je prosazen ve všech druzích odvolacího řízení před správními orgány. Z úřední povinnosti přezkoumává též procesní orgán své rozhodnutí jen ve výjimečných případech, „je-li na přezkoumání rozhodnutí obecný zájem“ (§ 62 odst. 2 zák. č. 71/1967 Sb.). V oblasti platebních povinností je tento předpoklad dán zpravidla tehdy, jde-li o dodatečné zvýšení původně stanovené výše daně, odvodu, poplatku či jiné dávky, čili o tzv. doměření.

Správní finanční řízení v oblasti poplatků vykazuje vedle charakteristiky zmíněné výše pod pís. b) ještě další zvláštnost, kterou je *souběžnost dvou řízení* prováděných tímž orgánem správním, notářským, soudním, arbitrážním. Nejde zpravidla jen o souběžnost časovou, nýbrž i o souvislost procesní v tom smyslu, že řízení o vydání individuálního správního aktu, rozhodnutí státního notářství, soudu či arbitráže je podmíněno zaplacením poplatku, čili uskutečněním poplatkového správního řízení. Jedním úko-

nem vyvolává tedy účastník řízení zahájení dvou správních (soudních, notářských, arbitrážních) procesů před tímž orgánem.

Je-li však v obecném zájmu nutné nebo vhodné provést meritorní řízení správní (soudní, arbitrážní) před řízením finančním, proběhne poplatkové řízení, tj. vyměření (stanovení) poplatku, jako druhé v pořadí.

Jako forma daňového procesu je sice proklamována nejširší účast občanů na něm (§ 1 vyhl. č. 16/1962 Sb.) na rozdíl od ostatních druhů správních procesů (§ 21 odst. 3 zák. č. 71/1967 Sb.), avšak ani daňové řízení ve většině případů nepřipouští *úcast veřejnosti* na jeho průběhu. Nadto osoby, které se jakkoli zúčastnily daňového řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o tom, co se v něm dověděly. Zapůjčí-li se spisy zachycující průběh řízení jinému státnímu orgánu (nestátním subjektům se spisový materiál nesmí dávat vůbec k dispozici), stanoví příslušný státní orgán zapůjčující spisy, co z nich může být sděleno účastníkům řízení nebo jiným osobám (§ 13 vyhl. č. 16/1962 Sb.); ostatní spisové údaje nejsou přístupné.

Lze tedy konstatovat, že zásadně *správní řízení daňové probíhá neveřejně*, tj. bez přístupu osob, které nejsou jeho účastníky. Výjimka platí pro ty druhy souběžných řízení, která jsou ovládána zásadou veřejnosti, jako je např. řízení soudní; i zde se stanovení soudních poplatků uskutečňuje za přístupu veřejnosti.

Zvláštním prvkem veřejnosti řízení je vyrozumění poplatníků-občanů o vyměření zemědělské daně vyložením hromadného předpisu do seznamu k veřejnému nahlédnutí (§ 43 zák. č. 103/1974 Sb.).

Z hlediska techniky se v daňovém řízení uplatňuje *zásada jak ústního, tak písemného projednávání* (§ 8 a 9 vyhl. č. 16/1962 Sb.). Pro řízení o správních poplatcích je výslovně stanoveno, že „poplatky se vyměřují ústní nebo písemnou výzvou“ jde-li o poplatky vyměřované před provedením úkonu, nebo „platebním výměrem, pokud je tak stanoveno nebo pokud provedení úkonů je předpokladem pro stanovení poplatku nebo konečně byl-li správní úkon proveden bez podnětu poplatníka“ (§ 3 vyhl. č. 162/1976 Sb.).

Možno tedy říci, že obě *formy* — *ústní i písemná* — jsou aplikovány podle povahy jednotlivých procesních úkonů a etap. Největší počet individuálních daňově správních aktů je však vydáván pouze na základě písemného materiálu, takže daňové správní procesy probíhají převážně *bez ústního jednání* s účastníky.

Platná právní úprava sice stanoví, že *daňové řízení musí být neformální* (§ 1 odst. 2 vyhl. č. 16/1962 Sb.), avšak přesto povaha odvodových a poplatkových vztahů si vyžaduje dodržení určitých formalit, které mají ulehčit zúčastněným subjektům jejich povinnosti. Tak zejména daňová přiznání a hlášení, jimiž se ve většině případů zahajuje daňové správní proces, mohou být učiněna pouze na úředních tiskopisech a poplatník nebo jeho

zákonný zástupce nebo zmocněnec je musí vlastnoručně podepsat (§ 7 cit. vyhl.).

V současné době, kdy se do státní správy zavádí ve větším rozsahu strojová mechanizace administrativních postupů, vyslovuje se často požadavek, aby metody zdaňování i ostatních finančních vztahů byly koncipovány způsobem, který by umožňoval jejich strojové zpracování. Někdy se dokonce požaduje, aby metody zdaňování byly podřízeny možnostem strojné výpočetních středisek.

Domnívám se, že pokud metody zdaňování vyjadřují skutečné potřeby, jak určovat, soustřeďovat a zpět do národního hospodářství vracet finanční prostředky doprovázející tvorbu a rozdělování společenského produktu a národního důchodu, tj. proces rozšířené socialistické reprodukce, nelze tyto metody přizpůsobovat mechanizované výpočtové technice, nýbrž naopak strojové zpracování příslušných dat musí tyto metody respektovat. V opačném případě by bylo nutné na výpočtovou techniku v této oblasti rezignovat.

Nejzákladnějším ekonomickým hlediskem, prosazovaným ve všech oblastech státních příjmů je, aby *výnos příslušné platební povinnosti* byl vyšší než základy, kterých si vyžádá její vybírání. V daňových teoriích se tento požadavek někdy spojuje s institutem daněprostého minima (viz § 3), tj. částky, která není podrobována zdanění kromě jiného také proto, že výše daně (jiné platební povinnosti) na tento základ připadající nekryje ani náklady příslušného správního řízení.

Hledisko hospodárnosti daňově správního procesu je ve sféře státních příjmů prosazeno i některými procesními instituty. Je to zejména *metoda srážky*, jakou se vybírá v našem daňovém systému daň ze mzdy (zák. č. 76/1952 Sb.), daň z příjmů z literární a umělecké činnosti (zák. č. 36/1965 Sb. ve znění zák. č. 160/1968 Sb.) případně daň důchodová ze zisku, kterou jsou povinni platit poplatníci se sídlem v cizině (zák. č. 164/1982 Sb.).

Tyto procesní nástroje vyhovují obecně proklamované zásadě, že řízení ve věci daní, poplatků a odvodů má být jednoduché a hospodárné (§ 2 vyhl. č. 16/1962 Sb., § 3 odst. 3 zák. č. 71/1967 Sb.).

Zájem, jaký má stát na řádném hospodaření s prostředky určenými k úhradě nákladů spojených s plněním jeho funkcí vede k tomu, že správa státních příjmů je svěřena specializovaným správním orgánům; jsou to především finanční správy, finanční odbory (finanční komise) národních výborů a orgány celní. K nim přistupují všechny orgány státní správy (ústřední orgány, zařízení státní správy, státní účelové fondy), soudy, státní notářství, orgány arbitráže, zastupitelské orgány, popřípadě další orgány státní, jimž je svěřena působnost v oblasti státních příjmů, zejména povahy poplatkové.

Největší kompetenční obor je svěřen *finančním správám* (zák. č. 33/1970

a zák. č. 115/1970 Sb.). Jsou to orgány pro *správu daní, odvodů a poplatků* plynoucích zcela nebo zčásti do státního rozpočtu (federace, republik) nebo do státních fondů. Finančním správám je svěřena dále agenda cenových přírážek a srážek v zahraničním obchodě a pokut, pokud uvedené platební povinnosti vyúsťují do státního rozpočtu. Konečně finanční správy provádějí *dotace, subvence, intervence*, popř. přiděly a příspěvky poskytované hospodářským organizacím z rozpočtu federace, republiky nebo ze státních fondů.¹³⁾ Finanční správy tedy uplatňují působnost jak v příjmové, tak ve výdajové sféře rozpočtového hospodaření.

Správou daní (odvodů, poplatků) se rozumí právo činit všechna opatření potřebná ke správnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností občanů a organizací, zejména právo příslušnou platební povinnost stanovit (vyměřit), vybrat, vyúčtovat a kontrolovat z hlediska správnosti a včasnosti úhrady.

V *oblasti dotací* přísluší finančním správám právo i povinnost kontrolovat jejich poskytnutí a v případě neoprávněného použití uložit a vymáhat vrácení poskytnuté částky.

Do pojmu *revizní činnosti* se zahrnuje prozkoumávání účetních a jiných dokladů, celkového hospodaření a ostatních skutečností rozhodných pro stanovení finančních vztahů poplatníků a příjemců dotací k rozpočtu federace nebo republiky, popřípadě ke státním fondům. Finanční správy zjišťují, zda výpočet platební povinnosti nebo použití poskytnutých příspěvků odpovídá předpisům, popřípadě stanoveným podmínkám.

Pravomoci finančních správ odpovídají povinnosti těch organizací, v poměru k nimž finanční správy vykonávají svou působnost. Tyto organizace jsou povinny na požádání poskytnout orgánům finančních správ veškerou pomoc, zejména předložit požadované písemnosti, účetní a jiné doklady, plány, materiály o prověrkách, kontrolách, revizích a inspekcích všeho druhu provedených u nich i jinými orgány. Rovněž všechny státní orgány poskytují povinně orgánům finančních správ v mezích své působnosti účinnou pomoc.

Obdobnou působnost jako finanční správy vykonávají finanční odbory (komise) národních výborů na úseku těch platebních povinností, které plynou do jejich rozpočtů (zák. o národních výborech publikovaný pod č. 35/1983 Sb.); je to zejména daň domovní, daň z příjmů obyvatelstva, daň zemědělská a značná část správních poplatků, stejně jako i celá oblast poplatků místních.

¹³⁾ Různá terminologie používaná pro prostředky přidělované ze státních rozpočtů (rozpočtů NV) je spíše tradiční než věcně významná.