

JE BERNÍ PRÁVO SAMOSTATNÝM ODVĚTVÍM PRÁVA?

MICHAL RADVAN

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

Abstrakt v rodném jazyce

Příspěvek se zabývá otázkou, zda je možné považovat berní právo za samostatné právní odvětví. Odpověď hledá v naplnění čtyř základních odvětvotvorných kritérií - samostatném předmětu regulace, metodě regulace, systémové soudržnosti a společenské akceptaci.

Klíčová slova v rodném jazyce

Berní právo, daňové právo, daň, poplatek, odvětvotvorná kritérium.

Abstract

The paper deals with the question of whether it is possible to consider tax law as a separate branch of law. Response is in four basic branch-creating criteria - the separate subject of regulation, the method of regulation, the systemic coherence and the social acceptance.

Key words

Tax law, tax, fee, branch-creating criteria.

Specializace právních věd se vyvíjí postupně a povětšinou v závislosti na různosti předmětu poznání. Každá věda si předmět poznání v procesu svého vývoje vymezuje sama a u každé z nich trvají diskuze o tom, co je jejím předmětem, čím je vymezen, kde jsou jeho hranice odlišující jej od předmětu jiných právních věd.¹ Právní věda je tedy živou vědou, která se neustále rozvíjí. Domnívám se, že již nadešel čas zamyslet se i nad tím, zda je možné hovořit o vědě daňového práva a o tom, zda je možné berní právo (daňové právo) považovat za samostatné právní odvětví. Odpověď na tuto otázku můžeme nalézt ve splnění tzv. odvětvotvorných kritériích, ze která jsou považována:

- samostatný a specifický předmět právní úpravy,
- metoda právní regulace,
- systém a systémová soudržnost norem,
- společenská akceptace odvětví.

1. PŘEDMĚT BERNÍHO PRÁVA

Předmětem berního práva jsou společenské vztahy, jejichž objektem jsou daně, poplatky a případné odvody, pokud jsou příjmem státního rozpočtu, územních rozpočtů, státních fondů nebo Národního fondu („berně“). Jsou to takové vztahy, které vznikají, realizují se a zanikají v procesu tvorby veřejných peněžních fondů. Primárním účelem regulace je zajištění materiálního základu pro následné poskytování veřejných statků, a to cestou naplňování

¹ Knapp, V.: Teorie práva, Praha: C.H.Beck, 1995, 247 stran, ISBN: 80-7179-028-1, str. 4.

veřejných fondů. Je možné určit kvantitu peněžních prostředků, které jsou objektem těchto vztahů (výši daně, poplatku apod.).

Je nepochybné, že se vždy bude jednat o vztahy s ekonomickým charakterem. Na obsah je regulujících právních norem, při jejich tvorbě, interpretaci a aplikaci, má vliv i v daném státě uplatňovaný typ ekonomiky a ekonomický model odvíjející se od hospodářské politiky vlády. Příkladem mohou být změny po roce 1989, které vyústily v nové daňové soustavě účinné od 1. ledna 1993, v menší míře pak např. změny vládních koalicí po parlamentních volbách (zavedení procentní lineární sazby daně z příjmů fyzických osob, postupné rušení daní dědické a darovací).

Daňověprávní vztahy jsou peněžními vztahy sui generis, kdy objektem těchto vztahů jsou veřejné peněžní prostředky, tedy pohledávky veřejných fondů za daňovými subjekty a dalšími subjekty s obdobným postavením. Nejedná se o peněžní vztahy v rámci soukromých financí, avšak i určité vztahy z kategorie soukromých financí mohou na základě zákona představovat finanční skutečnosti zakládající vznik, změnu nebo zánik peněžního vztahu spadajícího do kategorie daňověprávních vztahů, tedy do předmětu berního práva. Příkladem je např. mzda vyplacená zaměstnavatelem zaměstnanci, což se děje v procesu plnění závazku jejich soukromého (soukromoprávního, pracovněprávního) vztahu přerozdělováním soukromých peněz mezi soukromými peněžními fondy (fondy, ze kterých se uspokojují soukromé potřeby). Tato skutečnost je však finanční skutečností zakládající povinnost zaměstnance strpět zkrácení své mzdy o částku povinně zaměstnavatelem odváděnou do určitých veřejných fondů, a to ve formě důchodové daně (záloha na daň z příjmů fyzických osob), dále pak pojistného (sociální, důchodové, zdravotní) a případně dalších zákonem stanovených dávek (např. příspěvek na státní politiku zaměstnanosti). Zaměstnavatel má též za povinnost uhradit dávku mající v podstatě formu odvodu z objemu mezd (část pojistného zaměstnanců hrazená zaměstnavatelem) nebo pojistného (např. zákonné úrazové pojištění zaměstnanců) apod.

Daňověprávní vztah je třeba považovat za vztah bez ekvivalentu, bez přímého protiplnění veřejného peněžního fondu, resp. správce fondu, subjektu plnícímu svoji daňověprávní povinnost (např. úhrada daně).

Můžeme též konstatovat, že v rámci těchto vztahů jsou plnění nejenom neekvivalentní, ale též nenávratná. Např. daň není půjčkou státu, ani podmíněnou platbou vratnou v případě neplnění povinností ze strany státu (neplnění vládního programu).

Z výše uvedených zásad je patrné, že předmětné vztahy mají mocenský charakter: jeden z účastníků je nadán ze zákona mocenskou převahou, a to s mocí vynutit si plnění povinností pohrůžkou sankce nebo přímo uplatněním sankce ze zákona a v jeho mezích, druhý účastník je ze zákona povinen zákonem stanovenou povinnost splnit, strpět kontrolu plnění povinnosti a podrobit se případné sankci, avšak vše potud, pokud mocensky nadřazený subjekt postupuje v mezích oprávnění, prostředků a postupem stanoveným zákonem. Na rozdíl od předmětu odvětví práva řazených mezi tzv. soukromoprávní odvětví, kdy tyto společenské vztahy můžeme klasifikovat jako vztahy horizontální („rovného s rovným“), vztahy regulované berním právem patří do kategorie vztahů veřejnoprávních, tedy vztahů mezi subjekty v nerovném postavení – vztahy vertikální, a vzhledem k metodě regulace, také případně diagonální.

2. METODA PRÁVNÍ REGULACE

Z mocenského charakteru společenských vztahů regulovaných berním právem je zřejmé, že i v rámci daňověprávní regulace bude použita metoda s charakteristickými rysy vlastními metodám těch právních odvětví, kterou v rámci tradičního kontinentálně evropského pojetí systému práva (právní kultury), založeného na koncepci práva římského, řadíme do kategorie veřejného práva. Patří sem vedle berního práva nepochybně finanční právo, ústavní právo, správní právo, trestní právo atd.

S finančním a se správním právem berní právo nespojuje jen historická sounáležitost, ale i užití metody právní regulace. Správní právo se ve své charakteristice podle odvětvotvorných kritérií vyznačuje aplikací veřejnoprávní metody svého druhu, kterou je administrativně právní metoda regulace. Ta vychází z působení orgánů veřejné správy na adresáty veřejné správy, a to zejm. cestou veřejnou mocí vynutitelných norem obsažených v normativních správních aktech, tedy nařízeních a vyhláškách vydávaných veřejnou správou na základě zmocnění v zákoně a k jeho provedení, ovšem v rámci mantinelů stanovených zase zákonem, a dále pak cestou individuálních správních aktů – rozhodnutí k tomu zákonem oprávněných orgánů veřejné správy v konkrétní správní věci. Tak jak postupně veřejná správa absorbuje klientský model svého působení, kdy naplňuje svou činností obraz skutečné veřejné služby na místo více méně represivní policejné vrchnostenské správy tradičního byrokratického rázu, tak postupně přibírá metoda administrativně právní nové elementy blízké soukromoprávním metodám (smlouva). Metoda uplatněná ve finančním právu je v podstatě modifikovanou administrativně právní metodou, a to vzhledem k působení veřejné správy i v rámci vztahů regulovaných finančním právem. Statisticky by bylo možné dokázat, že v rámci finančněprávní regulace je nižší míra uplatnění podzákonných norem oproti správnímu právu, je tedy zákonem dán menší prostor veřejné správě k jeho provedení. Veřejná správa na tomto místě ve větší míře uplatňuje ekonomické nástroje působení na adresáty – úrokové sazby centrální banky, povinná depozita v případě nouzových stavů apod. Dále administrativně právní metodu modifikují určité soukromoprávní prvky – sjednání podmínek čerpání grantových prostředků, využití principu konkurence při čerpání prostředků z veřejných fondů v rámci veřejných zakázek apod. Uplatňuje se např. také přenesení působnosti v některých správních činnostech na subjekty soukromoprávního charakteru – např. kontrola splnění povinností stanovených devizovým zákonem klientovi v rámci provádění devizových obchodů, kdy je zákonem tato správní činnost přenesena na devizové místo (banka nebo jiný subjekt s devizovou licenci).

Obdobná situace panuje i v právu daňovém. Najdeme zde jen velmi málo podzákonných norem, valná většina právních předpisů v oblasti berního práva má podobu zákona, a to především s ohledem na ustanovení Listiny základních práv a svobod.² Největší význam z podzákonných předpisů pak mají obecně závazné vyhlášky, kterými obce „dotvářejí“ právní regulaci zdaňování nemovitostí a oblast místních daní (poplatků). I v této oblasti najdeme spoustu ekonomických nástrojů, kterými může veřejná správa působit na adresáty. Těmito nástroji jsou obecně např. slevy na dani a další korekční prvky daní, daňové prázdniny atd. Naprosto specifické je pak velmi časté užití soukromoprávních prvků, které modifikuje klasickou administrativně právní metodu regulace. Příkladem budiž možnost sjednání daně, posečkáni daně a povolení splátek apod. V berním právu můžeme dokonce najít i typické vztahy soukromoprávní, např. vztah zaměstnavatele, který vyplácí mzdu (plat) svému

² Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

zaměstnanci: jejich vztah je nepochybně vztahem pracovněprávním, avšak zaměstnavatel je povinen srazit zaměstnanci zálohu na daň z příjmů fyzických osob a rovněž tak pojistné a další zákonem stanovené dávky. Zaměstnanec je povinen takové jednání strpět. Působnost srážet daň je tak přenesena ze státu na soukromoprávní subjekt. Obdobných vztahů můžeme v daňovém právu najít více (banka sráží daň z připsaných úroků, akciová společnost sráží daň z dividend, prodávající vybírá od kupujícího v rámci kupní ceny také DPH atd.).

Co je však pro daňové právo zcela specifické, je tzv. autoaplikace. V daňovém řízení totiž nedochází (na rozdíl od správního či finančního práva) ke správnímu jednání mezi správním orgánem (správcem daně) a (daňovým) subjektem, ale naopak se primárně předpokládá znalost a orientace daňového subjektu v oblasti daňového práva. Poplatník sám na sebe aplikuje normy daňového práva, když si na základě svých znalostí určuje základ daně, použije na sebe příslušnou sazbu daně, uplatní si pro sebe korekční prvky. Takto vyplněné daňové přiznání pak doručí správci daně, který, pokud nemá pochybnosti o správnosti a úplnosti takového přiznání, vyměří daň konkludentně, tj. mlčky. Ve většině případů tak vůbec nedojde k interakci mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Na základě výše uvedených skutečností tak můžeme konstatovat, že daňověprávní vztahy mají nepochybně veřejnoprávní charakter, který je promítnutím priority veřejného zájmu v dané oblasti. Imperativní charakter je ale v některých okamžicích zmírněn možností volby (dobrovolný plátce DPH, způsob odpisování). S ohledem na výše uvedená specifika metody právní regulace daňového práva je možné metodu regulace definovat jako administrativně právní modifikovanou o soukromoprávní prvky za použití autoaplikace.

3. SYSTÉMOVÁ SOUDRŽOST

Systémová soudržnost představuje míru vzájemných vztahů norem dané výšece právního řádu, nakolik normy této výšece jsou k sobě vázány oproti normám jiných právních odvětví. Právní odvětví není osamoceným ostrovem v moři právního řádu, ale normy určitého odvětví mají určitý vztah (i když slabší) k normám jiného odvětví. Nejtěsnější vazby jsou mezi normami upravující stejnou kategorii společenských vztahů (např. soubor právních norem upravujících společenské vztahy, jejichž objektem je daň z příjmů fyzických osob, a to ze závislé činnosti a funkčních požitků), dále budou následovat normy upravující vztahy s ohledem na méně konkretizovaný objekt těchto vztahů (daň z příjmů fyzických osob), po nich normy vztahující se k oběma důchodovým daním (jak k dani z příjmů fyzických osob, tak k dani z příjmů právnických osob) a konečně normy daňového práva – normy vztahující se ke všem daním (zde půjde především o obecné instituty, zásady a principy platné pro celé daňové právo). Mimo daňové právo budou vazby tak těsné, nakolik se právní úprava vzájemně prolíná (např. nakolik na sebe vzájemně odkazuje). Větší míra vazeb by měla být mezi daňovým právem a ostatními veřejnoprávními odvětvími.

Systémovou soudržnost norem berního práva je třeba rozdělit na vnější systémovou soudržnost vyjadřující vztah k dalším odvětvím právního řádu a vnitřní systémovou soudržnost, tj. systém berního práva.

Z hlediska vztahu k dalším právním odvětvím je třeba uvést na prvním místě právo ústavní. Obdobně jako pro jiná odvětví platí i zde, že ústavní pořádek České republiky rámcově, principiálně upravuje některé instituce, instituty a zásady vztahující se výhradně k daňovému právu a současně samozřejmě i obecné zásady a principy platné pro celý právní řád České

republiky. V Ústavě ČR³ najdeme např. zakotvení základních zásad ekonomického základu územní samosprávy či státního rozpočtu, v Listině základních práv a svobod ústavní princip pro úpravu a vymáhání daňových a poplatkových povinností.

S finančním právem je právo daňové spojováno nejčastěji, mnozí autoři podřazují daňové právo pod právo finanční, do jeho fiskální části. Mají obdobnou metodu právní regulace, berně jsou příjmem veřejných fondů, mnohá podání jsou vázána na úhradu správního poplatku a správní poplatek je de facto berní a tedy předmětem zájmu berního práva.

Obdobné konstatování o metodě regulace platí i pro správní právo. Vznik, existence nebo zánik správněprávních vztahů, případně i skutečnosti je podmiňující, mohou být finanční skutečnosti, která je podmínkou vzniku, realizace nebo zániku daňověprávního vztahu. Např. zahájení správního řízení je vázáno na úhradu správního poplatku; porušení správněprávní povinnosti může znamenat naplnění zákonem určených znaků skutkové podstaty správního deliktu (přestupek nebo jiný správní delikt), za což může být vyměřena správním orgánem majetková sankce (pokuta apod.), která je příjmem veřejného peněžního fondu (státního rozpočtu, státního Fondu, rozpočtu územního samosprávného celku) a ve smyslu legislativní zkratky⁴ se stává „daní“ a vztahují se na ni stejné správní a procesní normy jako na dlužnou daň. Daňové řízení podle zákona o správě daní a poplatků⁵ není ničím jiným než správním řízením svého druhu, kdy ovšem ani podpůrně nelze použít zmíněný správní řád,⁶ ale v obecné rovině i pro daňové řízení, jakožto řízení před orgánem veřejné správy, platí obecné zásady a principy správního práva procesního.

Trestní právo obsahuje v trestním zákoně⁷ znaky skutkových podstat trestných činů souvisejících s porušením norem daňového práva. Tím naplňuje sankční složku norem daňového práva.

Právo životního prostředí souvisí s daňovým právem, a to zejm. přes sankce, poplatky, odvody a úhrady související se životním prostředím, které jsou příjmem veřejných fondů.

V rámci procesněprávních norem zmiňme občanské právo procesní, které je vázáno s finančním právem jednak soudními poplatky (berně), jednak správním soudnictvím, tj. přezkoumáním daňověprávních rozhodnutí soudem jako jedním z prostředků kontroly zákonnosti ve veřejné správě.

Zdánlivě volnější by měla být vazba k soukromoprávním odvětvím. Avšak normy daňového práva využívají některých institucí a institutů upravených normami občanského práva, obchodního práva, rodinného práva nebo pracovního práva, a to vě. v rámci nich upravených definic. Operuje-li daňové právo s pojmem „fyzická osoba“ nebo „právní osoba“, myslí tím osobu vymezenou občanským právem hmotným, vztahuje-li daňové právo práva a povinnosti např. k veřejné obchodní společnosti nebo k jiné obchodní společnosti či k družstvu, akcionářům, společníkům, jednatelům, členům družstev apod., použije k vymezení těchto subjektů norem obchodního práva. Některé vztahy, jak již bylo ostatně

³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

naznačeno výše v rámci příkladu o vztahu mzdy k daním, které se řídí normami občanského práva, obchodního práva nebo pracovního práva, v určitém finančním právem stanoveném momentu se stávají skutečností zakládající vznik, změnu nebo zánik daňověprávního vztahu. Tak kupní smlouva, kdy předmětem koupě je nemovitost, v obecné rovině předznamenává vznik daňověprávního vztahu, který nastane její realizací, a to vkladem do katastru nemovitostí, kdy účinky vkladu nastávají zpětně ke dni podání návrhu na vklad (od tohoto data vznikl vztah mezi novým vlastníkem a státem s objektem, kterým je daň z nemovitosti) a dále pak doručením smlouvy s vyznačeným vkladem (od tohoto momentu vstupuje prodávající do daňověprávního vztahu se státem, a to s daní z převodu nemovitosti, a kupující v tomto vztahu je v pozici ručitele). Obdobně je tomu i v případě darování. Z občanského práva dědictví a jeho přechod na dědice je právní skutečností zakládající povinnost k dani dědické. Narození dítěte je rovněž finanční událostí ovlivňující např. slevy z daně z příjmů jednoho z rodičů. Vznik nebo zánik manželství, vznik, zúžení, rozšíření nebo zrušení či zánik společného jmění manželů je rovněž skutečností, která se promítá v různé míře do existence daňověprávních vztahů. A obdobně je tomu i v oblasti pracovněprávních vztahů.

Daňové právo, jakož i celý právní řád České republiky, je ovlivňováno mezinárodním právem, kdy normy mezinárodního práva regulují v některých případech společenské vztahy předmětu daňového práva. Jedná se např. o aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Novým a významným prvkem je přejímání evropských standardů a v určitém ohledu i odkazy na normy evropského práva či normy ES v rámci našich právních předpisů. Pak se nabízí již vztah našeho daňového práva k evropským systémům právní regulace předmětu daňového práva, což je ovšem nad rámec této kapitoly.

Vnitřní systémová soudržnost je vyjádřena v systémovém uspořádání berního práva. Vnitřní systémové zpřehlednění má význam nejen teoretický, ale především praktický v procesu realizace a interpretace finančně právních norem. Systémem daňového práva je třeba rozumět vnitřní diferenciaci daňového práva na ucelené soubory či skupiny daňověprávních norem s ohledem na jejich obsah a na příbuznost jimi regulovaných společenských vztahů.⁸ Tento systém není dogmatem, je svým způsobem založen na tradici, dohodě a akceptaci daňověprávních teorií obdobně, jak je tomu i v jiných disciplínách. Je proměnný tak, jak se vyvíjí předmět daňového práva i právo samotné. Potřeba systematiky daňového práva je dána jeho nekodifikováním a pravděpodobně neochotou k jeho brzké generální kodifikaci,⁹ je tedy vyvolána nutností určité možné orientace v nepřehledném množství pramenů a jednotlivých norem. Systematika daňového práva je účelová, přičemž se na ní odráží i pojetí daňového práva jako odvětví práva, vědy nebo pedagogické disciplíny. Proto je možné hovořit o systému daňového práva jako systému jedné z výsečí právního řádu České republiky, dále pak o systému vědy daňového práva a konečně o systému výuky předmětu „Daňové právo“ zejm. na právnických a ekonomických fakultách. Tyto systémy nejsou od sebe striktně odděleny a tak, jak existuje přirozené propojení náhledů na daňové právo, tak samozřejmě existují vzájemná propojení či splývání těchto systematických uspořádání.

Daňové právo může být členěno obdobně jako další právní odvětví na část obecnou a zvláštní. Z doktrinárního a didaktického pohledu na berní právo jeho obecnou část tvoří všeobecné

⁸ Slovinský, A. a kol.: Základy česko-slovenského finančního práva, Bratislava: Univerzita Komenského, 1992.

⁹ Např. v poslední době schválené tři tzv. energetické daně, které byly původně navrhovány jako tři samostatné zákony, jejichž text se do značné míry překrýval. Tyto daně se na základě rozhodnutí vlády staly součástí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů (zákon č. 261/2007 Sb.).

poznatky o daňovém právu, jeho předmětu, normách a vztazích.¹⁰ Při zkoumání daňového práva lze postupně dospět k názoru, že ačkoliv není obecná část daňového práva kodifikována, lze vystopovat určité instituty obecného charakteru, které se dotýkají v rámci jednotlivých částí daňového práva, jakož i určité obecné principy platné pro celé daňové právo, které slouží pro jeho tvorbu, realizaci a interpretaci. Je otázkou dalšího vývoje daňového práva, na kolik se podaří vytvářet z něho harmonický celek, používající jednotnou terminologii, zásady, právní instituty platné pro veškeré daňověprávní vztahy. Tyto obecné otázky by se mohly objevit jak např. v zákoně o správě daní a poplatků či v obdobném nově vzniklém předpise,¹¹ který není pouze předpisem procesním, tak i ve zcela novém zákoně, např. v zákoně o veřejných financích, který by obsahoval obecné instituty jak z oblasti práva berního, tak i finančního. V tomto procesu by měla nemalou roli sehrát také věda daňového práva.

Zvláštní část, označovaná jako daňové právo hmotné, obsahuje hmotně právní úpravu v rámci jednotlivých berněprávních vztahů. Jejich úprava je roztržena v mnoha právních předpisech. Přesto můžeme ve změní jednotlivých právních předpisů a norem vyzorovat určitou systematiku, na základě které je zvláštní část berního práva tvořena těmito subodvětvími:

- daňové právo (v užším slova smyslu) – je tradičním označením pro soubor právních norem upravujících příjmy veřejných fondů daňového charakteru (ve významu daně sensu stricto) s tím, že tyto normy určují osoby zatížené daňovou povinností, objekt, základ, sazbu příslušné dávky a další konstrukční prvky daně,
- poplatkové právo – subodvětví, které reguluje příjmy veřejných rozpočtů charakteru poplatkového a konstrukční prvky poplatků,
- celní právo – je subodvětví v mnohém blízké právu daňovému a poplatkovému, přičemž reguluje nejdůležitější akcesorický příjem veřejných fondů, kterým je clo. Je však otázkou, zda není clo již dávkou od daně natolik odlišnou, že by mělo být regulováno samostatným právním odvětvím – právem celním.

V rámci systému berního práva nelze opomenout i poměrně ucelený soubor norem procesněprávního charakteru. Normy berního práva procesního upravují:

- procesněprávní postavení subjektů v řízení o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech plynoucích účastníků řízení z norem daňového práva hmotného,
- procesněprávní postupy v rozhodovacích procesech před orgány daňové správy a před právníky a fyzickými osobami, pokud jim bylo zákonem nebo na základě zákona svěřeno do jejich působnosti rozhodování o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech jiných subjektů plynoucích z norem daňového práva hmotného,
- postupy mocensky podřízených subjektů při realizaci daňového práva hmotného, kdy se nejedná o řízení před orgánem veřejné moci, ale o procedury, kterými subjekt (např. daňový subjekt – poplatník, plátce daně) sám sobě nebo plátce poplatníkovi stanovuje na

¹⁰ Grůň, E., Králík, J., Základy finančního práva na Slovensku, Bratislava: MANZ, 1997.

¹¹ Např. již několik let připravovaný „daňový řád“.

základě norem daňového práva hmotného finančně právní povinnost (např. daňovou povinnost), a to s užitím předepsané techniky (daňové techniky), tuto povinnost deklaruje předepsaným způsobem mocensky nadřízenému subjektu (orgánu), přičemž tato deklarace má obdobné právní účinky jako rozhodnutí v řízení, a deklarovanou povinnost sám opět předepsaným postupem vykoná.¹² Narozdíl od procesů uvedených v prvních dvou odrážkách, které jsou autoritativní aplikací daňového práva hmotného, zde se autoritativní prvek použije sekundárně teprve v případě selhání mocensky podřízeného subjektu při primární „autoaplikaci“ příslušných norem daňového práva hmotného. Tento způsob realizace norem daňového práva hmotného vzhledem k zvláštní realizační proceduře, jejímž výsledkem je zmíněná deklarace povinnosti (např. v podobě daňového přiznání), není totožný s přímou realizací norem daňového práva, jež postrádá takovýto výstup,

- legislativní proces při tvorbě, přijímání a kontrole plnění veřejných rozpočtů ve smyslu finančních (daňových) dokumentů.

Z hlediska norem daňového práva procesního je třeba zmínit především zákon o správě daní a poplatků jako stěžejní procesní předpis obecné povahy. Mnohá procesní ustanovení však nalezneme v jednotlivých daňových předpisech (daňových zákonech), které mají převážně hmotněprávní povahu (např. zákon o daních z příjmů,¹³ zákon o dani z nemovitostí,¹⁴ zákon o dani z přidané hodnoty¹⁵ atd.). Pakliže se úprava v těchto zvláštních právních předpisech liší od obecné úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, uplatní se pravidlo „lex specialis derogat legi generali“.

Co do předmětu procesů aplikace daňového práva hmotného je možné rozlišovat především:

- daňové řízení¹⁶ (s vyloučenou možností být podpůrného použití správního řádu¹⁷),
- správní řízení před správcem daně¹⁸ podle zákona o správě daní a poplatků, kdy předmětem není „daň“ ve smyslu legislativní zkratky,¹⁹ a není tak vyloučeno subsidiární použití správního řádu,²⁰
- proces „autoaplikace“ (viz výše).²¹

¹² Nepodařilo se na základě české odborné literatury určit ekvivalent výstižnému polskému termínu „samowymiar“, označující tento proces sui generis.

¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ § 99 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ § 1 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Nejedná se tak o daňové řízení ve smyslu § 2 odst. 1 a § 99 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Např. postup daňových subjektů a třetích osob stanovený zákonem o správě daní a poplatků.

Zvláštním subsystémem procesního práva bude též daňové právo soudní²² upravující rozhodovací procesy ve věcech daňového práva hmotného před soudy, a to zejm. jednak v rámci správního soudnictví, jednak v rámci soudní exekuce daňovésprávních rozhodnutí.

Aktivní působení veřejné správy v činnostech spojených s daněmi je patrné. Normy správněprávního charakteru upravující organizaci a právní postavení tzv. daňové správy nevytváří ucelené subodvětví správního práva hmotného ani ucelenou část daňového práva, avšak můžeme uvažovat o možném daňovém právu správním, tvořeném souborem norem regulujících veřejnou správu na úseku berní a souvisejících činností. Půjde zejm. o úpravu berní správy, tj. tedy veřejné správy na úseku daňových a poplatkových příjmů veřejných fondů a dále pak celní správy, jako veřejné správy cel a celnictví apod. V literatuře se objevuje též označení finanční právo organizační.²³

Účelové zaměření určité části daňovésprávních norem (vč. norem daňovésprávních) na vymezení základů a následků odpovědnosti za porušení daňovésprávních norem, soubor takovýchto norem ochranného charakteru lze označit souhrnně za daňové právo trestní.²⁴ V zahraničí má tato výše často tradičně odraz v samostatném kodexu, který upravuje systém odpovědnosti v našem pojetí jak za daňovésprávní a finančněsprávní delikty, tak i za trestné činy.²⁵ V případě České republiky je právní regulace daňového práva trestního obsažena jednak v zákoně o správě daní a poplatků, jednak v trestním zákoně²⁶ a v menší míře pak také v jednotlivých převážně hmotněprávních daňových předpisech (např. v zákoně o místních poplatcích²⁷).

4. SPOLEČENSKÁ AKCEPTACE

Z hlediska čtvrtého odvětvotvorného kriteriá – společenské akceptace – bude v České republice ještě nějakou dobu trvat, než dojde k jeho naplnění. Jakkoliv prošlo daňové právo velmi dlouhou evolucí a s trochou nadsázky můžeme tvrdit, že se jedná o jedno z prvních, neli úplně první právní odvětví,²⁸ většina autorů se přiklání spíše k názoru, že berní právo je pododvětvím práva finančního a jeho fiskální části.

Jak je však zřejmé z výše uvedeného textu, má berní právo velmi specifický předmět regulace odlišný od ostatních subodvětví finančního práva, vyznačuje se vlastní metodou právní

²² K tomu např. Nováková, P., Foltas, T., A Review of Decisions Made in the Field of the Tax Law in the Czech Republic, in: Miškinis, A., Ruškowski, E. (ed.), The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, Vilnius – Bialystok: LTU ir WP UwB, 2004, 93 str. + CD, ISBN: 83-89620-04-9.

²³ Např. Spáčil, B., Teorie finančního práva ČSSR, Praha: Orbis, 1970, str. 72.

²⁴ K tomu např. Šramková, D., Penal Tax Law – Sanctions for the Breach of Legal Tax Regulations in the Czech Republic, in: Miškinis, A., Ruškowski, E. (ed.), The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, Vilnius – Bialystok: LTU ir WP UwB, 2004, 93 str. + CD, ISBN: 83-89620-04-9.

²⁵ Prusak, F., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa: C.H.Beck, 1996.

²⁶ Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ V odborné literatuře se uvádí, že právo vzniklo současně se vznikem prvních států. Aby se tyto státy udržely, bylo třeba nemálo finančních zdrojů (daní), které byly, ať už násilím či nenásilnou formou, vybírány od osob žijících na daném území.

regulace a nepochybně má svůj vnitřní systém. Připočteme-li k těmto aspektům také tradici a význam norem daňového práva a především jeho účel (v souladu s ústavním pořádkem ČR, mezinárodními závazky a snahou o co nejefektivnější aproximaci práva zajistit fungování a stabilitu ekonomického systému České republiky vč. jeho kompatibility s ekonomickým systémem uplatňovaným ve státech EU, a to formou dostatečného materiálního základu pro poskytování těch statků, jejichž produkci si veřejný sektor vyhradil nebo které poskytovat zákonitě musí), je nasnadě, že si berní právo zaslouhuje i společenskou akceptaci, čímž bude splněno i poslední odvětvotvorné kritérium a berní právo tak bude moci být považováno za samostatné právní odvětví.

Těmto závěrům ostatně svědčí i zkušenosti ze zahraničí. Např. angloamerické právo akceptovalo samostatnou úpravu daní a běžně tak užívá pojmu „tax law“. Za samostatné a svébytné právní odvětví považuje daňové právo také např. košická právní škola představovaná prof. Babčákem či bialystocká právní škola pod vedením prof. Etela.

Literatura:

- Grůň, L., Králik, J., Základy finančního práva na Slovensku, Bratislava: MANZ, 1997.
- Knapp, V.: Teorie práva, Praha: C.H.Beck, 1995, 247 stran, ISBN: 80-7179-028-1.
- Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa - 2. díl, Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, 381 stran, ISBN: 80-210-3579-X.
- Nováková, P., Foltas, T., A Review of Decisions Made in the Field of the Tax Law in the Czech Republic, in: Miškinis, A., Ruškowski, E. (ed.), The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, Vilnius – Bialystok: LTU ir WP UwB, 2004, 93 str. + CD, ISBN: 83-89620-04-9.
- Prusak, F., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa: C.H.Beck, 1996.
- Radvan, M. a kol., Finanční právo a finanční správa – Berní právo, v tisku.
- Slovinský, A. a kol.: Základy česko-slovenského finančního práva, Bratislava: Univerzita Komenského, 1992.
- Spáčil, B, Teorie finančního práva ČSSR, Praha: Orbis, 1970.
- Šramková, D., Penal Tax Law – Sanctions for the Breach of Legal Tax Regulations in the Czech Republic, in: Miškinis, A., Ruškowski, E. (ed.), The Problems of the Financial Law Evolution in Central and Eastern Europe within the Integration Processes, Vilnius – Bialystok: LTU ir WP UwB, 2004, 93 str. + CD, ISBN: 83-89620-04-9.

Kontaktní údaje na autora – email:

michal.radvan@law.muni.cz