

METODA REGULACE V DAŇOVÉM PRÁVU

MICHAL RADVAN

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Abstract in original language

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 tento předmět vymezen, kde jsou jeho hranice odlišující jej od předmětu jiných právních věd. Právní věda je tedy živou vědou, která se neustále rozvíjí. A právě v této souvislosti je třeba zahájit i v České republice diskuzi tom, zda je tu prostor pro vědu 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 kritérií, ze která jsou považována samostatný a specifický předmět právní úpravy, systém a systémová soudržnost norem, společenská akceptace odvětví a metoda právní regulace, které je věnována pozornost v následujícím příspěvku.

Key words in original language

Daňové právo; předmět právní regulace; metoda právní regulace.

Abstract

Specialization of legal science is evolving gradually and largely depending on the diversity of object knowledge. Every science defines its object knowledge during its development process and lasting debate on what is the object of the science, how is this object defined, where are its boundaries distinguishing it from an object of other legal sciences. Legal science is a living science that is constantly developing. In this context the discussion should be initiated in the Czech Republic whether there is a place for tax law science and whether tax law can be considered separate branch of legal science. The answer to this question can be found in the meeting of so-called branch-of-legal-science-creating criteria: a separate and specific object of legal regulation, systems and systemic coherence of legal norms, social acceptance, and the method of legal regulation, which is described in the following paper.

Key words

Tax law; object of legal regulation; method of legal regulation.

1. ÚVOD

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 tento předmět vymezen, kde jsou jeho hranice odlišující

jej od předmětu jiných právních věd.¹ Právní věda je tedy živou vědou, která se neustále rozvíjí.

A právě v této souvislosti je třeba zahájit i v České republice diskuzi tom, zda je tu prostor pro vědu 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.

Pro další výklad je třeba specifikovat rozdíly mezi pojmy „berní“ a „daňové“ právo, resp. mezi pojmy „berně“ a „daň“. Daň je pojem ekonomický i právní, avšak v našem právním řádu není nijak přesně definován. Finanční teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.²

Jiného ekonomického i právního charakteru než daně jsou poplatky. Poplatek je peněžitou dávkou zákonem stanovenou, nenávratnou, vybíranou státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů. Poplatek na rozdíl od daně je dávkou nepravidelnou s ekvivalentem, tedy je vybírán ad hoc za protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. Tím se více podobá ceně a také nesprávně je někdy cena soukromého statku uváděna jako poplatek (poplatek za šatnu, poplatek za úschovu zavazadla, poplatek za použití WC apod.). Některé dávky nesou označení „poplatek“, přitom plně naplňují finanční definici daně a postrádají elementární znaky skutečných poplatků. Jedná se zejm. o místní poplatek ze psů, který svou konstrukcí připomíná spíše daň ze psů. Nicméně členění příjmů veřejných rozpočtů na daně a poplatky je již v praxi zastaralé a překonané a ztrácí čím dál tím více na významu. Vždyť vzhledem k určení výnosu můžeme konstatovat, že silniční daň je spíše

¹ Knapp, V. *Teorie práva*, Praha: C.H.Beck, 1995, str. 4.

² Obdobně angloamerická literatura definuje daň jako peněžní částku, kterou vláda uvaluje na fyzické osoby, právnické osoby, majetek a transakce k zajištění veřejných (státních) příjmů. in: Garner, B. A. (ed.). *Black's Law Dictionary*. St. Paul: West, 2004, s. 1496. K definicím pojmů „daň“, „poplatek“ a „clo“ se vyjadřuje rovněž Hudcová, Z. Možné definice pojmů daň, poplatek a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 3–4/2003, s. 89-95.

poplatkem (celý výnos směřuje do SFDI, z něhož jsou financovány opravy a modernizace dopravní infrastruktury). Na druhé straně se v mnoha obcích z poplatku ze psů stává daň ze psů (není poskytována žádná protislužba, a to ani v instalaci odpadkových košů se sáčky na exkrementy). Z hlediska daňověprávní teorie je však třeba na rozlišení mezi daněmi a poplatky i nadále trvat a prosazovat jej.

Pro úplnost je třeba poznamenat, že pojmy „daň“ a „poplatek“ nejsou v právním řádu České republiky ani definovány. Pouze v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je vyjádřena legislativní zkratka daň,³ podle níž je daní každá daň (v užším, tedy ekonomickém smyslu), poplatek, odvod, záloha na tyto příjmy a odvod za porušení rozpočtové kázně. Tato legislativní zkratka však nemůže nahradit chybějící definici pojmu „daň“. Bylo by případnější použít souhrnného termínu starší československé právní i ekonomické teorie a praxe, a to pojmu „berně“, která byla chápána jako majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovená autoritativně, pokud to není plnění uložené na základě soukromoprávní normy nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu.⁴

Pro další výklad bude použito termínu „daň“ v rozsahu zmíněné legislativní zkratky, pokud nebude třeba její složky rozlišovat. Stejně tak termín „daňové právo“ bez bližšího vymezení bude používán jako synonymum pojmu „berní právo“.

2. PŘEDMĚT DAŇOVÉHO PRÁVA

Předmětem daňového 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 veřejných fondů. 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. 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

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

⁴ Matura, A. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937.

nebo zánik peněžního vztahu spadajícího do kategorie daňověprávních vztahů, tedy do předmětu berního práva.⁵ Daňověprávní vztah je třeba považovat za vztah bez ekvivalentu, bez přímého protiplnění veřejného peněžního fondu, resp. správce fondu, subjektu plnícímu svoji daňověprávní povinnost. Můžeme též konstatovat, že v rámci těchto vztahů jsou plnění nejenom neekvivalentní, ale též nenávratná.

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 povinností 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.

3. SYSTÉMOVÁ SOUDRŽNOST NOREM

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

⁵ Podrobněji viz Mrkývka, P., Radvan, M. Berní právo – obecná ustanovení. in: Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2008, s. 57-58.

vnitřní systémovou soudržnost, tj. systém berního práva. Z hlediska vztahu k dalším právním odvětvím je třeba uvést na prvním místě právo ústavní, dále finanční a správní (především v souvislosti s obdobnou metodou regulace), trestní a životního prostředí. V rámci procesněprávních norem zmiňme občanské právo procesní. 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. Daňové právo, jakož i celý právní řád České republiky, je ovlivňováno právem evropským a mezinárodním.

Vnitřní systémová soudržnost je vyjádřena v systémovém uspořádání berního práva. Daňové právo může být členěno obdobně jako další právní odvětví na část obecnou a zvláštní. Z doktrinálního a didaktického pohledu na berní právo jeho obecnou část tvoří všeobecné poznatky o daňovém právu, jeho předmětu, normách a vztazích.⁶ 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,⁷ 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 hmotněprávní úpravu v rámci jednotlivých berněprávních vztahů. Jejich úprava je roztržena v mnoha právních předpisech. Přesto můžeme ve změti jednotlivých právních předpisů a norem vyzorovat určitou systematiku, na základě které je zvláštní část berního práva tvořena právem daňovým, poplatkovým a celním. V rámci systému berního práva nelze opomenout i poměrně ucelený soubor norem procesněprávního charakteru.

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, ne-li úplně první právní

⁶ Grůň, E., Králík, J. *Základy finančního práva na Slovensku*, Bratislava: MANZ, 1997.

⁷ Např. několik let připravovaný a dnes již schválený daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.).

odvětví,⁸ 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 a rovněž z textu následujícího vztahujícího se k metodě právní regulace daňového práva, má berní právo velmi specifický předmět regulace odlišný od ostatních subodvětví finančního práva, vyznačuje se vlastní metodou právní regulace a nepochybně má svůj vnitřní systém. Připočteme-li k těmto aspektům také tradici a význam norem daňového práva a především jeho účel, je nasnadě, že si berní právo zasluhuje 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.

5. 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.

Jak uvádí Průcha, pro společenské vztahy, které vznikají a realizují se v souvislosti s výkonem veřejné moci, je charakteristické, že jsou upravovány specifickou metodou právní regulace označovanou jako metoda administrativněprávní. Její podstata spočívá v tom, že vyjadřuje mocenskou převahu subjektů veřejné správy jako nositelů veřejné moci v příslušných správněprávních vztazích. Je tedy výrazem nerovnosti subjektů v příslušných vztazích, a to výrazem právní nerovnosti a závislosti adresáta správněprávního působení na subjektu tohoto působení. Tato metoda vyplývá z právně-mocenské podstaty veřejné správy a je výrazem skutečnosti, že záměr regulace práva může směřovat proti konkrétním zájmům či vůli adresáta příslušného pravidla chování, a stejně tak i adresáta působení orgánů veřejné správy ve smyslu těchto pravidel chování.⁹ Metoda administrativněprávní 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

⁸ 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.

⁹ Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 6. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 36-37.

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.

Klasická metoda administrativněprávní je nepochybně použitelná i pro právo daňové. Nicméně 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 administrativněprávní nové elementy blízké soukromoprávním metodám (smlouva). Metoda uplatněná ve finančním právu je v podstatě modifikovanou administrativněprávní 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 podzákoných 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 administrativněprávní 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 licencí).

Obdobná situace panuje i v právu daňovém. Najdeme zde jen velmi málo podzákoných norem, valná většina právních předpisů v oblasti berního práva má podobu zákona, a to především s ohledem na ustanovení Listiny základních práv a svobod.¹⁰ Největší význam z podzákoných 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 administrativněprávní metodu regulace. Příkladem budiž možnost sjednání daně, posečkání daně a povolení splátek apod. V berním právu můžeme dokonce najít i typické vztahy soukromoprávní, např. vztah zaměstnavatele, který vyplácí mzdu (plat) svému zaměstnanci: jejich vztah je nepochybně vztahem pracovní právním, avšak zaměstnavatel je povinen srazit zaměstnanci zálohu na daň z příjmů fyzických osob a rovněž tak pojistné a

¹⁰ Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

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 plátc DPH, způsob odpisování). S ohledem na výše uvedená specifika metody právní regulace daňového práva je možné metodu regulace definovat jako administrativněprávní modifikovanou o soukromoprávní prvky za použití autoaplikace.

Literature:

- Garner, B. A. (ed.). *Black`s Law Dictionary*. St. Paul: West, 2004.
- Grúň, L., Králik, J., *Základy finančního práva na Slovensku*, Bratislava: MANZ, 1997.
- Hudcová, Z. Možné definice pojmů daň, poplatků a clo z hlediska výuky předmětu finančního práva. *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 3–4/2003, s. 89-95.
- Knapp, V. *Teorie práva*, Praha: C.H.Beck, 1995.
- Matura, A. *Změnitelnost správních aktů berních*. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937.
- Mrkývka, P., Radvan, M. *Berní právo – obecná ustanovení*. in: Radvan, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2008.

*Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition.
Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1*

- Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 6. doplněné a aktualizované vydání. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004.

Contact – email

Michal.Radvan@law.muni.cz