

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Tereza Sládková

**INTERNÍ NORMATIVNÍ AKTY JAKO
PRAMENY
DAŇOVÉHO PRÁVA PROCESNÍHO**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph. D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 20. listopadu 2014

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Tereza Sládková

OBSAH:

ÚVOD:.....	5
KAPITOLA I. DAŇOVÉ PRÁVO PROCESNÍ	7
1.1. Právo – vnitřně diferencovaný normativní systém.....	7
1.2. Finanční právo.....	8
1.3. Daňové právo hmotné	9
1.4. Daňové právo procesní.....	10
1.5. Subjekty správy daní	12
KAPITOLA II. PRAMENY PRÁVA.....	14
2.1. Prameny práva – obecný výklad	14
2.2. Formální prameny práva	16
2.3. Právní řád České republiky	17
2.4. Prameny daňového práva	20
KAPITOLA III. INTERNÍ NORMATIVNÍ AKTY – obecný výklad	22
3.1. Interní normativní akty ve vztahu k právnímu řádu ČR	22
3.2. Interní normativní akty – normativnost.....	26
3.3. Definice, názvosloví a dělení interních normativní aktů	29
KAPITOLA IV. SPRÁVNÍ PRAXE	33
4.1. Definice správní praxe	33
4.2. Závaznost správní praxe.....	34
4.3. Vytvoření správní praxe	36
4.4. Změna správní praxe	37
KAPITOLA V. VNITŘNÍ PŘEDPISY DAŇOVÉHO PRÁVA PROCESNÍHO	39
5.1. Role vnitřních předpisů v daňovém právu procesním.....	39
5.2. Organizační řád a jiné vnitřní předpisy finanční správy	43

5.2.1.	Závaznost vnitřních předpisů.....	43
5.2.2.	Právní síla – hierarchie	46
5.2.3.	Druhy vnitřních předpisů	48
5.2.4.	Vnitřní předpisy MF	51
5.3.	Vnější efekt vnitřních předpisů	52
5.4.	Změna vnitřního předpisu	56
5.5.	Zrušení vnitřního předpisu	58
	Závěr	61
	Zdroje:.....	63
	Seznam zkratk:.....	68
	Abstrakt a klíčová slova.....	69
	Abstract and key words.....	71

ÚVOD:

Daňové právo je obor práva finančního, který v průběhu času nabírá čím dál více na důležitosti. Téměř každý den si můžeme přečíst novinový článek či vyslechnout zprávy v televizi, které obsahují téma daní. Již Benjamin Franklin řekl, že:

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrti a placení daní.“

Tedy každý z nás se dříve či později dostane osobně do styku s daňovou tematikou a bude muset řešit záležitosti týkající se jeho osoby jako daňového subjektu. Své daňové záležitosti bude především řešit se správními orgány, které byly pověřeny k výkonu správy daní. Postup těchto správních orgánů je v obecných rysech obsažen v právních předpisech. Tedy každý jednotlivec, který se dostane do styku s těmito správními orgány má možnost se s tímto zákonným postupem seznámit.

Ovšem postup obsažený v právních předpisech nebude nikdy takový, aby mohl být bez dalšího aplikován v praxi. Nastává tedy otázka, které nástroje nám pomohou při aplikaci právních norem daňového práva procesního. Těmito nástroji budou např. interní normativní akty, správní praxe a jiné. Tyto nástroje pomáhají správním orgánům a jednotlivcům při aplikaci práva, tj. pomáhají nám nalézt právo. Vzhledem k rozsahu a složitosti právního norem daňového práva procesního pak získávají interní normativní akty zvláště na důležitosti. Co jsou tedy interní normativní akty?

Interní normativní akty jsou akty obsahující normy, které slouží k řízení podřízených osob, tak aby bylo dosaženo cíle stanového nadřízenou osobou. Interní normativní akty v daňovém právu procesním tedy plní především funkci nástroje k řízení a organizaci správy daní. Tím ovšem není vyčerpána jejich role v tomto právním oboru. Interní normativní akty jsou totiž schopné nepřímo ovlivňovat i práva a povinnosti třetích osob (nepodřízených osob). Tím pádem interní normativní akty získávají v rámci daňového práva procesního specifickou roli, kterou se pokusí tato práce popsat a analyzovat.

K tomuto tématu jsem se poprvé dostala v rámci seminářů daňového práva procesního, kde nám bylo vysvětleno, že interní normativní akty hrají určitou roli v daňovém právu procesním. Bohužel v rámci semináře nebyl dostatek času probrat dané

téma do velkých podrobností, ale i toto krátké seznámení ve mně vyvolalo zvědavost. Hned po semináři jsem se snažila najít více informací o daném tématu, ale zjistila jsem, že toto téma nebylo dosud podrobně zpracováno a chybí nějaká práce, která obecně shrnovala roli interních normativních v daňovém právu procesním. Převážně z těchto důvodů jsem se rozhodla zpracovat tuto práci a poskytnout tak odborné i laické veřejnosti práci, která bude souhrnně informovat o aspektech existence interních normativních aktů v rámci daňového práva procesního.

Jak již vyplývá z výše uvedeného hlavním cílem této diplomové práce je popsat a analyzovat roli interních normativních aktů v oblasti daňového práva procesního. Dílčími úkoly v této práci bude objasnění otázky, zda jsou interní normativní akty pramenem práva, popř. jakým. Jako další dílčí úkol si stanovuje tato práce zpracovat a analyzovat judikaturu Ústavního soudu České republiky a Nejvyššího správní soud České republiky, která měla významný vliv na chápání interních normativních aktů.

Práce jako taková se člení do pěti kapitol, které se dále vnitřně člení z důvodu zvýšení přehlednosti práce. První dvě kapitoly obsahují teoretický základ této práce. Kapitola tři a čtyři obsahují jak teoretické části, tak části analytické. Stěžejní kapitolou této práce je kapitola pátá, která se pokusí zachytit roli/postavení interních normativních aktů v oboru daňového práva procesního.

Teoretické části mé práce vychází z rešerše soudobé odborné literatury a článků. V teoretické části bude věnován i prostor ke srovnání vnitřních a právních předpisů s cílem najít nejen rozdíly, ale i shodné znaky mezi těmito dvěma zdroji poznávání práva. Tyto teoretické poznatky budou následně aplikovány na situaci interních normativních aktů v rámci daňového práva procesního. V rámci celé práce bude analyzována relevantní judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soud. Poznatky z judikatury a teoretické části budou společně aplikovány, aby došlo ke splnění všech cílů daných touto prací.

Tato diplomová práce čerpá ze zdrojů aktuálních (resp. platných a účinných) a to ke dni 1. listopadu 2014.

KAPITOLA I. DAŇOVÉ PRÁVO PROCESNÍ

V následující kapitole se bude má práce věnovat pojmu daňové právo procesní a jeho zařazení v systému práva. V rámci kapitoly budou definovány i pojmy finanční právo a daňové právo, které jsou v systému práva daňovému právu procesnímu nadřazené. Na závěr bude věnována pozornost subjektů správy daní s důrazem na správce daně a základy vnitřní organizace finanční a celní správy.

1.1. Právo – vnitřně diferencovaný normativní systém

Právo jako výtvar lidské společnosti tvoří systém, který je jednak jednotný, ale zároveň i vnitřně diferencovaný. Od ostatních sociálních systémů (např. pravidla morálky, náboženství a další) se odlišuje především svým „*univerzální charakterem a institucionálním zajištěním veřejnou mocí*“¹. Tyto faktory sjednocují specifické normy do jednotného systému práva. Naopak menší či větší odlišnosti, pak způsobují vnitřní členění práva na určité celky, např. právní obory, právní instituty atd.²

Existuje velké množství kritérií, dle kterých dochází k vnitřnímu členění práva. Pro současný systém práva v ČR mají význam především dělení dle „*předmětu, metody a účelu právní úpravy*“³. Obecně se právo (především v kontinentální právní kultuře) rozděluje na právo veřejné a soukromé. Dělení spočívá na odlišné metodě právní úpravy. V právu soukromém jsou typickými znaky dispozitivnost, smluvní autonomie, převážně majetkový charakter a o právech a povinnostech rozhoduje třetí subjekt (soud), naopak v právu veřejném převažují kogentní normy, nerovné postavení subjektů a jednostranná rozhodovací pravomoc orgánů veřejné moci. Nutno zdůraznit, že hranice mezi právem soukromým a veřejným není pevně daná a v mnoha situacích se prolíná, např. úprava veřejnoprávních smluv.⁴

V rámci veřejného práva dochází k dalšímu rozdělení na právní obory. Právní obor je souhrn právních norem, které mají společný či obdobný předmět právní úpravy. Jedním

¹ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 310 s. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3804-541, str. 123

² Ibid.

³ Ibid.

⁴ HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 7. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxxviii, 837 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4000-492. str. 21 – 25; 253 - 275

z těchto oborů je i finanční právo.⁵ Daňové právo, jehož součástí je daňové právo procesní, spadá do právního oboru finančního práva. K pojmu finančního práva a daňového práva resp. daňového práva procesní v podrobnostech v následujících několika subkapitolách.

1.2. Finanční právo

Předmětem právní úpravy finančního práva jsou „*vztahy, které vznikají v průběhu finanční činnosti, zejména, avšak nejenom, pak finanční činnost státu.*“⁶ Finanční činnost definujeme jako proces, při kterém dochází k soustředování, rozdělování a používání peněžní masy. Rozlišujeme několik metod finanční činnosti: nenávratná metoda, návratná metoda, pojišťovací metoda a realizační metoda.⁷ Jak vyplývá z výše uvedeného, finanční právo je „*souhrn právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejích částí.*“⁸

Finanční právo se jako většina právních oborů vnitřně člení na obecnou a zvláštní část. Obecná část je tvořena „*problematikou finanční činnosti a jejích organizačně-právních forem, předmětu a systému finančního práva a celou rozsáhlou problematikou realizace finančněprávních norem.*“⁹ Dále se do obecné části řadí otázky finančněprávních vztahů, subjektů a objektů finančního práva, otázky pramenů práva a finančních orgánů a další otázky finančního práva jako státní dozor nad finanční činností.¹⁰

Zvláštní část je tvořena jednotlivými právními normami i podzákonými právními předpisy obsahující vlastní pozitivní právo. Dle obsahu jednotlivých právních norem lze zvláštní část obecně rozdělit na šest částí a to:

1. Veřejný rozpočet a státní fondy

⁵ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 343 s. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3800-239, str. 123-124

⁶ BAKESŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, str. 12

⁷ *Ibid.*, str. 9 - 10

⁸ *Ibid.*, str. 12

⁹ *Ibid.*, str. 13

¹⁰ *Ibid.*

2. Daně, poplatky, cla a další povinné dávky
3. Úvěr
4. Měna, peněžní oběh a platební styk
5. Devizové hospodářství
6. Finanční trh¹¹

1.3. Daňové právo hmotné

Daňové a poplatkové právo tvoří jednu ze zvláštních částí finančního práva. Jedná se o souhrn právních norem týkajících se problematiky daní a poplatků tj. vzniku, zániku a obsahu daňové a poplatkové povinnosti a daňového řízení, a povinných dávek. Obecně se tedy jedná o právní úpravu příjmové stránky státního rozpočtu.¹² Daňové právo se jako většina právních oborů člení na hmotněprávní a procesněprávní část tj. daňové právo hmotné a procesní.

Daňové právo hmotné upravuje problematiku jednotlivých daní a poplatků, tedy určuje základní konstrukční prvky jednotlivých daní a poplatků. Daní se rozumí zákonem stanovená povinnost daňového subjektu, která je příjmem veřejného rozpočtu, jejímž účelem je úhrada celospolečenských potřeb bez ekvivalentního protiplnění pro daňový subjekt. Poplatek je stejně jako daň státem zákonem stanovená povinnost, která je příjmem veřejného rozpočtu, ale u poplatku existuje částečná ekvivalence protiplnění. Tedy účelem poplatku je částečná úhrada nákladů orgánů veřejné moci nebo úhrada za oprávnění udělené orgánem veřejné moci.¹³ Dále bude v mé práci používán souhrnný pojem daň namísto daní a poplatky.

Mezi základní konstrukční prvky daně se řadí subjekt a objekt daně, daňová sazba, základ daně a splatnost daně. Za subjekt daně se považuje „*osoba, která je podle zákona povinna daň platit*“¹⁴ a osoba, která daň odvádí, tj. plátce a poplatník daně. Objekt daně, pak určuje hospodářskou skutečnost, která je důvodem pro vznik daňové povinnosti a

¹¹ BAKEŠ, Milan, ref. 6, str. 13 - 14

¹² Ibid., Kapitola II, str. 13, marg. č. 26

¹³ Ibid., Kapitola IX, str. 154, marg. č. 308

¹⁴ Ibid., Kapitola IX, str. 159, marg. č. 325

základ daně následně stanovuje hodnotu, ze které bude daň vypočítána neboli peněžní či jiné vyjádření objektu daně. Výši daně vyměřené z daňového základu určuje sazba daně. Nakonec splatnost daně určuje, kdy musí být daň zaplacená. Existují i další prvky, které mohou v jednotlivých případech přistupovat např. zvýšení či snížení daně.¹⁵

Právní úpravu daňového práva hmotného nalezneme v zákonech, které obsahují právní úpravu týkající jednotlivých daní, např. zákon o DPH, zákon o daních z příjmů¹⁶ atd. V ČR existují tyto typy daní: daň z přidané hodnoty, spotřební daně, energetické daně, daně z příjmů, daň z nemovitosti, daň silniční a převodní daně. Tyto daně tvoří daňovou soustavu České republiky.¹⁷

1.4. Daňové právo procesní

Obecně řečeno daňové právo procesní zahrnuje právní normy, které spadají do problematiky správy daní a daňového řízení¹⁸. Jde tedy o „*souhrn právních norem upravujících daňové vztahy, které vznikají při organizaci daňové správy a při výkonu daňové správy*“¹⁹. Hlavní právní předpis daňového práva procesního je daňový řád (dále jen DŘ)²⁰, který nahradil zákon o správě daní a poplatků²¹. Daňový řád je právní předpis, který vznikl více jak osm let a jeho legisvakanční lhůta přesáhla období jednoho roku. V účinnost vstoupil až 1. ledna 2011.²²

Daňový řád obsahuje obecnou úpravu správy daní tj. postupy správce daně a na druhé straně práva a povinnosti daňových subjektů (a dalších osob), které vznikají v rámci správy daní.²³ Správou daní, pak daňový řád rozumí „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.²⁴ Nutné poznamenat, že daňový

¹⁵ BAKEŠ, Milan, ref. 6, Kapitola IX, str. 159, mrg. č. 325 - 338

¹⁶ Zákon č. 235/ 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 586/ 1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ BAKEŠ, Milan, ref. 6, KAPITOLA IX, str. 164 – 165, marg. č. 342

¹⁸ Zákonem „*stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.*“ BAKEŠ, Milan, ref. 6, str. 255, mrg. č. 555

¹⁹ BAKEŠ, Milan, ref. 6, Kapitola XIII, str. 255, mrg. č. 554

²⁰ Zákon č. 280/ 2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

²¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (zrušený)

²² BAKEŠ, Milan, ref. 6, Kapitola XIII, str. 255, mrg. č. 554 555

²³ BAKEŠ, Milan, ref. 6, Kapitola XIII, str. 256, mrg. č. 556

²⁴ Zákon. č. 280/2009 Sb., § 1 odst. 2

řád „definuje“²⁵ pojem daň odlišně od obecné definice (viz výše). Daní se dle DŘ rozumí „peněžní plnění, které zákon označuje za daň, clo nebo poplatek“²⁶, peněžní plnění, při jejichž správě se dle zákona postupuje dle daňového řádu a „peněžní plnění v rámci dělené správy“.²⁷ Zákonomárci dále pojem daň pro účely daňového řádu rozšířili o „daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně“.²⁸

Právní úprava daňového práva procesního není obsažena pouze v ustanoveních daňového řádu. Daňový řád slouží jako obecná úprava, ze které jsou možné odchylky. Tyto odchylky mohou být stanoveny pouze zákonem. Daňový řád výslovně uvádí „*tento zákon nebo jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak*“.²⁹ Jako typický příklad lze uvést specifickou procesní úpravu správy daní uvedenou v hmotněprávních daňových zákonech, např. zákoně o daních z příjmů v § 38g a následující.

Po přečtení výše uvedeného ustanovení může vyvstat otázka týkající se právního vztahu správního řádu a daňového řádu, tedy zda je možné správní řád použít subsidiárně či dokonce namísto úpravy obsažené v daňovém řádu. Daňový řád upravuje specifickou oblast, která se v mnohém liší od běžných postupů v rámci obecného správního práva, tudíž použití správního řádu namísto daňového řádu je logicky vyloučeno (*lex specialis derogat legi generali*). Subsidiární použití správního řádu řeší ustanovení § 262 daňového řádu³⁰, které použití správního řádu výslovně vylučuje. Toto ovšem neplatí bezvýhradně, jelikož správní řád v §177 uvádí, že „základní zásady činnosti správních orgánů“³¹ se použijí i v případě, že je použití správního řádu výslovně vyloučeno.³²

²⁵ Spíše než o definici jedná se o legislativní zkratku viz. „*pro účely tohoto zákona*“, zákon. č. 280/2009 Sb., §2 odst. 3, věta první.

²⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., §2 odst. 3

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid., § 2 odst. 4

²⁹ Ibid., §4

³⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., §262

³¹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, § 177

³² V případě, že speciální zákon, který vylučuje použití správního řádu, tyto základní zásady činnosti upravuje, ustanovení správního řádu se nepoužijí. Zákon č. 500/2004 Sb., § 177

1.5. Subjekty správy daní

V rámci správy daní se setkáváme se základními dvěma skupinami subjektů správy daní a to správce daně a osoby zúčastněné na řízení. Tato subkapitola poskytne základní definici výše uvedených subjektů a informace o základní struktuře finanční a celní správy.

První skupinou subjektů jsou osoby zúčastněné na řízení (dále jen osoby zúčastněné). Tuto problematiku upravuje daňový řád v § 20 a následujícím, kde rozeznává dva základní typy osob zúčastněných. Zaprvé se jedná o daňový subjekt, kterým jsou osoby, které za daňový subjekt označí zákon nebo jsou zákonem označeni za plátce či poplatníka daně. Druhou skupinu osob zúčastněných tvoří třetí osoby, které daňový řád charakterizuje jako „... osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejich práva a povinnosti jsou správou daní dotčena“.³³

Za správce daně se považuje ten správní orgán či jiný orgán, který byl zmocněn zákonem k výkonu správy daní. Nejdůležitějšími správci daně jsou orgány finanční správy a orgány celní správy. Pravomoc je mezi tyto správní orgány rozdělena následovně. Orgány celní správy zákony zmocňují k výkonu správy daní spotřebních, energetických a DPH při dovozu neplátcí. V ostatních případech vložil zákon správu daní do rukou orgánů finanční správy.³⁴

Základy organizace finanční správy byly položeny zákonem o Finanční správě České republiky (dále jen zákon o FS)³⁵, který vstoupil v účinnost 1. 1. 2013, a jehož přijetím došlo k velké reorganizaci dosavadní daňové správy. Došlo k nahrazení soustavy územních finančních orgánů orgány Finanční správy.³⁶ Pojem finanční správa definuje sám zákon o FS v §1 odst. 1: „*Finanční správa České republiky je soustavou orgánů pro výkon správy daní*“.³⁷ Orgány finanční správy jsou Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ), Odvolací finanční ředitelství (dále jen ODR) a finanční úřady (dále jen FÚ). Dle zákon o FS se tyto orgány považují za správní úřady a organizační složky státu.

³³ Zákon č. 280/2009 Sb., § 22

³⁴ BAKEŠ, Milan, ref. 6, KAPITOLA XIII, str. 257, marg. č. 561

³⁵ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

³⁶ Informace z internetových stránek Ministerstva financí ČR; dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/primo-rizene-organizace/financni-sprava>

³⁷ Zákon č. 456/2011 Sb., § 1 odst. 1

Nejvyšším orgánem je GFŘ, kterému je podřízeno Odvolací finanční ředitelství, a které má následně pod svou pravomocí FÚ. Dohled nad činností GFŘ, pak vykonává MF, kterému je GFŘ podřízeno.³⁸

Jak bylo uvedeno výše, finanční správa je zmocněna k výkonu správy daných daní. Správa daní je hlavní činností finanční správy, ale ovšem není její jedinou činností. Zákony finanční správu zmocňují i k dalším činnostem přesněji k výkonu cenové kontroly³⁹, finanční kontroly⁴⁰, správy odvodů za porušení rozpočtové kázně⁴¹ a státního dozoru nad sázkovými hrami a loteriemi⁴².

Právní základ pro organizaci celní správy tvoří zákon o Celní správě České republiky (dále jen zákon o CS)⁴³, který stanoví, že „*Celní správa České republiky je soustavou správních orgánů a ozbrojeným bezpečnostním sborem.*“⁴⁴ Hlavním orgánem celní správy je Generální ředitelství cel (dále jen GŘC), kterému jsou podřízené celní úřady (dále jen CÚ). GŘC je stejně jako GFŘ podřízeno MF, které nad ním vykonává dohled.⁴⁵ Celní správa prodělala přijetím zákona o CS proměnu z dříve třístupňového systému orgánů na systém dvoustupňový, který by měl lépe odpovídat požadavkům, které jsou na CS kladeny.⁴⁶

³⁸ Zákon č. 456/2011 Sb., §1 odst. 2 a 3

³⁹ Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁰ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů; ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů

⁴¹ Zákon č. 456/2011 Sb.

⁴² Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů

⁴³ Zákon č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ Ibid, §1 odst. 1

⁴⁵ Ibid, § 1 odst. 2 a 3

⁴⁶ Informace z internetových stránek MF; dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/primo-rizene-organizace/generalni-reditelstvi-cel>

KAPITOLA II. PRAMENY PRÁVA

Pojem prameny práva má v právu svůj specifický význam, který se liší od významu přisuzovaného mu v běžném životě. Navíc nutno zdůraznit, že obsah tohoto pojmu se různí v závislosti na typu právní kultury, ale i na právním oboru. V následující subkapitole bude tento pojem definován. Druhá subkapitola rozebírá jednotlivé formální prameny práva relevantní v rámci právního řádu ČR. V poslední části se tato kapitola zabývá prameny daňového práva jako právního oboru, do kterého spadá daňové právo procesní.

2.1. Prameny práva – obecný výklad

V obecné rovině právní vědy se pojmu prameny práva přisuzují dva významy. Zaprvé označuje formu, ve které nalézáme právní normu a za druhé zdroj neboli důvody konkrétního obsahu právní normy.⁴⁷ V první případě jde o formální pojetí pramenů práva tj. pramenem práva je forma, ve které se nachází právní norma. Tato forma přiznává určitému pravidlu chování charakter práva. Jinak řečeno jenom pravidlo chování obsažené ve státem uznané formě pramenu práva, se považuje za právní normou.⁴⁸

V materiální pojetí se pramenem práva rozumí „*důvody*“⁴⁹, které určily konkrétní obsah dané právní normy. Za takové důvody resp. prameny se obecně považuje např.: společenská a politická situace, typ právního systému, dění na mezinárodní scéně atd. Profesor Gerloch obecně shrnuje tyto materiální prameny jako „*společenskohistorický kontext, ve kterém právo vzniká.*“⁵⁰

Někteří odborníci rozeznávají i další významy pojmu prameny práva. Např. profesor Viktor Knapp ve své Teorii práva vnímá prameny práva i obecně jako prameny práva jako celku tedy specifického samostatného společenského systému. V tomto případě

⁴⁷ HARVÁNEK, Jaromír, Karin BRZOBOHATÁ, Drahomíra HOUBOVÁ, Tatiana MACHALOVÁ, Radim POLČÁK, Martin ŠKOP, Martina URBANOVÁ, Roman VANĚK a Miloš VEČEŘA. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, 501 s. ISBN 978-807-3801-045., str. 247

⁴⁸ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 71

⁴⁹ HARVÁNEK, Jaromír, ref. 48, str. 248

⁵⁰ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 71

pramenem práva je skutečnost, která opodstatňuje existenci práva. Pro profesora Knappa je touto skutečností přirozená potřeba „*sebezachování společnosti*“⁵¹ tj. jedinec potřebuje ke svému přežití další jedince (nedokáže se reprodukovat sám = zachovat a rozvíjet se jako druh). Jinak řečeno, jedinec potřebuje pravidla chování, která mu umožní soužití s ostatními jedinci ve společnosti.⁵² Profesor Gerloch označuje další význam tohoto pojmu jako „*gnozeologický*“⁵³, pod který zahrnuje veškeré zdroje, ze kterých můžeme seznat informace o právu. Mezi takové zdroje řadí např. důvodovou zprávu, judikatura, smlouvy atd.⁵⁴

Dříve než bude pozornost věnována rozboru pojmu formální prameny práva, zbývá zařadit interní normativní akty v rámci systému pramenů práva. Patří mezi formální prameny práva, materiální či prameny práva v gnozeologickém smyslu? Interní normativní akty nepatří mezi formální prameny a to se odráží především v jejich omezené závaznosti, podmínkách publikace a procesu jejich vydávání (blíže v Kapitole III a V). Naopak interní normativní akty mohou být zařazeny mezi prameny práva v materiálním smyslu, tudíž se s jejich pomocí dotváří konkrétní obsah právní normy. Interní normativní akty se dají zařadit i mezi prameny práva v gnozeologickém smyslu. Zásadní rozdíl mezi prameny práva v materiálním a gnozeologickém smyslu nespátřují. Dle mého názoru prameny práva v gnozeologickém smyslu tvoří jakousi subkategorii pramenů práva v materiálním smyslu. Materiální prameny práva pak zahrnují společenský kontext (např. mezinárodní dění), zatímco prameny práva v gnozeologickém smyslu zahrnují již konkrétní prameny, např. judikatura.

⁵¹ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5. str. 27

⁵² Ibid., str. 27 - 29

⁵³ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 71

⁵⁴ Ibid.

2.2. Formální prameny práva

Obecný význam, který se pojmu prameny práva přisuzuje v právním prostředí, jsou prameny práva ve formálním smyslu. I v této práci bude tento pojem používán čistě ve smyslu formálních pramenů práva, pokud z konkrétní části práce nevyplývá jinak nebo není výslovně uvedeno jinak.

Prameny práva se člení dle různých kritérií. Mezi nejpoužívanější kritéria patří způsob vzniku a forma (psané/nepsané). Dle způsobu vzniku rozlišujeme prameny práva vzniklé autoritativně, tj. z vůle veřejné moci; spontánně, tj. nezávisle na vůli veřejné moci (při „*neexistence uvědomělé legislativní činnosti*“⁵⁵); a konsensuálně tj. souhlasným projevem vůle stran. Spontánně vznikají právní obyčeje naopak autoritativně normativní právní akty, soudní precedenty, a konsensuálně vznikají normativní právní smlouvy.⁵⁶ Dle dalšího kritéria rozlišujeme prameny práva na psané a nepsané. Toto členění ztratilo v průběhu času svou relevanci a to vzhledem k tomu, že i právní obyčeje, které byly původně právem nepsaným, byly sepsány a to buď v podobě soukromých, nebo oficiálních sbírek obyčejů.⁵⁷ Normativní právní akty, soudní precedenty a normativní právní smlouvy patří mezi psané prameny práva.

Většina autorů⁵⁸ se shoduje na základních čtyřech pramenech práva:

1. Normativní právní akty = „*rozhodnutí orgánu veřejné moci, které obsahuje právní normy jako předem daná pravidla chování*“⁵⁹ tj. autoritativně vzniklý a psaný pramen práva. Rozlišujeme normativní právní akty originální a derivátní.⁶⁰
2. Normativní smlouvy = „*druh smlouvy obsahující právní normy jako obecně závazná pravidla chování*“.⁶¹ Jde o formální pramen práva psaný a vzniklý na základě konsensu.

⁵⁵ KNAPP, Viktor, ref. 52, str. 134

⁵⁶ Ibid., str. 134

⁵⁷ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 76 – 77

⁵⁸ Např. prof. Gerloch, prof. Knapp a další

⁵⁹ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 72

⁶⁰ Ibid., str. 79 – 80

⁶¹ GERLOCH, Aleš, ref.1, str. 75

3. Soudní precedenty = „*druh judikátu, tj. soudního rozhodnutí, které je prvním řešením daného případu, dosud právem neupraveného, závazným pro obdobné případy v budoucnosti.*“⁶²
4. Právní obyčeje = pravidla chování, která vznikají na základě dlouhodobého užívání (*usus longaevus*) a obecného uznání ze strany veřejnosti a státu (*opinio necessitatis*).⁶³ Vznikají spontánně a jde o nepsaný pramen práva.

Dále je nutno zdůraznit, že jednotlivé formální prameny práva mají různou relevanci v závislosti na právním systému (vnitrostátní, evropské, mezinárodní právo) a právní kultuře, ve které působí. Základní tři právní kultury jsou *kontinentální, anglosaská a islámská*. V rámci všech právních kultur a systémů můžeme nalézt všechny čtyři zmíněné základní prameny práva (s různou relevancí), ale v jednotlivých systémech se objevují i další prameny práva, které nemají žádnou nebo minimální relevanci v jiných právních systémech.⁶⁴ Například pro islámský systém práva je typické velmi úzké propojení na náboženství, tudíž se jedním ze základních právních textů stal korán, což je základní kniha islámu.⁶⁵ Tedy dochází k využití v zásadě nenormativního textu jako formálního pramene práva. Jako další prameny práva můžeme označit doktrinální publikace v rámci anglosaského systému, právní principy v mezinárodní právu⁶⁶ atd.

2.3. Právní řád České republiky

V následující subkapitole se bude má práce zabývat jednotlivými formálními prameny práva, které jsou uznávány, respektive relevantní, v rámci právního řádu České republiky (dále jen právní řád ČR). Prameny práva, které jsou oficiálně uznány v daném státě či společenství za pramen práva tvoří právní řád tj. ⁶⁷„*systém pramenů práva*“.⁶⁸ V ČR jsou

⁶² Ibid., str. 73

⁶³ Ibid., str. 76

⁶⁴ Ibid., str. 72

⁶⁵ POTMĚŠIL, Jan. *Šarīca: úvod do islámského práva*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 219 s. ISBN 978-802-4743-790. str. 57 a následující

⁶⁶ Hrají určitou roli ve všech systémech, avšak v kontinentálním systému je jejich využití omezenější než v anglosaském a islámském systémech práva.

⁶⁷ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 78

⁶⁸ Ibid

relevantní tyto prameny práva: normativní právní akty (právní předpisy), soudní precedenty, normativní právní smlouvy a právní předpisy EU.⁶⁹

Právní obyčej patří k nejstarším pramenům práva obecně. Jde o určité obecné pravidlo chování, které vzniklo na základě dlouhodobého užívání a obecného uznání ze strany státu a veřejnosti. V historii měl tento pramen práva velkou relevanci, ale s vývojem společnosti a celkovým rozvojem práva ji postupně ztrácel. V České republice již právní obyčej není pramenem práva a to od roku 1811 (přijetí ABGB) a na Slovenku od roku 1950.⁷⁰

V českém právním řádu se normativní právní akty označují jako právní předpisy. Právní předpis je pramen práva, který vzniká na základě promyšlené činnosti orgánů veřejné moci, a ve kterém je předem stanoveno určité pravidlo chování tj. právní norma. Činnost při, které dochází k vytváření právních předpisů, se nazývá legislativní proces.⁷¹ Každý právní předpis musí obsahovat, alespoň jednu právní normu, ale v praxi platí, že právní předpis obsahuje více právních norem vztahujících se k určitému tématu např. občanský zákoník, trestní zákon atd. Právní předpis ovšem může obsahovat i nenormativní části např. různé deklarační.⁷² Právní předpisy mají různou právní sílu a dle této se vytváří i jejich hierarchie. V ČR se právní předpisy rozlišují na zákony a jiné právní předpisy. Nejvyšší právní sílu mají ústavní zákony⁷³, následují zákony a jiné právní předpisy (např. nařízení vlády), nakonec podzákonné právní předpisy (vyhlášky obcí).⁷⁴

Soudní precedenty nejsou obecně v kontinentální právní kultuře považovány za prameny práva. Soudce při své rozhodovací činnosti nalézá právo, ale netvoří ho. Některá rozhodnutí však mají precedenční resp. obecně závazný charakter. Jedná se o rozhodnutí Ústavního soudu, kterými ruší zákon či jiný právní předpis resp. jeho část. Dále některá rozhodnutí obecných soudů působící vůči všem (*erga omnes*) např. rozsudky o osobní stavu (zbavení způsobilosti atd.). Nakonec je nutno podotknout judikaturu vyšších soudů

⁶⁹ HARVÁNEK, Jaromír, ref. 48, str. 248

⁷⁰ KNAPP, Viktor, ref. 52, str. 134

⁷¹ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 72

⁷² KNAPP, Viktor, ref. 52, str. 130

⁷³ Ústava, Listina základní práv a svobod a další Ústavní zákony

⁷⁴ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 79 – 80

především Nejvyššího soudu (dále jen NS) a Nejvyššího správního soudu (NSS), jejich rozhodnutí nemají precedenční charakter, ale působí silou své právní argumentace a sjednocují tak judikaturu soudů nižší instance. Mluví se tu o tzv. quasiprecedenčním charakteru.⁷⁵

Normativní právní smlouvy patří k základním pramenům práva v mezinárodním právu. Tvoří i základní právní strukturu Evropské Unie⁷⁶ tj. jsou základem pro vydávání evropských právních předpisů.⁷⁷ V právu vnitrostátním se s normativními právními smlouvami nesetkáváme často, ale uznávají se jako pramen práva. Jedná se především o kolektivní smlouvy na vyšší úrovni.⁷⁸

Mezi prameny českého právního řádu řadíme i Evropské právo, respektive jeho prameny.⁷⁹ Prameny evropského práva jsou: primární právo, obecné zásady právní, judikatura Evropského soudního dvora, vnější smlouvy, legislativní akty, akty v přenesené působnosti, prováděcí předpisy a terciární právo. Rozbor těchto pramenů není pro tuto práci stěžejní, a proto odkazuje na rozsáhlou odbornou literaturu⁸⁰, která se tomuto tématu věnuje. Nutno však poznamenat, že některé z těchto pramenů se uplatňují přímo (zakládací smlouvy, nařízení), tedy bez nutnosti jejich implementace do právního řádu ČR, a jiné naopak musí být implementovány do právního řádu ČR (směrnice).

⁷⁵ GERLOCH, Aleš, ref. 1, 73 - 75

⁷⁶ Treaty on European Union, Treaty on the functioning of the European Union, Charter of Fundamental rights of the European Union

⁷⁷ Blíže v SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, xx, 304 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-134. str. 63 a následující

⁷⁸ KNAPP, Viktor, ref. 52, str. 132

⁷⁹ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 82

⁸⁰ Např.: SVOBODA, Pavel, ref. 78, str. 69 - 109

TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ, Filip KŘEPELKA a David SEHNÁLEK. *Právo Evropské unie*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, 494 s. Student (Leges). ISBN 978-808-7576-533.

2.4. Prameny daňového práva

Daňové právo tvoří soubor právních norem, jejichž předmětem úpravy je problematika daní a poplatků včetně daňového řízení.⁸¹ Tato subkapitola odpovídá na otázku, kde takovéto právní normy nalézáme. Jak bylo uvedeno výše, právní norma je norma, která je obsažena v jednom z formálních pramenů práva. V ČR se uznávají za formální prameny práva právní předpisy (normativní právní akty), normativní právní smlouvy a soudní precedenty.

V rámci právního oboru daňové právo hrají jednotlivé prameny větší či menší roli. Za základní a stěžejní prameny daňového práva se považují právní předpisy. Mezi nimi mají normy práva ústavního nejvyšší právní sílu. Tyto normy se nalézají v ústavních zákonech. Hlavními ústavními zákony jsou Ústava České republiky (dále jen Ústava) a Listina základních práv a svobod (dále jen LZPS)⁸², které obsahují některá ustanovení týkající se daňového práva. Mezi nejdůležitější řadíme čl. 11 odst. 5 LZPS⁸³, který stanovuje povinnost stanovení daní a poplatků zákonem. Tedy základní prvky právní konstrukce daní musí být určeny zákonem, tím pádem vedlejší prvky mohou být upraveny i podzákoným právním předpisem.⁸⁴ Dále jde o čl. 36, který stanovuje možnost každého se domáhat svého práva (stanoveným způsobem) u nezávislého a nestranného soud a ve stanovených případech u jiného orgánu. Tím pádem vzniká povinnost upravit postup státních orgánů pověřených daňovou problematikou, tak aby nedocházelo k libovůli v rámci výkonu jejich pravomocí.

Po ústavních zákonech následují v hierarchii právních předpisů zákony, které obsahují nejvíce právních norem daňového práva. A to i s ohledem na výše uvedené pravidlo týkající se stanovování daní a poplatků. Zákony můžeme v rámci daňového práva rozdělit do dvou skupin a to hmotněprávní a procesněprávní. Hmotněprávní zákony upravují základní prvky právní konstrukce jednotlivých daní, naopak procesněprávní zákony obsahují normy týkající se daňového řízení. (blíže v Kapitole I.).⁸⁵

⁸¹ BAKEŠ, Milan, ref. 6, KAPITOLA II, str. 13, marg. č. 26

⁸² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky; Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

⁸³ „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“, čl. 11 odst. 5 LZPS

⁸⁴ BAKEŠ, Milan, ref. 6, KAPITOLA III, str. 19 – 20

⁸⁵ Ibid., KAPITOLA III, str. 22

Dále jsou pro daňové právo důležité podzákoné právní předpisy. Ty rozlišuje dle toho, zda je vydává vláda na základě generálního zmocnění daného ústavou nebo jiný orgán na základě zákonného zmocnění. Podzákoné právní předpisy nemohou být v rozporu s ústavními zákony ani zákony. Hlavními podzákonými právní předpisy jsou nařízení (vlády, samosprávných celků), vyhlášky (ministerstev, samosprávných celků, ČNB). V rámci daňového práva hrají důležitou roli vyhlášky obcí, kterými se stanovují místní poplatky, určuje se koeficient u daně z nemovitosti atd. Nařízení vlády v oblasti daňového práva nemají velkou relevanci. Naopak vyhlášky Ministerstva financí mohou hrát významnou roli.⁸⁶

Mezinárodní smlouvy (normativní smlouvy) jsou relevantním pramenem práva především v souvislosti se zamezením dvojího zdanění. ČR má uzavřeno mnoho smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy jsou v zásadě dvoustranné a jejich základním cílem je zamezení dvojího zdanění prostřednictvím určení pravidel, která stanoví, který stát má právo daný příjem/majetek zdanit. Tyto mezinárodní smlouvy se týkají především úpravy zdanění příjmů a majetku.⁸⁷

Evropské právo, tak jako v mnoha dalších oborech získává na důležitosti i v oboru daňového práva. K dnešnímu dni existuje mnoho evropských právních norem (právních norem EU) týkajících se oblasti daní a to především oblasti nepřímých daní. Pokud by nastala situace, že určitou právní skutečnost upravuje Evropské právo i mezinárodní smlouva, Evropské právo má aplikační přednost.⁸⁸

Soudní precedenty mají minimální relevanci v oblasti daňového práva. Naopak nutno poznamenat, že soudní rozhodnutí nejvyšších soudů (především Nejvyššího správního soudu) hrají v rámci daňového práva důležitou roli, i když nejsou všeobecně právně závazná. Působí silou své argumentace a pomocí nich dochází ke sjednocování rozhodovací praxe soudů nižšího stupně. NSS má specializované senáty, které se zabývají otázkami finančně-správními.

⁸⁶ BAKEŠ, Milan, ref. 6, KAPITOLA III, str. 22 - 25

⁸⁷ Ibid., KAPITOLA XIV, str. 280 - 284

⁸⁸ Ibid., KAPITOLA IX, str. 166 - 167

KAPITOLA III. INTERNÍ NORMATIVNÍ AKTY – obecný výklad

Třetí kapitola podává ucelený a obecný výklad týkající se interních normativních aktů. První část se věnuje roli těchto aktů v rámci právního řádu ČR a zároveň obsahuje krátkou analýzu vztahu principu právní jistoty a pramenů práva. Následná část řeší problematiku normativnosti a základního srovnání s právními normami. Poslední část definuje interní normativní akty a uvádí kritéria pro jejich vnitřní členění.

3.1. Interní normativní akty ve vztahu k právnímu řádu ČR

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, právní řád ČR je systém pramenů práva, které jsou na daném území uznány za pramen práva. V rámci ČR se jedná o právní předpisy (normativní právní akty), soudní precedenty, normativní právní smlouvy a právní předpisy EU (blíže v Kapitole II.).⁸⁹ Někteří autoři⁹⁰ však správně poznamenávají, že *„uznaný systém pramenů práva se ovšem nemusí vždy přesně překrývat s formami, ve kterých je v praxi právo nalézáno“*.⁹¹ Jinak řečeno k efektivní a úspěšné aplikaci práva je nezbytné čerpat nejen z formálních pramenů práva, ale i z jiných pramenů práva, které dotvářejí právní normy obsažené ve formálních pramenech práva. Mezi takové prameny práva náleží např. ustálená judikatura, interní normativní akty, správní praxe a jiné.

Výše uvedený požadavek vychází nejen z faktu neexistence tvůrce právní normy, jež by dokázal vytvořit „dokonalou právní normu“. Tedy takovou normu, která by dokázala fungovat bez nutnosti dalšího výkladu nebo bez problémů spojených s její aplikací. Ale vyplývá již ze samotného specifického charakteru právní normy (především obecnosti, popř. míry abstraktnosti), která nikdy nemůže stanovit pravidlo chování, jež by nevyvolalo určité právní otázky. Bez odpovědi na takovéto otázky nemůže být právní norma správně a efektivně aplikována. Jinak řečeno nebude dosaženo účelu dané právní normy. Obecně se dá říci, že specifika právních norem vyvolávají potřebu existence ostatních pramenů práva, které budou fungovat subsidiárně se systémem formálních

⁸⁹ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 78

⁹⁰ Např.: Hoetzel, J. Československé správní právo. Část všeobecná. Praha: Melantrich, 1937, s. 48; Holländer, P. K pojmu prameňov práva. Právnik, 1985, č. 12, s. 1074

⁹¹ HENDRYCH, Dušan, ref. 5, str. 41

pramenů práva. Tyto jednotlivé neformální prameny práva mohou vytvářet samostatné normativní systémy, které se více či méně podobají systematické formálních pramenů práva.

Výše uvedené ovšem není jedinou příčinou existence jiných pramenů práva. Dalším faktem odůvodňujícím jejich existenci je otázka do jaké míry může právo regulovat lidské chování. Jedinec jako svobodná lidská bytost je nabytý od narození přirozeným právem samostatně rozhodovat o svém životě. Tím se přirozeně omezuje prostor, ve kterém právo může operovat. Právo musí dát určitou míru svobody jedincům, aby ti mohli své právní poměry upravit dle svých přání a potřeb. Jedním z projevů této povinnosti je např. dispozitivnost norem soukromého práva či právo vydávat interní normativní akty (např. stanovy). Tento aspekt částečně ztrácí na síle v oboru veřejného práva.

V oblasti veřejného práva, především práva správního, vystupují další faktory odůvodňující nutnost existence jiných pramenů práva. Těmito faktory jsou některé ústavní principy, přesněji princip zákazu libovůle a nerovného zacházení. Tyto principy odvozují svůj základ od obecného principu právní jistoty. Princip právní jistoty byl označen ÚS za imanentní součást principu právního státu.

Princip zákazu libovůle a nerovného zacházení v zásadě znamená, že správní orgány musí mít stanovený postup, který bude zaručovat jednotný postup pro všechny subjekty ve skutkově shodných/ obdobných případech. Na druhé straně správní orgány musí rozhodovat skutkově obdobné případy obdobně či při případném odchýlení od rozhodovací praxe musí své odchýlení zdůvodnit. Jinak řečeno, každý subjekt má právo na to, aby mu byl stanoven jednotný postup správních orgánů, a aby tyto orgány rozhodovaly ve skutkově shodných případech obdobně. Základní úprava postupu správních orgánů je vždy upravena právním předpisem, avšak takovýto předpis nedokáže zahrnout všechny podrobnosti postupu správního orgánu. Tudíž zde vzniká potřeba po určité míře koordinace činnosti, která by zajistila výše uvedené princip. Správní orgány tak přijímají interní normativní akty, aby koordinovaly svůj postup a zajistili subjektům řádné, správné a legální rozhodnutí.

Na závěr této subkapitoly bude ve stručnosti nastíněn vztah principu právní jistoty a pramenů práva, který se stává klíčovým faktorem odůvodňujícím nutnost stanovení formálních pramenů práva. Zároveň ovšem tento princip odůvodňuje i existenci

mimoprávních systémů, které působí v blízké kooperaci s právním řádem ČR (soustava formálních pramenů práva). Jak princip právní jistoty působí na vymezení pojmu prameny práva? Odůvodňuje princip právní jistoty roli interních normativních aktů a jiných pramenů práva v právním řádu ČR?

Princip právní jistoty patří mezi základní právní principy, a jako takový se aplikuje v rámci celého právního řádu ČR. Ústavní soud několikrát označil tuto zásadu jako jeden ze základních znaků právního státu⁹², kterým bezesporu Česká republika je.⁹³ Jedním z projevů této zásady je i princip předvídatelnosti práva. Princip předvídatelnosti lze chápat ve dvou rovinách, a to zaprvé subjekty musejí mít jistotu, co je a co není právo, resp. právní norma, a za druhé při aplikaci jednotlivých norem by nemělo dojít k zaskočení „překvapivým a neočekávaným zvratem“.⁹⁴ Ústavní soud toto výslovně formulovat ve svém rozhodnutí takto: „*Principu právního státu tak je imanentní princip předvídatelnosti práva a zákaz výkonu libovůle orgány veřejné moci. I dnes se princip právního státu váže na formální charakteristiky, které právní pravidla v daném právním systému musí vykazovat, aby je jednotlivci mohli vzít v potaz při určování svého budoucího jednání. Na tuto skutečnost ostatně již několikrát upozornil Ústavní soud, podle jehož názoru v demokratickém právním státu musí mít právo náležitou kvalitu formální.*“⁹⁵ Z výše uvedeného vyplývá nutnost jistého ohraničení pojmu prameny práva tedy určení, které prameny, resp. zdroje poznání práva, byly státem uznány za formu, v níž právo nalézáme. Určením formálních znaků umožníme jednotlivcům rozpoznat co je a není právní normou. Nutno poznamenat, že tento požadavek nikterak nevyklučuje, aby existovaly i další prameny práva, které přispívají k efektivní a úspěšné aplikaci právních norem. Jeho účelem je dát subjektům práva jistota, co mohou považovat za formu, ve které

⁹² Viz. Nález, Ústavní soud, ze dne 24. 6. 2009, I. ÚS 420/09 (N 131/53 SbNU 647)

Nález, Ústavní soud, ze dne 17. 12. 2013, III. ÚS 3221/11

Nález, Ústavní soud, ze dne 11. 12. 2003, I. ÚS 112/03 a další

⁹³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 1 „Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana“.

⁹⁴ Mgr. Jana Čechová Náplavová, „KRÁTCE K PRINCIPU PRÁVNÍ JISTOTY VE SVĚTLE AKTUÁLNÍ JUDIKATURY“, e-pravo.cz, dostupné z WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>

⁹⁵ Nález, Ústavní soud, ze dne 24. 6. 2009, I. ÚS 420/09 (N 131/53 SbNU 647); část 20, věta druhá a následující

právní normy naleznou. Jde tedy o zúžení možných zdrojů poznání práva a to na skupinu formálních pramenů práva z důvodů učinit obsah práva předvídatelný a seznatelný.

Opačný efekt má princip právní jistoty (předvídatelnosti práva) v oblasti aplikace právních norem. Zprvée, každé rozhodnutí či činnost správního orgánu bude založena na právním předpisem, ale v zásadě vždy i na výkladu tohoto předpisu, judikatuře, interních normativních aktech a jiných pramenech práva. Jinak řečeno v oblasti aplikace právních norem se využívají nejen formální prameny práva, ale i jiné prameny, ve kterých můžeme obsah právního předpisu nalézt. Zadruhé, každý jednotlivec má právo předvídat, jak daný správní orgán rozhodne s ohledem na předešlou rozhodovací praxi, nedávnou judikaturu, vydané interní normativní akty atd. Na základě toho, se pro rozhodující orgán (např. soud) stávají jiné prameny práva relevantním zdrojem poznání práva. V jistém smyslu mu vzniká povinnost tyto prameny práva vzít při rozhodování v úvahu. V některých případech je jimi dokonce právně vázán (viz dále).

Závěrem lze shrnout, že princip právní jistoty jednak omezuje pojem prameny práva ve vztahu k určení, které prameny jsou formální a které naopak ne. Tedy o určení, které prameny musí vzít jednotlivec v úvahu, pokud chce právně jednat. Naopak tento princip pojem prameny práva i rozšiřuje a to v rovině aplikace, kdy pouhá aplikace formálních pramenů práva by byla nedostatečná a nespĺňovala by požadavky principu právní jistoty (předvídatelnosti práva).

3.2. Interní normativní akty – normativnost

Zaprvé ze samotného pojmu interní normativní akty vyplývá, že interní normativní akty obsahují určitou normu (dále jen interní norma). Norma je pravidlo, které stanovuje žádoucí a nežádoucí chování. Toto pravidlo je vytvořeno normotvůrce a jeho cílem je regulace určitého chování, resp. životní situace.⁹⁶ Interní normativní akty, tak vytváří určitý normativní systém („*parapravní systém*“⁹⁷), který funguje v blízké kooperaci s právem (viz výše). Jaký je tedy rozdíl mezi interní a právní normou?

K odpovědi na tuto otázku bude nejprve potřeba charakterizovat právní normu. Jak již bylo uvedeno výše (subkapitola 2.2) právní předpis obsahuje jednu či více právních norem. Právní normy jsou „*obecně závazná pravidla lidského chování, stanovená nebo uznaná státem, jejichž porušení stát sankcionují*“.⁹⁸ Jinak řečeno právní normou je pravidlo chování obsažené ve formálních pramenech práva. Půjde tedy o pravidla obsažená v právních předpisech (včetně evropského práva), soudních precedencích a normativních právních smlouvách. Specifické rysy právních norem jsou závaznost, formální určitost, obecnost, vynutitelnost a struktura.⁹⁹ Jak tedy naplňují interní normy specifika právních norem? Interní normy v jednotlivých prvcích víceméně naplňují všechny specifické znaky právních norem až na jednu výjimku. Interní normy totiž postrádají charakter formálního pramene práva.

V obecné rovině lze interní normy označit za obecná pravidla chování v tom smyslu, že obecně stanovují pravidlo chování, které se do budoucna vztahuje na neurčitý počet případů. Jejich obecnost je však na rozdíl od právních norem omezena faktem, že se jejich aplikace omezuje na určitý okruh osob.¹⁰⁰ Toto omezení je patrné i z názvu interní normy a to, že jsou závazné pro osoby podřízené tedy dovnitř určité organizace. Jinak řečeno, aby mohly být interní normy aplikovány na konkrétní případ, musí určitý jednatel být v podřízeném právním vztahu, např. zaměstnanec určité instituce, či obchodní společnosti. Omezení na určitý okruh osob můžeme často pozorovat i u

⁹⁶ GERLOCH, Aleš, ref. 5, str. 28

⁹⁷ GERLOCH, Aleš, ref. 1, str. 73

⁹⁸ GERLOCH, Aleš, ref. 5, str. 36 a následující

⁹⁹ Ibid., str. 36 - 39

¹⁰⁰ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 497 s. ISBN 978-80-7478-002-8. str. 75

právních norem (např. zaměstnanci, policisté)¹⁰¹, avšak na rozdíl od interních norem ke vzniku a aplikaci právní normy není nutná existence právního vztahu nadřízenosti a podřízenosti mezi normotvůrcem a daným subjektem. Jinak řečeno interní norma vzniká pouze, pokud existuje vztah nadřízenost a podřízenosti, a navíc i její aplikovatelnost závisí na trvání takého právního vztahu.

Dalším specifickým rysem právních norem je závaznost. Interní normy jsou závazné pro všechny osoby, které vstoupí do daného právního vztahu za předpokladu, že jsou naplněny podmínky pro aplikaci dané interní normy. Např. v případě, že jednací řád zastupitelstva obce¹⁰² stanoví určitou povinnost pro člena zastupitelstva, každý jednotlivec, který bude do budoucna zvolen členem zastupitelem, musí tuto povinnost splnit, a to až do okamžiku změny nebo zrušení dané interní normy, respektive interního normativního aktu.

Co se týče specifické struktury právních norem, tak interní normy mají v zásadě strukturu odpovídající základní struktuře právních norem (hypotéza, dispozice, sankce). Např. „*Zasedání zastupitelstva zahajuje předsedající. Není-li při zahájení zasedání přítomna nadpoloviční většina všech členů zastupitelstva, ukončí předsedající zasedání a svolá náhradní zasedání zastupitelstva k témuž programu, a to do 15 dnů od jeho konání.*“¹⁰³ U některých interních normativních aktů stejně jako u právních předpisů může absentovat sankce. Taková právní norma se pak označuje za imperfektní.¹⁰⁴

Interní normy jsou stejně jako právní normy vynutitelné, avšak z pravidla pouze vůči podřízeným osobám. Interní normy vynucuje normotvůrce, který je v postavení nadřízeného. V praxi může svou pravomoc (vynucovat interní normy) svěřit i jiným osobám. Může k tomu zvolit libovolné nástroje, které ovšem nesmí být v rozporu s právními předpisy. Navíc v právu veřejném musí být tyto nástroje v souladu se zákonem

¹⁰¹ GERLOCH, Aleš, ref. 5, str. 37

¹⁰² Např. Jednací řád zastupitelstva obce Homole u Panny, 20. 12. 2012, dostupné z WWW: http://www.homoleupanny.cz/e_download.php?file=data/editor/95cs_8.pdf&original=2+Jednac%C3%AD+%C5%99%C3%A1d+platn%C3%BD+od+20.+12.+2012.pdf

¹⁰³ Ibid, článek 7(2)

¹⁰⁴ GERLOCH, Aleš, ref. 5, str. 38

= intra legem. V praxi se vyskytují případy, kdy právní předpisy apriorně zakazují určitý způsob vynutitelnosti¹⁰⁵ nebo naopak určitý způsob vyžadují.¹⁰⁶

Z výše uvedeného vyplývá, že interní normy jsou v mnohém podobné právním normám. Základní rozdíl spočívá ve faktu, že interní normativní akty jako nositelé interních norem nejsou uznané za formální pramen práva, což znamená omezenou závaznost interních norem, tudíž mohou zavazovat pouze subjekty podřízené např. pokyn Ministerstva financí, kterým se stanovují lhůty při správě daní. Tento pokyn je závazný pro „*věcně příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky*“.¹⁰⁷ Tedy zavazuje orgány veřejné moci podřízené v dané otázce ministerstvu financí. Naopak např. zákon o daních z příjmů¹⁰⁸ je všeobecné závazný právní předpis.

Tento rozdíl se stává zřetelnější s ohledem na čl. 95, Ústavy ČR „*Soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu...*“.¹⁰⁹ Jinak řečeno soudce není interními normami vázán, ale jak ukáže tato práce dále, interní normy nejsou zcela irrelevantní pro rozhodovací praxi soudů. Ba naopak zastávají v určitých situacích nenahraditelnou roli (blíže viz Kapitola. V)

¹⁰⁵ Např. zákoník práce nedovoluje, resp. nepovoluje srážky ze mzdy založené čistě na porušení vnitřních předpisů zaměstnance. Sankcí za takové porušení, je pak např. rozvázání pracovního poměru. Viz. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 146, § 52g

¹⁰⁶ Např. V případě, kdy dojde k vydání rozhodnutí valné hromady a.s., které je v rozporu se stanovami (=vnitřní předpis a.s.) může se akcionář a další oprávněné osoby dovolávat neplatnosti tohoto rozhodnutí. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 258 a násled.; Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), § 428 „*Každý akcionář ... se může dovolávat neplatnosti usnesení valné hromady ... pro rozpor s právními předpisy nebo stanovami.*“

¹⁰⁷ Pokyn č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-111307/2013/39, dostupný z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf

¹⁰⁸ Zákon č. 586/ 1992 Sb. o

¹⁰⁹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., čl. 95

3.3. Definice, názvosloví a dělení interních normativní aktů

V předchozí části byla věnována pozornost normativnosti interních normativních aktů a základnímu rozdílu mezi interní a právní normou. Jaká je ovšem vlastní definice pojmu interní normativní akt? Nalézt odpověď na tuto otázku není snadné a to především s ohledem na roztržitost názvosloví, jež vznikla vydáváním interních normativních aktů různými subjekty bez obecné koordinace, čímž se výrazně liší od právních předpisů a jiných formálních pramenů práva.

V odborné literatuře a aplikační praxi neexistuje žádná jednotě přijímaná definice interních normativních aktů. Jednotliví autoři určují interní normativní akty pomocí specifických rysů, které tyto normy charakterizují. Prof. Sládeček ve své publikaci uvádí, že interní normativní akty „jsou **abstraktní akty** vydávané v rámci určité **organizační struktury nadřízeným vůči podřízeným**, a to právě na základě vztahu nadřízenosti a podřízenosti; **nemají povahu pramenů práva, zavazují pouze podřízené**.“¹¹⁰ Z výše uvedené definice vyplývá několik charakteristických znaků: abstraktní povaha, v rámci organizační struktury, směřují vůči a zavazují podřízené a nejsou formální pramenem práva. Dále interní normativní akty musí být v souladu s právními předpisy a jejich publikace není v zásadě nijak upraveny.¹¹¹

Jak bylo uvedeno v části 3.2, interní normativní akty obsahují normu, která stanovuje pravidlo chování, které se vztahuje na předem neurčený počet případů. Tímto je vyjádřena obecnost interních normativní aktů. Abstraktnost spočívá v míře konkrétnosti stanového pravidla chování.¹¹² Dalším charakteristickým prvkem je vydávání interních normativní aktů v rámci dané organizační struktury. Tedy vydává je nadřízený subjekt a jako takové směřují vůči podřízeným subjektům. Vztah nadřízenosti a podřízenosti vzniká na základě určitého právního důvodu, např. ze zákona, na základě smlouvy, faktickým právním jednáním (např. vstupem do prostoru kolektivní učebny v prostorech PFUK se subjekt dobrovolně podřizuje provoznímu řádu) atd.¹¹³ Z výše uvedeného vztahu nadřízenosti a

¹¹⁰ SLÁDEČEK, Vladimír, ref. 101, str. 76, zvýraznění přidáno

¹¹¹ Ibid, str. 76

¹¹² GERLOCH, Aleš, ref. 5, str. 39 – 40

¹¹³ KOVAŘÍK, Jiří, „Interní normativní akty“, bakalářská práce, dostupná z WWW: https://is.bivs.cz/th/4971/bivs_b/Bakalarska_prace.pdf, str. 24 - 25

podřízenosti vyplývá i omezená závaznost interních normativních aktů, které směřují vůči podřízeným subjektům nebo subjektům, které se dobrovolně podřídily.

Další dva charakteristické znaky interních normativních aktů spolu úzce souvisí, tj. neformálnost a zákonnost. Interní normativní akty nejsou uznány za formální prameny práva, tj. nemají formu uznanou státem. Tento znak ze své podstaty omezuje jejich závaznost a působení. Jinak řečeno interní normativní akty zavazují podřízené subjekty a zásadně směřují dovnitř určité organizace.¹¹⁴ Výše zmíněné se dá nazvat vnitřním efektem. V zásadě by interní normativní akty neměli mít jiný než vnitřní efekt, ale v praxi se s externím efektem setkáváme poměrně často. Externí efekt spočívá v situaci, kdy interní normativní akt má vliv i na jiné subjekty než na subjekty v podřízeném postavení (blíže v Kapitole V). Druhým výše zmíněným znakem je podmínka zákonnosti. Tedy tyto akty musí být v souladu s právními předpisy. Navíc v okruhu práva veřejného musí být v prostoru k tomu určenému, tj. *intra legem*.

Poslední a důležitý prvek, který zároveň i odlišuje interní normativní akty a právní předpisy, spočívá v publikaci těchto aktů. Zatímco interní normativní akty mohou být v zásadě publikovány a vytvářeny jakoukoliv cestou, právní předpisy mají přesně stanovený postup jejich tvorby a publikace. Navíc s publikací právních předpisů úzce souvisí i jejich platnost a účinnost. Právní předpis se stává platným dnem svého uveřejnění ve sbírce zákonů a účinnost nabývá, pokud není stanoveno jinak 15 dnem po uveřejnění.¹¹⁵ Interní normativní akty nemají obecnou úpravu týkající se platnosti a účinnosti. V zásadě se dá uvažovat o tom, že se stávají platnými v okamžiky, kdy jsou dány ve známost podřízeným osobám a vstupují v účinnost ihned nebo jiný den stanovený v daném interním normativním aktu.

Dále nutno zdůraznit, že k vydávání interních normativních aktů není potřeba zákonné zmocnění. Vydávat tyto akty může osoba oprávněná, tedy ten, kdo je v daném vztahu v pozici nadřízeného. Někdy má ovšem osoba oprávněná povinnost daný interní normativní akt vydat (např. bezpečnost práce, požární evakuační plán¹¹⁶) a navíc v něm i musí uvést konkrétní ustanovení (např. minimální obsah stanov při založení obchodní

¹¹⁴ SLÁDEČEK, Vladimír, ref. 101, str. 76 - 77

¹¹⁵ Zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, §3

¹¹⁶ Zákon č. 133/1985 Sb., o požární ochraně, ve znění pozdějších předpisů, §15;
Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, § 102

společnosti¹¹⁷). Obecně ovšem platí, že obsah interního normativního aktu může určit normotvůrce dle svého uvážení, ale vždy v souladu s právními předpisy a v rámci veřejného práva *intra legem*.¹¹⁸

Dále už jen zbývá uvést drobnou poznámku k různosti definic interních normativních aktů. Jak bylo uvedeno výše, tato diference vznikla v důsledku vydávání interních normativních aktů různými subjekty bez obecné koordinace. Tyto rozdíly nespočívají jenom v používání odlišných názvů, ale jednotlivé interní normativní akty se od sebe v podrobnostech odlišují. Mezi nejčastěji používané názvy/ vydávané interní normativní akty spadají interní normativní směrnice, vnitřní směrnice, vnitřní předpisy, statuty, stanovy, pracovní řády, organizační řády a jiné. Na úrovni odborné veřejnosti i praxe se nejčastěji používá pojem vnitřní předpisy namísto interní normativní akty. Tento pojem i lépe vypovídá o charakteristických znacích interních normativních aktů.¹¹⁹ Nutno poznamenat, že pojem vnitřní předpis má i užší význam, který by mohl vést k vyřazení některých interních normativních aktů do samostatných skupin, což by bylo po teoretické stránce nežádoucí. Po zvážení všech negativ a pozitiv spojených s používání pojmu vnitřní předpisy bude tato práce používat pojem vnitřní předpis namísto interní normativní akt a to především z důvodu zvýšení přehlednosti práce, souladnosti používání pojmu s praxí a její použitelnosti pro další odborné práce.

Na základě rozdílů mezi jednotlivými vnitřními předpisy dochází k následnému členění v systematické vnitřních předpisů. Vnitřní předpisy se mohou dělit na základě různých kritérií. Zaprvé je lze dělit podle toho, zda jsou vydávány v oboru soukromého (stanovy obchodních společností...) nebo veřejného práva (interní pokyny MF, směrnice...). Dalším kritériem může být důvod vzniku vztahu podřízenosti a nadřízenosti tj. ze zákona, ze smlouvy, faktickým jednáním a jiné. Následně můžeme interní normativní akty dělit i dle toho, zda jejich vydání bylo učiněno na základě dobrovolné činnosti nebo bylo stanoveno zákonem (např. povinnost přijmout stanovy pro úspěšný vznik a.s.¹²⁰).

¹¹⁷ Zákon č. 90/2012 Sb. § 250 odst. 2

¹¹⁸ SLÁDEČEK, Vladimír, ref. 101, str. 76

¹¹⁹ KOVAŘÍK, Jiří, ref. 113, str. 27 - 28

¹²⁰ Zákon č. 90/2012 Sb., § 250 odst. 1

Závěrem, definice a názvosloví vnitřních předpisů nejsou jednotné, resp. různí se v detailech a to v závislosti na oboru, ve kterém byl daný interní normativní akt vydán a jakou úlohu v konkrétním případě plní. Avšak pokud odhlédneme od drobných rozdílů, můžeme vyvodit několik znaků, které jsou společné pro všechny vnitřní předpisy. Pomocí nich, poté lehce odvodíme, zda konkrétní akt je či není vnitřním předpisem. Jednotlivé detailní rozdíly, pak slouží k následnému vnitřnímu členění v rámci systematiky vnitřní předpisů (viz výše). Nakonec je nutné zdůraznit určitý znak vnitřních předpisů, který se implicitně projevoval v rámci celé této kapitoly a jejích jednotlivých částí. Jedná se o fakt, že vnitřní předpisy jsou především akty řízení.

Akty řízení se obecně rozdělují na individuální a normativní (obecné). Individuální akty řízení se vyznačují tím, že řeší konkrétní situaci a zásadně směřují vůči konkrétním osobám. Naopak normativní (obecné) akty řízení stanovují určité pravidlo chování, které se do budoucna vztahuje na neurčitý počet případů. Vnitřní předpisy spadají do kategorie normativních aktů řízení a mezi individuální akty řízení se zařazují např. příkazy, rozhodnutí a jiné.¹²¹ Další rozdíl spočívá v délce platnosti, zatímco normativní akty řízení nebudou mít omezenou platnost nebo budou platné po delší dobu, individuální akty řízení budou platné do doby než v nich stanovený úkol (resp. pravidlo chování) nebude splněno. Společný těmto aktům řízení je jejich účel a to především výkon práva nadřízené osoby řídit osoby podřízené a to k dosažení daného účelu (např. finanční správa – zajištění hladkého výkonu správy daní). Tudíž i hlavním důvodem vydávání vnitřních předpisů je realizace práva nadřízeného subjektu, řídit sobě podřízené. Toto právo musí být vykonáváno v souladu s právními předpisy a v zásadě k dosažení účelu, pro který je daná organizace vytvořena.

¹²¹ KOVAŘÍK, Jiří, ref. 113, str. 25 - 26

KAPITOLA IV. SPRÁVNÍ PRAXE

Předchozí kapitola obsahovala obecný výklad týkající se vnitřních předpisů, na který naváže tato kapitola s obecnými informacemi o správní praxi. Souvislost těchto dvou instrumentů bude objasněna v poslední kapitole. První část se zaměří na definici správní praxe. Druhá část se týká závaznosti správní praxe. Třetí a čtvrtá část nakonec rozebírají otázku změny a vzniku. Celá tato kapitole je založena především na rozboru judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

4.1. Definice správní praxe

Pojem správní praxe má několik významů. Pro účely této práce budou uvedeny pouze dva. První význam správní praxe spočívá v postupu správců, resp. orgánů veřejné moci při řešení otázek spadajících do jejich pravomoci. Pro tento postup platí zásady, které by měly mít za výsledek, že správní praxe bude moci být označena za dobrou správu. Existuje několik soupisů takových zásad. Některé z nich jsou pouze nezávazné deklarace, které působí spíše silou své argumentace, např. Evropský kodex řádné správní praxe.¹²² Naopak jiné mají charakter závazných ustanovení např. Listina základních práv EU čl. 41 (dále jen LZPEU); Daňový řád § 5 a následující; Správní řád § 2 a následující.¹²³ Základními požadavky na správní praxi dle LZPEU jsou nestrannost, spravedlnost a řešení záležitostí v přiměřené lhůtě.¹²⁴ Tyto požadavky nalezneme promítnuté v rámci celého právního řádu, zda jsou však dodržovány, je otázka, se kterou souvisí druhý význam pojmu správní praxe.

Nejvyšší správní soud podal v jednom ze svých rozhodnutí definici správní praxe takto: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá*

¹²² The European Parliament, „The European Code of Good Administrative Behaviour“, září 2001, dostupné z WWW: <http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces/en/3510/html.bookmark;jsessionid=52D5B289B0CD02AE6D03EE70F86D7D40#/page/1>

¹²³ Charter of Fundamental rights of the European Union, article 41; Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád; Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

¹²⁴ „*Every person has the right to have his or her affairs handled impartially, fairly and within a reasonable time by the institutions, bodies ...*“ article 41, Charter of Fundamental Rights of the European Union, 2012

*činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.*¹²⁵ Jinak řečeno správní praxe je činnost orgánů veřejné moci v rámci jejich pravomoci, která u subjektů zakládá legitimní očekávání, že orgán veřejné moci bude jednat určitým způsobem. Uvedeno na fiktivním příkladu: Pokud by orgán veřejné moci vyřizoval určitou záležitost do čtrnácti dnů bez větších výjimek, má osoba, která bude chtít vyřídit skutkově shodnou záležitost, právo předpokládat, že i její záležitost bude vyřešena v takové lhůtě.

Pokud srovnáme oba významy pojmu správní praxe, zjistíme, že správní praxe jednak označuje postup, který musí splňovat určité zásady, které má správní orgán při své činnosti dodržovat, a jednak konkrétní činnost, která zakládá legitimní očekávání subjektů, že orgán veřejné moci bude jednat stejně jako v předchozích případech. Tato práce se bude dále zabývat správní praxí ve významu, který vyzvedl NSS (viz výše).

4.2. Závaznost správní praxe

Definice správní praxe uvedená v předešlé kapitole by sama o sobě nebyla právně významná, pokud by NSS zároveň nevyslovil i druhou část svého výroku a to: „*Takovou praxí je správní orgán vázán*“.¹²⁶ Otázka zůstává, proč je takováto správní praxe závazná, když se obecně uznává, že na území České republiky právní obyčej, resp. zvyklost nejsou formálními prameny práva. ÚS a NSS založili svou právní argumentaci na aplikaci principu právní jistoty, respektive jedné jeho stránky a to principu legitimního očekávání.¹²⁷

ÚS v jednom ze svých rozhodnutí vyřkl, že „... z podstaty právního státu totiž vyplývá, že stát jedná vůči osobám podléhajícím jeho moci v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil.“¹²⁸ Dále argumentace ÚS soudu pokračuje v zařazení principu právní jistoty pod princip právního státu (také viz rozhodnutí Nález Ústavního soudu N 131/53

¹²⁵ Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, 6 Ads 88/2006 - 132, II. právní věta

¹²⁶ Ibid, věta druhá

¹²⁷ Princip právní jistoty je součástí principu právního státu. Jakými konkrétními aplikacemi principu právní jistoty jsou např. princip legitimního očekávání, či princip ochrany oprávněné důvěry v postup orgánů veřejné moci.

¹²⁸ Nález, Ústavní soud, ze dne 16. 5. 2007, IV ÚS 493/06, část 24, věta první

SbNU 647; část 20, věta druhá a následující). Na základě toho ÚS soud usuzuje právo jedinců „*očekávat postup vyplývající z procesněprávních předpisů*“.¹²⁹ Jistě není nutné připomínat zakotvení principu právního státu v čl. 1 Ústavy.¹³⁰ Nakonec svou argumentaci ÚS zakončuje odkazem na čl. 36 odst. 1 Ústavy, na základě něhož odvozuje, že může-li se jedinec domáhat svého práva před jiným orgánem než je nezávislý a nestranný soud, „*nepodléhá řízení před tímto orgánem libovůli (svévůli)*“¹³¹. Jinak řečeno ÚS aplikoval princip právního státu (resp. právní jistoty) na činnost správních orgánů. Správní orgány státu nesmí jedna proti pravidlům, která pro jejich činnost stanovil stát nebo správní orgán sám. Z toho vyplývá právo jednotlivce takový zákonný postup legitimně očekávat a následně vyžadovat, jelikož ani před jiným orgánem než soudním není možná libovůle.

V následném rozhodnutí ÚS svou doktrínu upřesnil s tím, že jednotlivci mají nejen právo spoléhat se na samotný text právní normy, ale „*zejména též v důvěře v trvajícím výklad takového předpisu ze strany orgánů veřejné moci, včetně praxe správních úřadů a výkladu práva správními soudy*“.¹³² Dále ÚS pokračuje, že taková správní praxe a výklad soudů tvoří součást právní normy v materiálním smyslu, „*od níž se odvíjí ochrana důvěry adresátů právních norem v právo*“.¹³³ Jinak řečeno, jedinec (ať právnická či fyzická osoba) má oprávnění trvat na zachování určitého pravidla chování obsaženém v právní normě, ale také má právo legitimně očekávat určitý výklad takového pravidla, který zaujmají správní orgány a soudy. Tedy obecně řečeno, právo není tvořeno pouze právními normami jako prostými texty, ale je dotvářeno výkladem a aplikační praxí, která je jejich imanentní součástí.

Stejnou právní otázku řešil i NSS, který dospěl k obdobným závěrům. Drobný rozdíl vzniká v argumentaci závaznosti správní praxe. NSS zdůvodňuje¹³⁴ závaznost takovéto praxe aplikací zásady „*zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta*

¹²⁹ Ibid, část 24 věta druhá

¹³⁰ Ústavní zákon, č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 1

¹³¹ Nález, Ústavní soud, ze dne 16. 5. 2007, IV ÚS 493/06, část 24, věta třetí

¹³² Nález, Ústavní soud, ze dne 23. 1. 2008, I. ÚS 520/06, část 9, věta první

¹³³ Ibid, část 9, věta druhá

¹³⁴ V otázkách závaznosti správní praxe vydal NSS několik rozhodnutí. Důležitá jsou především:

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, 28. 4. 2005, Ans 1/2005 – 57

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, 25. 4. 2006, As 7/2005 – 86

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, 23. 8. 2007, 7 Afs 45/2007 - 251

první LZPS)...“.¹³⁵ Ač se na první pohled může zdát rozdíl zásadní, NSS ve svém rozhodnutí dále odůvodňuje, že tyto principy jsou výrazem principu legitimního očekávání, čímž se vyrovnává i s judikaturou ÚS, která byla uvedena výše.

Naposledy zbývá věnovat pozornost případu, který řešil ve svém judikátu NSS.¹³⁶ V daném případě se jednalo o otázku, zda mohou nastat okolnosti, kdy i nezákonná správní praxe bude právně závazná. NSS obecně stanovil, že taková situace nastat může, ale pouze v ojedinělých případech a vždy se musí zohlednit okolnosti daného případu. Nezákonná správní praxe může být právně závazná v případě, že princip ochrany oprávněné důvěry v postup správního orgánu (správní praxe) převáží nad principem zákonnosti. Pokud by tedy osobě, která měla oprávněnou důvěru, vznikla významná újma na jejích právech, musí správní orgán dodržet i nezákonnou správní praxi. Avšak i v tomto případě musí soud vzít v úvahu, zda tím, že bude použita nezákonná správní praxe, nevznikne významná újma na právech třetích osob. Jinak řečeno k posouzení situace použití nezákonné správní praxe se musí zohlednit tyto aspekty: oprávněná důvěra v postup správního orgánu (včetně oprávněnosti důvěry samotné), potencionální újma na právech osoby mající oprávněnou důvěru, princip zákonnosti a potencionální újma na právech třetích osob.

4.3. Vytvoření správní praxe

NSS však nezůstal pouze u určení závaznosti správní praxe, ale snažil se definovat i podmínky, kdy se taková správní praxe vytváří. První podmínku lze nazvat zákonnost, tedy správní praxe může vzniknout pouze v prostoru pro správní uvážení (*intra legem*). Z toho vyplývá i základní účel správní praxe – omezení možností řešení v rámci správní praxe. V situaci, kdy by vznikla správní praxe v rozporu s ustanovením právního předpisu, neexistuje nárok jednotlivce na postup v souladu s touto praxí, i kdyby taková praxe trvala několik let (drobná výjimka viz výše). Druhá podmínka spočívá v předvídatelnosti správní praxe. Jenom taková správní praxe, která je správními orgány všeobecně přijímaná a zároveň dodržovaná, se dá považovat za ustálenou správní praxi,

¹³⁵ Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, 6 Ads 88/2006 - 132

¹³⁶ Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 24. 2. 2010, 6 Ads 88/2006 - 159

kteřá se stává závaznou pro dané správní orgány.¹³⁷ V tomto ohledu lze použít i argumentaci použitou soudci ÚS¹³⁸, kteří se vyjádřili k vytvoření ústavní zvyklosti. Jako jeden z požadavků na vytvoření ústavní zvyklosti uvádějí praxi, „*coby materiální prvek ústavní zvyklosti musí být déledobá, jednotná, a nepřetržitá*“.¹³⁹ Tento požadavek se dá vztáhnout i na vytvoření ustálené správní praxe.

Určení doby, po kterou musí být určitý postup dodržován, záleží na okolnostech daného případu. Doba je ovlivněna i počtem tedy kvantitou správní praxe. Pokud bude daná správní praxe využívána každý den, tak se doba, po kterou se bude vytvářet, proporcionalně zkracuje. Ke stejnému závěru můžeme dojít i s ohledem na jednotnost. Tedy pokud bude správní praxe zcela či většinou jednotná, doba, po kterou se vytváří, bude kratší než v případě opačném. Nutno poznamenat, že určitá míra jednotnosti je vždy nutná. Konkrétní míra ovšem záleží na konkrétním případě. Prvek nepřetržitosti úzce souvisí s pojmem jednotnosti. Lze jenom velmi těžko předpokládat, že jistá správní praxe bude zcela nepřetržitá, proto při hodnocení nepřetržitosti se musí počítat s určitou mírou odchylek. Vzhledem k výše uvedenému bude vždy nutné zkoumat všechny okolnosti daného případu, jestli byly naplněny požadavky pro vytvoření ustálené správní praxe tj. zákonost, všeobecné přijetí a dodržování (dlouhodobost, jednotnost a nepřetržitost).

4.4. Změna správní praxe

V případě, že budou splněny podmínky uvedené v předchozí subkapitole, dojde k vytvoření ustálené správní praxe. Takováto správní praxe musí být dodržována správními orgány, jichž se dotýká, a to pro všechny případy se shodnou/obdobnou skutkovou podstatou. Na druhé straně jedinci mají oprávnění takovou správní praxi vyžadovat. Tato závaznost správní praxe není absolutní, jak ve svých rozhodnutích poukázal ÚS i NSS. Základní důvody pro změnu správní praxe mohou být 1) „*změna*

¹³⁷ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 333 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 17 – 18, mrg. č. 19 - 20

¹³⁸ Odlišné stan. soudců JUDr. Pavla Holländera a JUDr. Vladimíra Jurky k odůvodnění nálezu, Ústavní soud, ze dne 20. 6. 2001, Pl. ÚS 14/01, (N 91/22 SbNU 267)

¹³⁹ Ibid.

interpretovaného zákona“, 2) „*změny zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem“* a 3) „*změna skutečností rozhodných pro interpretaci“*.¹⁴⁰

Zaprvé, změna interpretovaného zákona bude mít v zásadě vždy za následek změnu správní praxe. Mohou se však vyskytnout i případy, kdy takováto změna nebude mít za následek změnu správní praxe, např. změna v zákoně zmenší prostor pro správní uvážení tím, že omezí možná řešení určité situace. Správní praxe zůstane zachována za předpokladu, že se v rámci dosavadní praxe používali jen ta řešení, na která nová právní úprava omezila prostor pro správní uvážení. Zadruhé, změna zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem souvisí s aplikací systematického výkladu. Pokud by hypoteticky došlo ke změně zákona, který je důležitý pro interpretaci a aplikaci zákona, na kterém se zakládá správní praxe, dojde ke změně správní praxe.

Další změna může nastat ve skutečnostech rozhodných pro interpretaci či aplikaci správní praxe. Taková změna může spočívat např. v přelomovém rozhodnutí soudu dle, kterého se posléze musí změnit dosavadní správní praxe daného správního orgánu. Toto se stalo například po přijetí soudního rozhodnutí ÚS¹⁴¹, ve kterém ÚS interpretoval délku lhůty pro vyměření daní odlišně od interpretace (postupu), která platila v rámci správní praxe finančních úřadů. Následně došlo k vydání nového pokynu MF¹⁴², kterým MF uvedlo správní praxi do souladu s rozhodnutím ÚS.

Nesmíme zapomenout, že každá změna správní praxe musí být učiněna „*zásadně do budoucna a z racionálních důvodů*“.¹⁴³ Nutno dodat, že tato změna musí také platit na všechny případy, kterých se změna správní praxe dotýká. Změna založená na pouhém přesunu pravomocí na jiný správní orgán v zásadě nemá za následek změnu v rozhodovací praxi.¹⁴⁴ Stejně tak změna personální obsazení orgánu veřejné moci by neměla mít vliv na ustálenou správní praxi.

¹⁴⁰ Kühn, Zdeněk, *K významu interní instrukce; k vázanosti veřejné správy vlastní aplikační praxí*, 6. 1. 2008, Jiné právo, dostupné z WWW: <http://jinepravo.blogspot.cz/2008/01/k-vznamu-intern-instrukce-k-vzanosti.html>

¹⁴¹ Nález, Ústavní soud, ze dne 9. 12. 2008, I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639)

¹⁴² Stanovisko MF, 2. 2. 2009, č. j. 43/14314/2009-431

¹⁴³ Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, 6 Ads 88/2006 - 132

¹⁴⁴ Šimka, Karel, komentář k článku *K významu interní instrukce; k vázanosti veřejné správy vlastní aplikační praxí* (Kühn, Zdeněk, jiné právo), dostupné z WWW: <http://jinepravo.blogspot.cz/2008/01/k-vznamu-intern-instrukce-k-vzanosti.html>

KAPITOLA V. VNITŘNÍ PŘEDPISY DAŇOVÉHO PRÁVA PROCESNÍHO

5.1. Role vnitřních předpisů v daňovém právu procesním

Vnitřní předpisy patří mezi normativní akty řízení, z čehož se odvozuje i jejich hlavní funkce a to řízení podřízených subjektů k dosažených konkrétních cílů nadřízeného subjektu. Toto řízení probíhá především stanovením organizační struktury a postupů v jejím rámci. Mimoto tato funkce určuje i základní znak vnitřních předpisů, tj. jejich vnitřní závaznost. Vnitřní předpisy ovšem plní i další funkce. Zaprvé, správní orgány využívají vnitřní předpisy i ke sjednocení výkladu právních předpisů a rozhodovací praxe, tak aby jejich činnost splňovala požadavky principu předvídatelnosti práva. Zadruhé, vnitřní předpisy stanovují v návaznosti na úpravu v právní normě postup správních orgánů při aplikaci jednotlivých ustanovení právních předpisů. Jaká je ovšem role vnitřních předpisů v daňovém právu procesním?

Právní normy daňového práva procesního se vyznačují velkou mírou obecnosti a to především normy obsažené v daňovém řádu. Důvodem takové míry obecnosti je jistě fakt, že daňový řád slouží jako obecný předpis procesního práva pro celou skupinu daní, a navíc se podle něj řeší i další otázky, pokud tak stanovil zákon. To má za následek, že právní normy daňového řádu vyvolávají celou řadu právních otázek, které následně ztěžují plynulé a efektivní fungování správy daní. Např. pokud jedno ustanovení umožňuje dvojí výklad, může vzniknout celá řada protichůdných rozhodnutí v rámci správy daní, která výrazně naruší princip právní jistoty, resp. předvídatelnosti práva.

Dalším problémem norem daňového práva procesního je jazyk, který používají. Jejich větná struktura bývá mnohdy velmi složitá, použitý jazyk někdy bývá více ekonomický než právní a navíc časté novelizace vnášejí už do tak složitých norem ještě větší chaos. Z toho důvodu se i pro právníka stává obtížné se v normách daňového procesního práva orientovat. Nutno poznamenat, že toto se týká hlavně specifických norem obsažených v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Daňový řád spíše trpí přílišnou obecností a abstraktností právních norem.

Takovýto stav vyvolávající právní nejistotu subjektů, na něž se vztahují normy daňového práva procesního, není akceptovatelný. Mimoto situace, kdyby správní orgány aplikující výše uvedené normy akceptovaly tuto situaci a dovolily by, aby byla v jejich pravomoci přijímána rozdílná rozhodnutí na základě shodných/ obdobných skutkových i právních okolností, by měla za následek porušení základních ústavních principů, především principu právního státu. Takováto činnost by totiž byla libovůlí postupu a nerovným zacházením ze strany správních orgánů, která je v demokratickém právním státě nepřijatelná. Jistě někdo může namítat, že situace by se vyřešila sama a to jednak v rámci přezkumu rozhodnutí správními orgány, a jednak v rámci správního soudnictví, kde by došlo k postupnému ustálení postupů, výkladu právních norem atd. To je pravda, ale takovýto proces trvá i několik let a vzhledem k frekvenci změn v rámci daňového práva by nejspíše nikdy nebyl zakončen.

Z výše uvedeného vyplývá povinnost správních orgánů učinit určitá opatření k předcházení či vyřešení výše nastíněné problematiky spojené s aplikací norem daňového práva procesního. K tomu mají k dispozici širokou škálu nástrojů, pomocí nichž se mohou nastalou situaci pokusit vyřešit. Základním a nejsilnějším prostředkem řešení je zmocnění Ministerstva financí k vydávání podzákonných předpisů. Tento postup je na jedné straně velmi účinný, ale také složitý a zdlouhavý, což při rychlosti změn/novel v právní úpravě správy daní znamená, že v okamžiku účinnosti takového podzákonného předpisu, již nemusí být aktuální.

Další cestou může být vydávání tzv. softlaw – právně nevynutitelného nástroje.¹⁴⁵ Otázkou zůstává, jak využití právně nezávazných nástrojů může napravit danou situaci. Odpověď spočívá v aplikaci principu předvídatelnosti práva a legitimního očekávání. Správní orgán, který vydá určitý softlaw instrument deklaruje určitý postup či chování. Na základě této deklarace vzniká právo jedince legitimně předpokládat, že pokud splní podmínky dané tímto instrumentem, správní orgán bude postupovat, tak jak stanovil. Tím pádem správní orgán vydávající softlaw instrument zavazuje sám sebe k určitému chování.¹⁴⁶ V rámci správy daní se můžeme setkat např. se stanovisky, doporučeními atd.

¹⁴⁵ ŠEMORA, V. K některým aspektům právně nevynutitelných nástrojů (softlaw) vydávaných správními orgány, *Právní rozhledy*, roč. 19, 2011, č 2, ISSN 1210-6410, str. 48 - 52

¹⁴⁶ *Ibid.*

Mimoto správní orgány v rámci aplikace daňového práva procesního využívají nástrojů, které se nacházejí na pomezí podzákoných právních předpisů a softlaw instrumentů z pohledu jejich závaznosti. Jedná se o vnitřní předpisy. Jak bylo uvedeno v Kapitole III., vnitřní předpisy obsahují pravidlo chování, které směřuje, resp. je závazné, směrem dovnitř organizace. Tedy vnitřní předpisy jsou zásadně závazné pro všechny podřízené osoby dané organizační jednotky. Typické znaky pro vnitřní předpisy tvoří obecnost¹⁴⁷, vydávání v rámci organizační struktury, vztah podřízenosti a nadřízenosti, neformálnost¹⁴⁸ a zákonnost.¹⁴⁹ V oblasti daňového práva procesního se vydává velké množství vnitřních předpisů a to jak do počtu, tak co do druhu. Tyto vnitřní předpisy především slouží k „*usměrňování výkonu státní správy ... a jako předpisy organizační*“.¹⁵⁰ Jinak řečeno vnitřní předpisy zajišťují jednotný postup správních orgánů při aplikaci norem daňového práva procesního.

Z výše uvedeného vyplývají základní tři druhy nástrojů, které využívají správní orgány při aplikaci norem daňového práva procesního, aby zajistili jednotnost takové aplikace. Jedná se o podzákoné právní předpisy, softlaw instrumenty a vnitřní předpisy. Hlavním pozitivem podzákoných právních předpisů je jejich obecná závaznost jako právní normy – formální pramen práva. Negativem se stává délka a složitost procesu jejich vydávání, která může způsobit jejich faktickou neaktuálnost v okamžiku účinnosti, a to především s ohledem na frekvenci změn v oblasti daňového práva.

Opačná situace platí u instrumentů softlaw, kde pozitivem je neformálnost a rychlost jejich vydávání a negativem nezávaznost vůči osobám odlišným od tvůrce. Tudíž třetí osoba může a nemusí dodržovat postup v nich stanovený (včetně podřízených osob), což může způsobit, že určitý správní orgán/ subjekt vezme instrument softlaw v potaz a jiný se od něho distancuje. Jinak řečeno efektivita softlaw instrumentů spočívá mimo jiné na vůli osob, vůči nimž tento instrument směřuje. – Podřídí se tyto osoby nebo ne?

¹⁴⁷ Pravidlo chování obsažené ve vnitřním předpise se vztahuje na neurčitý počet budoucích případů.

¹⁴⁸ Nepatří mezi formální prameny práva (bližší v Kapitole II.) a postup jejich publikace a vydávání není v zásadě upraven.

¹⁴⁹ Vnitřní předpisy nesmí být v rozporu s právními předpisy.

¹⁵⁰ SLÁDEČEK, Vladimír, ref. 101, str. 77

Jako u softlaw instrumentů pozitivem vnitřních předpisů je neformálnost procesu jejich vydávání, resp. zásadně jednodušší a rychlejší postup než u právních předpisů. Nutno poznamenat, že postup vydávání bude zásadně složitější než u softlaw instrumentů. Záporná stránka vnitřních předpisů spočívá v jejich omezené závaznosti (zavazují podřízené) a do jisté míry omezené oblasti, kde mohou být vydávány, tj. vnitřní předpisy mohou být vydávány v oblasti, kde jsou výslovně povoleny právním předpisem nebo v oblasti, kde neexistuje úprava právní normou. Jinak řečeno, vnitřní předpisy doplňují právní předpis nebo upravují prostor neupravený právním předpisem.

Zůstává otázka, který z výše uvedených nástrojů je nejvhodnějším nástrojem v oblasti daňového práva procesního. Vezmeme-li za bernou minci míru využití těchto nástrojů v rámci aplikace procesních daňových norem, tak nejvhodnější nástrojem budou vnitřní předpisy. Proč? Zaprvé částečná neformálnost jejich vydávání a změn přispívá k jejich faktické aktuálnosti a efektivnosti, tudíž vnitřní předpisy řeší aktuální situaci v relativně krátkém časovém úseku. Interní závaznost vnitřních předpisů zajišťuje jednotnost postupu při aplikaci norem daňového práva procesního. Jinak řečeno každý podřízený zaměstnanec musí daný vnitřní předpis dodržovat při každodenní aplikaci právních norem.

Závěrem, vnitřní předpisy dokáží rychle a efektivně reagovat na problémové situace vzniklé při aplikaci norem daňového práva procesního, což vysvětluje jejich četnost a důležitost v toto oboru. Nesmíme ovšem nikdy zapomenout na základní funkci vnitřních předpisů, tedy řízení podřízených subjektů k dosažení cílů nadřízeného subjektu. Vnitřní předpisy především stanovují v podrobnostech organizační strukturu a postup při výkonu činnosti správních orgánů, kterým je svěřena pravomoc a působnost v rámci daňového práva procesního.

Poznámka na závěr: Daňové právo procesní je soubor právních norem, jejichž obsahem jsou právní vztahy vznikající při organizaci a výkonu správy daní. Výkon správy daní (zjištění, stanovení a úhrada daní) je svěřen především do pravomoci finanční správy (viz část 1.4), která i v rámci své působnosti vydává největší množství vnitřních předpisů. Z tohoto důvodu se dále budu zabírat pouze vnitřními předpisy, které se vydávají v rámci finanční správy a to především s ohledem na zvýšení přehlednosti práce a možnosti se více zaměřit na jednotlivé vnitřní předpisy a soudní judikaturu.

5.2. Organizační řád a jiné vnitřní předpisy finanční správy

Jak bylo uvedeno výše, správa daní, tj. problematika zjištění, stanovení a úhrady daní, byla svěřena zejména do kompetence finanční správy. Finanční správu tvoří soustava orgánů, které byly k tomuto účelu zmocněny¹⁵¹ (viz 1.5). Zkráceně řečeno, hlavním účelem finanční správy je zajistit hladké fungování správy daní tedy, aby byla správně zjištěna daňová povinnost, následně stanovena a posléze řádně uhrazena. K tomuto musí být stanoven postup, který bude pro finanční správu závazný. Základní principy, zásady a organizaci tohoto postupu upravují právní předpisy, především daňový řád a zákon o finanční správě.

V současnosti dochází v rámci finanční správy k vydávání velkého množství vnitřních předpisů, které se liší nejen svým názvem, rozsahem své závaznosti, ale i právní silou, která je jim přiřazena. V následující části budou obsahovat informace o systému vnitřních předpisů počínaje jejich závazností, právní silou a konče jednotlivými druhy.

5.2.1. Závaznost vnitřních předpisů

Vnitřní předpis jako takový zásadně zavazuje všechny osoby, které jsou v podřízeném postavení k vydávajícímu subjektu. Toto pravidlo platí s drobnými specifiky i v rámci finanční správy. Nejdůležitějším vnitřním předpisem finanční správy je organizační řád (bližší 5.2.2). Tento vnitřní předpis navazuje na zákon o FS a v podrobnostech upravuje organizaci finanční správy. Dle čl. 1 odst. 5 OR je organizační řád závazný pro všechny zaměstnance České republiky - Generálního finančního ředitelství. Zaměstnancem GFŘ je osoba v pracovním poměru k České republice - GFŘ. Na první pohled se může zdát, že organizační řád je závazný jenom pro zaměstnance GFŘ, tj. osoby, které přímo pracují na GFŘ. Nesmí se ovšem zapomenout na ustanovení zákona o FS §1 odst. 4 věta druhá, který stanoví, že odvolací finanční ředitelství a finanční úřady se pro účely pracovněprávních vztahů považují za organizační jednotku generálního finančního ředitelství. Jinak řečeno pro účely pracovněprávní nejsou OFŘ a FÚ samostatnými jednotkami, tj. zaměstnanec fakticky pracující pro OFŘ je dle pracovní

¹⁵¹ Zákon č. 456/2011 Sb., §1 odst. 1

smlouvy zaměstnancem České republiky - GFŘ. Závěrem platí, že organizační řád je závazný pro všechny osoby v pracovněprávním poměru k České republice - GFŘ (dále jen zaměstnanci FS).

Organizační řád upravuje ve svém čl. 123 odst. 5 závaznost vnitřních předpisů vydávaných v rámci činnosti finanční správy. Tyto předpisy se dělí do čtyř skupin a to dle orgánu/osoby, která vnitřní předpis vydala. První skupinu tvoří vnitřní předpisy vydané generálním ředitelem¹⁵², u kterých platí základní pravidlo, že zavazují ty zaměstnance FS, o kterých tak stanoví. V případě, že takové ustanovení v tomto předpise chybí, jsou zavázáni všichni zaměstnanci FS. Organizační řád je vnitřní předpis vydaný generálním ředitelem. Další skupinu tvoří vnitřní předpisy vydané ředitelem OFŘ, které zavazují všechny zaměstnance zařazené na OFŘ. Povšimněme si výrazu zařazené, který má zdůraznit, že všichni zaměstnanci mají jako zaměstnavatele Českou republiku – GFŘ, ale pouze ti pracující přímo na OFŘ jsou tímto vnitřním předpisem zavázáni.

Třetí skupina zahrnuje vnitřní předpisy vydané ředitelem finančního úřadu. Tyto předpisy zavazují všechny zaměstnance zařazené na daném finančním úřadu popř. územních pracovištích finančního úřadu. Pozor, tento vnitřní předpis zavazuje vždy zaměstnance konkrétního FÚ, např. ředitel FÚ pro hlavní město Prahu může vnitřním předpisem zavázat jen zaměstnance FÚ pro hlavní město Prahu a jeho územních pracovišť. Ředitel FÚ nemůže vydat vnitřní předpis, který by zavázal zaměstnance jiného FÚ nebo všech FÚ. Dále si povšimněme, že ani ředitel OFŘ nemůže přijetím vnitřního předpisu zavázat podřízené FÚ resp. jejich zaměstnance.

Poslední skupina je tvořena vnitřními předpisy, které vydávají ostatní vedoucí zaměstnanci. Tyto předpisy zavazují podřízené zaměstnance daného útvaru. Zde vyvstává otázka, zda tyto předpisy budou zavazovat i osoby, které byly krátkodobě přeřazeny na jiné pracoviště. V textu organizačního řádu je přímo stanoveno „*pro podřízené zaměstnance daného útvaru*“ dle čl. 123, odst. 5, písm. d.

Pokud se podíváme na výše uvedená ustanovení OŘ blíže, zjistíme, že OŘ definuje závaznost vnitřních předpisů ředitelů trochu odlišně od vnitřních předpisů vedoucích zaměstnanců. Jde především o použití rozdílných frází ke stanovení rozsahu

¹⁵² Generální ředitel je osoba řídící GFŘ. Zákon o finanční správě, §3 odst. 1

závaznosti. U vnitřních předpisů ředitelů se výslovně používá sousloví „zaměstnanec zařazené“¹⁵³, na rozdíl od vnitřních předpisů vedoucích zaměstnanců, kde použito sousloví zaměstnanci podřízení. Použil odlišné vyjádření normotvůrce schválně, aby vyzvedl rozdíl v rozsahu závaznosti, nebo obě vyjádření zahrnují stejný okruh zaměstnanců? Na tuto otázku se odpověď hledá těžko, jelikož k vnitřním předpisům neexistují žádné veřejně přístupné důvodové zprávy, které by pomohly objasnit účel a smysl daného ustanovení.

Jak bylo uvedeno výše, zaměstnanci FS se rozumí osoby v pracovněprávním poměru k České republice - GFŘ. Tedy fráze zaměstnanci zařazení znamená všichni zaměstnanci pracující dle pracovní smlouvy pro konkrétní orgán finanční správy. Fráze podřízení zaměstnanci může mít dva významy. Zaprvé se může jednat o zaměstnance aktuálně pracující pod daným vedoucím nebo zadruhé o zaměstnance, kteří jsou dle pracovní smlouvy zaměstnanci daného útvaru. Dle mého názoru správný významem fráze podřízení zaměstnanci je zaměstnanci podřízení dle pracovní smlouvy a to především s ohledem na základní znak vnitřních předpisů, který spočívá v závaznosti pro osoby podřízené. Vztah nadřízenosti a podřízenosti může vzniknout na základě více okolností. V daném případě takovýto vztah vzniká na základě pracovní smlouvy. Tudiž bude rozhodné zařazení uvedené v pracovní smlouvě, jelikož u zaměstnanců, kteří by byly jen dočasně (bez změny pracovní smlouvy) přeřazení do jiného útvaru nebude právně existovat vztah podřízenosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že ač normotvůrce použil odlišné fráze, jejich význam je totožný a to především s ohledem na požadavek existence vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Bez existence takového vztahu nemůžeme mluvit o vnitřních předpisech. Závěrem, organizační řád rozděljuje dle rozsahu závaznosti vnitřní předpisy do čtyř skupin a to vnitřní předpisy generálního ředitele, ředitele OFŘ a FÚ a vedoucích zaměstnanců. Každý z těchto vnitřních předpisů má samostatně upraven rozsah své závaznosti (viz výše). Obecně lze říci, že jedině vnitřní předpisy generálního ředitele mohou zavazovat i zaměstnance ostatních orgánů finanční správy. Ostatní vnitřní předpisy zavazují podřízené/zařazené zaměstnance v rámci daného orgánů finanční správy.

¹⁵³ Organizační řád, čl. 123, odst. 5, písm. b a c

5.2.2. Právní síla – hierarchie

Orgány finanční správy vydávají velké množství vnitřních předpisů, které jsou vydávány buď na základě právního předpisu, nebo dle vnitřních potřeb finanční správy. V rámci takto rozsáhlého komplexu vnitřních předpisů občas dochází ke vzniku rozporu mezi vnitřním předpisem a právním předpisem nebo jiným vnitřním předpisem. Základní pravidlo stanoví, že vnitřní předpis musí být v souladu s právními předpisy, pokud tomu tak není, musí být uveden v soulad nebo zrušen.

Co se však stane v situaci, kdy vnitřní předpis není v souladu s jiným vnitřním předpisem? Organizační řád na tuto otázku dává částečnou odpověď v čl. 123 odst. 4, který stanoví, že vnitřní předpis OFŘ a FÚ nesmí být v rozporu s vnitřním předpisem GFŘ. Jinak řečeno vnitřní předpis GFŘ má větší právní sílu než vnitřní předpisy OFŘ a FÚ, tudíž všechny ostatní vnitřní předpisy musí být v souladu s vnitřními předpisy GFŘ. Další otázkou zůstává, co když budou v rozporu vnitřní předpisy stejné úrovně nebo např. OFŘ a FÚ. Je vůbec možné, aby byl předpis OFŘ v rozporu s FÚ?

Nejdříve k druhé otázce, dle mého názoru tyto vnitřní předpisy nemohou být teoreticky v rozporu, jelikož každý z nich bude upravovat určitou otázku pro daný orgán. Pokud by tedy byly rozdílné, tak mohou nastat dvě situace. Zaprvé, otázku, ve které se dané vnitřní předpisy odlišují, obecně upravuje vnitřní předpis GFŘ. Ten může stanovit určitý postup či možné varianty postupu, ze kterých si mohou podřízené orgány vybrat. Při možnosti výběru logicky může vzniknout rozdíl mezi vnitřním předpisem OFŘ a FÚ. Tento rozdíl ovšem nemůže nazvat rozporem. V případě druhé situace (vnitřní předpis GFŘ stanoví konkrétní postup), kdy se vnitřní předpisy OFŘ a FÚ budou odlišovat, bude pravděpodobně jeden z předpisů v rozporu s vnitřním předpisem GFŘ. Nakonec může nastat situace, kdy se předpisy OFŘ a FÚ odlišují v postupu, který není upraven vnitřním předpisem GFŘ. V tomto případě se také o rozporu mluvit nedá, jelikož orgány finanční správy jsou oprávněny si určité otázky upravit samostatně a mohou existovat rozdíly. Pokud by následně GFŘ chtělo dané vnitřní předpisy (resp. postup) sjednotit, muselo by se tak stát prostřednictvím vydání nového vnitřního předpisu GFŘ.

Jak z výše uvedeného vyplývá, vnitřní předpisy OFŘ a FÚ se nemohou dostat do vzájemného rozporu, jelikož každý z nich se vztahuje na odlišný okruh zařazených

zaměstnanců. Z toho vyplývá i prostor pro vznik drobných odlišností, které by ovšem neměly být zásadního charakteru či bez legitimních důvodů, jinak by mohlo dojít k porušení požadavku jednotnosti postupu a rovného zacházení. Tento požadavek zajišťuje fakt, že oba druhy těchto předpisů musí být v souladu s vnitřními předpisy GFŘ.

Dále je nutné se zamyslet nad situací, kdy budou dva vnitřní předpisy vydané stejným orgánem v rozporu. Tato situace by se logicky neměla stát, jelikož daný orgán by měl být sto zabezpečit souladnost svých vlastních vnitřních předpisů. Pokud by se tak přeci jen stalo, tak na základě právní zásady *lex posteriori derogat legi priori* by předpis vydaný daným orgánem později měl rušit/měnit předpis vydaný orgánem dříve. Nebo se bude aplikovat zásada speciality, tedy specifický vnitřní předpis může v části rušit/měnit vnitřní předpis obecné povahy.

Mnohem složitější situace nastane, pokud bude některý vnitřní předpis GFŘ v rozporu s organizačním řádem (také vnitřní předpis GFŘ). Obecně by měla platit výše uvedená zásada, a tedy nový vnitřní předpis by měl být chápán jako novelizace organizačního řádu. Organizační řád ovšem výslovně uvádí, jakým způsobem dochází k jeho novelizaci, tj. prostřednictvím dodatků (vnitřní předpis nazvaný dodatek). Tím pádem můžeme odvodit, že organizační řád může být měněn pouze pomocí dodatků, a tedy jiný vnitřní předpis GFŘ, který je v rozporu s organizačním řádem, není možné chápat jako jeho novelizaci. Tudíž takovýto rozporný vnitřní předpis musí být zrušen či změněn. Vezmeme-li to obecně, tak všechny vnitřní předpisy GFŘ musí být v souladu s organizačním řádem (nejde-li o dodatek organizačního řádu). Nutno poznamenat, že organizační řád jako vnitřní předpis GFŘ je nadřazený i vnitřním předpisům nižšího stupně, tudíž tyto vnitřní předpisy musí být také v souladu s organizačním řádem.

Naposledy zbývá analyzovat vztah vnitřních předpisů vedoucích zaměstnanců k dalším vnitřním předpisům především vnitřním předpisů, které vydává ředitel nadřízený danému vedoucímu zaměstnanci. Vnitřní předpis ředitele OFŘ či FÚ zavazuje všechny zařazené zaměstnance tedy i všechny zařazené vedoucí zaměstnance. Z logické úvahy plyne, že daný vedoucí zaměstnanec musí vydávat vnitřní předpisy v souladu s vnitřními předpisy vydanými ředitelem orgánu, jelikož je těmito předpisy vázán. Pokud by se nově vydán vnitřní předpis ředitele dostal do konfliktu s již existujícími vnitřními předpisy vedoucích zaměstnanců, musí vedoucí zaměstnanci dané předpisy zrušit nebo změnit.

Nestane-li se tak, pak by takový vnitřní předpis vedoucího zaměstnance neměl být aplikován. To samé platí i u výše uvedených případů rozporu mezi vnitřními předpisy za předpokladu, že nebyla sjednána náprava.

Shrneme-li všechny výše učiněné poznatky, dá se vytvořit určitá hierarchie vnitřních předpisů. Nejvýše v této hierarchii stojí organizační řád, který může být novelizován pouze pomocí dodatků. Na druhém místě se nacházejí vnitřní předpisy GFŘ, se kterými musí být v souladu vnitřní předpisy OFŘ a FÚ. Tyto dva naposledy zmíněné typy vnitřních předpisů stojí na stejné úrovni a z teoretického i praktického hlediska nemohou být v rozporu (viz výše). Úplně nejnižší se nacházejí vnitřní předpisy vedoucích zaměstnanců, které musí být v souladu s vnitřními předpisy GFŘ a ředitele daného orgánu. Následující fakt jistě není nutné znovu opakovat, ale pro úplnost. Všechny vnitřní předpisy musí být v souladu s právními předpisy.

5.2.3. Druhy vnitřních předpisů

Článek 123 organizačního řádu obsahuje informace o druzích vydávaných vnitřních předpisů v rámci činnosti finanční správy. Zaprvé OR rozlišuje normativní a individuální akty řízení. Zásadní rozdíl spočívá v míře obecnosti daného pravidla chování. Normativní akty řízení se vztahují na neurčitý počet budoucích případů (viz Kapitola 3). Zatímco individuální akty řízení směřují k řešení konkrétní situace např. příkaz směřující vůči určitému zaměstnanci v konkrétní záležitosti. Organizační řád rozeznává tři skupiny normativních aktů řízení a to 1) řády, 2) směrnice a 3) příkazy; a dvě skupiny individuálních aktů řízení a to 1) rozhodnutí a 2) příkazy. Pro účely finanční správy používá organizační řád legislativní zkratku vnitřní předpisy, pod kterou jsou zahrnuty jak normativní akty řízení, tak individuální akty řízení. V této práci byl používán a bude používán pojem vnitřní předpisy pouze pro normativní akty řízení.

Jednotlivé vnitřní předpisy mohou být vydávány „*bud' na základě právních předpisů, nebo podle vnitřních potřeb finanční správy*“.¹⁵⁴ Vnitřním předpisem, který se vydává na základě právního předpise, je např. organizační řád, resp. na základě § 3, odst.

¹⁵⁴ Organizační řád, čl. 123, odst. 4, věta třetí

6 zákona o finanční správa.¹⁵⁵ Za organizační řád je odpovědná sekce¹⁵⁶ personální GFŘ (odbor organizace a personálního rozvoje, OŘ čl. 7, 10), nakonec je schválen generálním ředitelem. Pouze menšina vnitřních předpisů je vydávána přímo na základě zákonného zmocnění. Nutno poznamenat, že finanční správa není zmocněna pouze k činnosti v rámci správy daní, ale i k jiným činnostem (viz část 1.5), tudíž organizační řád a jeho úprava systematiky vnitřních předpisů se uplatňují i na další oblasti, ve kterých finanční správa vyvíjí svou činnost.

Většina vnitřních předpisů v rámci činnosti finanční správy se naopak vydává na základě organizačního řádů. Ten jak výše uvedeno, stanovuje základní podmínku a to, že vnitřní předpis může být vydán pouze dle vnitřních potřeb finanční správy. Jinak řečeno, každý vnitřní předpis musí mít své odůvodnění v rámci činnosti finanční správy. Tím má být zabráněno libovolnému vydávání vnitřních předpisů. Nutno poznamenat, že zdůvodnit určitý vnitřní předpis jako potřebný pro finanční správu jistě není náročné, ale minimálně dochází k omezení vydávání vnitřních předpisů zcela nadbytečných.

Na základě organizačního řádu se vydávají tyto vnitřní předpisy: řády, směrnice a pokyny. Nejdůležitějšími řády jsou organizační, pracovní¹⁵⁷, spisový a podpisový řád¹⁵⁸. Řády jsou v zásadě vydávány GFŘ, není však vyloučeno, aby řád vydal jiný orgán finanční správy. V rámci organizačního řádu není ani výslovně uvedeno, který orgán vydává směrnice. Jinak řečeno, každý orgán (organizační jednotka) může vydat řád či směrnici, pokud to bude v souladu s právním předpisem, organizačním řádem a odůvodněno vnitřními potřebami finanční správy. Pokyny spojuje organizační řád především s výkonem funkce ředitele (generální ředitele) jednotlivých orgánů. Zvláště u některých orgánů zmiňuje organizační řád metodické pokyny. Jedná se především o metodické pokyny organizačních jednotek, kterými je přímo upravován výkon správy daní, např. metodické pokyny odboru daní z příjmů, sekce metodiky a výkonu daní, OŘ čl. 17.

¹⁵⁵ „Generální ředitel schvaluje organizační řád Finanční správy České republiky.“

¹⁵⁶ Vnitřní členění generální finančního ředitelství sestává z = sekcí – odborů – oddělení. Sekce se člení na jednotlivé odbory, pokud existuje samostatný odbor (bez sekce) považuje se za sekci. Takovýto odbor musí být vnitřně členěn do minimálně dvou oddělení (min. 6 pracovních míst). Konkrétní odbory se zásadně člení na oddělení (min. dvě). Organizační řád čl. 2, odst. 2,3,4,5 a 6

¹⁵⁷ Vypracovává sekce personální, odbor organizace a personálního rozvoje. OŘ, čl. 10a, odst. 1

¹⁵⁸ Vypracovává odbor podpory řízení, oddělení vnitřních předpisů. OŘ, čl. 7

Postup tvorby a schvalování jednotlivých vnitřních předpisů je upraven zvláštním vnitřním předpisem (čl. 123, odst. 6). Bohužel se mi nepodařilo k datu uzavření rukopisu sehnat znění tohoto předpisu, takže můžeme pouze usuzovat na jeho obsah. Čl. 130 OŘ upravuje proces pro změnu a schvalování organizačního řádu. Dá se usuzovat, že tento postup bude s menšími odchylkami odpovídat postupu při tvorbě a schvalování vnitřních předpisů. Návrhy na změnu organizačního řádu se předkládají Sekci personální, tudíž lze odvodit obecné pravidlo, že vnitřní předpisy se předkládají organizační jednotce, která je za tento předpis odpovědná. Lhůty pro projednávání a potvrzení jsou stanoveny ve spisovém řádu (lhůta se řídí dle označení naléhavosti spisu).

Příslušná a odpovědná organizační jednotka daný vnitřní předpis (resp. změnu) projedná a buď ho podpoří, nebo zamítne. V případě, že návrh podpoří zašle ho společně se všemi připomínkami a stanovisky do Porady vedení Generálního finančního ředitelství (resp. útvaru, který je příslušný pro schválení daného vnitřního předpisu). Zde dojde buď ke schválení, nebo zamítnutí daného návrhu. Za předpokladu, že je schválen mělo by GFŘ zaslat vnitřní předpis k jeho realizaci příslušnému orgánu, resp. útvaru (min. 14 dnů před navrženým datem účinnosti).

Vnitřní předpisy, které mají na starosti útvary GFŘ schvaluje generální ředitel. Tudíž předpisy vydávané jinými orgány bude schvalovat ředitel daného orgánu finanční správy. V úvahu přichází i schválení vedoucím zaměstnancem, vzhledem k tomu, že organizační řád počítá s vydáváním předpisů vedoucích zaměstnanců. V daném případě ovšem může existovat podmínka, že tyto předpisy bude schvalovat konkrétní orgán na daném ředitelství/finančním úřadu. Odůvodněním takového postupu bude snaha předejít případným rozporům mezi vnitřními předpisy vedoucích zaměstnanců a vnitřními předpisy ředitelů orgánů.

5.2.4. Vnitřní předpisy MF

Ministerstvo financí České republiky patří mezi ústřední správní orgány.¹⁵⁹ Do jeho působnosti spadá široká škála záležitostí včetně daňové problematiky. Jaká je ovšem jeho role v rámci finanční správy? A jsou vnitřní předpisy MF závazné i pro orgány finanční správy?

Dle zákona o finanční správě je generální finanční ředitelství podřízeno ministerstvu financí. Nejdůležitější funkcí MF v oblasti správy daní je zpracovávání a tvorba návrhů právních předpisů. Na této činnosti se podílejí i orgány finanční správy, které přinášejí především praktické hledisko. Ministr financí dále navrhuje kandidáta na funkci generálního ředitele, kterého následně schvaluje vláda.

Obecně platí, že v rámci veřejného práva, mohou státní orgány činit pouze to, co jim je výslovně v právních předpisech dovoleno. Tedy potřebují i zmocnění k vydávání vnitřních předpisů. MF může vydávat vnitřní předpisy na základě ustanovení kompetenčního zákona, které stanoví, že „... v okruhu své působnosti, analyzují dosahované výsledky a činí opatření k řešení aktuálních otázek.“¹⁶⁰ Tedy MF může vydávat vnitřní předpisy k řešení aktuálních otázek, kterými bezesporu mohou být i otázky daňového práva.

Teď zbývá zodpovědět druhou výše zmíněnou otázku, tedy koho a jak zavazují vnitřní předpisy MF v oblasti daňového práva procesního. Dle zákona o finanční správě je MF nadřízeným orgánem generálního finančního ředitelství (resp. i odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů). Organizační řád stanoví, že činnost vedoucích zaměstnanců (řízení podřízených zaměstnanců) musí být v souladu s právními předpisy, pokyny GFŘ a MF, organizačním řádem, pracovním řádem a vnitřními předpisy nadřízených zaměstnanců. MF tedy může vydávat vnitřní předpisy, které budou závazné pro celou organizační strukturu finanční správy. Nejznámějším takovými vnitřními předpisy jsou D – pokyny, kterými se i ve svém judikatuře často zabýval ústavní a nejvyšší správní soud.

¹⁵⁹ Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů

¹⁶⁰ Ibid, §22

5.3. Vnější efekt vnitřních předpisů

Vnitřní předpisy jsou typické pro svou interní závaznost, tj. většina jejich právních následků směřuje dovnitř organizace finanční správy (viz předchozí části). Jak již bylo zmíněno výše, vnitřní předpisy nedisponují pouze těmito vnitřními důsledky, ale v praktickém životě mají i důsledky externí, které ovlivňují třetí osoby v nepodřízeném postavení k orgánu finanční správy. Právě o tomto externím efektu bude pojednávat tato část a to s důrazem na soudní judikaturu ÚS a NSS.

Prof. Boguszak ve své Teorii práva¹⁶¹ mluví o externích důsledcích vnitřních předpisů, které spojuje především s výkladem právních norem při jejich aplikaci. Tedy vnitřní normy, které stanovují určitá výkladová pravidla pro aplikaci daného právního předpisu, budou fakticky ovlivňovat osoby zúčastněné na správě daní (dále jen osoby zúčastněné). A to tím, že orgány finanční správy (resp. konkrétní správce daně) jsou vnitřním předpisem vázány, tudíž se jejich rozhodnutí v konkrétním případě zakládá na výkladu obsaženém ve vnitřním předpisem.¹⁶² Může se jedna např. o metodický pokyn vydaný GFŘ, ve kterém budou obsažena závazná pravidla pro výklad určitého pojmu či skutkových okolností. Tento vnitřní předpis zavazuje všechny podřízené zaměstnance FS, pokud není stanoveno jinak, tudíž konkrétní správce daně musí dodržet pravidla výkladu v něm obsažená a rozhodnout dle nich.

Externí důsledky vnitřních předpisů ovšem nespočívají pouze v rozhodování orgánů finanční správy na základě závazného výkladu v nich obsažených. Vnitřní předpisy mají vliv i na rozhodovací praxi soudů v oblasti daňového práva procesního. Jak k takovým důsledkům dochází, když soudce je při svém rozhodování vázán pouze zákonem (resp. mezinárodními smlouvami)? Odpověď na tuto otázku nalezneme v rozsáhlé judikatuře ÚS a NSS, která do budoucna stanovila právní postavení vnitřních předpisů v systematice práva.

¹⁶¹ BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. BOGUSZAK. *Teorie práva. 2.*, přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 347 s. ISBN 80-735-7030-0, str. 79

¹⁶² Ibid.

Mezi prvními posuzoval právní relevanci vnitřních předpisů¹⁶³ ÚS ve svém nálezu¹⁶⁴ ze dne 28. 8. 2001. Stěžovatelka se v daném řízení domáhala, aby ÚS vyslovil, že správní orgán porušil její základní práva a svobody tím, že soustavně porušoval jím samotným stanovené lhůty k vyřízení určitého úkonu (D – 144 = lhůty v pro vytýkáci řízení; D – 125 = lhůty pro vyřízení odvolání). ÚS zaprvé konstatoval, že výše uvedené orgány nedostatečně dbaly o dodržování lhůt, které si sami sobě stanovily. Následně pokračuje, že přestože nejsou lhůty výslovně upraveny zákonem, musí územní finanční orgány jednat tak, aby jejich jednání svědčilo o respektu k právu stěžovatele „*na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě*“.¹⁶⁵ Jinak řečeno ÚS požaduje jednání, které bude v souladu s právem na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě. Jakou roli zde hrají vnitřní předpisy?

Z daného nálezu vyplývá, že ÚS vzal lhůty stanovené vnitřním předpisem za hranici, kdy se dá daná záležitost brát za vyřízenou v přiměřené lhůtě. Dá se tedy předpokládat, že pokud by daný správní orgán dodržel jím stanovené lhůty, ÚS by stanovil, že k porušení práva na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě nedošlo. To ovšem za předpokladu, že by lhůty stanovené vnitřní předpisem nebyly zjevně excesivní a tudíž by je ÚS nemohl brát za relevantní. Z teoretického hlediska by tato situace nastat neměla vzhledem k obecnému požadavku organizačního řádu, který stanoví, že vnitřní předpisy musí být v souladu s právními předpisy. Tudíž musí být v souladu i s ustanovením daňového řádu, které říká: „*Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů*“.¹⁶⁶

Tento nálezn ÚS se nedá označit za přelomový, ale stal se základem pro další rozhodnutí, která zkoumala roli vnitřních předpisů. V časové linii následuje rozsudek NSS ze dne 28. dubna 2005¹⁶⁷. V tomto soudním řízení se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí městského soudu, který zamítl jeho žalobu na ochranu proti nečinnosti, která spočívala v nedodržení lhůt stanovených pokynem D – 144. Městský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že lhůty stanovené v tomto pokynu jsou pouze orientační. Tudíž daný

¹⁶³ Ve svém rozhodnutí používá ÚS soud pojem interní pokyny, resp. interní normativní pokyny, avšak pro přehlednost práce budu stále používat obecný pojem vnitřní předpis (viz subkapitola 3.3.)

¹⁶⁴ Nález, Ústavní soud, ze dne 28. 8. 2001, IV. ÚS 146/01, (ve sbírce N 129/23 SbNU 241)

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., § 7 odst. 1

¹⁶⁷ Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 28. 4. 2005, 2 Ans 1/2005 – 57

orgán nemůže být nečinný, jelikož samotný zákon žádné lhůty nestanovuje. Jinak řečeno městský soud nepřiložil vnitřním předpisům jiný význam než význam interně závazných norem – normy s omezenou závazností.

Nejvyšší správní soud s touto interpretací souhlasil v bodě, že vnitřní předpis „nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává.“¹⁶⁸ Na rozdíl od městského soudu dodává, že vnitřní předpis není pro osoby, jichž se činnost finančních úřadů týká, bez právního významu. Vnitřní předpis totiž stanovil prostřednictvím abstraktně definovaného pravidla chování přísnější pravidlo (stanovuje konkrétní lhůty) než zákon samotný. To se obecně může stát jenom za předpokladu, že vnitřní předpis nebude nijak zasahovat do zákonem daných práv soukromých osob. V daném případě k takovému zásahu nedošlo, a proto se dá D – 144 považovat za zákonný a přípustný.

NSS ovšem nepokračoval ve smyslu, že by vnitřní předpisy byly za určitých okolností všeobecně právně závazné, resp. jim nedal jakýsi quasiformální charakter pramenů práva. V tomto bodě NSS obrátil svou pozornost na správní praxi (obecný výklad viz Kapitola IV), která mohla v daném případě vzniknout na základě aplikace vnitřních předpisů. Na základě skutkových okolností daného případu soud odvodil, že přísnější pravidla (viz výše) byla „všeobecně dodržována a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit“.¹⁶⁹ Jinak řečeno na základě vnitřního předpisu (D – 144) vznikla ustálená správní praxe, která je dle judikatury NSS právně závazná a soudy ji musí vzít v úvahu při rozhodování v konkrétních případech. Vnitřní předpis se tedy stává jakýmsi základním kamenem, na kterém daná správní praxe vzniká. Navíc se pomocí takového vnitřního předpisu dá správní praxe i prokázat.

Na tento rozsudek navazuje rozsudek NSS ze dne 23. srpna 2007¹⁷⁰, ve kterém NSS navazuje na svou předchozí argumentaci a z větší části se jí i drží. Mnohem důležitějším je ovšem usnesení NSS ze dne 21. července 2009¹⁷¹, kde NSS shrnuje své právní závěry ohledně vnitřních předpisů a na ně navazující správní praxe. Toto usnesení

¹⁶⁸ Ibid,

¹⁶⁹ Ibid.

¹⁷⁰ Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251

¹⁷¹ Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132

je zajímavé i s ohledem na to, že se v něm klade otázka, zda může existovat situace, kdy bude i nezákonná správní praxe závazná (blíže viz část 5.4 a 5.5).

Dané řízení se týkalo záležitostí v oboru práva sociálního zabezpečení. Skutkové okolnosti případu jsou poměrně složité a pro mou práci není zásadní uvádět je do přílišných podrobností. V daném případě došlo k nesprávnému výkladu mezinárodní smlouvy a na tomto základě byly určité cizí příslušní nesprávně vyjmutí ze systému nemocenských dávek, tudíž neplatit povinné dávky. Po určité době Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky (dále jen MPSV) tuto skutečnost zjistilo a vydalo vnitřní předpis, na jehož základě došlo k nápravě nezákonného výkladu. Na základě tohoto vnitřní předpisu, pak správní orgán podřízen MPSV vyměřil nedoplatek za osoby, které byly dříve vyjmuty.

Jak tedy NSS soud shrnul roli vnitřních předpisů a správní praxe? Zaprvé vnitřní předpisy mohou být aplikovány v případech, kde právní předpisy (právní normy) nechávají volný prostor, aby si konkrétní postup či organizační strukturu mohly správní orgány stanovit samy – *intra legem*. Zadruhé, význam vnitřních předpisů spočívá především v důvěře subjektů, že daný správní orgán bude postupovat, tak jak si v daném vnitřním předpise stanovil. Jinak řečeno správní orgán zavazuje sám sebe, tím pádem ostatní subjekty mají nárok od něj tento postup vyžadovat. Zatřetí, smyslem takového vnitřního předpisu bude v zásadě snaha omezit škálu možných významů interpretace zákona. Tedy v jistém smyslu i zajistit jednotnost v rozhodovací praxi správních orgánů. Začtvrté, na základě vnitřního předpisu, který splňuje výše uvedené charakteristiky, může vzniknout správní praxe, která bude pro daný správní orgán závazná (blíže v Kap. IV).

Vnitřní předpis splňující výše uvedené se stává relevantní pro rozhodování soudů, ale i ostatních správních orgánů. Relevantní jednak z hlediska prokázání existence ustálené a závazné správní praxe a jednak z hlediska zjištění, jaká daná správní praxe je. Nutno poznamenat, že prokázání existenci správní praxe bez existence vnitřní předpisu není vyloučeno, ale stává se po důkazní stránce velmi náročné. Navíc vystupuje i problém s posouzením skutkové otázky, v který okamžik se daná správní praxe vytvořila a jaký je její rozsah. Nemluvě o problému s prokazováním, zda je správní praxe dostatečně jednotná a nepřetržitá. Jinak řečeno vnitřní předpisy usnadňují prokazování reálné

existence správní praxe a jejího rozsahu. Navíc vnitřní předpisy mají i vliv na trvání či změně správní praxe (viz dále).

5.4. Změna vnitřního předpisu

Z výše uvedeného výkladu vyplývá, že vnitřní předpisy a správní praxe jsou za určitých okolností na sebe úzce navázané. Nutno tedy zodpovědět otázku, co se stane se správní praxí v případě změny vnitřního předpisu. Touto otázkou se zabýval ve svých rozhodnutích i NSS. NSS vyzvedl obecný fakt, že nelze očekávat, že určitý vnitřní předpis zůstane beze změn po celou dobu svého trvání. Tento předpoklad nabývá na důležitosti i s ohledem na obor daňového práva procesního, který podléhá častým změnám. Takovéto změny se ovšem nemusí týkat přímo norem daňového práva procesního, ale změny ve výkladu jsou způsobeny i novelizacemi hmotněprávních daňových norem, např. změna daňové sazby, základu daně atd.

Změna vnitřního předpisu může znamenat dva možné scénáře. Zaprvé, změna vnitřního předpisu způsobí následnou změnu správní praxe. Jinak řečeno dosavadní správní praxe skončí v okamžiku účinnosti změny vnitřního předpisu a na ni kontinuálně naváže nová správní praxe, která bude založena na novelizovaném znění vnitřního předpisu. Otázkou v toto případě je, co se stane se záležitostmi, které byly zahájeny před změnou správní praxe, ale ještě nebyly ukončeny. K tomuto se NSS výslovně nevyslovil, ale lze mít za to, že změna vnitřního předpisu (způsobilá změnit správní praxi) by měla být komunikována se subjekty zúčastněnými s dostatečným předstihem, tak aby subjekty již nemohli mít oprávněnou důvěru v pokračování předcházející správní praxi. Jinými slovy, aby si byly této nadcházející změny vědomi v dostatečném předstihu (resp. vědomi podoby nové správní praxe) a zároveň, aby věděli, že dojde ke skončení předcházející správní praxe. Tím pádem by případy zahájené před změnou (za předpokladu informovanosti) správní praxe, měli být rozhodnuty již dle nové správní praxe, jelikož subjekty držely oprávněnou důvěru, že k této změně dojde.

Pokud by nastala situace, kdy nebyla daná osoba zúčastněná řádně informován či dokonce orgány finanční správy zcela opomněly osoby zúčastněné informovat o nadcházející změně vnitřního předpisu, pak bude záležet na okolnostech konkrétních

případů, zda bude použita dosavadní správní praxe či již změněná správní praxe. Rozhodnutí v konkrétním případě bude spočívat na porovnání principu ochrany oprávněné důvěry a principu právní jistoty. Jinak řečeno, bylo očekávání osoby zúčastněné porušeno tím, že se změnil vnitřní předpis, resp. správní praxe a vyváží toto porušení nutnost změny správní praxe. Odpověď musí v konkrétním případě nalézt orgány finanční správy, resp. soudy a to na základě skutkových okolností daného případu.

Druhým možným scénářem je situace, kdy změna vnitřního předpisu nevyvolá změnu správní praxe. Ve prospěch tohoto scénáře vypovídá fakt, že NSS ve svých rozhodnutích spojuje právní závaznost pouze se správní praxí a vnitřní předpisy mohou napomoci k vytvoření takovéto správní praxe. Tedy správní praxe bude žít samostatným životem bez ohledu na vnitřní předpis. Takový závěr ovšem není možné přijmout z několika důvodů. Zaprvé, vnitřní předpis jako interně závazný akt je závazný pro všechny podřízené zaměstnance, tudíž pokud se změní, tak ho zaměstnanci musí dodržovat. V případě, že by tak nečinili, pak by jistě nadřízený orgán učinil určitá opatření k nápravě takové ignorace vnitřního předpisu. Jinak řečeno zaměstnanci finanční správy by činili dle nového vnitřního předpisu a tím by založili novou správní praxi. Tím pádem vlastně nemůže nastat situace, že by správní praxe zůstala nedotčená, pokud došlo k relevantní změně vnitřního předpisu.

NSS došel ve svých rozhodnutích ke stejnému závěru, tedy, že relevantní změna vnitřního předpisu bude znamenat následnou změnu správní praxe. Co je relevantní změna? Zaprvé, půjde o změnu, která je schopna, resp. se dotýká se, existující správní praxe. Např. budou změněny lhůty dané vnitřní předpise, tím pádem se lhůty změní ve správní praxi. Zadruhé, relevantní změna musí být legitimní, tj. do budoucna, založena na racionálních důvodech a vztahující se na všechny dané případy, což v podrobnostech rozebral ve svém rozhodnutí NSS.¹⁷² Tímto rozhodnutím navázal na své usnesení.¹⁷³

Každá změna vnitřního předpisu, která povede ke změně správní praxe, musí směřovat do budoucna, tedy platí tu obecný zákaz retroaktivity. V praxi samozřejmě může docházet k jistým retroaktivní efektům, ale vždy musí být zohledněno právo daných osob zúčastněných důvěřovat v určitých postup orgánů finanční správy. Pokud by došlo

¹⁷² Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159

¹⁷³ Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132

k závažnému narušení tohoto práva v důsledku čehož, by dané osobě zúčastněné vznikla škoda, pak by měla být změna správní praxe pro tuto osobu neúčinná.

Samozřejmý je i požadavek, že relevantní změna vnitřního předpisu bude zahrnovat všechny shodné či obdobné případy. Pokud by tak neučinila, došlo by k porušení principu zákazu nerovného zacházení, jelikož by se určitý okruh shodných případů řídil dle původního vnitřního předpisu (správní praxe) a na ostatní shodné případy by se vztahoval již novelizovaný vnitřní předpis (správní praxe).

Za třetí změna správní praxe musí spočívat na racionálních důvodech. Jinak řečeno, pokud bude chtít orgán finanční správy změnit svůj vnitřní předpis, musí být tato změna založena na dostatečných důvodech. Např. nebude stačit, pokud se vnitřní předpis změní pouze z politických důvodů nemajících žádný relevantní důvod.

Závěrem, každá změna vnitřního předpisu směřující do budoucna, vztahující se na všechny případy, učiněná z racionálních důvodů a dotýkající se určité správní praxe, bude zásadně znamenat změnu dosavadní správní praxe. Taková změna správní praxe se považuje za legitimní. Jinými slovy, správní orgán může prostřednictvím vnitřního předpisu změnit nebo dokonce zrušit zavedenou správní praxi.

5.5. Zrušení vnitřního předpisu

Orgány finanční správy mohou vnitřní předpisy nejen změnit, ale i zcela zrušit. Z praktického hlediska se jedná o případ méně častý, který si ovšem zaslouží stejnou pozornost jako otázka změny vnitřního předpisu. NSS obecně stanovil, že „*Je totiž zcela v dispozici příslušného orgánu tuto správní praxi změnit anebo nestanovit pravidla žádné, ovšem něco takového může platit vždy pouze do budoucna*“.¹⁷⁴ Jinak řečeno orgány finanční správy mají právo disponovat se správní praxí. Nejčastějším prostředkem, jež k tomu využívají, je vydávání či změna vnitřního předpisu. Co se však stane se správní praxí, pokud bude zrušen vnitřní předpis, na jehož základě se správní praxe vytvořila či jež ji změnil?

¹⁷⁴ Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 23. 8. 2007, 7 Afs 45/2007 - 255

Jak bylo uvedeno výše, vnitřní předpisy vydávají nadřízené orgány na základě právních předpisů nebo pro účely finanční správy. Pokud tedy odpadne důvod existence vnitřního předpisu, má daný orgán finanční správy právo tento vnitřní předpis zrušit zcela nebo ho nahradit novým vnitřním předpisem. V případě, že bude zrušený vnitřní předpis nahrazen novým, dá se přepokládat, že dosavadní správní praxe (jestliže existovala) bude nahrazena novou správní praxí, jež se vytvoří na základě nového vnitřního předpisu.

V případě druhém nebude zrušený vnitřní předpis nahrazen nový vnitřním předpise. Jak bylo uvedeno v prvním odstavci, orgány finanční správy mají právo určitou oblast nechat bez regulace vnitřními předpisy, ale mohou to učinit, i když předtím tuto oblast vnitřním předpisem upravovaly a tím nechaly vzniknout správní praxe, která se stala právně závaznou. Jinak řečeno zaniká toto právo (nechat určitou oblast bez regulace) okamžikem, kdy orgány finanční správy tuto oblast poprvé regulují, nebo zůstává zachováno a orgány finanční správy mají možnost určitou oblast regulace zcela zrušit.¹⁷⁵ Spíše se dá usuzovat, že dané právo jim zůstává zachována, ale dá se polemizovat, zda to je v praxi vůbec možné. Jak se dá správní praxe vytvořená na základě vnitřního předpisu zrušit? Dá se vůbec správní praxe úplně zrušit, aby nebylo porušeno právo subjektů na ochranu oprávněné důvěry v danou správní praxi?

Zprv nutno poznamenat, že zrušení vnitřního předpisu, které má za cíl zrušení správní praxe, musí splňovat stejné požadavky, jaké jsou kladeny v případě legitimní změny vnitřního předpisu, tj. do budoucna, z racionálních důvodů a na všechny případy. Pokud se tedy orgán finanční správy rozhodne zrušit vnitřní předpis (resp. správní praxi), měl by toto rozhodnutí dopředu oznámit všem subjektům, které budou tímto zrušením dotčeny. Tím, že dotčené subjekty dostatečně informuje a navíc jim nechá přiměřenou lhůtu na seznámení se s danou situací, zajistí, aby tyto subjekty neměly oprávněnou důvěru v to, aby daná správní praxe pokračovala. Zjednodušeně řečeno, aby mohla být určitá správní praxe zrušena, musí všechny dotčené subjekty o tomto zrušení vědět, aby na tuto správní praxi již nespolehali.

Složitější situace nastane, pokud orgány finanční správy nedostatečně informují či vůbec neinformují dotčené subjekty, že dochází ke zrušení vnitřního předpisu, resp.

¹⁷⁵ Pokud by došlo k umenšení regulace vnitřními předpisy, dá se hovořit spíše o změně vnitřních předpisu, resp. správní praxe (viz 5.4)

správní praxe. V takovém případě se dá přepokládat, že subjekt bude oprávněn požadovat postup dle zrušené správní praxe, pokud by mu zrušením vznikla újma na jeho právech a jeho oprávněná důvěra v pokračování správní praxe byla legitimní. Obecně řečeno, pokud nejsou subjekty informovány o zrušení, mohou požadovat postup dle zrušené správní praxe, pokud nebude danému subjektu prokázáno, že o zrušení dané správní praxe věděl či vědět měl.

Jak se situace změní za předpokladu, že orgán finanční správy neměl v úmyslu zrušením vnitřního předpisu zrušit správní praxe. Jinými slovy, vnitřní předpis bude zrušen bez cíle zrušení správní praxe. Toto je možné především s ohledem na samotný fakt, že vnitřní předpis jako takový není právně závazný. NSS konstatoval právní závaznost pouze u správní praxe, přestože ve svých rozhodnutích správní praxi často spojuje s vydáváním/ existencí vnitřních předpisů. Jinak řečeno správní praxe se vytvořit i bez existence vnitřního předpisu, např. faktickou rozhodovací činností správních orgánů. Tím pádem není vyloučen výše uvedený postup, kdyby orgán finanční správy pouze zrušil svůj vnitřní předpis a zároveň by dále dodržoval správní praxi (vytvořenou na základě zrušeného vnitřního předpisu).

Závěre, zrušení správní praxe prostřednictvím zrušení vnitřního předpisu je v zásadě možné, ale za předpokladu, že budou splněny stejné požadavky jako u změny vnitřního předpisu (resp. správní praxe). Velmi důležitým faktorem při zrušení vnitřního předpisu je účel zrušení, tedy zda má daný orgán finanční správy v úmyslu správní praxi zrušit či ne. Nutno poznamenat, že jak v případě změny tak zrušení vnitřního předpisu (resp. správní praxe) je nutné tuto změnu/ zrušení dobře komunikovat s dotčenými subjekty, tak aby se předešlo sporným situacím. Ve sporných situacích bude nutno vyvážit jednak právo orgánu finanční správy změnit/zrušit vnitřní předpis a legitimnost změny/zrušení, tak právo dotčených subjektů na ochranu oprávněné důvěry v dodržování správní praxe.

Závěr

S problematikou daní se dříve či později setká každý z nás a bude muset řešit řadu otázek kolem zjištění, stanovení a uhrazení vlastní daňové povinnosti. Při tomto se neodvratitelně dostane do styku se správními orgány, které byly zákonem pověřeny k výkonu správy daní. Nejdůležitějšími správními orgány pověřenými správou daní jsou orgány Finanční a Celní správy České republiky. Činnost těchto orgánů je upravena jednak ve formálních pramenech práva (především právní předpisy) a jednak v jiných pramenech práva (především ve vnitřních předpisech).

Právní a vnitřní předpisy jsou dva druhy pramenů práva, které ovšem nedokáží fungovat jeden bez druhého. Právní předpisy potřebují vnitřní předpisy, aby konkretizovaly jejich obsah a napomáhaly tak subjektům k nalezení práva (především při aplikaci na konkrétní případ). Naopak vnitřní předpisy nemající všeobecnou právní závaznost by nemohly plnit výše uvedený účel, pokud by jim právní předpis nedal určitou relevanci. Obecně řečeno formální prameny práva nezbytně potřebují existenci jiných pramenů práva, aby mohly být aplikovány v praxi.

Tento aspekt získává na intenzitě v oblasti daňového práva procesního, jehož právní normy se vyznačují vysokou mírou obecnosti, složitosti větných konstrukcí a složitostí použitého jazyka. Vnitřní předpisy tu slouží k překonání těchto obtíží společně s jinými nástroji (např. softlaw instrumenty). Dle mého toto ovšem není jediná funkce/role vnitřních předpisů v této právní oblasti. Jaké všechny funkce tedy zastávají vnitřní předpisy? Pramene čeho jsou vnitřní předpisy?

Vnitřní předpisy slouží především jako akty interního řízení, tedy prostřednictvím nich jsou řízeny podřízené osoby k dosažení cíle stanoveného vedoucí/ nadřízenou osobou. V daňovém právu procesním tak vnitřní předpisy upravují základní organizační strukturu a postupy správních orgánů pověřených výkonem správy daní. Např. u finanční správy je v tomto ohledu nejdůležitější Organizační řád Finanční správy České republiky, který upravuje výše uvedené oblasti pro orgány finanční správy.

Vnitřní předpisy dále disponují tzv. externími důsledky. Tím, že jsou podřízené osoby zavázané dodržovat vnitřní předpisy, musí dle nich i rozhodovat o právech a povinnostech třetích osob. Ne všechny vnitřní předpisy ovšem tuto roli mají a musí se

vždy posoudit konkrétní vnitřní předpis, aby mohlo být v konečném důsledku stanoveno, zda má či nemá externí důsledky. Např. metodické pokyny připravované jednotlivými organizačními složkami Generálního finančního ředitelství České republiky budou v zásadě tyto důsledky mít a to s ohledem na fakt, že ve většině případů obsahují výkladová (resp. aplikační) pravidla pro konkrétní právní normu. Naopak vnitřní předpisy týkající se čistě personálních záležitostí nebudou v zásadě disponovat externími důsledky.

Vnitřní předpisy mohou být dále podkladem pro vytvoření právně závazné správní praxe. Tento aspekt vnitřních předpisů mnohokrát uznal ve svých rozhodnutích Ústavní soud a Nejvyšší správní soud České republiky. V praxi daná situace vypadá v zásadě následovně: Orgán finanční správy vydá určitý vnitřní předpis (např. pokyn), jež je závazný pro všechny podřízené zaměstnance. Tito zaměstnanci tento vnitřní předpis dodržují a tím vytváří dostatečně jednotnou, nepřetržitou a dlouhodobou správní praxi, která se stává právně závaznou. Vnitřní předpisy ovšem neslouží pouze jako základ, na kterém se správní praxe vytvořila, ale slouží i jako důkazní prostředek, že určitá správní praxe existuje a jakou podobu tato správní praxe má. Nutno poznamenat, že vnitřní předpisy jsou pouze jednou z možností, na nichž se může správní praxe vytvořit (jiné např. faktická činnost správních orgánů bez existence vnitřního předpisu – prokazuje se pomocí jednotlivých rozhodnutí).

Tím ovšem stále není vyčerpán rozsah působnosti vnitřních předpisů v rámci daňového práva procesního. Vnitřní předpisy totiž mohou správní praxi nejenom vytvořit, ale i změnit a zrušit. Změna či zrušení vnitřního předpisu se zásadně dají považovat za legitimní změnu správní praxe, pokud budou dodrženy požadavky, které jsem uvedla výše v mé práci. Toto judikoval ve svých rozhodnutích i NSS.

Naposledy zbývá uvést, že tato diplomová práce se pokusila podat ucelený obraz o roli vnitřních předpisů v rámci daňového práva procesního včetně rozboru relevantní judikatury. Dle mého názoru tato materie ovšem nebyla touto prací zcela vyčerpána a především oblast publikace a zpřístupnění vnitřních předpisů veřejnosti si jistě zaslouží další bádání. A to především s ohledem na výše popsanou důležitost vnitřních předpisů, které poměrně často zasahují do práv třetích osob, které mají bezesporu právo se s nimi včas seznámit.

Zdroje:

Knihy:

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. BOGUSZAK. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 347 s. ISBN 80-735-7030-0, str. 79

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 343 s. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3800-239.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. aktualiz. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 310 s. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3804-541.

HARVÁNEK, Jaromír, Karin BRZOBOHATÁ, Drahomíra HOUBOVÁ, Tatiana MACHALOVÁ, Radim POLČÁK, Martin ŠKOP, Martina URBANOVÁ, Roman VANĚK a Miloš VEČEŘA. *Teorie práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, 501 s. ISBN 978-807-3801-045.

HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 7. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxxviii, 837 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4000-492.

HOETZEL, J. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Praha: Melantrich, 1937, s. 48;

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 1995, xvi, 247 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 34-064-0177-5.

POTMĚŠIL, Jan. *Šarīca: úvod do islámského práva*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 219 s. ISBN 978-802-4743-790.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 497 s. ISBN 978-80-7478-002-8.

SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010, xx, 304 s. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-807-4003-134.

TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Jiří MALENOVSKÝ, Filip KŘEPELKA a David SEHNÁLEK. *Právo Evropské unie*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2013, 494 s. Student (Leges). ISBN 978-808-7576-533.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 333 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Články:

HOLLÄNDER, P. K pojmu prameňov práva. *Právnik*, 1985, č. 12, s. 1074

ŠEMORA, V. K některým aspektům právně nevynutitelných nástrojů (softlaw) vydávaných správními orgány, *Právní rozhledy*, roč. 19, 2011, č 2, ISSN 1210-6410.

Citáty:

FRANKLIN, Benjamin „*Na tomto světě není nic jistého mimo smrti a placení daní.*“

Právní předpisy:

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

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

Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR; ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 133/1985 o požární ochraně; ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách; ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 235/ 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 280/ 2009 Sb., daňový řád; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník; ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích); ve znění pozdějších předpisů

Treaty on European Union,

Treaty on the functioning of the European Union,

Charter of Fundamental rights of the European Union

Judikatura:

Odlišné stan. soudců JUDr. Pavla Holländera a JUDr. Vladimíra Jurky k odůvodnění nálezu, Ústavní soud, ze dne 20. 6. 2001, Pl. ÚS 14/01, (N 91/22 SbNU 267)

Nález, Ústavní soud, ze dne 11. 10. 2001, IV. ÚS 146/01 (N 129/23 SbNU 241)

Nález, Ústavní soud, ze dne 11. 12. 2003, I. ÚS 112/03

Nález, Ústavní soud, ze dne 16. 5. 2007, IV ÚS 493/06

Nález, Ústavní soud, ze dne 23. 1. 2008, I. ÚS 520/06

Nález, Ústavní soud, ze dne 9. 12. 2008, I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639)

Nález, Ústavní soud, ze dne 24. 6. 2009, I. ÚS 420/09 (N 131/53 SbNU 647)

Nález, Ústavní soud, ze dne 17. 12. 2013, III. ÚS 3221/11

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 28. 4. 2005, 2 Ans 1/2005 – 57

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 25. 4. 2006, 2 As 7/2005 – 86

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 23. 8. 2007, 7 Afs 45/2007 – 251

Usnesení, Nejvyšší správní soud, ze dne 21. 7. 2009, 6 Ads 88/2006 – 132

Rozsudek, Nejvyšší správní soud, ze dne 24. 2. 2010, 6 Ads 88/2006 - 159

Vnitřní předpisy

Jednací řád zastupitelstva obce Homole u Panny, 20. 12. 2012, dostupné z WWW:

http://www.homoleupanny.cz/e_download.php?file=data/editor/95cs_8.pdf&original=2+Jednac%C3%AD+%C5%99%C3%A1d+platn%C3%BD+od+20.+12.+2012.pdf

Pokyn č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-111307/2013/39, dostupný

z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf

Stanovisko MF, 2. 2. 2009, č. j. 43/14314/2009-431

Organizační řád Finanční správy České republiky, dostupné z WWW:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/OR_FS_UZ_D6.pdf

Internetové zdroje:

Články:

Mgr. ČECHOVÁ Náplavová, Jana, „KRÁTCE K PRINCIPU PRÁVNÍ JISTOTY VE SVĚTLE AKTUÁLNÍ JUDIKATURY“, e-pravo.cz, dostupné z WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>

KÜHN, Zdeněk, *K významu interní instrukce; k vázanosti veřejné správy vlastní aplikační praxí*, 6. 1. 2008, Jiné právo, dostupné z WWW:

<http://jinepravo.blogspot.cz/2008/01/k-vznamu-intern-instrukce-k-vzanosti.html>

ŠIMKA, Karel, komentář k článku *K významu interní instrukce; k vázanosti veřejné správy vlastní aplikační praxí* (Kühn, Zdeněk, jiné právo), dostupné z WWW:
<http://jinepravo.blogspot.cz/2008/01/k-vznamu-intern-instrukce-k-vzanosti.html>

Vysokoškolské práce:

KOVAŘÍK, Jiří, „Interní normativní akty“, bakalářská práce, dostupná z WWW:
https://is.bivs.cz/th/4971/bivs_b/Bakalarska_prace.pdf

Všeobecné informace:

The European Parliament, „The European Code of Good Administrative Behaviour“, září 2001, dostupné z WWW:

<http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces/en/3510/html.bookmark;jsessionid=52D5B289B0CD02AE6D03EE70F86D7D40#/page/1>

Informace z internetových stránek MF; dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/primo-rizene-organizace/financni-sprava>

Informace z internetových stránek MF; dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/primo-rizene-organizace/generalni-reditelstvi-cel>

Seznam zkratek:

DŘ	= Zákon č. 280/ 2009 Sb., daňový řád
Zákon o CS	= Zákon č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky
Zákon o FS	= Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
LZPS	= Listina základních práv a svobod
LZPEU	= Listina základních práv Evropské unie
FS	= Finanční správa České republiky
CS	= Celní správa České republiky
DPH	= daň z přidané hodnoty
ČR	= Česká republika
EU	= Evropská unie
MF	= Ministerstvo financí České republiky
MPSV	= Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky
GFŘ	= Generální finanční ředitelství České republiky
OFŘ	= Odvolací finanční ředitelství České republiky
FÚ	= Finanční úřady
GŘC	= Generální ředitelství cel České republiky
CÚ	= Celní úřady
NS	= Nejvyšší soud České republiky
NSS	= Nejvyšší správní soud České republiky
ÚS	= Ústavní soud České republiky

Abstrakt a klíčová slova

Název práce:

Interní normativní akty jako pramen daňového práva procesního

Klíčová slova:

Prameny práva, interní normativní akty, daňové právo procesní

Abstrakt:

Tato diplomová práce se zabývá interními normativními akty v oblasti daňového práva procesního. Teoretická část se zakládá na současné odborné literatuře a relevantních soudních rozhodnutích Ústavního soudu České republiky a Nejvyššího správního soud České republiky. Všechny poznatky učiněné v rámci teoretické části budou dále použity a analyzovány. Celá diplomová práce se skládá z pěti kapitol, které se následně člení na několik částí, tak aby byla zajištěna srozumitelnost práce.

První kapitola se týká pojmu daňové právo procesní a zařazení této právní oblasti v systematice práva. Daňové právo procesní je součástí daňového práva, které spadá do právního oboru finančního práva. Z toho důvodu budou i tyto dva pojmy definovány. Nakonec se tato kapitola zaměří na subjekty správy daní (včetně popsání základní organizační struktury Finanční a Celní správy České republiky). Druhá kapitola objasňuje definici pramenů práva. Částečně se tato kapitola zaměřuje na formální prameny, jelikož určení formálních pramenů práva, bude důležité pro právní analýzu ve třetí a páté kapitole. Druhá kapitola nakonec popisuje formální prameny daňového práva. Účelem těchto kapitol je poskytnout dostačující teoretický základ pro další analýzu interních normativních aktů v daňovém právu procesním.

Třetí kapitola poskytuje definice interních normativních aktů a informace o jejich roli v systému práva. V této kapitole jsou navíc srovnávány interní normativní akty s právními předpisy s cílem najít odlišné a shodné charakteristiky. Hlavním účelem této kapitoly je prokázat, že interní normativní akty se velmi podobají právním předpisům. Následující kapitola se věnuje správní praxi. Ukazuje její roli v právním řádu České republiky. Analýza soudních rozhodnutí je nejdůležitější metodou této části. Vztah mezi interními normativními akty a správní praxí je vysvětlen v poslední kapitole.

Mimoto je poslední kapitola nejdůležitější a stěžejní částí této práce. Tato kapitola se pokouší objasnit všechny funkce interních normativních aktů v oblasti daňového práva procesního. Jinak řečeno, hlavně se pokouší nalézt odpověď na otázku: Čeho všeho jsou interní normativní akty pramenem (práva)? Odpověď zní, že interní normativní akty jsou zdroji informací o: organizační struktuře finanční správy; správní praxi (vznik, existence, změna a zrušení); vnitřním řízení; detaily postup při správě daní; a jiné.

Základním cílem této diplomové práce je popsat a analyzovat role a funkce interních normativních aktů v oblasti daňového práva procesního. Použitou metodou v první a druhé kapitole je především metoda popisná. Třetí a čtvrtá kapitola je hlavně založena na rozboru relevantní judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soud. Poznatky získané v předešlých kapitolách budou použity v poslední kapitole, aby došlo k nalezení a vysvětlení všech funkcí a rolí interních normativních aktů v oblasti daňového práva procesního.

Abstract and key words

Name of diploma thesis:

Internal normative acts as sources of tax procedure

Key words:

Sources of law, internal normative act, tax procedural law

Abstract:

The thesis is concerned with internal normative acts in the field of tax procedural law. Theoretical part of this work is based on current literature and relevant case law of the Constitutional Court of the Czech Republic and the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. All findings of the theoretical part are used and analysed in the practical part – in the field of tax procedural law. The thesis consists of five chapters. These chapters are subdivided into several parts to obtain comprehensibility of this thesis.

The first chapter deals with the term tax procedural law and its classification in the system of law. Tax procedural law is a part of the legal area of tax law. Tax law is included in the legal branch of financial law and that is why both tax and financial law are defined in this chapter. Finally, this chapter focuses on subjects of tax administration (including description of basis of organization structure of Financial and Customs Administration of Czech Republic). The second chapter clarifies the definition of the sources of law. It is particularly focused on formal sources of law because the ability to recognise formal sources of law is crucial for further analysis in the third and the fifth chapter. Formal sources of tax law in the Czech Republic are described at the end of the second chapter. The aim of these chapters is to provide a sufficient theoretical basis for further analysis of the role of internal normative acts in tax procedural law.

The third chapter provides a definition of internal normative acts, and information about their role in the system of law. Moreover, this chapter compares internal normative acts and laws. It tries to find differences and similarities. The main aim of this chapter is to prove that internal normative acts are quite similar to laws. The next chapter deals with an administrative practice. It shows its role in the system of law in the Czech Republic. The most important method of this chapter is the analysis of jurisprudence. The

relationship between internal normative acts and administrative practice is explained in the last chapter.

Furthermore, the last chapter is the most important and decisive part of this thesis. It tries to explain all functions of internal normative acts in the field of tax procedural law. In other words, it mainly tries to find an answer to this question: In which areas are internal normative acts sources of tax procedural law? The answer is that internal normative acts are sources of information about: organizational structure of financial administration; administrative practice (creation, existence, changes and repeal); internal management; details of tax procedure, etc.

The principal aim of this thesis is to describe and to analyse roles/ functions of internal normative acts in tax procedural law. The descriptive method is mainly used in the first and the second chapter. The third and the fourth chapter are mainly based on the analysis of relevant judicial decisions of both the Constitutional and the Supreme Administrative Court. The last chapter uses all findings of previous chapters in order to find and explain all functions/roles of internal normative acts in tax procedural law.