

Univerzita Karlova

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

Disertační práce

**Zásada zákonnosti daně
Principle of the legality of taxation**

2012

Viktor Šmejkal

Prohlášení

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

.....
Viktor Šmejkal

Poděkování

Děkuji svému školiteli panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., za jeho velkorysou trpělivost, odborné rady a cenné připomínky.

Obsah	
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	4
ÚVOD	6
KAPITOLA 1: HLEDÁNÍ PRÁVNÍ DEFINICE DANĚ	12
1.Preliminární otázky	13
2.Daň a její možné definice: liminární otázky	20
3.Koexistence ekonomické a právní definice daně	24
KAPITOLA 2: EKONOMICKÁ DEFINICE POJMU „DANĚ“	26
1.Formulace ekonomické definice daně	26
2.Definiční znaky daně z hlediska ekonomického	27
3.Ekonomické funkční vymezení daní	35
4.Ekonomické normativní vymezení daní: daňové principy	39
5.Daň, institut „ekonomicko-právní“?	40
KAPITOLA 3: EKONOMICKÉ KONSTRUKČNÍ VYMEZENÍ DANÍ Z POHLEDU PRÁVNÍ NAUKY	43
1.Rozlišení konstrukčních prvků daně: prvky základní a prvky ostatní	43
2.Základní konstrukční prvky daně	45
KAPITOLA 4: POJEM DANĚ Z HLEDISKA STRIKTNĚ PRÁVNÍHO	53
1.Pojem „daň“ z hlediska právní nauky	54
2.Daň versus občanskoprávní závazek	63
KAPITOLA 5: NEDOSTATEČNOST PRÁVNÍCH DEFINIC DANĚ?	68
1. Ekvivalent daně versus postulát daňové neekvivalentnosti	69
2. Extravagantní názory	71
KAPITOLA 6: PRÁVNÍ KATEGORIE DANÍ A JEJICH VÝZNAM	74
1.Základní kategorie daní: katalog	74
2.Daň přímé a daň nepřímé	77
3.Důležitost rozlišování přímých a nepřímých daní	79
KAPITOLA 7: DAŇ A DAŇOVĚPRÁVNÍ VZTAH	90
1.Právní vztah, vztahy finančně právní	90
2.Daňověprávní vztah, kategorie intra vztahu finančněprávního	91
3.Právní institut daně a daňověprávní vztah	92
KAPITOLA 8: LEGÁLNÍ DEFINICE DANĚ	93
1.Správa daní, pojmy a instituty související	93
2.Daň, platba spravovaná správcem daně	107
KAPITOLA 9: LEGISLATIVNÍ ZKRATKA „DANĚ“	109
1.Užitečnost zákonné definice daně	109
2.„Sága o legislativní zkratce“	110
3.Kritický rozbor názoru o absenci zákonné definice daně	114
KAPITOLA 10: DAŇOVÁ PRAVOMOC STÁTU	130
1.Daňová suverenita státu	130
2.Výkon daňové suverenity	167
3.Limity výkonu daňové suverenity	171
KAPITOLA 11: ZÁKONNOST DANĚ A JEJÍ ZÁRUKY	173
1.Předpoklady zákonnosti	173
2.Ústavní záruky zákonnosti daně	193
ZÁVĚR	214
ABSTRAKT, KLÍČOVÁ SLOVA	219
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	220

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AJDA	Časopis L'actualité juridique Droit administratif, vyd. Dalloz
Cass.com.	Cour de cassation, Chambre commerciale (obchodní senát francouzského kasačního soudu)
CC	Cour constitutionnelle (Ústavní rada Francouzské republiky)
CE	Conseil d'Etat (Státní rada Francouzské republiky)
Cst	Švýcarská federální ústava
čl.	článek
D.	Sbírka (Recueil) Dalloz-Sirey, vyd. Dalloz
DPH	Daň z přidané hodnoty
Dr.soc.	Časopis Droit social, vyd. EDITECOM
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, pokud není uvedeno jinak
Deklarace 1789	Déclaration des Droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (francouzská Deklarace práv Člověka a občana ze dne 26.8.1789)
ESD	Soudní dvůr EU (dříve Soudní dvůr ES, resp. Soudní dvůr)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik (Základní zákon SRN)
i.e.	Id est (lat., to jest)
J	Jurisprudence, Revue Critique (francouzský akademický časopis)
Jurisprudence	Časopis Jurisprudence, vyd. Wolter Kluwers CZ
JCP	Juris-Classeur périodique (La Semaine Juridique), vyd. LexisNexis
Listina	Listina základních práv a svobod, vyhlášena Usnesením předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
NS	Nejvyšší soud ČR
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
NSÚS	Německý Spolkový ústavní soud
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
Protokol EÚLP	Dodatkový protokol k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, Paříž, 20.3.1952

SDP	Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ve znění pozdějších předpisů
Směrnice 77/388	Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
Směrnice 2006/112	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Rec.	Sbírka rozhodnutí příslušného francouzského soudu
RFFP	Časopis Revue française des finances publiques, vyd. Lextenso
RJF	Časopis Revue de jurisprudence fiscale, vyd. Francis Lefebvre
SpŘ	Zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
SŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
SŘS	Zákon č. 150/2002 Sb., správní řád soudní, ve znění pozdějších předpisů
tj.	to jest
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů
TrZ	Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
Úmluva	Evropská úmluva o lidských právech a základních svobodách. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
Ústava ČR	
ÚS	Ústavní soud ČR
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZKV	Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZPř	Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
ZÚFO	
ZÚS	Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu

Úvod

Daň je tradičně zákonem stanovenou kontribucí poplatníka do vnitrostátních veřejných rozpočtů, nově se též stala kontribucí do rozpočtu komunitárního, respektive evropského, neboť DPH slouží jako jeden ze základů výpočtu vlastních zdrojů Evropské unie. Ukládání daně se řídí zásadou zákonnosti, a to ať již jde o zákonnost daně jako takovou, i.e. zásadu zákonnosti daně, promítnutou do českého právní řádu ústavněprávním požadavkem formulovaným ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny, nebo o zákonnost postupu při stanovení daně, jinak řečeno o zásadu zákonnosti daňového řízení. Lze tak říci, že koncept daně jakožto povinného příspěvku do veřejného rozpočtu je spjat se zásadou zákonnosti, jinak řečeno na zásadě zákonnosti je novověký koncept daně založen. Nejen že uplatňování daně se obecně řídí zásadou zákonnosti, neboť zákonnost je základní zásadou daňového řízení a, správce daně je povinen v daňovém řízení postupovat v souladu se zákonem, ale zákonnost daně *stricto sensu*, tedy legalita daně, je též zásadou ústavněprávní. Daně musí být ukládány na základě zákona. Pouze při splnění této podmínky může být daň ústavou tolerovaným průlomem do ústavní ochrany vlastnického práva. Pokud by tomu tak nebylo, ochrana vlastnického práva by se stala iluzorní a stát by přestal být státem právním¹.

Jelikož daně jsou v naprosté většině současných ekonomických systémů reálnou nezbytností, vzniká imperativ ukládání daňové povinnosti souladně s ochranou vlastnického práva, má-li stát vlastnické právo chránit. Ochrana vlastnického práva je přitom součástí konstrukce demokratického státu evropského typu, který dnes světově představuje model dominantně prezentovaný jakožto optimální uspořádání společenských poměrů. Požadavek souladu ochrany práva vlastnického a nezbytnosti povinných plateb ve prospěch státu je řešen ve většině států současného světa, s dílčím způsobem odlišnými výsledky. Jinak řečeno, v hrubých obrysech obdobný pohled na daňovou povinnost jednotlivce vůči eráru sdílí všechny právní řády geograficky či kulturně českému prostředí blízkých jurisdikcí. Tato koncepce je přímo odvozena od francouzské *Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen z roku 1789*, historicky má návaznost na anglosaskou středověkou *Bill of Rights*. Článek 11 odst. 5 Listiny dále navazuje na tuto tradici.

Požadavek ochrany vlastnického práva našel svoje vyjádření v požadavku zákonnosti daně. Pouze daň uložená na základě zákona a v jeho mezích je daní souladnou s ochranou vlastnického práva daňových subjektů, neboť se má za to, že daňové subjekty prostřednictvím

¹ Srov. Vanistendael, F. Legal Framework for Taxation. In Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. Sv. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996.

svých volených zástupců vyjádřily s touto daní souhlas. Požadavek zákonnosti nadto umožňuje dani plnit ostatní požadavky stanovené v moderním právním systému jakožto podmínky působení státní moci: očekávatelnost daňové povinnosti, zákonem stanovený postup státních orgánů při stanovení a eventuálním vynucení daňové povinnosti, rovnost mezi subjekty práva apod. Z hlediska studia tématu zákonnosti daně nutno nejprve určit, co zákonností daně jest, tedy co přesně nazýváme, respektive je objektivně označováno „daní“, dále zkoumat postupy a procedury svázané s pojmem daně na straně jedné a zákonností na straně druhé, *in fine* zjistit, jak je definován koncept zákonnosti, jakého je charakteru a obsahu. Ostatně nemůže nežli být zkoumáno následně, s ohledem na omezený rozsah doktorské práce mimo její rámec.

Disertační práce přistupuje k otázce zákonnosti daně z hlediska teoretického, vycházejí přitom v podstatné míře z poznatků o aplikovaném právu. Aplikovaným právem rozumí soubor aktů aplikace práva správních a soudních orgánů, včetně výkladových a metodických stanovisek daňové správy, veřejně dostupný nebo získaný autorizovaným sběrem informací při odborných stážích během doktorského studia. Tyto podklady byly zpracovány z hlediska teoretického, tedy tak, aby byl podán vědecky konzistentní výklad, vysvětlující pojem zákonnosti daně a způsobilý být východiskem pro eventuálně navazující poznávání daňového práva. Takto je přistupováno k poznatkům právně-teoretickým i poznatkům ekonomicko-právní teorie daňové. Výrazu teorie není používáno v nepřesném významu označující soubor poznatků nebo soubor názorů o něčem, ač je takto pojem teorie používán i na půdě akademické². Na rozdíl od těchto názorů pojmu teorie používáme pouze ve významu „vědecky konzistentní výklad“ k určité problematice. Za teorii považujeme systém konceptů vysvětlující určitý celek v dané oblasti poznání, založený principiálně na práci s *teorémy* a *postuláty*, nikoliv jakýkoliv soubor poznatků. V této práci se tak budeme zabývat obsahem i účelem zákonnosti daně, testovat validitu teoretických postulátů ve vztahu k interpretaci práva správci daně i soudy, v kontextu argumentace daňových subjektů. Uvidíme, jaký důvod a obsah má zásada zákonnosti daně, otevřeme cestu ke zkoumání, zda aplikační praxe státních orgánů naplňuje či nikoliv požadavky vyplývající z této zásady.

S ohledem na uvedené byly zvoleny jako výchozí metody práce metoda deskriptivní a metoda analyticko-syntetická. Při formulaci závěru byla použita metoda deduktivní, spolu s metodou induktivní. Práce se zaměřuje na platné právo. Vzhledem ke změnám

² BLUMAIEROVÁ, M. Daňová správa v Německu. Bakalářská práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta, s.7: „Daňovou teorií tak můžeme rozumět souhrn názorů v oblasti daňové problematiky, různost pohledů na daňovou spravedlnost a v neposlední řadě i vývoj daňových systémů, jež se postupně od dob starověkých filozofů vykrystalizoval až do podoby dnešní“.

společenských vztahů byly omezeny práce na diachronické ose. Historicko-srovnávací metoda tak slouží v omezené míře, pouze tam, kde je to potřebné, zejména při formulaci obecných charakteristik daně, případně některých dalších institutů daňového práva³. Naproti tomu v rozsáhlejší míře byla použita komparace jako taková, a to jak mikro-komparace, zaměřující se na srovnání jednotlivých institutů používaných v různých právních systémech, tak makro-komparace, srovnávající fungování systému nebo jeho částí z hlediska zkoumaných otázek. S ohledem na zaměření práce bylo nutno vybrat vhodné právní systémy ke srovnání. Tyto systémy neměly být příliš odlišné, neboť by nemusely být ve výsledku srozumitelně srovnatelnými, ani příliš podobné, neboť v takovém případě by se komparace omezovala na konstataci četných podobností nebo identit mezi srovnávanými systémy, aniž by umožnila prohloubit jejich poznání. Při výběru provedeném na základě zběžné makro-komparace byl nalezen s českým právním prostředím užitečně srovnatelný model, který vychází ze stejných fundamentálních konceptů, zejména pokud jde o daň a právně opodstatněný důvod její existence, koncept daňové spravedlnosti a rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů⁴. Tímto užitečně srovnatelným zahraničním systémem je francouzské daňové právo, neboť pracuje s koncepty zákonnosti daně intenzivně nejméně již od konce 18.století, obsahuje rozpracované teorie konsensuality⁵ daně a spravedlnosti daně jakožto základu její ústavnosti, v právním prostředí kontinentální právní kultury, srovnatelném s právním prostředím českým, přitom pojímající v daňovém právu odlišně působení právních norem EU. Z těchto důvodů a s přihlédnutím k požadavku omezeného rozsahu práce bylo francouzské daňové právo preferováno před právem anglosaským nebo právem německým, které se *a priori* rovněž nabízely ke komparaci. Zvlášť pak byly selektovány právní systémy pro komparaci zaměřenou pouze na otázku zákonné regulace správy daní. Z důvodu přílišné podobnosti ústavních pořádků a zároveň přílišné odlišnosti institucionálního zajištění správy daní a přezkumu její zákonnosti nebyl vybrán pro systematickou referenci systém německý, byť je na něj *ad hoc* odkazováno. Pro přílišnou roztříštěnost daňového práva, včetně daňového práva procesního, nebyl zvolen systém švýcarský⁶. Zcela z komparace i přehledu byly vyloučeny nordické právní systémy, které vycházejí z dosti fundamentálně odlišné

³ Historický přehled vývoje zdanění v kontextu vzniku právního státu viz ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno : 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta; s. 39 n., pokud jde o české území, s. 46 n.

⁴ ŠMEJKAL, V. Francouzské daně z příjmů z pohledu daňového práva (elementární shrnutí a reflexe z tuzemského úhlu pohledu). *Daně a finance*. 2007, č. 1, s.15 n.

⁵ Fr. « consensualité à l'impôt ».

⁶ K konceptu zákonnosti daně ve Švýcarsku viz VANISTENDAEL, F. Legal Framework for Taxation. In Thuronyi, V. (ed.). *Tax Law Design and Drafting*. Sv. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996.

ústavní tradice, možno snad říci že jsou dokonce do značné míry specifickou *nordickou* kontinentální právní kulturou⁷. Z obdobného důvodu se přehled nezabývá například geograficky blízkou Rakouskou republikou. Za určitý „ideální“ a snadno přenosný model je možno považovat typ francouzské právní úpravy, efektivně aplikovatelné a nikoli náhodou hojně exportované do mnoha zemí. Vhodné je též mít na zřeteli skutečnost, že v zemích východní a jihovýchodní Evropy s aktuálně pokračující demokratizací právního prostředí a probíhající modernizací nejen daňově-právního systému a věcně příslušného státního aparátu (např. v nových nebo kandidátských státech EU, jako jsou Bulharsko nebo Makedonie, ale i geograficky dále, například v Kyrgyzstánu) se při těchto zásadních společenských procesech pravidelně vycházejí z doporučení nadnárodních odborných komisí a organizací, a i proto lze považovat těmito státy zvolený model za zasluhující dostatečné pozornosti. Pro účely práce se tak ukázaly dostačujícím východiskem analýzy těch zahraničních právních úprav, které doktorand provedl dříve pro ministerstvo financí, v průběhu příprav návrhu nového daňového řádu⁸. Na jejich základě pak byly provedeny další rozборы a komparace.

Využity v práci jsou poznatky ze zahraniční stáže, kterou doktorand absolvoval v průběhu doktorského studia v pařížském Centru srovnávacího práva veřejného⁹, dále výzkumu, který doktorand realizoval pro Ministerstvo financí ČR¹⁰ a při stáži na Analytickém odboru Ústavního soudu¹¹. Doktorand se nespokojil s prostým převzetím těchto výsledků, ale výrazně je doplnil o další rozборы, zejména pokud jde o působení evropského a mezinárodního práva. Prohloubil srovnávací studii s právem francouzským. Tyto poznatky nutno použitím uvedených metod systematicky uspořádat, neboť vědou je systematicky uspořádaný soubor poznatků o určitém předmětu zkoumání, získaných při použití určitých metod, tedy z určitých metodologických hledisek. Věda tak představuje nenáhodně vytvořený systém postulátů.¹² Pouze tak možno dospět k vědeckým závěrům. Zkoumané poznatky spadají svou podstatou pod předmět vědeckého zkoumání právní vědy (právní ontologie, právní gnoseologie a právní hermeneutika) i vědy správní, jejímž cílem „*je trvale zajišťovat*

⁷ Ovšem jednotlivé mechanismy a instituty daňového práva je možno případ od případu - zejména v různých srovnáních konkrétních daňově-právních mechanismů - účelně prezentovat a srovnat (viz např. prezentace na kongresu CFE v Amsterdamu dne 24. listopadu 2006 24 November 2006: Prof. Guglielmo Maisto "EU Law and rules of tax EU Law and rules of tax procedure - Tackling discrimination and achieving simplification").

⁸ Výstup pro ministerstvo citován v použité literatuře.

⁹ CEDC-UMF du Droit public Comparé, Ecole doctorale de droit public et de droit fiscal, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne <www.univ-paris1.fr/ecoles-doctorales/droit-public-et-droit-fiscal-ed-281>.

¹⁰ Jako vědecký stážista v útvaru náměstka pro daně a cla (11. 11. 2009 – 1.10.2010).

¹¹ Uskutečněné 18. 1. 2010 – 12. 2. 2010, v rámci francouzského výzkumného projektu Application du droit communautaire par l'administration, realizovaného na Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, jakožto součást doktorského studia na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

¹² tamtéž, str. 33

*zdokonalování veřejné správy, a to jak v rovině její právní úpravy, tak potom i v oblasti jejího reálného uskutečňování*¹³. Cíle práce jsou nicméně podřaditelné pod vědu právní, ne vědy správní, neboť výsledkem má být poznání práva, eventuálně návrh zdokonaleného právního konceptu, nikoliv přímo zdokonalení institucí veřejné správy provádějících správu daní.

Tato práce směřuje k poznání daňového práva prostřednictvím poznání pravidla zákonnosti daně. K tomu je nutno nejprve poznat právní pojem „daň“, dále pravidlo zákonnosti a jeho podstatné důsledky jeho působení¹⁴, aby tak byla připravena cesta eventuálnímu výzkumu navazujícímu. Při výzkumu realizovaném v průběhu doktorského studia se ukázalo zřejmým, že běžně traktované názory o právním ukotvení daně často vycházejí z mylného předpokladu, že daň jako taková není v českém právním řádu obecně definována, přesněji že nemá pozitivněprávní definici. Tento mylný předpoklad nutně ovlivňuje obecné úvahy o zákonnosti daně. Ukázalo se tak potřebným zasvětit větší část doktorské práce argumentaci jeho nesprávnosti, což (bohužel) současně znemožnilo dovést *ad perfectum* výzkum vycházející z úvah prezentovaných závěrem této doktorské práce; nebylo též možno vyčerpávat možnosti metod komparativních, pokud jde o rozbor principů, ze kterých požadavek zákonnosti daně vychází. Struktura práce je odrazem ideových východisek, výše uvedených úvah a praktického imperativu relativně omezeného rozsahu doktorské práce.

Nejprve jsou určeny východiska pro hledání právní definice daně, pokud jde o jeho výchozí podmínky i jeho důležitost pro poznání zásady zákonnosti daně (**kapitola 1**). Dále shrnuty s kritickým rozbohem poznatky o ekonomické definici daně, provedeno její funkční vymezení používané v ekonomické teorii a ve finanční vědě, přehledně sumarizovány běžně dostupné poznatky o tzv. daňových principech, neboť na těchto teoretických základech je právní definice daně konstruována; reflektováno označení daně za „ekonomicko-právní institut“, toto podrobena rozboru kritickému (**kapitola 2**). V návaznosti provedena analýza ekonomického vymezení daně z pohledu nauky právní, podle jednotlivých tzv. konstrukčních prvků daně. Z důvodu přehlednosti jsou rozlišeny konstrukční prvky základní a konstrukční prvky ostatní; mezi prvky základními je věnována pozornost zejména prvkům vybraným s ohledem na jejich význam pro poznání zásady zákonnosti daně (**kapitola 3**). Je provedena syntéza poznatků o pojmu „daň“ z hlediska právní nauky, tj. rozebrána daň jako veřejnoprávní povinnost; v této souvislosti kriticky rozebráno jinými provedené srovnání daně se závazkem povahy občanskoprávní (**kapitola 4**); dále demonstrována nedostatečnost běžně traktovaných právních definic daně z hlediska požadavku zákonnosti daně (**kapitola 5**); ve stejném

¹³ Průcha, P.: K pojetí správního práva a správní vědy. Časopis pro právní teorii a praxi, č. 2/1993, s. 36

¹⁴ Srov. KNAPP, V. Teorie práva. op.cit., s. 64.

kontextu jsou zkoumány teoretické právní kategorie daní a jejich význam, respektive jejich důležitost pro aplikované právo daňové (**kapitola 6**). Zkoumána je otázka, zda daň lze či nikoliv ztotožnit s daňověprávním vztahem nebo zda je definovatelná pouze jako veřejnoprávní povinnost účastníka takového právního vztahu (**kapitola 7**). V daňovém zákonu procesním je nalezena obecná legální definice daně, použitelná pro všechny druhy a kategorie daní (**kapitola 8**). Vyvrácen je běžně traktovaný názor o tom, že tato definice je pouhou legislativní zkratkou (**kapitola 9**). Po relativně dlouhém zkoumání pojmu daň, vynuceném nedostatečností teoretických poznatků stávající nauky, je zkoumána daňová pravomoc státu (**kapitola 10**) a analyticko-syntetickou metodou poznáván požadavek její legality (zákonnosti) na všech stupních jejího výkonu (**kapitola 11**). Otevřena je tak cesta k výzkumu navazujícímu (**závěr**).

KAPITOLA 1: HLEDÁNÍ PRÁVNÍ DEFINICE DANĚ

Pojem daň je nezpochybnitelně pojmem ekonomickým i právním. Odborná veřejnost zpravidla nepochybuje o tom, že pojem „daň“ je sdostatek definován vědou ekonomickou. Pochybnosti jsou vyslovovány o existenci definice právní, *nota bene* o definici legální, tohoto fundamentálního pojmu daňového práva. Tyto pochybnosti nemusí být oprávněnými. *In limine* nutno definovat, co „definice“ jest. Daň je možno z hlediska daňového práva sdostatek přesně významově určit, mohla by být tedy právně definována. Ostatně pokud by tomu tak nebylo, staly by se právně nedefinovatelné i ostatní právní pojmy, které z právní definice daně významově vycházejí. Nemusí se též zdát nesporným, že by výraz „daň“ použitý v daňově-procesním předpisu (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nověji zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) musel být pouhou definicí neobsahující legislativní zkratkou. Nemusí být správné, co ustáleně se ve věci traktuje v literatuře i v četných diplomových pracích, je třeba zkoumat, zda zákon obecnou definicí daně zákon neobsahuje. Není možno, aby obecná definice tohoto institutu byla přesnější, ač se toho někteří zdají domáhat, pokud tvrdí, že v právním řádu není pojem daň přesně definován¹⁵.

Ze striktně teoretického hlediska je otázkou, zda lze spolehlivě právně definovat kterýkoliv právní pojem či institut, v každém případě pak, zda tak lze učinit jazykovými prostředky. I pokud nepopíráme objektivní existenci věcí, možno mít za to, jak uvádí v právní teorii Knapp s odkazem na I. Kanta, že ač věci existují nezávisle na poznávajícím subjektu, jako takové, tj. jako „věci o sobě“ (*Ding an sich*) nejsou poznatelné. To, co poznáváme a můžeme poznávat, je pouze reflex těchto věcí ve vědomí poznávajícího člověka¹⁶. Tento problém je akcentován *preexistující* sémantickou nejasností jazyka, tedy jeho významovou neurčitostí, vyplývající z neurčitosti jazykové, která je vlastností jazyka a nelze ji odstranit pouze jazykovými prostředky¹⁷. Významová neurčitost jazyka neovlivňuje pouze výklad právních předpisů, ale obecně je překážkou spolehlivého výkladu obsahu všech právních pojmů a institutů, resp. překážkou jednoznačné, tj. spolehlivé, jazykové konstrukce. Naproti tomu výklad práva je nezbytným prvkem jakékoliv, tj. nejen teoretické, právní činnosti¹⁸, stejně je tomu logicky i u výkladu jednotlivých právních pojmů nebo institutů. Pokud tedy připustíme, že daň objektivně existuje, můžeme postulovat, že je relativně objektivně

¹⁵ Viz např. JAKUBCOVÁ, A. Daňové úniky u daně z příjmů v ČR. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s. 8: „v našem právním řádu není (pojem daň) nijak přesně definován“.

¹⁶ KNAPP, V. Vědecká propedeutika pro právníky. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, s. 34.

¹⁷ Srov. MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Praha: C.H.Beck, 2011, s. 5.

¹⁸ KUBŮ, L.; HUNGR. P.; OSINA, P. Teorie práva. op.cit, s. 113.

poznatelná. V takovém případě je *ipso facto* možná její přiměřeně objektivní definice, i.e. definice dostačující pro účely právní nauky i praxe.

Lze vyjít z jinde poskytnutého rozboru¹⁹, pokud jde o preliminární otázku vymezení pojmu definice (1). Rozvedena podrobněji bude otázka právní definice pojmu „definice“ (2).

1. Preliminární otázky

Pokud je předmětem zkoumání najít definici pojmu „daň“, nutno si položit nejprve otázku významu samotné lingvistické formy „definice“, neboť definice samotného pojmu definice je způsobilá být v současné právní teorii předmětem diskuse.

Formální vyjádření „definice“ odpovídá určitému mentálnímu konceptu²⁰, který nutno definovat. První potíž nastává na samém počátku úvahy. Tuzemská právní věda na rozdíl od autorů zahraničních neposkytuje výklad elementárního pojmu „definice“ ani „právní definice“. *Prvotní otázkou se tak nutně jeví sama otázka obsahu pojmu definice²¹*, ačkoliv *a priori* se problém absence právní definice pojmu „definice“ může jevit uměle konstruovaný, nepodstatný pro účely právního rozboru konkrétního pojmu, s tím, že lze použít pojmová vymezení poskytovaná běžnými jazykovými slovníky nebo formální logikou. Avšak takto poskytovaná poučení z různých důvodů nemusejí ani v konkrétních případech vyhovovat potřebám práva nebo nemusejí být z hlediska právní nauky dokonale postačujícími pro účel zamýšleného rozboru. Může být proto nutno vyřešit preliminární otázku významu pojmu *definice* a definovat (určit) jej pro účely pojednání významu určitého právního pojmu²². Je tomu tak i v případě, kdy *in fine* má být řešena otázka, zda určitý výraz použitý v psané právní normě má být považován za prostou legislativní zkratku nebo zda je psanou právní normou definován. Proto se preliminární vymezení obsahu mentálního konceptu vyjádřeného formálně výrazem „definice“ zdá být zde nevyhnutelné.

Nutno delimitovat východiska rozboru (a), adaptovat *in concreto* poznatky formální logiky potřebám právní vědy (b), určit význam pojmu definice používaném v běžném jazyce (c).

¹⁹ MACHEK, S.; ŠMEJKAL, V. K nákladům na reprezentaci: pojem, nedaňový charakter a související otázky. *Daně a finance*. 2011, č. 2.

²⁰ SAUSSURE (de), F. *Kurs obecné lingvistiky*. Praha: Academia, 2008.

²¹ MACHEK, S.; ŠMEJKAL, V. K nákladům na reprezentaci: pojem, nedaňový charakter a související otázky. *Daně a finance*. 2011, č. 2.

²² MACHEK, S.; ŠMEJKAL, V. K nákladům na reprezentaci: pojem, nedaňový charakter a související otázky. *Daně a finance*. 2011, č. 2.

a) Východiska rozboru

Pro účely této práce možno vycházet z relativně elementárních poznatků formální logiky. Tyto mohou být v užitečné míře následně rozvedeny. Hledaná definice daně i samotný proces jejího hledání musí vyhovět požadavkům právu adaptované logiky. Nutno vymezit, co logikou nazýváme, čím se zabývá a jakých postupů používá; zda, proč a v jaké míře bude třeba adaptovat tyto postupy potřebě vědy právní.

Logika, věda o správném usuzování a správné argumentaci, logický úsudek

Logika (řec. *logos*) je obecně exaktní vědou o správném myšlení, přesněji struktuře správného myšlení a kontrole správnosti tohoto myšlení, respektive jednotlivých úsudků. Dnes zpravidla definována jako disciplína zabývající se studiem vztahů logického vyplývání, tradičně nauka o zákonech a formách usuzování, v širším smyslu totožná s teorií poznání²³. Je tedy naukou o správném usuzování a zároveň metodou správného usuzování. Jak uvádí Slunský, „nebyla a nebude nikdy zpochybněna, neboť je vědou základní mezi vědami exaktními. [...] Každý úsudek, který má ambici vyústit ve správný závěr musí být podroben pravidlům logiky Právní myšlení, právní úsudek jsou postupy originálními - *sui generis*, přesto, mají-li i tyto postupy vést ke správným závěrům, musí být rovněž podrobeny exaktním pravidlům logiky“²⁴. Slunský naproti tomu s odkazem na Kelsena zřejmě pochybuje o existenci specifické logiky právnické: „Je otázkou, zda logika práva je logikou *sui generis*, zda existuje právnická specifická logika. Autoři zmiňují specifika právního uvažování, argumentace, vyčleňují tuto²⁵, převládá názor, že o specifické logice nemůže být ani řeči“²⁶. Naproti tomu sám Slunský uznává, že „[p]okud se pokoušíme aplikovat metody formální logiky v konstrukci právních úvah, zjistíme, že při zachování nezbytných formálních pravidel, obecných metod, zaznamenáváme zvláštnosti úvah, aniž by tyto zvláštnosti znamenaly zásadní odchylku od logiky v tradičním významu. Tyto zvláštnosti budou následně zdůrazněny s úsilím o popis zvláštností v systému práva“²⁷. Logika je tedy věda o správném usuzování (správné argumentaci). Zabývá se formami úsudku. Logický úsudek je úsudek (soud o něčem)

²³Srov. Ottova encyklopedie A-Ž. Praha: Ottovo nakladatelství, 2007, s. 565; srov. Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost. Praha: ACADEMIA, 2006, s.16; Slovník českých synonym a antonym. Praha: Lingea, 2007, s. 168.

²⁴SLUNSKÝ, P. Obecná a teoretická hlediska tvorby soudního rozhodnutí. op.cit., s. 27 an.

²⁵KNAPP, V., GERLOCH, A. Logika v právním myšlení. Praha: Ústav státní správy, 1983, s.104.

²⁶SLUNSKÝ, P. Obecná a teoretická hlediska tvorby soudního rozhodnutí. op.cit., s. 27 an.; odkaz na KELSEN, H. Všeobecná teorie norem. Přeložil Milan Kubín. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2000, s. 283.

²⁷SLUNSKÝ, P. Obecná a teoretická hlediska tvorby soudního rozhodnutí. op.cit., s. 27 an..

založený na logicky správném uvažování; jinak řečeno na úvaze respektující principy logické platnosti (validity).

Logická definice, nutnost adaptace logických postupů potřebám vědy právní

Logický úsudek může mít podobu *definice*. Podle klasického aristotelovského pojetí je logická *definice* specifickým soudem, který má strukturu trojčlenky: subjekt – kopula – predikát. Trojčlenka určuje vztah mezi subjektem a predikátem. Tvar definice je v daném případě "*definiendum* je *definiens*". V aristotelovské definici má *definiens* dvě části: nejbližší nadřazený pojem čili rod (*genus proximum*) a druhový rozdíl (*differentia specifica*) v rámci tohoto rodu.²⁸ Logika zná rovněž tzv. *předdefinitorní formy*, které jsou imperfektními definicemi. Jde o definice nedostatečně precizní. Těmito jsou např. samo *pojmenování*, *výčet*, *popis* nerozlišující podstatné a nepodstatné vlastnosti věci, *komparace* s již nebo jinde definovaným, nebo obecně či příjemci informace známým, a to identifikací znaků podobnosti nebo rozdílnosti, *nominální definice*, kde je význam definienda charakterizován *definiensem*, jehož význam je znám, *reálné definice*, etc. Jiné definice je možno považovat za definice perfektní nebo perfektním definicím se blížící. Jsou jimi např. *existenciální definice*, které *definiendum* charakterizují jeho vlastnostmi a vztahy mezi nimi, *genetické definice*, ve kterých je *definiendum* vysvětleno vymezením jeho geneze, vzniku. Za podskupinu jsou považovány *operacionální definice*, ve kterých je *definiens* tvořen postupy (operacemi), jejichž provedením získáme definovaný objekt nebo pojem.

Z hlediska formální logiky jsou rozlišovány *analytické definice*, které vychází z obsahového rozboru již existujícího pojmu či výrazu, který se snaží objasnit, a *syntetické definice*, které zavádí pomocí pojmů základních nebo dříve definovaných nový pojem nebo jej upřesňují, popřípadě jej podle potřeby modifikují²⁹.

Logikou shora poskytované definice, i.e. logické postupy ani jejich výsledek, nejsou sdostatek adaptovány vědě právní ani potřebám právní praxe. S uvedeným ostatně implicitně vyslovuje souhlas Slunský, pokud navzdory předchozímu zpochybnění existence specifické právní logiky pracuje pouze s definicí reálnou a definicí nominální³⁰. Nadto jeho postupy nejsou postupy formální logiky *stricto sensu*, ale právě postupy formální logiky právu adaptované, tedy adaptované potřebám normativních, interpretačních a aplikačních postupů. Například definiční kodexové normy mohou z hlediska obecné formální logiky vykazovat

²⁸ BERNARD, B. Odkaz Aristotelovské logiky. op.cit.

²⁹ MACHEK, ŠMEJKAL, op.cit.; obdobně SLUNSKÝ, op.cit.

³⁰ SLUNSKÝ, op.cit. s. 35 a násl.

četné nedostatky, které by z hlediska formální logiky vedly k interpretacím odlišným od těch, které jsou v právu pro tyto definice často obecně přijímány. Příkladem by mohla být například právní definice výdajů (nákladů) na reprezentaci ve smyslu daní z příjmů³¹. Vyjděme pro účely tohoto pojednání z postulátu existence specifické právní logiky, respektive existence formální logiky právu adaptované³².

b) Adaptace poznatků formální logiky

Přizpůsobme poznatky formální logiky potřebám vědy právní. Tuto adaptaci zde provádíme pouze pro účely našeho zkoumání, vědomi si toho, že význam nástrojů formální logiky je nutno v právu relativizovat, neboť logické nástroje jsou použitelné za předpokladu prvotní interpretace právních pojmů³³. Po obecném vymezení pojmu „právní definice“ a určení jeho specifík přistoupíme k odůvodněnému výběru jednoho z plausibilních konceptů odpovídajících tomuto jazykovému výrazu.

Specifika právní definice

Definice znamená prvotně bezpochyby *zavedení, určení, objasnění vymezení pojmu, termínu*³⁴. Naproti tomu z hlediska právu adaptované formální logiky lze pochybovat o tom, že by měl být definován „výraz“, jak uvádí Slunský: „Výraz, který je objasňován se nazývá definiendum, to vymezuje výrazy, jimiž definiendum objasňujeme“³⁵. Z hlediska právního totiž výrazy nejsou než pouhá *instrumenta*, nástroje právní normy. Výraz (fr., ang., *expression*, odvozeno od lat. *expressio*, tj. vyjádření myšlenky, pocitu apod.) je vyjadřovací prostředek. Je tedy pouhým formálním vyjádřením obsahu, i.e. formou obsahující mentální koncept (angl. *construct*, fr. *concept*), který je právním pojmem (fr. *notion*, odvozeno od lat. *notio*), tedy konceptem právním. Úkolem právní logiky, pokud jde o definice, není definovat výrazy, ale definovat právní pojmy.

Preselekcce plausibilních konceptů „právní definice“

Tuzemská právní věda - na rozdíl od autorů zahraničních, jak uvidíme dále - neposkytuje výklad pojmu „definice“ ani „právní definice“, ačkoliv s posledně jmenovaným pojmem právní teorie běžně pracuje, pokud například hovoří o definičních právních normách,

³¹ viz MACHEK, ŠMEJKAL, op.cit.

³² GERLOCH, A. Teorie práva. 3. rozš. vyd. Plzeň : nakl. Aleš Čeněk, 2004.

³³ Viz východiska této práce na str. 11 a zde citovaná literatura.

³⁴ Shodně SLUNSKÝ, op.cit.s. 33.

³⁵ SLUNSKÝ, op.cit. s. 33.

„v nichž zákonodárce nepodává lexikální definici slova, ale v legální právní definici autoritativně stanoví, co chce, aby se definovaným výrazem rozumělo v procesu realizace a aplikace práva“³⁶. Navzdory explicitnímu rozlišení mezi definicí lexikální (jazykovou) a definicí právní výkladové slovníky k pojmu „právní definice“ nebo „definice“ mlčí. Nauka pracuje s pojmy „reálná definice“ a „definice nominální“³⁷.

Mohli bychom tedy mít za to, že pojem „definice“ má být použit v jeho běžném významu. Půjde tedy o použití logické interpretace pojmu, což se jeví souladné s obecně přijímanou tezí, že „[l]ogický výklad je jedním ze základních druhů výkladu právního textu“³⁸, tedy i jednotlivých pojmů, se kterými právo a právní věda pracují, a že „(m)etody logického výkladu se opírají o poznatky klasické formální logiky aplikované v oboru právo a zaměřují se na logickou strukturu textu“³⁹. Právní věda a právní teorie při bádání o právu ovšem nemusí nutně používat při výkladu pojmů, se kterými pracuje, výklad používaný při poznávání obsahu textů normativní povahy, nicméně zdá se nediskutovatelné, že „[l]ogika má zvláštní význam [...] v právních vědách“⁴⁰, ale nemusíme zcela souhlasit s tím, že pojetí právní logiky, které by tuto považovalo za sdruženou právní vědu, by bylo nepřesné⁴¹. Právní logika je totiž formální logikou natolik právu adaptovanou, že se stala naukou obtížně aplikovatelnou v jiných oblastech nežli je právo, o čemž svědčí řada zahraničních publikací o právní logice a právní argumentaci, které se nikterak neomezují na to, že by opakovaly právníkům, co by bylo řečeno jinde v rovině obecnější.

Na základě těchto elementárních poznatků možno přistoupit k přesnější determinaci významu konceptu „definice“. Přesné určení významu konceptu „definice“ a „právní definice“ je nezbytné pro následně řešenou otázku, zda věda ekonomická, věda právní, právo, potažmo zákon, obsahují definici právního pojmu „daň“.

c) Determinace významu konceptů „definice“ a „právní definice“

Běžný jazyk: výraz „definice“ a jeho užití

Zkoumáním výrazu „definice“, s obsahem odpovídajícím obsahu tohoto konceptu z běžného jazyka, dospějeme k následujícím závěrům. Definice (lat. *definitio*: ohraničení,

³⁶ KUBŮ, HUNGR, OSINA, Teorie práva, Linde, Praha, 2007, str. 77.

³⁷ KNAPP, V.; GERLOCH, A. Logika v právním myšlení. Praha: Ústav státní správy, 1983, s. 177. SLUNSKÝ, op.cit., s. 34-35.

³⁸ Citace GERLOCH, A. in D. Hendrych a kol. Právní slovník, C.H.Beck, Praha, 2003, heslo „Logický výklad“.

³⁹ BOGUSZAK, ČAPEK, GERLOCH, Teorie práva, ASPI, Praha, 2004, s. 183.

⁴⁰ BOGUSZAK, ČAPEK, GERLOCH, op.cit., s. 15.

⁴¹ Srov. BOGUSZAK, ČAPEK, GERLOCH, op.cit., tamtéž.

vymezení) je obecně výkladem významu slova (termínu, výrazu) nebo slovním vymezením obsahu pojmu s uvedením jeho základních, typických, tj. rozlišujících znaků. Jde o vysvětlení smyslu slova výpovědí o povaze a základních vlastnostech věci, kterou slovo označuje, s cílem přesného určení významu daného jazykového výrazu, nebo o vymezení určitého pojmu.⁴² Definice tedy směřuje k identifikaci lingvistického konceptu. Výrazy *vymezení* (pojmu) nebo *určení* jsou v běžném jazyce považovány za její významové ekvivalenty (synonyma)⁴³. Cílem je pokud možno jednoznačné určení významu definovaného pojmu běžnými mentálními postupy, metodami, které jsou běžně považovány za metody logické. Pokud takto definujeme některé pojmy českého práva, dospějeme k obtížně obhajitelným závěrům.

Toto poznání bylo doktorandem ověřeno na příkladu pojmu *náklady na reprezentaci*⁴⁴. Obsah tohoto pojmu bychom mohli vymezit jako spotřebu práce a prostředků v peněžním vyjádření, představující určité vstupy do podniku, se kterými je spojen úbytek majetku či vznik závazku, *a priori* určené k přetvoření produkčními mechanismy podniku ve výstupy (produkty), kterými by mohly být výrobky nebo služby, přičemž tyto zpeněžitelné produkty zde absentují a náklad jako takový není způsobilý k transformaci ve zpeněžitelný produkt, který by mohl být zdrojem příjmu (výnosu). Taková definice se jeví vnitřně rozpornou. Náklad je ve výnos transformovatelná spotřeba ekonomického zdroje. Náklad na reprezentaci ve výnos transformovatelný není, proto by z pohledu uvedené definice nebyl nákladem. Verifikaci závěru metodami formální logiky považujeme v kontextu zaměření této práce za nadbytečnou. Nežli počneme definici podrobněji rozebírat, např. z hlediska formální logiky, případně hledat jinou elementární definici, položme si otázku, zda nelze najít právní definici nebo přesněji metodu tvorby právní definice, která by poskytovala adaptované prostředky.

Právní definice pojmu „definice“

Specifické vymezení pojmu „definice“ pro účely práva a právní vědy nalezneme v zahraniční literatuře, například ve výkladovém slovníku francouzského práva (CORNU)⁴⁵. *Cornu* je odborným slovníkem právnickým; zde poskytované definice určují (definují) právní

⁴² Srov. Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost, Academia, Praha, 2006; Nový akademický slovník cizích slov A-Ž, Academia, Praha, 2008.

⁴³ Viz Slovník cizích slov a antonym, Lingea, Brno, 2007.

⁴⁴ Výsledky prvního výzkumu doktorand publikoval v rámci odborného článku ŠMEJKAL, V. In MACHEK, S.; ŠMEJKAL, V. K nákladům na reprezentaci: pojem, nedaňový charakter a související otázky. *Daně a finance*. 2011, č. 2. V disertační práci tyto výsledky v míře potřebného rozvedl.

⁴⁵ CORNU, G. a kol. *Vocabulaire juridique*. Paris : P.U.F., « Quadrige », 2002, s. 266.

pojmy⁴⁶. Cornu rozlišuje - z našeho hlediska zejména - tyto významy právního pojmu *definice*⁴⁷:

1. *Definicí* ve smyslu *vymezení* je operace, nebo výrok z této operace vyplývající, pomocí kterých zákon, soudní praxe nebo právní věda charakterizují (právní) pojem nebo právní kategorii pomocí sdružených kritérií. Jde o *reálnou (skutečnou)* definici. Tu je třeba odlišit o tzv. *terminologické (nominální)* definice. Terminologickou právní definicí je označována operace, nebo výrok z této operace vyplývající, pomocí které zákon, soudní praxe nebo právní věda vymezují určitým způsobem (např. konvencí) smysl (obsah) právního pojmu zákonem použitého.
2. *Definicí* je též označována podstata právního režimu určitého ustanovení, institutu nebo určité právní kategorie. V tomto smyslu se jedná o určující princip tohoto ustanovení (pravidla), institutu nebo kategorie.
3. *Definicí* ve smyslu určení může být označována právní regulace, resp. reglementace (úprava) určitého jevu, pojatá jakožto fixace (určení hranic) extenze pojmu nebo právní kategorie, vyjádřená zpravidla určením povolené kvantity nebo hranice.

Uvedené považujeme za určitý stupeň adaptace poznatků a pravidel obecné formální logiky pro potřeby právní nauky. Ke stejnému závěru o specifikách právní logiky ostatně tenduje Slunský⁴⁸, ač se zdá distancovat od Gerlochovy a Knappovy teze o formální logice právu adaptované.

Pokud definujeme právní pojem, jde o jeho vymezení pomocí stanovených kritérií a způsobem, který jej určí jakožto odlišný od jiných definovatelných pojmů. Zvolená kritéria a metody jsou vždy stanoveny tak, aby definice pojmu konvenovala nikoliv abstraktním pravidlům formální logiky, netečným k okolnostem a kontextu definice, ale naopak aby definice vyhověla, v míře ve které to základní pravidla formální logiky dovolí, požadavkům specificky právním, vyplývajícím například z potřeby chránit určité hodnoty nebo směřovat k určitému stupni konformity s jinými pravidly nebo ke smyslu určitého pravidla nebo souboru pravidel (*ratio legi*).

Definicí ve smyslu *vymezení* je operace, nebo výrok z této operace vyplývající, pomocí kterých zákon, soudní praxe nebo právní věda charakterizují (právní) pojem nebo právní

⁴⁶ CORNU, op.cit., Préface, s. VII-IX.

⁴⁷ Srov. CORNU, op.cit., s. 266.

⁴⁸ SLUNSKÝ, op.cit. s. 35-40

kategorii pomocí sdružených kriterií. Jde o *reálnou (skutečnou)* definici. Tu je třeba odlišit o tzv. *terminologické (nominální)* definice. Terminologickou právní definicí je označována operace, nebo výrok z této operace vyplývající, pomocí které zákon, soudní praxe nebo právní věda vymezují určitým způsobem (např. konvencí) smysl (obsah) právního pojmu zákonem použitého. Stejně i Knapp a Gerloch dělí definice, podle toho, k čemu se vztahují, na *primo definice reálné* (věcné), tj. takové, které vymezují určité předměty, vlastnosti, procesy, třídy předmětů atd., a snaží se postihnout jejich podstatu; *secundo* na *definice nominální*, které se nevztahují na jejich vlastnosti atd., ale na jejich označení, které tedy vymezuje význam určitých jazykových znaků, ať již jazyka přirozeného nebo umělého, což reflektuje Slunský s tím, že za nominální definice se někdy považují takové definice, které vymezují význam nově vytvořených termínů, za nominální definice ale vždy považujeme všechny definice, které směřují k určitému významu nějakého jazykového znaku a slouží tedy k dorozumění o tom, v jakém smyslu se dotyčného znaku bude používat (resp. v jakém smyslu se používá) v určitém jazykovém systému. Z těchto poznatků vycházejme při zkoumání možných definic pojmu „daň“.

2. Daň a její možné definice: preliminární otázky

Obecně panuje názor, že existuje značné množství definic pojmu daň, a to jak definic ekonomických, tak definic právních⁴⁹. Právním definicím daně je vytýkána údajná nepřesnost; zpravidla však určují daň jakožto subjektivní povinnost. Daň je možno definovat i jako právní institut. Podle některých názorů by měla daň být *in fine* považována za „institut ekonomicko-právní“. Tyto teze dále podrobíme kritickému rozboru. *In limine* je vhodné vyřešit otázku praktického významu definice daně. Jelikož hledaná právní definice daně bude definicí práva daňového, pododvětví finančního práva, z hlediska přesnosti nutno vymezit, co daňovým právem myšleno jest.

a) Praktický význam definice daně

Pro účely této práce je objasnit pojem „daň“ podstatné, neboť pouze tak bude možno přistoupit ke studiu otázky její zákonnosti. Konstatujme nespornou existenci tzv. ekonomické definice daně a připomeňme její obsah. S touto ekonomickou definicí pak porovnejme definici, která je v literatuře označována za definici právní.

⁴⁹ MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13.

Grosso modo stejný význam má určení definice daně pro praxi. Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny stanoví v rámci ochrany vlastnického práva, že daně a poplatky je možno ukládat pouze na základě zákona. Tuto ochranu nelze považovat za spolehlivou, pokud bychom současně tvrdili, že daně ani poplatky nejsou zákonem definovány. Pokud by jejich definice byla ponechána pouze na orgánech aplikujících právo, pozbylo by smyslu pravidlo, podle kterého by takové judikatorně definované platby bylo možno uložit pouze zákonem. Orgány aplikující právo by totiž mohly kdykoliv změnou obsahu definice daně nebo poplatku ustanovení o nutnosti jejich stanovení zákonem negovat; tím by se obsah ústavního pořádku, respektive rozsah ochrany vlastnického práva mohl konstantně měnit. Smyslem ústavní ochrany vlastnického práva je ale právě zajistit této ochraně určitou stabilitu. Tvrdit proto, že daně a poplatky mohou být sice stanoveny pouze zákonem, ale zákonem definovány nejsou, je jeví na první pohled jako *nonsens*. Definice daně, včetně definice legální, zaslouží pozornosti.

Otázka definice daně je položena v každém právním systému (právním řádu) vždy v určitém právním odvětví, jehož metody a postupy mají vliv na tvorbu definice, respektive na závěr, zda určité vymezení je dostačující definicí či nikoliv, neboť „[z]pracování vnitřního systému právních odvětví je úkolem odborníků na dané právní odvětví“⁵⁰, vyžaduje důkladnou znalost jeho specifík, tato znalost následně ovlivní metody vědecké práce tak, aby byla dosažena plná adaptace těchto metod předmětu vědeckého zkoumání. Proto je vhodné si vymežit odvětví (disciplínu), ve kterém právní definice daně hledáme.

b) Daňové právo, součást práva finančního

Právo v normativním smyslu je obecně považováno za systém norem, nahlížený jako prvky v komplexu nacházejících se ve vzájemné interakci⁵¹. Je systémem nikoliv izolovaným, s četnými vnějšími vazbami, které jsou často odůvodněním jeho existence. Směřuje k rozumnému uspořádání společenských vztahů, ve společnosti, kterou chápeme jako souhrn individuí, které jednají s ohledem na jednání druhých, a to v určitém kulturním, prostorovém a sociálním kontextu⁵². Jako společenský cílený systém působí právo nejen ve společnosti, ale působí na společnost, a to tím, že působí na chování lidí ve společnosti⁵³, je tak impulzem vývoje společnosti, tedy nejen „vysoce specializovaným a dokonalým nástrojem společenské

⁵⁰ WINTR, J. Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha: Karolinum, 2006. s. 141.

⁵¹ Srov. PEZLAR, Z. Systémové inženýrství. 1. vyd. Brno: Konvoj, 1999, s. 34.

⁵² KELLER, J. Úvod do sociologie. Praha: Sociologické nakladatelství, 1999, s. 11

⁵³ KNAPP, V. Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 32

kontroly”⁵⁴, ale jako výsledek jejího vývoje a současně jeden z faktorů tohoto vývoje. Je nástrojem spravedlnosti, tak, jak spravedlnost je ve společnosti v dané fázi jejího vývoje vnímána, neboť „spravedlnost bez síly je bezmocná, ale síla bez spravedlnosti je tyranie”⁵⁵. Nezapomínáme přitom na to, že z hlediska teorie lze i finanční právo považovat za *multidimenzionální fenomén* s interdisciplinárním přesahem⁵⁶, avšak z důvodů výše uvedených zkoumáme jeho dimenzi normativní. Finanční právo i právo daňové jsou tak subsystémy nacházejícími se *intra* systému práva.

V České republice se má běžně za to, že daňové právo je subsystémem práva finančního, které je považováno za samostatné odvětví práva. Tento názor vychází z předmětu regulace a z toho, že mezi subjekty daňového práva jsou právní vztahy, které vykazují znaky specifického vztahu finančněprávního. Finanční právo je souhrnem právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejich částí tvoří finanční právo. Upravuje především ty vztahy, ve kterých vystupuje či do nichž zasahuje stát, a které se přímo nebo alespoň zprostředkovaně týkají peněžní masy nebo jejich částí⁵⁷. Za samostatné odvětví je finanční právo považováno i z pohledu specialistů na správní právo, které má k právu finančnímu v mnoha ohledech nejbližší, neboť „*[p]ro uznání jeho samostatnosti v systému práva je rozhodující naplnění tzv. odvětvotvorných kritérií, ke kterým řadíme především samostatnost a specifičnost předmětu právní regulace, metodu právní regulace, systémovou soudržnost právních norem a společenskou akceptaci daného odvětví právního řádu*”⁵⁸ a finanční právo se tak historickým vývojem vydělilo ze správního práva, *se kterým je stále nejbližší*, nebo je spojuje kritérium *určité nerovnosti jeho subjektů, kdy vždy alespoň jeden vystupuje v pozici subjektu nadřazeného, a důraz na ochranu veřejného zájmu*⁵⁹. Finanční (daňové) právo zůstává i v moderním světě, svým účelem prolomit soukromé vlastnictví ve prospěch eráru i vrchnostenskými technikami k tomu používanými, učebnicovou ukázkou demonstrace státní moci uplatňované na podrobené subjekty⁶⁰.

V referenčním francouzském právním systému je naproti tomu daňové právo považováno za samostatné odvětví. Je tomu tak z historických důvodů, které nejsou dány tím, že by francouzská teorie práva stanovila jiná kritéria pro konstituci právního odvětví, nežli

⁵⁴ ROSS, E.A. Social Control. University press of Pacific, 2002, s. 12 an

⁵⁵ URBANOVÁ, M. Systémy sociální kontroly a právo. Plzeň : Vydavatelství A. Čeňka, 2006, s. 23.

⁵⁶ GERLOCH, A. Teorie práva. 2. vydání. Dobrá Voda: Aleš Čeněk, 2001, s. 15.

⁵⁷ Srov. BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5.vyd. op. cit. s.13-14, s. 16.

⁵⁸ PRŮCHA, P. Správní právo : Obecná část. 7. doplněné vyd. Brno : Doplněk, 2007. s. 34.

⁵⁹ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. s. 12.

⁶⁰ ROBERT, E. Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal. Paris: 2011. École doctorale de Droit public interne, science administrative et science politique. Université Panthéon-Assas.s. 20.

teorie tuzemská. Samostatnost francouzského daňového práva je důsledkem tradičních specifických odvětvových principů v tomto oboru dříve vcelku bezvýhradně uznávaných, nazývaných „autonomie daňového práva“ a „realismus daňového práva“. Za zakladatele klasické doktríny autonomie daňového práva („théorie de l'autonomie du droit fiscal“) je považován Louis Trotabas (1898-1985), který ji formuloval v době po první světové válce. Vyslovenou tezí uplatnil názor, který se stal na dlouhou dobu autoritativní doktrínou: posouzení v daňovém právu není podle něj vázáno na závěry učiněné jinými nežli daňovými orgány podle jiných nežli daňových právních předpisů. Kritické hlasy se ozývaly od počátku, odpůrcem byl např. Gény, který daňovému právu přiznával pouze určitý „partikulární charakter“⁶¹. Trotabas šel dále. Daňové právo mělo být podle něj „*široce nezávislé na ostatních právních odvětvích a institutech*“, jelikož „*daňový zákon je předpisem samostatným a jeho samostatnost mu umožňuje konstruovat vlastní právní definice pojmů a institutů práva soukromého i práva veřejného*“⁶². Trotabas tak stál u zrodu samostatného právního odvětví. Jeho výklad se na dlouhou dobu zcela prosadil, současné době však působení autonomní principů daňového práva postupně slábne⁶³ a teorie autonomie daňového práva nahrazována odlehčenou tezí o specifitě daňového práva a daňového procesu⁶⁴. Autonomie daňového práva dnes podle některých autorů ztrácí svoji reálnou užitečnost a je pro aplikaci současného francouzského pozitivního daňového práva nepotřebná.

Pokud je v této práci používán pojem daňověprávní vztah, nepopírá se tím, že by daňověprávní vztah neměl mít znaky vztahu finančněprávního. Řešit otázku systematizace práva na jednotlivá odvětví není cílem této práce. Omezme se proto na některé elementární konstatace. Právní teorie za právní odvětví považuje "část systému práva, která se vyznačuje relativní autonomií v daném systému na základě rozlišujících znaků (kritérií)", kterými jsou zejména předmět, způsob a účel právní úpravou realizované právní regulace, přičemž "kritérium předmětu právní regulace spočívá v rozdílech v charakteristice společenských vztahů upravovaných právními normami"⁶⁵. Aplikací kritéria předmětu právní regulace lze potvrdit výše uvedený závěr o tom, že samostatným odvětvím je finanční právo. Není účelem této práce s těmito závěry polemizovat.

⁶¹ Mélanges Carré de Malberg. Paris: Sirey, 1933.

⁶² BAUR, J.-P. Droit fiscal général. Paris: P.U.F. 2001. s.111.

⁶³ Podle M. Coziana (op.cit.) se jedná o „intelektuálně lenivé“ vysvětlení specifity daňového práva. Podrobněji BIENVENU, J.-J., LAMBERT, T. Droit fiscal. Paris: P.U.F., 2010. s.66-69.

⁶⁴ BAUR, J.-P. Droit fiscal général. Paris: P.U.F. 2001. s.111.

⁶⁵ GERLOCH, A. in HENDRYCH D. a kol. Právníký slovník. op.cit.

3. Koexistence ekonomické a právní definice daně

a) Sbližování právní a ekonomické definice daně

Relativně nedávno dochází v tuzemské literatuře poměrně intenzivně ke sbližování definice ekonomické a koncepcemi právními.

Daň je ekonomicky definována jako povinná, zákonem předem stanovená částka, „kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění“ nebo jako „povinná, zákonem stanovená platba, vybíraná státem, obcemi nebo jinými veřejnoprávními subjekty na úhradu veřejných potřeb, a to v předem určené výši a s předem určeným termínem splatnosti. Z právního hlediska daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru“. Mezi těmito definicemi nejsou z hlediska obsahového podstatné rozdíly, jak uvidíme dále. .

b) Účel daně z pohledu její ekonomické a právní definice

Ekonomické definice daně tuto povinnou platbu charakterizují pomocí kritérií, z nichž významným je tzv. neúčelnost (neúčelovost) daně. Daň je neúčelovou platbou do veřejného rozpočtu. K ekonomické realizaci daně – tj. k výběru platby pro veřejné rozpočty – zákonodárce přijal soubor právních norem, zakládající povinnost platby daně a předvídané důsledky eventuálního nesplnění této povinnosti. Soubor těchto norem je identifikovatelný s daní ve smyslu právním. Tyto normy mají svůj účel (řec. teleos), použitelný při jejich teleologickém výkladu. Jinak řečeno, z hlediska právního má daň jako institut daňového práva svůj účel, způsobilý ovlivnit interpretaci daňového předpisu při tzv. teleologickém výkladu. Účel institutu jako takového – financovat veřejné fondy při současném respektování práv subjektů a při zachování zásady spravedlnosti, resp. rovnosti – se totiž promítá do účelu daňových předpisů při jejich aplikaci. Účel institutu daně může nabýt též významu při eventuálním posuzování ústavní konformity daňového zákona v průběhu aplikačního procesu. Tento účel daně jako institutu daňového práva je účelem daně jakožto daňové povinnosti. Nevyhnutelně se pak promítá - v právní rovině - i do účelu daně nazírané jako konkrétní či abstraktní platba při splnění nebo v průběhu plnění daňové povinnosti. Dochází tak k paradoxu kontradikce s neúčelovostí (neúčelností) daně jako postulátem vědy ekonomické. Tato kontradikce je nezbytná. Z hlediska právního jsou daně příjmem veřejných rozpočtů. Daňová platební povinnost je stanovena za účelem získání příjmů pro úhradu

celospolečenských potřeb. Veřejný zájem na výběru daní se nezbytně promítá do daňové normy v procesu jejího vzniku i následně v procesu aplikačním. Dochází dokonce k excesům, které by měly být v budoucnu patrně korigovány.

Daně by měly sloužit nejen na obstarávání finančních prostředků pro potřeby státu, ale i působit na chování jednotlivých domácností a podniků. Mají za cíl odstraňovat poruchy hospodářského růstu a zabezpečovat hospodářskou rovnováhu. Neměly by však působit proti požadavku na spravedlivou dělbu tíže veřejných výdajů. K daňové spravedlnosti, respektive rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů směřuje vývoj daňových systémů civilizovaného světa, neboť daňová spravedlnost se stává v důsledku působení zásady zákonnosti podmínkou právního státu. Zákon by nemohl ústavně konformně založit daň zřetelně nespravedlivě, nebo by tak popřel ústavní zásadu rovnosti⁶⁶.

Proto jednotlivým daňovým principům ekonomické daňové teorie odpovídají právní normy, které mají naplnit ekonomickou vědou precizované požadavky na optimální zdanění současně vyhovět požadavkům moderního právního státu. Ekonomické požadavky jsou souladné s požadavky právního státu, což potvrzuje, že moderní právní stát je založen na racionálním – nikoliv idealistickém - uspořádání právních vztahů.

⁶⁶ K souvislosti zákonnosti daně a zásady rovnosti viz např. Vanistendael, F. Legal Framework for Taxation. In Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. Sv. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996.

KAPITOLA 2: EKONOMICKÁ DEFINICE POJMU „DAŇ“

Každá veřejnoprávní korporace má nezbytně svůj rozpočet příjmů a výdajů. Bez něj by nemohla reálně existovat, tedy pokud rozpočtem rozumíme „*přehled vydání nějakého soukromého nebo veřejného hospodářství pro určité období a přehled příjmů také pro určité rozpočtové období*“.⁶⁷ Existence veřejnoprávní korporace bez vlastního rozpočtu by byla existencí *formálněprávní* nebo existencí *symbolickou*. Stejně je tomu u veřejnoprávního subjektu nazývaného státem. I ten musí platit nutné výdaje nebo výdaje za nutné na základě politického rozhodnutí považované. Pro tyto výdaje je nutno zajistit ekonomický zdroj.

Trvale udržitelným rentabilním zdrojem jsou povinné odvody části příjmů jurisdikci státu podrobných subjektů (daně z příjmů) nebo v čase snesitelně rozložené konfiskace zpravidla zanedbatelných částí majetku těchto subjektů (daně majetkové)⁶⁸. Z toho vyplývá ekonomická nezbytnost daní. Tyto daně je tedy možno definovat z hlediska ekonomické teorie, i.e. definicí ekonomickou.

1. Formulace ekonomické definice daně

Ekonomickou definicí je taková definice, která užívá poznatky oboru zkoumajícího hospodářskou stránku určité činnosti, respektive poznatky nauky o zákonitostech výroby a rozdělování materiálních statků ve společnosti. Obecně je ekonomickým, co vztahuje se k obchodu, průmyslu nebo tvorbě bohatství⁶⁹.

Ekonomickým pohledem je daň zdrojem příjmů státu nebo jiné veřejnoprávní entity (korporace) a prostředkem ekonomické a sociální intervence těch entit, které jsou v reálném mocenském postavení. Z ekonomického hlediska je daň „*prostředek úhrady veřejné, ukládaný autoritativně členům a účastníkům každého celku veřejného, ať už se v jejich zájmu podniká nějaká činnost veřejná či nikoli*“⁷⁰. Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu⁷¹. Výraz „platba“ je zde nutno interpretovat ve smyslu ekonomickém, jako abstrakci toku finančních prostředků, nikoliv ve smyslu běžné češtiny nebo ve smyslu právním (i.e. jako úkon placení, úhrada). Podle obvyklé ekonomické definice je tak daň zákonem stanovená a kvantitativně určená platba konkretizované částky do veřejného rozpočtu. Částka je zde kvantifikací povinnosti platební.

⁶⁷ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 291

⁶⁸ srov. SMITH, A. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Praha: Liberální institut, 2001, s.725

⁶⁹ srov. Oxford Dictionary of English. 2.revid.vyd.Oxford: Oxford University Press, 2005, s. 552.

⁷⁰ Ottův slovník naučný, I., A-J.

⁷¹ KUBÁTOVÁ, V., VÍTEK, L. Daňová politika, teorie a praxe. Praha: Codex Bohemia, 1997, s. 9-10.

Daň je „*platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech, nebo při stejných okolnostech a je nenávratná*“⁷². Touto platbou, respektive periodicky se opakujícími platbami se *odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu*⁷³. Daň je nenávratným transferem finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru, který je neuvěřovým příjmem dotčeného veřejného rozpočtu. Daní v tomto smyslu jsou různé povinné platby do veřejných rozpočtů. Všechny nemusí být nazývány daněmi. Cla mají jednoznačně charakter daně⁷⁴. Dotace a vývozní náhrady (např. vývozní náhrady vyplácené při exportu zemědělských komodit) mají charakter záporné daně. Charakter daně mají i jiná plnění do rozpočtů různých veřejnoprávních entit: povinné příspěvky na sociální zabezpečení, místní poplatky. Daní z televizoru jsou televizní poplatky. Neplatí se totiž z titulu užívání veřejné služby televizního vysílání, ale jsou k nim povinny například všechny tuzemské domácnosti, ve kterých je televizor. Televiznímu poplatku neunikne ten, kdo by prokázal, že televizor ve zpoplatněném období nepoužíval. *Mutatis mutandis* obdobná je situace místních poplatků za svoz odpadu. Charakter daně tedy mají nejružnější poplatky, příspěvky, odvody (např. odvody za porušení rozpočtové kázně), jakožto i zálohy na tato plnění⁷⁵.

Ekonomická definice daně tak odpovídá její ekonomické podstatě. Daň je prvotně příjmem státu z výsledků hospodářské činnosti jiných subjektů působících v daném státě. Některé daně jsou skryty pod povinné úhrady s různými názvy a platí se veřejnoprávním korporacím, údajně za veřejné služby, aniž by však takový poplatek byl ekvivalentem hodnoty poskytované služby nebo aniž by bylo zkoumáno, zda poplatník veřejnou službu ve zpoplatněném období užíval či vůbec užívat mohl.

Povinnost k dani je dána autoritativním mocenským rozhodnutím, směřujícím k naplnění erární pokladny za účelem veřejných výdajů. Toto rozhodnutí nicméně nemůže nepřihlídnout k ekonomické realitě. Rozhodnutí co a jakou sazbou zdanit je výsledkem stanovení hranice veřejných potřeb, v konfrontaci imperativy hospodářské i politické povahy.

2. Definiční znaky daně z hlediska ekonomického

Daň lze charakterizovat určitým výčtem základních charakteristik, které mají význam z hlediska ekonomické definice daně. Je otázkou, zda pro určení co je a co není daň jsou či nikoliv významné jednotlivé funkce daně v ekonomice a konstrukční prvky daně.

⁷² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 8.aktual.vyd. Praha: VOX, 2006. s. 9.

⁷³ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 8 -9.

⁷⁴ Viz dále, s. 19-21

⁷⁵ K vymezení pojmu poplatek viz dále, s. 33-39

a) Ekonomická charakteristika daně

Dále jmenované charakteristiky se jeví býti definičními znaky (prvky) pojmu „daň“. Daň jako platba je povinná a nenávratná, prováděná do veřejného rozpočtu; je neúčelová a neekvivalentní; pravidelně se opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (při provedení určité operace)⁷⁶. Platba nesplňující tyto parametry není daní, ale jiným povinným plněním (dávku) či odvodem. Ekonomická charakteristika daně má význam z hlediska právní definice daně a z hlediska zákonnosti daně, neboť je a logicky musí být právem v obou rovinách, i.e.v rovině vymezení, co je daní a v rovině zákonnosti daně, i.e.v rovině vymezení, co je zákonností daně, reflektována. Není daně z hlediska právního, která by touto nebyla současně z hlediska ekonomického, respektive z hlediska finanční teorie.

Daň je **povinná platba** vybíraná státními nebo jinými veřejnými orgány od fyzických i právnických osob na základě zákona k úhradě nákladů plnění funkcí státu. Jde o jednostrannou povinnost, při níž nevzniká nárok plátce na přímé konkrétní ekvivalentní plnění ze strany státu nebo veřejného orgánu⁷⁷. Daň není platbou dobrovolnou. Povinným charakterem daně, i.e. nedobrovolností daně je v ekonomických charakteristikách daně označována skutečnost, že daň je právem stanovenou daňovou povinností. Platba daně jakožto příspěvku subjektu do veřejného rozpočtu není ponechána na libovůli přispěvatele. Přispěvatel je povinen daň platit. Neučiní-li tak, jeho povinnost je vynutitelná prostředky veřejné moci. Přispěvatel může výši platby nicméně legálními prostředky ovlivnit (změnou daňového domicilu, volbou daňového režimu, uplatněním od základu daně odečitatelné položky, daňového odpočtu, zápočtem daně uhrazené v zahraničí apod.). Stejně tak ji může ovlivnit čistě ekonomickým mimo právo spočívajícím rozhodnutím (vykonávat či nevykonávat určitou činnost). Nedobrovolnost placení daní je přirozená z povahy ekonomických subjektů. Povinnost k dani je proto ukládána právním předpisem, v demokratických státech zákonem, i.e. předpisem, který vyjadřuje vůli zástupců lidu⁷⁸. S tím souvisí požadavek zákonnosti daně. Daň je stanovena předpisem, který vyjadřuje vůli zástupců lidu (zákonem), popřípadě přímo vůli lidu (zákonem přijatým referendem).

Zákonnost daně lze *prima facie* studovat z několika úhlů pohledu. *Primo* zákonnost daně je norma, která stanoví, že daň (a poplatky) lze ukládat toliko na základě zákona.

⁷⁶ viz KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4. aktual. vyd. Praha: ASPI, 2006, s.16. srov. PUCHINGER, z.

Úvodní kapitoly k daňové teorii. Daňová soustava ČR. 1. vydání. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2006, s. 9. KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktual. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 15-16.

⁷⁷ Všeobecná encyklopedie v osmi svazcích. Praha: Encyklopedie Diderot, 1999.

⁷⁸ srov. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI., 2009, s.10.

Secundo zákonnost daně znamená, že postupy při stanovování daně musí být souladné se zákonem, tj. že musí být dodržena zákonnost správy daní. Pokud by nebyla zaručena zákonnost daňového řízení, ve kterém se zjišťuje skutkový stav a na faktické daňově-právní vztahy jsou pak aplikovány normy práva daňového, nebylo by možno zaručit, že je zdaněno to, co zdaněno být má a není zdaněno naopak to, co podle zákona býti zdaněno nemá. Zákonnost daně *stricto sensu* a zákonnost daňového řízení, resp. zákonnost správy daní, jsou různé aspekty téhož požadavku na to, aby subjektům daně bylo z jejich majetku odebíráno pro účely financování veřejných rozpočtů pouze a právě to, o čem volení zástupci rozhodli, že odebíráno pro tyto účely býti má. *Tertio* zákonnost daně je synonymem legality daně. Legality daně pak rozumíme zpravidla soulad daně se zákonem i všemi zákonu nadřazenými a v daném právním řádu přímo působícími právními normami. Normy ústavního pořádku nečiní z tohoto hlediska potíží, neboť tyto normy jsou rovněž výsledkem normativní činnosti volených zástupců, případně lidu samotného, pokud by šlo o ústavní ustanovení schválená v referendu, pokud to ústavní pořádek té které daňové jurisdikce dovoluje (viz např. č. 11 francouzské Ústavy). Vliv norem nadnárodních a mezinárodních proto může logiku zákonnosti daně narušovat, neboť u těchto norem nemusí být snadné výsledkem normativního procesu jako rozhodnutí volených zástupců.

Nenávratnost daně spočívá ve skutečnosti, že odčerpání prostředků subjektu není vázáno na žádnou povinnost nebo podmínku, kterou by musela nebo měla splnit veřejnoprávní korporace. Platbu není možno žádat zpět, například proto, že by nebyl poskytnut ekvivalent. S nenávratností daně souvisí její neekvivalentnost. Nenávratnost může být v některých případech prolomena, například z důvodu integrity s požadavky nadřazených systémů uplatnění daní. Je tomu tak například u vrácení daně z přidané hodnoty subjektům z jiných členských států nebo subjektům ze třetích zemí (§ 82 a § 83 ZDPH), případně u zápočtu zahraniční daně podle smluv o zamezení dvojího zdanění. Bakeš vysvětluje nenávratnost daní jejich účelem a spojuje ji naopak s existencí určité ekvivalentu: „*Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi*“⁷⁹. Obě konstrukce vedou k vysvětlení nezbytnosti nenávratnosti daně.

⁷⁹ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo, 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 155.

Daně jsou nenávratné z důvodu využití daňových příjmů ve veřejných rozpočtech. *Nenávratný princip odčerpávání potvrzuje charakteristiku daně Tomášem Akvinským, který považoval daň za dovolenou loupež, tedy nedobrovolnou platbu za nic⁸⁰*, jinak řečeno platby bez protiplnění poskytnutého příjemcem daně. S nenávratností daně je tak spojena její neúčelovost. Nenávratnost daně ale spočívá právě pouze ve výše uváděné skutečnosti, že odčerpání prostředků subjektu není vázáno na žádnou povinnost nebo podmínku, kterou by musela nebo měla splnit veřejnoprávní korporace, v určitém termínu a jakožto protiplnění za provedenou platbu. Proto klasicky se osoba povinná k dani silniční nemůže domáhat vrácení daně pokud prokáže, že ve zdaňovacím období silnice motorovými vozidly neužívala ani se s tímto odůvodněním neunikne sankci za řádné neplnění daňové povinnosti. Například podle Nejvyššího správního soudu „[s]ilniční daň upravená zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno. Poplatníkem daně je provozovatel registrovaného vozidla zapsaný v technickém průkazu, a to i tehdy, pokud již není jeho vlastníkem⁸¹. Tím však není řečeno ničeho více nežli že nelze podmínit platnost příkazu zákonodárce uvalit daň na určitý majetek odkazem na absenci poskytnuté protislužby. Není dotčena existence věcně i časově nepřímé vazby mezi daňovou povinností a poskytovaným ekvivalentem.

Neúčelovostí (neúčelností) daně se rozumí skutečnost, že veřejnoprávní korporací vybraná daň není určena ke konkrétnímu využití, ale je součástí globálních příjmů veřejného rozpočtu nebo veřejných rozpočtů, k jeho nebo jejichž financování je rozpočtově určena (např. v České republice zákonem o rozpočtovém určení daní), ve kterých již dále není jakožto konkrétní suma identifikovatelná a stává se součástí masы veřejných prostředků spravovaných v rámci toho kterého rozpočtu. Není předem stanoveno přesné užití konkrétní částky daně v rámci rozpočtu. Tedy *„konkrétní daň není určena k financování konkrétní veřejné potřeby“⁸²*. Jinak řečeno, není tedy předem jasné, co se bude danou částkou financovat. V okamžiku výběru daně tak není známo, na co konkrétně budou vybrané finanční prostředky použity. Platba tedy nemá konkrétní účel, který by spočíval v pokrytí určitého výdaje, ale účel obecně stanovený, financovat rozpočet, do kterého je platba rozpočtově určena⁸³. Neúčelností je vyjádřena neschopnost plátce daně nebo poplatníka ovlivnit, na jaké

⁸⁰ ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno : 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.31.

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2006, sp. zn. 2 Afs 101/2005.

⁸² PELC, V. Daň z převodu nemovitostí, 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 18.

⁸³ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a

účely budou daňové příjmy využity⁸⁴. Neúčelnost daně má pouze tento význam, omezený na rovinu ekonomickou. Z hlediska právního naopak má účel (teleos), který se promítá do způsobu interpretace daňového zákona. Jinak daň má samozřejmě

Neekvivalentnost daně je označována skutečnost, že přispěvatel do veřejného rozpočtu, i.e. daňový poplatník nebo plátce daně nemá garantovanou žádnou konkrétní protihodnotu, která by odpovídala výši jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt za odvedené peníze nedostává od státu nebo jiného oprávněného subjektu konkrétní protiplnění. Částka odvedená na dani nemusí odpovídat hodnotě, kterou subjekt platící daň z rozpočtu zpět čerpá. Mezi částkou daně a plněními poskytnutými z veřejných rozpočtů poplatníkovi není žádný vztah. Z daní jsou financovány i veřejné statky, na jejichž spotřebě se podílejí všichni, nejen subjekty platící daně. Neekvivalentnost daní tak vyjadřuje neexistující nárok subjektů platících daně na adekvátní plnění vy výši daně⁸⁵. Existuje však protihodnota abstraktní. Použití finančních prostředků z daňových příjmů financovaných rozpočtů závisí na rozhodnutí veřejnoprávní korporace, která ten který rozpočet spravuje, tedy je oprávněna rozhodnout o výdaji z tohoto rozpočtu. Daň je příspěvkem subjektu poskytovaným k hrazení „společných“ nákladů veřejných „společných“ rozpočtů. Lze tak mít za to, že ekvivalent daně existuje. Jsou jím výhody plynoucí přispěvateli z jeho postavení subjektu v právním řádu toho kterého daňového suveréna (státu). Protihodnotou daně by tak bylo „fungování státu pro občany a osoby v něm žijící a sídlící a ochrana zajišťovaná státem v rámci filozofické reciproční společenské smlouvy mezi lidem a státem jako suverénem, vůči kterému se lidé částečně nebo úplně zřekli své suverenity ve prospěch celku výměnou za ochranu tímto státem poskytovanou, tedy smlouvy, jíž vytvořili nadřazenou moc státu, jejíž vůli se dobrovolně podřizují“⁸⁶. Podle Pelce *neekvivalentnost (neadekvátnost) spočívá v tom, že poplatník nemá nárok na žádnou protihodnotu ve výši zaplacené daně (nebo její části). Podstata daně, na rozdíl od ostatních břemen ukládaných vládou, spočívá v nedostatku přímého quid pro quo (něco za něco) mezi poplatníkem a veřejným úřadem. Daň je tak nenávratné (bezekvivalentní) plnění*⁸⁷.

některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

⁸⁴KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, s.10; GOMUŁOWICZ, A. In GOMUŁOWICZ, A.; MAŁECKI, J. *Podatki i prawo podatkowe*. 2. vyd. Warszawa : Wydawnictwo prawnicze LexisNexis, 2004, s. 127-128; GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vydání. Ostrava : Key Publishing, 2008, s. 33-34.

⁸⁵KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2009, s.10

⁸⁶STANČÍK, D. *Možnosti obrany osob zúčastněných na správě daní dle daňového řádu*. Rigorózní práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta; s odkazem na HOBBS, T. *Leviathan*, aneb, *Látka, forma a moc státu církevního a politického*. Praha : Oikoymenth, 2009.

⁸⁷PELC, V. *Daň z převodu nemovitostí*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s.18.

Neekvivalentnost daní není absolutní. Uhrazená daň je kontribucí (fr. « *contribution* »), tj. příspěvkem k vytváření materiálního základu pro poskytování veřejných statků, ze kterého jsou průběžně na solidaristickém principu uspokojovány veřejné zájmy a potřeby. Podle Mrkývky je placení daní „příspěvkem k vytváření materiálního základu pro poskytování veřejných statků, z čehož na základě solidaristického principu mohou být uspokojeny zájmy obyvatelstva včetně osoby, které placením daně byla způsobena majetková újma“⁸⁸. Lze presumovat, že tyto veřejné zájmy jsou nebo mají být v souladu se zájmem individuálního přispěvatele, který musel strpět zásah do svého vlastnictví, zaplacením daně mu byla způsobena majetková újma⁸⁹. Z právního hlediska lze dokonce říci, že ekvivalentem daně je plnoprávnost participace občana ve společenských procesech. Zjevná je tedy pouze absence protihodnoty přímé. Ostatně jak připomíná Šimáčková, „[v]e státech s velkou tradicí solidarního myšlení (např. ve Francii či Německu) jsou lidé srozuměni s vysokou mírou zdanění, neboť vnímají povinnost státu postarat se o sociálně slabší, ale také po státu požadují určitý vysoký standard služeb (školství, kultura, veřejné knihovny apod.) i státní podporu určitým skupinám podnikatelů (např. vinaři, restauratéři, zemědělci apod.) a občanům (zdravotně postižení, etnické menšiny, ženy s dětmi, seniori)“⁹⁰. Alokace prostředků získaných výběrem daní má nepochybně význam, pokud jde o společenskou toleranci výše daňové zátěže, nevhodné užití vybraných prostředků ve velkém rozsahu může vést k politické tendenci ke snížení daní, s následným dopadem na legislativu.

Daň tedy není možno odmítat platit s tím, že daňový subjekt nečerpá ekvivalentní protiplnění, nicméně na druhou stranu pokud veřejnosti není poskytováno ze strany státu plnění tolerované jako ekvivalent, vznikne politický tlak proti daňové povinnosti, který může dosáhnout intenzity způsobilé vést k mírnějšímu zdanění. *In fine* je možno si představit, že demokratický stát, který by neposkytoval zhola žádné nebo zanedbatelné protiplnění z veřejných rozpočtů, by s určitým odstupem nevybral žádné nebo zanedbatelné daně. Neekvivalentnost daně se tak z hlediska déledobého fungování systému jeví dokonce spíše teoretickým postulátem (ne-li dogmatem) nežli objektivně ověřitelnou realitou. Ostatně jak uvedla ve svém výstupním materiálu expertní skupina pro otázky zdanění příjmů a majetku, daně jsou ukládány ve veřejném zájmu, který podmiňuje jejich legitimitu. Veřejným zájmem zde expertní skupina mínila zřetelně zájem na realizaci státu veřejné služby, jehož tradici

⁸⁸ MRKÝVKA, P. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: MU, 2004, s. 5.

⁸⁹ ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno : 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 31.

⁹⁰ ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s.6..

spatřuje již v relativně dávné historii. *Legimititu daňové povinnosti, vyplývající stricto sensu z například v České republice z ústavní dispozice Listiny a ze skutečnosti jejího uložení daňovými zákony schválenými zástupci lidu podle ústavně konformní procedury, lze snadno dovodit i lato sensu, případně, zcela mimo pozitivní právo, v rovině politicko-filosofické, například úvahou založenou na tradičním pojmu „veřejného zájmu“, tak jak byl tento shledáván nezbytným k existenci státu již v klasickém období Platónem⁹¹ nebo nám blíže Aristotelem⁹². Historicky nacházíme pojem „veřejného zájmu“ v různých podobách v průběhu celého historického vývoje evropského prostoru a pojem postupně přestává být výlučně filosofickou nebo politickou kategorií a stává se již ve středověku v různých zemích dnešní Evropské unie pozitivně existujícím pojmem právním, který se počíná formovat například ve francouzském právu již od 12. století, nejprve jako koncept *res communis*, přímo odvozený z římské *utilitas publica*⁹³ používaný ve sporech mezi venkovskou aristokracií a obyvatelstvem při konstrukci právního režimu nepřetržitého používání panských mlýnů a obdobných zařízení, zárodku pozdější právní úpravy tzv. „veřejné služby“. V dnešní době lze podle našeho názoru i v této logice říci, že uplatnění a správa daňového systému jsou určitou službou ve veřejném zájmu poskytované, sice zdánlivě prvořadě pouze státu jako celku, za státním zájmem na výběru daní lze však v moderní demokratické společnosti bezpečně určit zájem veřejnosti a i zájem jednoho každého z nás. Jedná se však jistě o „službu“ zvláštního charakteru, o jejíž povaze by bylo lze dlouze polemizovat, pojetí služby uplatnění a výběru daně jako služby veřejnosti však zcela odpovídá jednomu z existujících teoretických právních zdůvodnění legitimity moci^{94,95}. Zdá se tedy, že nejenže expertní skupina směřuje k negaci teze o absenci jakéhokoliv protiplnění, ale že naopak existenci nepřímého protiplnění považuje za základ legitimity daně.*

Pravidelnost (periodicita) daně je dána tím, že daně jsou placeny v periodicky se opakujícím časovém intervalu (zdaňovacím období) nebo pravidelně ve smyslu v časové návaznosti na určitou daňově rozhodnou skutečnost. V prvním případě jde o pravidelnost časovou, ve druhém o pravidelnost věcnou. Časová pravidelnost daně se projevuje existencí periodicky se opakujících zdaňovacích období. Zdaňovací období může být obvykle měsíční,

⁹¹ Platón, *fr.* La République, Livre IV, 420b: veřejný zájem, nezbytný základ ustavení státu jako *la Cité ordonnée et juste*.

⁹² Aristoteles, *fr.* Les Politiques, Livre II: Občané státu musí mít „něco společného“.

⁹³ MESTRE, J.- L. Introduction historique au droit administratif français, vyd. PUF, coll. Droit fondamental.

⁹⁴ Viz teoretické práce tzv. *Ecole du service public*, blíže např. Chevallier, J. In Regards sur une évolution, AJDA 1997.

⁹⁵ Srov. ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICĚ. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. Příloha 2. Pro expertní skupinu vypracoval ŠMEJKAL, V.

čtvrtletní nebo roční. Daň se pak odvádí za toto zdaňovací období, tedy jde o sumarizaci kladných a záporných daňových povinností⁹⁶ subjektu na jednotlivých daních, za určité zdaňovací období. Věcná pravidelnost daně se projevuje tím, že vznik daňové povinnosti je vázán na realizaci určité daňově rozhodné skutečnosti, Daňově rozhodnou skutečností může být např. převod majetku bez protihodnoty (dar), převod majetku děděním nebo jiný převod majetku, u kterého zákon předvídá zdanění převodů vlastnictví. Pravidelnost zde spočívá v opakování věcném, kdy uplatnění daně se opakuje při každém opakování daňově rozhodné skutečnosti.

Ekonomická podstata daně je spatřována v peněžním plnění, které je postoupeno ve prospěch státu či jiné veřejnoprávní korporace⁹⁷. Placení daní podle Radvana nevyplývá z tržních vztahů, ale má svůj původ v mocenské pozici daně⁹⁸. Podotkněme, že *pozice* je v běžné češtině synonymem postoje nebo polohy. V daném kontextu by mohlo jít o „umístění ve vztahu k okolí“, nebo „postavení“.⁹⁹ Přesný obsah konceptu „mocenská pozice daně“ nebo definice takového ekonomického, politologického, sociologického nebo právního institutu není přes poskytnutá vysvětlení zřejmý. V každém případě je daň ekonomickým institutem, neboť daně jsou veřejným příjmem, zpravidla příjmem ekonomicky významným¹⁰⁰. Z ekonomického hlediska se mezi daně nezpochybnitelně řadí také cla, neboť jde o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici¹⁰¹.

b) Důsledky ekonomické charakteristiky daně

Zmíněná ekonomická podstata daně spočívá na přijímání státem výsledků hospodářské činnosti jiných subjektů. Jde o státem vynucenou materiální oběť ekonomicky činných subjektů, v peněžní formě, skládanou ve prospěch státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. Placení daní nevyplývá z tržních vztahů mezi státem a subjektem. Rozsah placení závisí na tom, jak široce budou vymezeny hranice veřejných potřeb.¹⁰² Rozsah veřejných potřeb přímo ovlivňuje nezbytnou míru prolamování vlastnictví ekonomicky činných subjektů za účelem

⁹⁶ Zápornou daňovou povinností z tohoto hlediska je například odpočet, resp. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

⁹⁷ RADVAN, M.; MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I.; ŠRAMKOVÁ, D. Finanční právo a finanční správa - berní právo 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008, s. 26-28.

⁹⁸ RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRAMKOVÁ, op.cit., tamtéž.

⁹⁹ srov. Slovník českých synonym a antonym. Praha : Lingea, 2007, s. 212.

¹⁰⁰ Výjimkou mohou být některé mikrostáty: Andorra, Monaco, Nauru, Vatikánský městský stát (který ale z pohledu mezinárodního práva přes svoji denominaci není státem *stricto sensu*).

¹⁰¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. s. 286-291, 413.

¹⁰² MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 6 – 7.

financování těchto potřeb z veřejných prostředků. Výklad čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny se tak bude v praxi nezbytně podřizovat ekonomickým konjunkturálním vlivům.

Daň je povinnou, zákonem předem stanovenou částkou, kterou se, na nenávratném principu a bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění, odčerpává část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu¹⁰³. Daněmi v ekonomickém smyslu jsou tedy různé povinné platby do veřejných rozpočtů, ač by nebyly takto formálně označeny: cla, povinné příspěvky na sociální zabezpečení nebo místní neekvivalentní poplatky.

3. Ekonomické funkční vymezení daní

Daňové platby plní v ekonomice různé funkce. Jsou důležitým nástrojem fiskální politiky státu¹⁰⁴. Proto jsou na ně proto kladeny různé požadavky, formulované jako ekonomické daňové principy¹⁰⁵. Funkce daní, spojené s rolí daně v národním hospodářství, by *a priori* mohly být považovány pojmové znaky daně, respektive za její definiční prvky. Proto je zde musí být zmíněny, ačkoliv jinak jejich zkoumání náleží prvotně disciplíně ekonomické. Z právního hlediska jsou relevantní i v aplikační praxi, jelikož mohou ovlivnit interpretaci aplikovaného práva.

Význam má **výchovná** či **ochranná** funkce některých daní, spojená s adresnými selektivními daněmi. Daň spotřební či daň ekologické jsou nástrojem s takovou funkcí. Relativně vysokým *de facto* sankčním zdaněním stát reguluje spotřebu statků považovaných za společensky nevhodné nebo škodlivé (tabák, či alkohol) nebo statků, k jejichž výrobě byly spotřebovány omezené přírodní zdroje, případně jejich použití je škodlivé pro životní prostředí (minerální oleje, zemní plyn). Některé platby mohou být daněmi s ochrannou funkcí, ačkoliv konstruovány technicky jinak než daně nebo alespoň jinak formálně označovány. Příkladem je tzv. odvod ze solární elektřiny, jehož ústavní konformita byla Ústavním soudem verifikována (Pl. ÚS 17/11).

Základní funkce daní¹⁰⁶, které leží mimo právo, ale daňové právo jsou způsobilé relativně významně ovlivnit, jsou kromě výše uvedených následující: funkce fiskální, regulační (stabilizační), stimulační (alokační) a redistribuční¹⁰⁷.

¹⁰³ ŠIROKÝ, J. a kolektiv. Daňové teorie s praktickou aplikací, 2. vyd. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2008, s. 9.

¹⁰⁴ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. II. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 6. Srov. ŠIROKÝ, op.cit., KUBÁTOVÁ, op.cit.

¹⁰⁵ ŽÁK, M. a kol. Velká ekonomická encyklopedie. Praha : Linde, 1999, s. 148.

¹⁰⁶ srov. KUBÁTOVÁ K. Daňová teorie a politika, Praha : EUROLEX BOHEMIA, 2000, s. 13.

¹⁰⁷ srov. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk,

Fiskální funkce, jejímž účelem je zajistit příjmy státu, případně jiným veřejnoprávním korporacím. Fiskální funkcí daně je její schopnost naplnit veřejný rozpočet, zabezpečením dostatečného množství prostředků k realizaci veřejných výdajů a fungování státu. Pro většinu současných států jsou příjmy z daní významným, často nejdůležitějším příjmem veřejných peněžních fondů a tedy významným zdrojem financování veřejných statků. Fiskální funkce je proto považována za ekonomicky nejdůležitější funkci daní. Z hlediska právního pak vstupuje do její definice, neboť daň je kontribucí přispěvatele za účelem financování veřejných rozpočtů. Pravidlem tedy je, že daně slouží prvotně k financování nákladů společnosti a současně všeobecné daně jsou principiálně základním instrumentem k zajištění příspěvků všech do veřejných rozpočtů. Odchyly z tohoto pravidla mohou být zjištěny u států s dosud kolektivistickým uspořádáním (Venezuela), některých států s významným nerostným bohatstvím (Nauru, Saudská arábie) nebo některých mikro států s jinými nežli *stricto sensu* daňovými příjmy (Monaco, Vatikánský městský stát). Nicméně i v zemích s kolektivistickým uspořádáním se odvody do státního rozpočtu mohou fakticky významně podobat dani, stejně jakožto tyto státy mohou uplatňovat progresivní daňovou a pobídkovou politiku zejména vůči zahraničním investorům (Čína). Obecně v současnosti jsou daňové příjmy hlavním příjmem veřejných peněžních fondů¹⁰⁸. Význam daní tak spočívá v získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou kryty veřejné výdaje. Fiskální funkce je tedy obsažena ve všech dále uváděných funkcích.¹⁰⁹

Regulační (stabilizační) funkce. Úpravami daňového systému lze ovlivňovat hospodářství, jako celek nebo selektivně. Odčerpávání důchodů ekonomicky činných subjektů ve formě daně je projevem mocenského zasahování státu do procesu rozdělování. Daně tak mohou přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Jsou ze své povahy způsobilé být efektivním nástrojem při omezování dopadů cyklických výkyvů ekonomiky a zachování jejího stabilního vývoje. Daně tak mohou sloužit jako významný nástroj fiskální politiky. V období hospodářské konjunktury mohou být ekonomičtí operátoři zdaněni více; ostatně i při stejné daňové zátěži bude vybráno díky vyššímu výkonu ekonomiky více. Prostředky nad rámec nutných veřejných výdajů mohou být použity v období recese prostřednictvím vhodných mechanismů veřejné podpory k rozpohybování ekonomiky.

2009, s. 291-292.

¹⁰⁸ RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRAMKOVÁ, D. Finanční právo a finanční správa - berní právo 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 28.

¹⁰⁹ srov. JÁNOŠÍKOVÁ, P. In JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 292.

Stabilizační funkce daní slouží ke zmírňování cyklických oscilací v ekonomice, především z důvodu udržení dostatečné úrovně zaměstnanosti a cenové hladiny. V době vyššího hospodářského růstu bývají daně relativně vyšší a skrze ně se subjektům odčerpává větší část jejich důchodů, dochází k omezování poptávky a zamezuje se přehřívání ekonomiky. Naopak v době hospodářské krize snížení daní ponechá více prostředků poplatníkům a stimuluje agregátní poptávku k větší aktivitě.¹¹⁰ Otázkou je, zda právě snaha po stabilizaci není v některých konjunkturálních situacích jednou z příčin nestability a cyklických výkyvů.

Stimulační (alokační) funkce představuje využití daňových nástrojů s cílem ovlivnit činnost ekonomických jednotek a tempo jejich rozvoje. Alokace jako regulační nástroj ekonomiky nastupuje tam, kde selhávají tržní mechanismy. Umožňuje alokovat zdroje, jež nejsou tržním systémem dostatečně efektivně alokovány působením mechanismů trhu. Terminologií ekonomickou je funkce alokační je uplatňována tehdy, pokud trh projevuje neefektivnosti v alokaci zdrojů¹¹¹, v důsledku existence veřejných statků, externalit nebo nedokonalé konkurence. Působením daňového nástroje jsou vybírány finanční prostředky, aby se pomocí nich docílilo realokace zdrojů – produkce statků či služeb, které by v tržním prostředí byli produkovány jen v malé, nedostatečné míře, podpora vytváření pozitivních externalit či zvýšení dostupnosti zboží dotováním její monopolní ceny. Jde tedy *a priori* o veřejnou ingerenci do ekonomiky daňovým nástrojem, s cílem retablovat konkurenční prostředí umělými zásahy regulátora nebo udržet rentabilitu takových ekonomických činností, které nemohou být s ohledem na strukturální nebo konjunkturální faktory realizovány jako výdělečné hospodářské činnosti. Podle některých názorů ale nejde esenciálně o ingerenci ekonomickou, ale o ingerenci právní¹¹². Realizuje se přesouváním peněžních prostředků v odpovídajících proporcích mezi ekonomickými subjekty a veřejným fondem, s cílem korigovat příjmy ve vybraném segmentu hospodářské činnosti. Stimulační funkce se realizuje například rozdílným daňovým zatížením různých kategorií ekonomických subjektů, tím mohou daně ovlivnit rozvoj určitých činností¹¹³. Tato funkce může být realizována například v podobě daňového zvýhodnění nebo dotace, jež by měly stimulovat subjekty k určitému (veřejnému) zájmu k němuž se zvýhodnění vztahuje. Problematické může být působení kontrolních mechanismů státu, které na základě *ex post* vytvořených interpretací dotačních podmínek nebo podmínek daňového zvýhodnění mohou zpětně podnikatelům alokované

¹¹⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, s.17.

¹¹¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI., 2009, s.16.

¹¹² shrnul PEKÁR, M. *Nepřímé daně při provádění zahraničně obchodní činnosti*. Brno : 2010. Rigorózní práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13.

¹¹³ srov. MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 7-8.

částky opět odnímat formou použití sankcí za tzv. porušení rozpočtové kázně. V některých případech může jít o rozhodování pro operátory překvapivé; ve výsledku může být dosahováno opačného výsledku, nežli kterého být dosaženo mělo.

Redistribuční funkce daní vychází z konstatace, že rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů může být společensky neakceptovatelné, jeho výsledky mohou destabilizovat vztahy mezi jednotlivými skupinami obyvatel. Redistribuční funkce daní vyjadřuje přerozdělení důchodů a bohatství ve společnosti od bohatších směrem k chudším prostřednictvím daní.¹¹⁴ Daně jsou tradičně považovány za vhodný nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím tran-

sferů zvyšovat příjmy chudším. Argumentace je založena na *předpokládaně* nespravedlivém rozdělení důchodů ve společnosti prostým působením tržních mechanismů. Neakceptovatelné nebo obtížně akceptovatelné nerovnosti v důchodech jednotlivců způsobené tržním systémem může být kompenzována vyšší mírou zdanění bohatých použitím progresivní sazby daní z příjmů nebo naopak daňovými výhodami, slevami nebo odpočitatelnými položkami určenými k relativnímu zvýhodnění sociálně slabších skupin obyvatelstva. Nadměrné využívání redistribuční funkce daní může vyvolat útlum některých ekonomických aktivit, respektive jejich přesun do jiných daňových suverenit (jurisdikcí). Daně slouží jako nástroj redistribuce bohatství ve společnosti. Je otázkou, do jaké míry by tomu tak mělo být. Běžně se má za to, že jde o otázku politickou. Uvedené by mohlo být diskutováno. Pokud by například ústavní soud dané jurisdikce prosazoval striktně formální pojetí rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů, redistribuční funkce daní by byla výrazně omezena nebo vyloučena, a byla by tak odňata rozhodování politickému. Redistribuční funkce daní je tak z právního hlediska svázána s definicí daní a s pravidlem rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů a jejího pojetí jako rovnosti formální či naopak materiální. Je otázkou, zda a do jaké míry je redistribuční funkce daní souladná s její právní definicí: právní vymezení daně by totiž mohlo stanovit, že daň je příspěvkem na nezbytné veřejné výdaje. U každé redistribuce by pak bylo možno položit otázku její nezbytnosti. Tato otázka ale nepatří vědě právní, je nutno ji řešit v rovině politické, ekonomické a sociologické. Ekonomické teorie se pokouší minimalizovat deformace trhu a negativní působení zdanění, zároveň zajistit co nejefektivnější redistribuci bohatství ve společnosti. Daněmi se přitom rozumí povinné platby, které jednotlivé subjekty odvádí do státního rozpočtu v předem stanovených lhůtách a výších.

¹¹⁴ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, s.17.

Stanovit lhůty a výše plateb je rozhodnutí daňového suveréna, jehož přezkum je možno realizovat v rovině ústavněprávní. Referenčním rámcem přezkumu se přitom nestávají pouze normy ústavního pořádku, ale i daňové principy, na které je při právním posouzení ústavní konformity daně nutno brát ohled, neboť právní hledisko na této úrovni nelze odtrhnout od hledisek ekonomických, bez kterých by nebylo možno dospět k rozumnému uplatnění daňového práva a nezbytné integritě daňového systému. Dostáváme se tak k tzv. daňovým principům, které mají z výše uvedených důvodů význam při určení zákonnosti daně *in abstracto* při posuzování ústavní konformity daňového zákona v řízení o abstraktní kontrole norem nebo *in concreto*, při konkrétní kontrole ústavní konformity daňového zákona nebo při posuzování legality daňového rozhodnutí jakožto výsledku rozhodovací činnosti správce daně.

4. Ekonomické normativní vymezení daní: daňové principy

Na základě poznání účelu a funkcí daně byly teoreticky vymezeny tzv. daňové principy. Jde o teoretické požadavky na systém a jednotlivé nástroje zdanění, kterým musí být vyhověno, má-li daň naplňovat svůj účel. Dnešní daňová (ekonomická) teorie¹¹⁵ postuluje tyto daňové principy: princip všeobecnosti, princip spravedlnosti daní, princip efektivnosti daní, princip stimulace pozitivních vlivů na ekonomické chování subjektů a potlačení vlivů negativních, princip pružnosti daňových sazeb, princip makroekonomické pružnosti a princip politické průhlednosti daní. Je možno je formulovat takto¹¹⁶:

- a) Podle **principu všeobecnosti** jsou daňové povinnosti podrobeni všichni, *a priori* žádná elitní skupina není zbavena daňové povinnosti ani nenesou daňovou povinnost, kterou by nenesly ostatní skupiny obyvatel. Princip všeobecnosti odmítá historické rozlišování daňových režimů obyvatel různých náboženských vyznání¹¹⁷ nebo výsady osob ve zvláštním právním postavení. Proto například zvláštní pravidla danění příjmů a majetku diplomatů a osob ve srovnatelném postavení je výjimkou, kterou do daňových pravidel vnutilo mezinárodní právo výsad a imunit.
- b) Podle **principu spravedlnosti** daní by daňový systém měl být spravedlivý z pohledu redistribuce bohatství, důchodů nebo spotřeby (perspektiva principů platební

¹¹⁵ LAITKEPOVÁ, E. Veřejné finance. Brno: VUT v Brně, 2001, s. 23.

¹¹⁶ Formulace daňových principů KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie. op.cit., s. 17 a násl.; srov. ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s.26-27.

¹¹⁷ Kvalifikovanou prezentací různých daní a daňových režimů v Libanonu, rozlišujícími mezi zdaněním islámských a neislámských skupin obyvatel, v kontextu historického vývoje, provedl Al Arja (AL ARJA, R. La Fiscalité Directe au Liban. Histoire et Processus d'une Modernisation. Doktorská práce. Lyon: 2011. Université Jean Moulin Lyon 3).

schopnosti) a tak, aby poplatníci ve srovnatelném postavení dostávali z veřejných rozpočtů srovnatelná plnění (perspektiva principu prospěchu).

- c) Podle **principu efektivnosti** daní (administrativní jednoduchosti) by náklady na daňový systém měly být pokud možno co nejnižší z hlediska jeho správy. Tedy poplatníci by měli nést co nejmenší náklady kromě čistě zaplacené daně, která je určena na uspokojení veřejných potřeb.
- d) Podle **principu stimulace** pozitivních vlivů na ekonomické chování subjektů a potlačení vlivů negativních by daně neměly omezovat pracovní úsilí lidí, jejich ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika.
- e) **Principem makroekonomické pružnosti** nazýváme, že daně pružně reagují na růst hrubého domácího produktu, s cílem krátkodobě působit na efektivní poptávku soukromého sektoru.
- f) Podle **principu politické průhlednosti** daní by daňový systém měl být vytvářen pro poplatníky průhledně. Poplatník by měl vědět, na co daně platí. Jen tak může politický systém ve svém rozhodování odrážet preference jednotlivců a jednotlivci dle svých preferencí rozhodnout o politických změnách
- g) Podle **principu pružnosti daňových sazeb** by daňový systém měl být schopen se snadno a někdy i automaticky přizpůsobovat změně ekonomických podmínek.

Daňové předpisy by měly být přijímány tak, aby uvedené ekonomické daňové principy nebyly negovány působením daňového práva. Proto některým daňovým principům (principu všeobecnosti daní, spravedlnosti a efektivnosti) odpovídají požadavky na tvorbu a aplikaci daňových předpisů, které se promítají do pravidel ústavního pořádku, do zásad správy daní a požadavků na interpretaci daňových předpisů.

Tyto principy tedy mají normativní povahu; jejich respektování může být rozhodné z hlediska závěru o zákonnosti daně. Ostatní daňové principy jsou vodítkem pro navrhovatele zákona, zákonodárce a případně pro orgány vykonávající kontrolu ústavní konformity daňových předpisů. Ekonomické daňové principy tak ovlivňují zákonnost daně působení v procesu vzniku daňové normy i v průběhu její aplikace.

5. Daň, institut „ekonomicko-právní“?

Pojem „ekonomicko-právní institut“ je používán pro souhrn právních norem upravujících specifické právní vztahy v určitém právním odvětví (insolvenční právo), které je

nutno interpretovat z pohledu jejich ekonomické finality¹¹⁸. Definice daně jako ekonomicko-právního institutu dosud nebyla teoreticky rozpracována. Označení daně jako takového institutu se objevuje zejména v některých závěrečných studentských pracích tzv. brněnské školy berního práva¹¹⁹, aniž by byl teoreticky rozpracován. Názor o dani jako ekonomicko-právním institutu zmiňujeme pouze pro úplnost. Určitý institut lze podle našeho názoru definovat v rovině vědy právní nebo vědy ekonomické, tj. jako institut právní nebo institut ekonomický. Institut ve smyslu užívaném vědou právní je teoretická kategorie vymezená v souladu s požadavky vědní disciplíny, ve které je při teoretické práci použit. Rozdílnost vědních oborů ekonomie a právo má za důsledek, že nelze spolehlivě definovat institut ekonomicko-právní jakožto společný koncept pro práci v obou vědních oborech. Daň je institutem právním. Může být považována za institut ekonomický, tedy pokud v ekonomické vědě připustíme práci s koncepty nebo soubory konceptů označovanými jako instituty, které známe z vědy právní; a pokud takové instituty definujeme prostředky vědy ekonomické. Takový institut, definovaný vědou ekonomickou, bude však obsahově (definičně) odlišný od institutu právního, prostě proto, že bude definován pro jiné účely na základě jiných teoretických postupů.

Daně bezpochyby pro plné pochopení vyžadují interdisciplinární přístupy. Interdisciplinarita by však podle našeho názoru měla spočívat k používání vědeckých přístupů z různých vědních oborů (ekonomie, politologie, právo, sociologie apod.) ke zkoumání jednoho předmětu (daně), jakožto ekonomického nástroje, normy, konkretizované povinnosti, společenského jevu, mocenského zásahu do individuálního práva apod. sociálního jevu atd. Poznatky, ke kterým jednotlivé obory dospějí, bude možno užitečně syntetizovat a prohlubovat tak poznání pravé podstaty daní. Je možno zvažovat i tvorbu interdisciplinárních přístupů ab initio procesu zkoumání daně. Tyto přístupy je nutno vytvořit kvalifikovanými vědeckými postupy.

¹¹⁸ SCHÖNFELD, J. Stanovení hodnoty pohledávky simulací insolvenčního řízení. Doktorská disertační práce. Praha: 2011. Vysoká škola ekonomická. Fakulta podnikohospodářská, s. 52: „Novou úpravu úpadkového práva platnou od 1. ledna 2008 je proto nutné primárně chápat jako ekonomicko-právní institut pro efektivní řešení úpadku firem a realokaci výrobních prostředků v držení těchto firem“. Viz též s. 52.

¹¹⁹ MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13: „Daň představuje ekonomicko-právní institut, kterým dochází ze strany státu k mocenskému zásahu do vlastnického práva fyzických a právnických osob (...)“. POLÍVKA, O. Evoluce správy spotřebních daní na území České republiky. Bakalářská práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 5: „Daň je pojmem v našem právním řádu pevně nedefinovaným. Jedná se o složitý ekonomicko-právní institut (...)“, s odkazem na MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 5.

Jiným přístupem by bylo aplikovat při hledání definice daně metody ekonomické analýzy práva, tedy zkoumat účinky alternativních právních definic daně na daňový systém a jeho fungování, včetně dopadu na ekonomickou efektivnost.

Ekonomická analýza práva chápe právo jako výsledek racionálního chování lidí sledujících vlastní zájmy; právní instituce nikoli jako exogenní vůči ekonomickému systému, ale jako endogenní instituce, které ovlivňují národní hospodářství a zároveň jsou jím samy ovlivňovány¹²⁰. Ani o takový přístup v daném případě nejde.

Vytváření precizně neidentifikovatelných konceptů pravděpodobně nelze dospět k vědecky konzistentnímu výkladu. Nazývat daň ekonomicko-právním institutem v podstatě odpovídá čisté empirii; fakticky jde o konstataci, že daň má svoje ekonomické i právní aspekty. Taková afirmace se jeví pro svoji neurčitost v podstatě bezobsažnou.

¹²⁰ Blíže HOLMAN, R. a kol., Praha: C. H. Beck, 1999. Příkladem je chicagská efficiency thesis, podle které common law reflektuje logiku ekonomické efektivnosti a spontánně se vyvíjí ve směru přijímání ekonomicky efektivních právních pravidel.

KAPITOLA 3: EKONOMICKÉ KONSTRUKČNÍ VYMEZENÍ DANÍ Z POHLEDU PRÁVNÍ NAUKY

1. Rozlišení konstrukčních prvků daně: prvky základní a prvky ostatní

Základní konstrukční prvky určují, na koho a v jaké míře budou jednotlivé daně dopadat. Obecně jsou za základní konstrukční prvky považovány: daňový subjekt, základ daně, včetně metod jeho určení (odvození), úprava základu daně (odpočty a odečitatelné položky), sazba daně, slevy na dani. Kubátová mezi základní konstrukční prvky řadí daňový subjekt, daňový objekt, sazbu daně a způsob placení daně, do něhož zahrnuje též časový aspekt (tj. splatnost daně)¹²¹. Mrkývka poskytuje tento výčet základních konstrukčních prvků daně: daňový subjekt, objekt, základ, sazba, koreční prvky, rozpočtové určení, správce daně, podmínky placení¹²². Podle Bakeše k základním prvkům právní konstrukce daní patří pouze: subjekty daně, daňový objekt (předmět), daňový základ a daňová sazba, eventuálně splatnost daně, uvádí však, že „*kromě toho obsahují nebo mohou obsahovat daňové zákony i další náležitosti daní, jako zvýšení a snížení daně či daňového základu, osvobození od daně, ustanovení o daněprostém minimu, o minimální dani apod.*“¹²³

Přesněji řečeno, konstrukčními prvky daně jsou ty, ze kterých je konstruována daň jako ekonomická realita nebo daň jako právní povinnost. Je tak nutno odlišovat mezi konstrukčními prvky daně z hlediska ekonomického a konstrukčními prvky z hlediska právního. Za základní konstrukční prvky lze považovat takové z nich, které jsou nezbytné k determinaci daně, tedy k jejímu popisu jakožto ekonomické skutečnosti nebo determinaci jako právní daňové povinnosti.

Daň jako ekonomická skutečnost sestává z úkonu daňového suveréna, kterým je rozhodnutí o zdanění jemu podrobených subjektů (viz dále), tj. z rozhodnutí o tom, kdo bude daňový subjekt, jaký je objekt daně (předmět zdanění), jak se určí daňový základ a sazba daně, za jaká zdaňovací období, s jakou periodicitou se daň uplatní, jaké budou koreční prvky, rozpočtové určení, kdo bude správcem daně a jak, podle jakých pravidel bude daň spravovat, kdo a podle jakých pravidel bude rozhodovat spory mezi správcem daně a daňovými subjekty, za jakých podmínek se bude daň platit, eventuálně vymáhat. Všechny tyto prvky (a mnohé další) určují daň jako ekonomickou skutečnost. Jsou nezbytné k determinaci daně jako ekonomické skutečnosti.

¹²¹ KUBÁTOVÁ, K. a kol. Moderní průvodce daňovým systémem. Praha : Grada, 1994, s. 32 an.

¹²² MRKÝVKA, P. a kolektiv autorů. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 10.

¹²³ BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 159.

Naproti tomu z hlediska striktně právního je daň nutno považovat za specifickou veřejnoprávní daňovou povinnost. Subjektivní povinností je míra určitého chování, jehož uskutečnění, nebylo-li uskutečněno dobrovolně, použití příslušný orgán státní donucovací moc¹²⁴. Subjektivní povinnosti je generováno subjektivní oprávnění *et vice versa*. Subjektivní povinnost je proto možno ztotožnit se závazkovým právním vztahem a definovat ji jako právní vztah mezi dvěma nebo více subjekty, na základě kterého jedna ze stran, věřitel, může přinutit druhou stranu, dlužníka, vykonat, k čemu se dlužník zavázal nebo k čemu je ze zákona povinen¹²⁵, jako pasivní stranu právního postavení subjektu¹²⁶. Samu existenci subjektivní povinnosti jako míry určitého chování nebo jako komponentu právního vztahu nutno odlišovat od důsledků existence či neexistence Samu abstraktní i konkrétní existenci (tj. konstrukci) daňové povinnosti proto nutno odlišovat důsledku právně účinné abstraktní konstrukce povinnosti, tj. od (povinného) abstrahovaného nebo konkretizovaného provádění stejné povinnosti. Podmínky placení nebo vymáhání daně daň jako daňovou povinnost nekonstruuje, pro účely konstrukce daně postačí, že daň je daňovou povinností, tj. že je povinností k příspěvku do veřejného rozpočtu. Podmínky provádění povinnosti přispět do veřejného rozpočtu jsou z hlediska samotné existence povinnosti podstatné pouze pokud, pokud lze uvažovat o tom, že by jimi byla povinnost negována nebo změněna. Proto za základní konstrukční prvky daně jako veřejnoprávní povinnosti považujeme pouze ty, které určují její právně validní existenci, konstrukční prvky vztahující se například k placení a vymáhání daně řadíme mezi prvky ostatní. Základními konstrukčními prvky daně jsou tak následující: subjekty daně, daňový objekt (předmět daně), daňový základ a daňová sazba, splatnost daně. Z právního hlediska nutno doplnit, že pokud daň nebude stanovena normou naplňujícím definici zákona *stricto sensu*, tj. normou, kterou ústavní pořádek předvídá v ustanoveních čl. 2 odst. 3 a 4, čl. 10, čl. 12 odst. 1 a čl. 14 odst. 2 Ústavy ČR a která vznikla rozhodnutím moci zákonodárné, postupem dle čl. 15 a souvisejících Ústavy ČR, nebude právní povinností validní. Požadavek zákonem stanovených konstrukčních prvků je tak jedním z konstrukčních prvků, neboť je podmínkou *sine qua non* konstrukčních prvků ostatních, tedy určuje konstrukci daně jako právní povinnosti. Daň, která by nebyla stanovena zákonem, nebude stanovena právně validně, tj. z právního hlediska bude konstrukčně určena jako neexistující povinnost, resp. povinnost k nulové dani, z nulového základu atd.

¹²⁴ K povinnosti soukromoprávní srov. KNAPP, V. Teorie práva. op.cit., s. 199; KNAPPOVÁ, M. Povinnost a odpovědnost v občanském právu.op.cit., s. 7 n.

¹²⁵ srov. GUINCHARD, S.; MONTAGNIER, G. Lexique des termes juridiques.op.cit., s. 361. CORNU, G. Dictionnaire juridique.op.cit., s. 295.

¹²⁶ Srov. CORNU, G. Dictionnaire juridique.op.cit., s. 598.

2. Základní konstrukční prvky daně

Základními konstrukčními prvky daně – z právního hlediska, podle determinace těchto konstrukčních prvků jakožto základních - jsou tedy tyto: subjekt daně, daňový objekt (předmět daně), daňový základ a daňová sazba, splatnost daně. Postavme je do kontextu zákonnosti daně. Základní konstrukční prvky vymezují daň z hlediska právního i z pohledu ekonomického.

a) Subjekt daně

Daňový subjekt alias subjekt daně?

Subjektem daně je *prima facie* ten, kdo je podroben dani, tedy kdo je podroben platebním a jiným povinnostem vyplývajícím z uplatňování daně¹²⁷. Naproti tomu *daňovým subjektem* bude, koho tíží subjektivní daňová povinnost nebo kdo se může dovolávat subjektivního daňového práva. Subjektivní daňovou povinností nebo subjektivním daňovým právem je subjektivní povinnost nebo subjektivní oprávnění vzniklé působením daňových předpisů hmotného nebo procesního práva daňového.

Z hlediska ekonomické daňové teorie se za to, že *subjektem daně* je osoba, která je podle zákona povinna daň platit, odvádět nebo k jejímuž majetku, příjmu či činnosti se daň váže, tedy poplatník nebo plátcé daně, případně jejich daňový ručitel. Jinak řečeno, „subjektem daně je fyzická nebo právnická osoba, na níž se daň vztahuje“¹²⁸. Plátce daně a poplatník jsou kategorie vymezené právními předpisy daňového práva, nikoliv ekonomickou daňovou teorií. *Poplatníkem* se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. V některých případech (daň z příjmů ze závislé činnosti, nepřímé daně) nenese daňové povinnosti poplatník osobně, ale jak povinnost daň přiznat, tak i povinnost daň zaplatit ukládá zákon jinému – daňovému plátcí. *Plátcem* daně je ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům¹²⁹. Tuto definici převzal daňový předpis procesní (§ 20 odst. 3 DŘ).

Zákon o správě daní (zákon č. 337/1992 Sb.) daňový subjekt i poplatníka definoval. Daňovým subjektem byl poplatník, plátcé daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která byla jako daňový subjekt vymezena zákonem obecně (§ 6 odst. 1 ZSDP), případně ustanovením *lex specialis* (např. § 81 ZDPH) Poplatníkem byla osoba, jejíž příjmy, majetek

¹²⁷ Daň zde definujeme jako nenávratnou platbu do veřejného rozpočtu, nikoliv jako právní institut; viz s. 42.

¹²⁸ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie - úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005, s. 39.

¹²⁹ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009, s. 159-160.

nebo úkony byly přímo podrobeny dani (§ 6 odst. 2 ZSDP). Nepřímé daně tak neměly *de iure* své poplatníky, ale pouze plátce. Poplatníkem nepřímých daní je *de facto* ten, kdo ekonomicky nese tíži daňového břemena, tj. zpravidla kdo platí daň v ceně nakoupených výrobků a služeb, aniž by ji mohlo odpočíst od jiné daňové povinnosti. Touto osobou je konečný spotřebitel nebo neplátce daně z přidané hodnoty, který nakoupil zboží nebo služby zatížené touto daní, aby je použil pro účely svého podnikání.

Nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) na materiální definici daňového subjektu rezignoval, daňový subjekt je vymezen striktně formálně. Podle § 20 odst. 1 DŘ je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

Zákon o dani z přidané hodnoty poněkud paradoxně považuje za daňový subjekt osobu povinnou k dani. Ustanovení § 5 odst. 1 ZDPH nazvané „Daňové subjekty“ obsahuje definici osob povinných k dani a jejich výčet, přičemž dle systematiky zákona a názvu ustanovení lze dovozovat, že tyto osoby povinné k dani jsou *ex lege* daňovými subjekty. Jelikož zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje zvláštní definici daňového subjektu, jde o daňové subjekty ve smyslu výše uvedeném, tj. ve smyslu daňového předpisu procesního. Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud není skupinově registrována. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňují ekonomické činnosti uvedené v příloze zákona o dani z přidané hodnoty¹³⁰ nebo pokud uskutečňováním činností v rámci výkonu veřejné správy došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se i stát nebo ostatní jmenované veřejnoprávní korporace, pokud jde o konkretizované činnosti, za osobu povinnou k dani, tedy za daňový subjekt (§ 5 odst. 1 a 3 ZDPH). Těmto pravidlům protičeří bezprostředně následující ustanovení (§ 5 odst. 4 ZDPH), podle kterého se za samostatnou osobu povinnou k dani považuje organizační složka státu, která je účetní jednotkou, a v hlavním městě Praze jak hlavní město Praha, tak

¹³⁰ Příloha č. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Odkazuje na Standardní klasifikaci produkce platnou k 1. 1. 2003. Do přílohy č.3 se zařazují služby, které odpovídají současně číselnému kódu Standardní klasifikace produkce a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy.

i každá jeho městská část, bez ohledu na to, zda vykonávají veřejnou správu či nikoliv. Díkce zákona, včetně enumerativního výčtu dotčených subjektů (některé organizační složky státu, hlavní město a jeho městské části) vedou k logicky neodůvodnitelnému závěru, že jde o speciální pravidlo vůči ustanovením § 5 odst. 1 a 3 ZDPH, tj. že vyjmenované subjekty jsou *ex lege* osobami povinnými k dani, i pokud jde o výkon činností veřejné správy. Výkladově zřejmě nutno dospět k rozumnému závěru, že ustanovení § 5 odst. 4 ZDPH upřesňuje pravidlo vyslovené ustanovením § 5 odst. 3 ZDPH, nestanoví pravidlo zvláštní, i když tento výklad jde proti výslovné dikci i systematické analýze ustanovení. Tyto účetní jednotky by striktně dle dikce zákona měly být daňovými subjekty proto, že vedou účetnictví. Není však jasné, proč zákon jmenuje pouze hlavní město a jeho městské části a vyhrazuje tak implicitně jiné postavení ostatním statutárním městům a jejich městským částem, ačkoliv jsou ve srovnatelném postavení. Všechny tyto obtíže je v praxi nutno překlenovat výkladem, často použitím nadstandardních metody výkladu práva. Důsledky extenze této nezbytnosti z hlediska zásady zákonnosti daně mohou vyvolat obtíže v procesu aplikace daňového práva.

Subjekty sui generis

Některé subjekty s výsadami a imunitami podle mezinárodního práva nebo práva EU daňový procesní předpis staví *ultra vires* pravomoci zákonodárce do postavení daňového subjektu. Daňovým subjektem jsou pro účely správy daní, pokud jde o účely uplatnění zvláštního osvobození od daně z přidané hodnoty nebo vrácení daně zákonem jmenované organizace, orgány a instituce: Evropská unie, Evropské společenství pro atomovou energii, Evropská centrální banka, Evropská investiční banka, jiné subjekty založené Evropskou unií (§ 68 odst. 7 ZDPH), dále diplomatické mise, konzulární úřady, zvláštní mise nebo zastupitelství mezinárodní organizace, jakožto jejich členové akreditovaní pro Českou republiku (§ 80 odst. 1 ZDPH). Zákon předpokládá, v rozporu s mezinárodními smlouvami a protokolem o výsadách EU, že při správě jejich žádostí o vrácení daně je správce daně nadán oprávněním donucovacích prostředků (§ 80 odst. 8 ZDPH, odkazem na daňový řád). Staví tak osoby s výsadami a imunitami do postavení jiných žadatelů o vrácení daně, například osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 82 odst. 8 ZDPH, § 82b odst. 1 ZDPH) nebo ordinérních zahraničních osob, tj. podnikatelů ze třetích zemí (§ 83 odst. 6 ZDPH). Zákon je tak v rozporu s mezinárodními smlouvami podle čl. 10 Ústavy ČR a proto nepoužitelný. Legální definice daňového subjektu podle práva ČR je neslučitelná s mezinárodními a jim na roveň postavenými závazky státu.

Daňový ručitel

V případě, že přímý poplatník nemůže nebo odmítá zaplatit stanovenou daň, ukládá stát právní normou ručení subjektu, který má k poplatníkovi nebo ke zdaňovanému základu určitý vztah – daňovému ručiteli. Daňový poplatník, plátce daně, případně ručitel jsou subjekty zavázanými splnit hmotněprávní daňové povinnosti. Subjektem oprávněným toto plnění přijímat a vyžadovat je příslušný správce daně. V komplexu daňověprávních vztahů nejsou však práva a povinnosti rozvrženy zcela jednostranně a zejména v oblasti procesní přísluší nemálo oprávnění též daňovým subjektům a povinností správcům daně. Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně¹³¹. Zákonnou daní je tak daň stanovená ve spolupráci správce daně se všemi osobami zúčastněnými na správě daní, primárně se subjektem daně, tedy poplatníkem nebo plátcem. Právem a povinností daňových subjektů spolupracovat se správcem daně se do daňového procesu promítá charakter daně jakožto platby příspěvku do veřejného (společného) rozpočtu.

Poplatník

Poplatníkem je ten, jehož příjmy majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům (viz § 6 ZSDP)¹³². O jeho odpovědnosti za plnění daňové povinnosti bylo zmíněno výše. Význam určení subjektu daně (v procesně-právní logice daňového subjektu) je omezeno. Daňový subjekt je ten, komu je v daňovém řízení stanovována daň. Od osoby určené v daném řízení jako daňový subjekt je daň vybírána, eventuálně vymáhána. Nicméně určení daňového subjektu je některých daňových řízeních *lato sensu*¹³³ nerozhodné. Je tomu tak v daňovém řízení trestním. Obecně platí, že pachatelem i spolupachatelem trestného činu zkrácení daně může být subjekt daně (poplatku) nebo kdokoli, kdo svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná daň (poplatek) nebyla jemu nebo i jinému subjektu daně (poplatku) vyměřena buď vůbec, nebo nikoli v zákonné míře, a daň (poplatek) tak byla zkrácena ve větším rozsahu. Subjekt daně a subjekt trestného činu zkrácení daně nemusí být totožný, a proto nelze zaměňovat daňovou

¹³¹ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009, s. 159-160.

¹³² BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 159-160.

¹³³ Daňovým řízením *lato sensu* nazýváme jakékoliv řízení, jehož výsledek může mít vliv na pozdější stanovení daně, např. trestní řízení o zkrácení daně. Po případném výroku trestního soudu přisvědčujícím zkrácení daně je totiž prolomena prekluze daně. Viz dále s.93.

odpovědnost (povinnost zaplatit daň) s trestní odpovědností za zkrácení daně. U spolupachatelství trestného činu zkrácení daně je lhostejné, zda subjektem daně byli všichni spolupachatelé nebo jen někteří z nich, anebo zda subjektem daně byla osoba rozdílná od spolupachatelů. Je rovněž lhostejné, zda subjektem daně byl každý spolupachatel do celé výše zkrácené daně nebo jen do její části. Byl-li trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama. Spolupachatelem trestného činu zkrácení daně tak může být ten, kdo svým úmyslným koordinovaným jednáním způsobí, že zákonná daň (poplatek) nebyla jemu nebo i jinému subjektu daně (poplatku) vyměřena buď vůbec, nebo nikoli v zákonné míře, a daň (poplatek) tak byla zkrácena ve větším rozsahu. Existuje tak okruh osob spoluodpovědných za správnost stanovení daňové povinnosti, neboť trestně odpovědných za jednání směřující k tomu, aby daň byla stanovena nesprávně, které nejsou, pokud jde o dotčenou daň, daňovými subjekty. Odpovědný může být při splnění podmínek trestní odpovědnosti za zkrácení daně například kdokoli, kdo úmyslně způsobí, že není podáno daňové přiznání: trestný čin zkrácení daně lze totiž ve vztahu k dani z přidané hodnoty spáchat i *„úmyslným nepodáním přiznání k této dani, a tím i zatajením zdanitelného plnění, přestože pachatel nebo osoba, za niž jedná, je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným u správce daně. V takovém případě správce daně není povinen stanovit výši nepřiznané daně podle pomůcek, ale je oprávněn předpokládat u daňového subjektu nulovou výši daně. Ke zkrácení daně pak dojde v důsledku nepodání daňového přiznání a zatajení zdanitelného plnění, nikoli v příčinné souvislosti s případnou nečinností správce daně“*¹³⁴.

Kdo je ve věci daňovým subjektem se posuzuje na základě faktického stavu. Formálně-procesní stránka věci není určující. Ten, kdo podal daňové přiznání, nemusí být subjektem žádné daně nebo nemusí být vůbec subjektem podrobeným pravomoci daňového suveréna, podle jehož předpisu daň podal. V takovém případě se řízení zahájené podáním daňového přiznání zastaví, pokud je podle předpisů daného právního řádu řízení podáním přiznání zahajováno. Mohou vznikat otázky, pokud jde o daňovou subjektivitu různých subjektů, například osob požívajících výsad a imunit podle mezinárodního práva nebo právnických osob. V tomto ohledu nelze nežli souhlasit s Charlesem Freyriem, pokud parafrázuje Arthura Rimbauda s tím, že právní subjektivita právnických osob bloudí jako opilý koráb oceánem kontradikcí¹³⁵.

¹³⁴ č. 34/2006 Sb. rozh. tr.

¹³⁵ Fr.: « Le droit de la personnalité morale erre tel un bateau ivre sur un océan de contradictions ». FREYRIA, Ch. La personnalité morale à la dérive », in Mélanges en hommage à André BRETON et

b) Objekt daně (předmět daně)

Objektem daně (předmětem daně) je právní skutečnost, tedy hospodářská skutečnost nebo hospodářská činnost, v jejímž důsledku je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Objektem tedy může být příjem, věc, úkon nebo majetek, činnost (spotřeba, obrat). Bakeš zmiňuje hypotetickou možnost zdanění samotné existence daňového subjektu dní z hlavy. Ústavní konformita daně z hlavy by však byla bezpochyby diskutována před Ústavním soudem. Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu, neboť objekt daně určuje důvod stanovení daňové povinnosti¹³⁶. Předmět daně je stanoven explicitně, zvláštním zákonem pro jednotlivé daně¹³⁷.

Obsah pojmu předmět daně byl ostatně diskutován. Pokud jde například o daň z přidané hodnoty, v literatuře byl vysloven názor, že „*že o zdanitelné plnění (z pohledu daně z přidané hodnoty, pozn.aut.) jde v případě, jsou-li splněny tři podmínky: (i) musí jít o dodání zboží nebo poskytnutí služby, (ii) musí jít o plnění poskytnuté za úplatu a (iii) místo plnění je v tuzemsku (na území ČR). Jinak řečeno, předmětem daně je zdanitelné dodání zboží nebo zdanitelné poskytnutí služby. Pokud jsou všechny tři podmínky [kumulativně] splněny, jedná se o zdanitelné plnění*¹³⁸. K uvedenému bylo diskutováno, že by se mohlo *a priori* jevit sporným, zda „předmět DPH je „v terminologii ZDPH (...) označován jako zdanitelné plnění“, jak píše Bělohlávek. Předmět daně *stricto sensu* totiž označuje to, čeho se zdanění týká (tedy objekt zdanění). Předmětem je ostatně i v běžné češtině objekt v doslovném i přeneseném smyslu¹³⁹. V podstatě (*mutatis mutandis*) stejný význam má koncept předmětu i v češtině právnické. Předmětem (objektem) právního vztahu jsou věci, nemotné statky nebo hodnoty, ke kterým směřují subjektivní práva a povinnosti¹⁴⁰. V tomto smyslu je pak lidské chování jako abstraktum předmětem práva¹⁴¹. Pokud jde o předmět právního vztahu, tím je

Fernand DERRIDA, Paris : Dalloz, 1991, p. 121. Stalo se oblíbeným citátem. Viz např. PAERELS, H. Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal français. Doktorská práce. Lille : 2008. Université de Lille 2. Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales.

¹³⁶ viz BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 160.

¹³⁷ Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí; zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, etc.

¹³⁸ BĚLOHLÁVEK, A.J. K nejednoznačné právní úpravě daňového skladu: kdo nese daňovou povinnost. Daně a finance. 2012, č. 1.

¹³⁹ srov. Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost. Praha: Academia, 2006, str. 322; Slovník českých synonym a antonym. Praha: Lingea, 2007, s. 334.

¹⁴⁰ Srov. Kubů, Hungr, Osina. Teorie práva. Praha: Linde, 2007, s. 110.

¹⁴¹ Srov. Knapp, V. Teorie práva. Praha: C.H.Beck, 1995, s. 76.

rovněž věc nebo nehmotný statek, případně primárně lidské chování právem upravované¹⁴². Předmětem (objektem) daně je ve stejné logice hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi (plátcí daně) daňovou povinnost (ať již vlastní nebo jiného¹⁴³). *Může to být příjem, věc, úkon nebo majetek*¹⁴⁴. Zdanitelné plnění jakožto právní institut je nástrojem zdanění předmětu daně, nikoliv vlastním předmětem daně. Považovat zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty za předmět daně by znamenalo zaměňovat cíl s prostředkem k jeho dosažení. Ostatně pokud by měl být termínem používaným v zákoně o dani z přidané hodnoty pro označení předmětu daně výraz zdanitelné plnění, *ad absurdum* by to znamenalo, že např. datum uskutečnění zdanitelného plnění by bylo datem předmětu daně, při dodání zboží by se předmět daně považoval za uskutečněný dnem určeným dle § 21 odst. 3 ZDPH atd. Taková koncepce výkladu práva DPH se by se *in fine* nemusela jevit logicky koherentní¹⁴⁵.

Uvedená diskuse se může jevit natolik akademickou, že by nezasloužila rozboru z hlediska problematiky zákonnosti daně. Dokládá však, že v českém daňovém právu mohou být dosud nikoliv osvětleny relativně elementární koncepty používané v právních předpisech pro konstrukci daní kontinuálně od počátku devadesátých let 20. stol. do současnosti. Nejasnosti konstrukce daně mohou mít i zásadní vliv při stanovení daně. Některé proto zaslouží z hlediska zákonnosti daně podrobnějšího rozboru.

c) Ostatní „základní“ konstrukční prvky daně

Další konstrukční prvky jsou nezbytné k vymezení daně, ať již z pohledu ekonomické teorie nebo z pohledu práva.

Základ daně

Základem daně je zpravidla v penězích vyjádřená skutečná nebo fiktivní (např. smluvní) hodnota daňového objektu. Ze základu daně je vyměřována daňová povinnost (daň), tj. slouží ke konkretizaci zákonem abstraktně formulované platební daňové povinnosti (respektive povinnosti daň přiznat a zaplatit)¹⁴⁶. Cílem zjišťování základu daně je stanovení

¹⁴² K této dvojí koncepci Knapp, op.cit., s. 205.

¹⁴³ „Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň“. Takto definoval plátce daně zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) od definice plátce upustil a ponechal ji na hmotněprávních daňových předpisech.

¹⁴⁴ Karfíková, M. in Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha: C.H.Beck, 2003.

¹⁴⁵ ŠMEJKAL, V. Ještě k nejednoznačné úpravě daňového skladu: pohled do praxe, DPH při uvedení do volného daňového oběhu. Teorie a praktické otázky. Daně a finance. 2012, č. 2.

¹⁴⁶ KARFÍKOVÁ, M. „Daň“. In HENDRYCH, D. Právní slovník. 1. vyd. Praha: C.B. Beck, 2001, s. 80.

celkové částky zdanitelného objektu. Základ daně se stanoví podle zákonů o jednotlivých daních, a to tak, aby jeho určení odpovídalo daňovým záměrům zákonodárce. Při zjišťování základu daně je nutno u výnosových a důchodových daní určit výši připočitatelných a odpočitatelných položek¹⁴⁷.

Sazba daně

Daňová sazba je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň. Daňová sazba (nebo **sazba daně**) je elementem určujícím výši daně ve vztahu k daňovému základu. Daňové sazby mají různý charakter a různě se dělí. Rozlišujeme **sazbu pevnou**, která určuje daň pevnou částkou často přímo k objektu daně bez ohledu na kvalitu základu daně. Dále v **sazbě procentní** je daň vyjádřena procentem z hodnoty základu daně, přičemž tato sazba může mít povahu: *lineární sazby* – stejné procentní zatížení různého základu daně, nebo může mít povahu *progresivní sazby* – tím větší procento daňového základu, čím vyšší je tento základ, nebo může mít povahu *degresivní sazby* – opak sazby progresivní.¹⁴⁸

Splatnost daně

Splatností daně se rozumí okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem. Z formálně právního hlediska jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje i u jiných peněžních závazků, např. občanskoprávních¹⁴⁹. U každé daně je stanovena doba, kdy má nastat její splnění. Tato doba je stanovena buď k určitému dni nebo určitou lhůtou. Hovoří se stejně tak o lhůtě splatnosti (daně) a ve stejném významu, jako při plněních závazkových dle občanského nebo obchodního práva.

¹⁴⁷ viz BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 160-161.

¹⁴⁸ MRKÝVKA, P. a kolektiv autorů. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 10.

¹⁴⁹ BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 162.

KAPITOLA 4: POJEM DANĚ Z HLEDISKA STRIKTNĚ PRÁVNÍHO

Definovat daň jako povinnou nenávratnou platbu ukládanou na základě zákona z titulu moci úřední, tedy státem vynutitelné, pravidelně se opakující odněti části vlastnictví, jehož výnos je určen k financování veřejných rozpočtů, odkrývá podle názoru expertní skupiny ministra financí pro otázky zdanění příjmů a majetku úhel pohledu ekonomicko-právní¹⁵⁰. Porovnejme definici ekonomickou s definicemi daně nazývanými *definicemi právními*, vycházejícími z předpokladu, že daň je právně organizační formou přenesení peněžních prostředků založenou na principech veřejného práva. Přitom nejdůležitějšími právními rysy daní ve spojitosti s jejich ekonomickou podstatou a historickým vývojem jsou: *zatížení veřejnou mocí*, státem a dalšími veřejnoprávními korporacemi, určitého okruhu subjektů peněžitou povinností za účelem uspokojení veřejných potřeb, *neexistence ekvivalentního protiplnění* ze strany veřejné moci a *daň zatěžuje* jen ty subjekty, které jsou spojeny s faktickým stavem, s jakým zákon spojuje daňovou povinnost.¹⁵¹

Nejprve je ale třeba řešit otázku pravomoci státu stanovit daň. Nedostačující by byla prostá konstatace, že v našich podmínkách stát zákonem stanoví objekt zdanění a daň s povinností pro určité osoby tuto daň určitým způsobem zaplatit, a to pod hrozbou konkrétních sankcí. Pak právní vztah obsahující daňovou povinnost není založen subjekty tohoto vztahu, ale bezprostředně ze zákona, nezáleží zde tedy na projevu svobodné vůle, jak v soukromém právu, ale na obsahu právních norem obsažených v daňovém zákoně¹⁵². Pravomoc státu stanovit daň nevyplývá ani z čl. 11 odst. 5 Listiny, neboť ta pouze stanoví vnitrostátní ústavní podmínky výkonu této pravomoci, nikoliv pravomoc samotnou. Daň je projevem daňové suverenity. Z právního hlediska lze daň precizně definovat.

Definici právní můžeme užitečně srovnat s definicí ekonomickou. Zjištění podobností a rozdílností jakožto výsledku této komparace poslouží bližšímu poznání obsahu pojmu „daň“ i poznání daně jako právního institutu. Často řešenou otázkou je, zda právní řád obsahuje legální definici daně. Z hlediska právního má daň svůj účel (*teleos*), od kterého interpretace daňového předpisu nemůže abstrahovat, zůstává však ústavním požadavkem zákonnosti daně. Na tyto skutečnosti bude brán ohled *ab initio* prováděných rozborů prováděných v této disertační práci, povedou následně k samostatným analýzám¹⁵³. Na základě definice daně jsou

¹⁵⁰ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. Příloha 2.

¹⁵¹ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 13.

¹⁵² MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 13.

¹⁵³ Viz závěr této práce.

konstruovány definice dalších institutů daňového práva). Tyto poznatky byly nutným východiskem dalších rozborů prováděných dle výzkumného zaměření této práce.

1. Pojem „daň“ z hlediska právní nauky

Podle Háchy jsou daně úhrnným pojmenováním některých povinných plnění vůči eráru. *Vědecká definice pojmu daně není jednotna. Vysvětleno to velikou růzností jich a okolností, že daň neměla ve všech dobách historického vývoje ráz stejný. Různost názorů a definic ve vědě finanční obráží se v praktickém zákonodárství, jež nepodává obvykle všeobecnou definici pojmu daně. Rovněž i terminologie pro označení jednotlivých dávek zákonodárstvím používaná není jednotná. Všeobecné definice pojmu daně nemáme ani u nás ani v právu bývalého Rakouska a Uherska*¹⁵⁴. V současnosti nečiní potíže daně určitým způsobem právně definovat. K jednotné vědecké definici právní nauka dosud nedospěla.

a) Otázka právní definice daně

Daní se rozumí dávka požadovaná veřejnými korporacemi k úhradě jejich všeobecných potřeb od těch soukromých hospodářství, u kterých nastanou určité, právními předpisy stanovené skutečnosti, a to bez ohledu na to, zda a do jaké míry používají tato hospodářství veřejných zařízení¹⁵⁵. Navzdory této tradiční definici pojem daň je v České republice podle některých relativně nedávných názorů často definován pouze běžně používanými ekonomickými definicemi¹⁵⁶. Dnes takový názor o nedostatečnosti právní definice neobstojí.

Právní nauka poskytuje několik definic daně.

- *Primo* podle autoritativní doktríny jsou daně z hlediska právního *platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění*¹⁵⁷. Platební povinnost je stanovena za účelem získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb¹⁵⁸.

¹⁵⁴ HÁCHA, E. Slovník veřejného práva československého. Brno : Polygrafia, 1929. Praha (reprint): Eurolex Bohemia, 2000.

¹⁵⁵ FUNK, V. Finanční věda. Praha : Všeherd, 1929, s. 66.

¹⁵⁶ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICĚ. Výstup expertní skupiny. Praha : Ministerstvo financí ČR, 2006.

¹⁵⁷ KARFÍKOVÁ M. Obecná problematika daňového práva. In BAKEŠ M. A KOL. Finanční právo. 3. vyd. Praha : C. H. Beck, 2003, s. 184.

¹⁵⁸ GRŮŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. Praha : Vydavatelství Linde, 2004, s. 84.

- *Secundo* právní teorie definuje daň jako *povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění*¹⁵⁹.
- *Tertio* daň je „povinné, zákonem stanovené, nenávratné a neúčelové peněžní plnění fyzických a právnických osob plynoucí do veřejného rozpočtu za účelem úhrady obecných veřejných potřeb“¹⁶⁰.
- *Quatro* je daň platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění¹⁶¹. Právní definice akcentují povinných charakter daně. Daň je „daňovou povinností“ *par excellence*.

Obdobně definuje daň Šámal: „*Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádějí ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku nebo na základě jiných zákonem stanovených skutečností (srov. soustavu daní) do veřejných rozpočtů, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách*“¹⁶².

Radikálně jinou definici daně nabízel Spáčil. Pohlížel na daň nikoliv jako na platbu, částku nebo plnění, ale jako na oprávnění státu, tj. manifestaci daňové suverenity: „*Daň v socialistickém státu je zákonem stanovené oprávnění státu opětovně z osobního důchodu (případně i majetku) nebo z čistého důchodu určeného pro společnost nenávratně požadovat a vymáhat určitou zákonem stanovenou část pro ústřední peněžní fond, přičemž protihodnotou tohoto plnění stát už poskytl nebo poskytuje buď ve společenské spotřebě, nebo v nějaké službě.*“¹⁶³ Uvedené je skutečně právní definicí daně. Ostatní v právní literatuře traktované definice se mohou zdát definicemi spíše ekonomickými, neboť používají definičních znaků vymezených ekonomickou teorií. Ostatně například podle OECD je daň definována jako *povinná nenávratná platba, která je rozpočtovým příjmem veřejnoprávní korporace*¹⁶⁴. Pokoušet se o složitější vymezování daně se nejeví fakticky realizovatelné ani užitečné. *Daň je povinným příspěvkem přispěvatele do veřejného rozpočtu, určeným k financování výdajů*

¹⁵⁹ RADVAN M. a kol. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita-Právnická fakulta, 2008, s. 23.

¹⁶⁰ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha : C. H. Beck, 2009, s. 5.

¹⁶¹ HENDRYCH, D. Právnický slovník. op.cit.

¹⁶² ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník. Komentář 1. vyd. Praha : 2009, s. 2194.

¹⁶³ SPÁČIL, B. Teorie finančního práva ČSSR. 1. vyd. Praha : Orbis, 1970, s. 122.

¹⁶⁴ Viz výroční zprávy OECD; srov. K. KUBÁTOVÁ, Daňová teorie, ASPI, 2005, s. 9.

z tohoto rozpočtu hrazených. Ostatně podle judikatury německého ústavního soudu je srovnatelně daní obecná zátěž, která zavazuje všechny poplatníky podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu. Tato (srov. rozhodnutí NSÚS, 2 BvL 37/91, písm. C, bod II.a), což přivádí k užitečnosti srovnávací perspektivy.

b) Srovnávací perspektiva

Úsudek o obecné definici daně je možno verifikovat ve srovnávací perspektivně referenčního francouzského právního systému. Pokud srovnáme české pojetí právního konceptu « daň » s konceptem definovaným ve francouzském právním řádu prve vybraném pro srovnání, konstatujeme, že srovnávací koncept determinovaný podle metod srovnávacího práva má zřejmý obsah¹⁶⁵. Otázka právní definice daně by tak mohla být považována za rozřešenou.

Prezentace francouzského konceptu daně

Ve francouzském právu se daní, fr. „impôt“, odvozeno etymologicky z latinského *impositium*, obecně rozumí *peněžní dávka vybraná v souladu s předpisy, určená k financování veřejných výdajů, případně peněžní plnění vyžadované od těch, kdo jsou mu podrobeni, podle jejich schopnosti přispívat do veřejného rozpočtu. Dávka je vybírána, respektive plnění má být prováděno bez poskytnutí identifikovatelné protihodnoty veřejnoprávní korporací, s cílem krytí veřejných výdajů nebo veřejnoprávní intervence v oblasti hospodářské nebo sociální* (přeloženo z francouzštiny: « *un prélèvement en argent encadré par le Droit, plus précisément un prélèvement obligatoire destiné à financer des dépenses publiques, ou plus techniquement une prestation pécuniaire requise autoritairement des assujettis selon leurs facultés contributives par l'Etat, parfois par les collectivités territoriales et certains établissements publics, à titre définitif et sans contrepartie identifiable, en vue de couvrir les charges publiques ou d'intervenir dans le domaine économique et social* »¹⁶⁶). V této souvislosti může být diskutováno, zda Evropská unie, potažmo její vlastní zdroje, jsou veřejnoprávní korporací ve smyslu uvedené definice daně, neboť výběr některých daní je

¹⁶⁵ ŠMEJKAL, V. L'appréciation de la conformité de la loi interne aux directives communautaires par l'administration : réflexion en droit français et en droit tchèque. Mémoire. Master recherche Droit public comparé européen. Paris: 2010. Université de Paris I Panthéon-Sorbonne. Ecole de droit comparé.s. 38-43.

¹⁶⁶ Cit. ŠMEJKAL, V. L'appréciation de la conformité de la loi interne aux directives communautaires par l'administration : réflexion en droit français et en droit tchèque. op.cit.; s odkazem na Lexique des termes juridiques, op. cit., s. 278.

použit pro výpočet těchto vlastních zdrojů EU. Je dávka placena přímo ve prospěch Evropské unie, tedy existují již skutečně « evropské » daně ? O odpovědi je možno diskutovat.

Podle odborné literatury současná francouzská systemizace vychází více z ústavní a správní judikatury¹⁶⁷, nežli že by se opírala o užívání jednotlivých pojmů zákonodárcem. Z právního hlediska je rozlišováno vícero kategorií relativně obdobných povinných plateb do veřejných rozpočtů: *impôts stricto sensu* (daně v úzkém smyslu), *impositions de toutes natures* (zdanění v širším smyslu, tedy daně *lato sensu*: jde doslovně o zdanění různých povah), *redevances diverses* (různé povinné platby a poplatky). V literatuře se též někdy rozlišují « *impôts* » (daně), « *taxes fiscales* » (povinné platby daňového charakteru) a « *impositions quasi fiscales* » (povinné platby *quasi* daňového charakteru). Určení, o kterou z uvedených plateb jde, je často prováděno vylučovací metodou¹⁶⁸. Zjednodušeně možno rozdělit kategorii daní *stricto sensu* a kategorii daní *lato sensu*.

Francouzské daně *stricto sensu*

Daní v úzkém smyslu (« *impôt stricto sensu* ») je klasicky podle Gastona Jèze označována taková povinná platba do veřejného rozpočtu, která naplňuje šest definičních znaků moderní daně: 1) jde o peněžní platbu, 2) vyžadovanou „jednotlivců“, zpravidla od soukromoprávních subjektů, 3) podle obecně závazných předpisů, obsahujících autoritativně veřejnoprávními orgány stanovená pravidla, 4) která je placena nenávratně a bez přímé protihodnoty, která by byla poskytnuta za povinné peněžní plnění (« *sans contre-prestation spéciale* »), 5) za účelem pokrytí výdajů uskutečňovaných ve veřejném zájmu¹⁶⁹. Definice daně v úzkém smyslu byla následně adaptována podmínkám moderního¹⁷⁰ daňového práva, v důsledku mechanismů progresivity daní a nově pojímané daňové spravedlnosti v kontextu *příspěvatelské schopnosti jednotlivce*¹⁷¹. Francouzská odborná literatura tak postupně dospěla k odlišné, moderní právní definici daně: daň je definována jako peněžní dávka, která

¹⁶⁷ « Ne faisant l'objet d'aucune énumération constitutionnelle leur réunion procède de l'empirisme des jurisprudences heureusement coordonnées du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, ce dernier se conformant à la chose jugée par la juridiction constitutionnelle » (CE 20.12.1985, Soc.établ. Outters, D., 1986, J, 282, note Favoreu).

¹⁶⁸ « la technique de qualification [...] consiste à procéder négativement par voie d'élimination, une imposition et une imposition d'une certaine nature se définissant par les caractères qu'elles n'ont pas en commun avec un prélèvement non fiscal et une imposition d'une autre nature ce qui conduit souvent à induire de l'accessoire le principal ». BIENVENU, J.-J. ; LAMBERT. Droit fiscal. Paris : P.U.F., 2010, s. 29.

¹⁶⁹ JÈZE, G. Cours de Finances publiques. Paris: L.G.D.J., 1936; definice citována in BOUVIER, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9.vyd. Paris : L.G.D.J., 2008, s. 21.

¹⁷⁰ NÉGRIN, O. Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze. RDP. 2008, č. 1.

¹⁷¹ les formes et les fonctions de l'impôt se sont transformées et des notions et des conceptions nouvelles sont apparues. Par exemple, la notion de progressivité de l'impôt ou celle de capacité contributive. BOUVIER, M. La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post-moderne. RFFP. 2007, č. 100.

realizována cestou platební povinnosti, nenávratně, bez *explicite* určené protihodnoty, bez vazby na konkrétní poskytovanou veřejnou službu, nezávisle na jakémkoliv postihu nebo sankci ukládané příspěvateli, za účelem zajištění financování veřejných výdajů státu, obcí a územně samosprávných celků (Jean-Jacques Bienvenu a Thierry Lambert, přeloženo, srov. « *un prélèvement pécuniaire effectué par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, sans lien avec le fonctionnement d'un service public et indépendamment de toute procédure répressive en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités locales* »¹⁷²). Relevanci a důležitost jednotlivých takto určených definičních znaků daně by nicméně bylo možno podrobit z různých hledisek kritickému rozboru¹⁷³. Z francouzského daňového systému dosud nezmizela naturální daň, byť představuje výjimečný způsob placení daně, jehož užití je zákonem výrazně omezeno¹⁷⁴. Teoretiky též bývá zpochybňován povinný charakter daně jako její definiční znak, neboť některé osoby povinné k dani z přidané hodnoty jsou k této dani registrovány dobrovolně, pokud by se neregistrovaly, k dani by při stejné činnosti a za stejných okolností povinny nebyly. Kritickému rozboru tak lze podrobit postupně všechna kritéria determinující pojem daň *stricto sensu*, což platí i o tuzemské definici daně, a to pokud jde o definici ekonomickou či právní.

Francouzské daně *lato sensu*

Daní v širším smyslu (« *impôt lato sensu* ») možno nazývat subsidiárně různá plnění, která nesplní kritéria daně ve smyslu úzkém. V současné terminologii jsou daněmi *lato sensu* tyto kategorie povinných plnění: « *taxes fiscales* », « *impositions quasi-fiscales* » a « *impositions de toutes natures* ».

¹⁷² BIENVENU, J.-J.; LAMBERT, T. Droit fiscal. P.U.F., 2010, s. 30.

¹⁷³ En ce qui concerne le critère de « *prélèvement pécuniaire* », il faut tenir compte du fait que les modalités de paiement en nature de la dette d'impôt n'ont pas totalement disparu du système fiscal contemporain, même si la dation en paiement n'est qu'un procédé de paiement exceptionnel de l'impôt (V. CHATELAIN, « *Donation et dation en droit public français* », RFFP n° 7/1984 ; P.-L. FRIER, *Droit du patrimoine culturel*, PUF, 1997). Pour contester le critère de définition consistant en un caractère de prélèvement obligatoire de l'impôt, il a été soutenu que celui-ci est discutable par ex. pour les assujettis relevant d'un régime optionnel de la TVA.

¹⁷⁴ CHATELAIN, V. *Donation et dation en droit public français*. RFFP. 1984, č. 7; FRIER, P.-L. *Droit du patrimoine culturel*. Paris: P.U.F., 1997.

Taxes fiscales

Poplatkem daňového charakteru (fr. « *taxe fiscale* ») je označováno povinné plnění vybírané ve prospěch veřejnoprávní korporace, které ukládáno jako poplatek za poskytování určité veřejné služby, aniž by však jeho výše byla odvozena od nákladů za poskytnutí služby¹⁷⁵. Absence vztahu nákladů na službu a výše úplaty je odlišuje od poplatků (« *redevances pour services rendus* ») (srov. CC n° 77-100, L.du 16.11.1977, Rec., 65 ; CE 22.12.1978, Syndicat viticole des Hautes-Graves, Rec., 526, RJF, 1979, 11, 370) , což podle soudní argumentace vysvětluje, že mohou být ukládány, aniž by poplatník službu fakticky čerpal či užíval (srov. Cass.com., 28.2.1955, JCP, 1955, II, 8668 ; CE 3.11.1976, n° 2486, RJF, 1976, 12, 385)¹⁷⁶. Poplatkem daňového charakteru jsou ve francouzském systému tradičně podle soudního rozhodnutí z roku 1932 poplatky za odvoz komunálního odpadu (podle CE 4.2.1932, *Delville*, Rec., 145), nověji i jiné místní poplatky, stanovené za určitou službu poskytovanou obcí, nebo za subjektivní právo obcí udělené (např. právo na sběr dřeva v obecním lese), přičemž cena služby není přímo odvozena od výše nákladů obce na poskytnutí služby nebo práva, ale od primárně od svojí povahou politických kritérií, jako je kontributivní (příspěvatelská) schopnost poplatníků¹⁷⁷.

Impositions quasi fiscales

Pokud jde o povinné platby quasideaňového charakteru, tzv. **quasifiskální zdanění** (« *impositions quasi fiscales* »), tyto jsou běžně definovány jako povinné odvody různé povahy, vybírané při provádění některých operací, aniž by byly úplatou za službu poskytnutou veřejnoprávní korporací a aniž by byly z právního hlediska podrobeny v úplnosti režimu stanovenému daňovým právem¹⁷⁸. Jde tedy o povinná plnění do veřejného rozpočtu, ukládaná v souvislosti s cenovou regulací (CE 13.1.1961, *Syndicat des industriels beurriers*, Rec., 36), příspěvek na výjimečné poškození okresních nebo obecních silnic¹⁷⁹ (CE 15.10.1969, *Soc.des raffineries Say*, Rec., 441) nebo o poplatek vybíraný v regionu Île-de-France při výstavbě kancelářských prostor nebo adaptaci nemovitostí za účelem

¹⁷⁵ CC n°30-61, L.du 23.2.1970, Rec., 37, D. 1970, J, 388.

¹⁷⁶ Srov. BIENVENU, J.-J.; LAMBERT, T. Droit fiscal. P.U.F., 2010, s. 30-31.

¹⁷⁷ Např. *taxe locale d'équipement* (CE 9.4.1976, n° 96217, RJF, 1976, 6, 210); *taxe sur le défrichement des bois et forêts* (CE 22.7.1977, *Soc.civ.agricole du domaine de Chemerault*, DF, 1978, 29, 1198)

¹⁷⁸ Definice AMSELEK, P. cit. in BIENVENU, J.-J.; LAMBERT, T. Droit fiscal. P.U.F., 2010, s. 31.

¹⁷⁹ Fr. *contribution pour dégradations exceptionnelles causées aux voies publiques départementales ou communales*.

kancelářského užití (čl. L 520-1, C.urb. ; CE 3.11.1967, *Min. Economie et Finances c/ Marc*, AJDA, 1968, 124)¹⁸⁰.

Impositions de toutes natures

Poslední zmiňovaná sběrná kategorie, ostatní platby daňového charakteru, doslovně **zdanění různých povah** (« *impositions de toutes natures* ») obsahuje všechny ostatní platby různého druhu, tedy zdanění jiné povahy, ukládané a vybírané zpravidla podle jiných nežli daňových procesních předpisů. U těchto plateb lze identifikovat daňový charakter nebo některé jeho znaky. Určení povinné platby jako povinnosti daňového charakteru má svůj praktický význam, neboť podle čl. 34 francouzské ústavy mohou být takové platby ukládány pouze na základě zákona přijatého parlamentem, tedy přímo volenými zástupci lidu, zatímco povinné platby nedaňového charakteru mohou být stanoveny na základě předpisu vydaného exekutivou. Proto bylo rozlišování plateb, respektive odvodů daňové povahy a plateb povahy nedaňové předmětem výkladu prováděného francouzským strážcem ústavnosti (Ústavní radou)¹⁸¹. Ústavní rada interpretuje pojem « *impositions de toutes natures* » pragmaticky¹⁸², považuje za platbu daňového charakteru jakoukoliv platební povinnost do veřejného rozpočtu, u které nezjistí, že by mělo jít o platbu nedaňovou, tedy takovou, která není platbou obecně povinno a která má přímou adekvátní protihodnotu v definovatelném protiplnění poskytnutém veřejnoprávní korporací, nebo že by mělo jít o platbu v podstatně daňového charakteru, ale zvláštní právní povahy, nazývanou « *taxe parafiscale* » (do češtiny bývá problematicky překládáno jako „mimořádná daň“¹⁸³), ukládanou na základě vládního nařízení z roku 1959. Platbou považovanou za zdanění jiné povahy je ve francouzském systému například povinné sociální pojištění, které Ústavní rada svým rozhodnutím ze dne 28.12.1990 (CC n°90-285 DC, Rec., 95) výslovně zařadila do této kategorie, aniž by odůvodnila, proč platby pojistného

¹⁸⁰ En ce qui concerne les qualification jurisprudentielle concrètes, par J.-J. BIENVENU et T. LAMBERT résumant que la catégorie juridique *impositions quasi fiscales* est à la fois marginale et instable : « la tendance jurisprudentielle dominante semble être en faveur de sa réduction ». Ils rappellent que c'est ainsi que les redevances perçues par les agences financières de bassin qualifiées à l'origine de « ressources d'une nature spécifique » (CE 21 novembre 1973, *Soc. des papeteries de Gascogne*, Rec., 654) ont été requalifiées comme taxe fiscale par le Conseil constitutionnel (CC n° 82-124, L. du 23 juin 1982, Rec., 99), solution reprise par le Conseil d'Etat (CE 20 décembre 1985, *Etablissements Outters*, D., 1986, J, 282, note Favoreu, RJF, 1986, 2, 71, chron. Crouzet). La redevance d'assainissement (CE 7 mai 1982, n° 22613, RJF, 1982, 7, 349 ; puis CC n° 82-143 du 30 juillet 1982, Rec., 57), la taxe sur les produits des exploitations forestières (CE 13 mai 1960, secrétaire d'Etat à l'Agriculture c/ Manière, D., 1961, 146, concl. Bernard ; puis CE 13 février 1985, n° 36919, RJF, 1985, 4, 324) ont connu le même sort. V. J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF 2010, p. 31-32.

¹⁸¹ Podrobněji PRÉTOT, X. La notion d'imposition de toutes natures. RFFP. 2007, č. 100, s. 145n.

¹⁸² BOUVIER, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9. vyd. L.G.D.J. Lextenso Editions, 2008, s. 25.

¹⁸³ Viz terminologická databáze Evropské agentury pro životní prostředí (<http://glossary.fr.eea.europa.eu>).

nepovažuje za *poplatek daňového charakteru* ve výše uvedeném smyslu. Mělo tak podle některých názorů dojít k tomu, že dotčené definice ztratily svoji čitelnost, do té míry, že francouzské ústavní soudnictví není schopno určit prvky, na základě kterých provádí kvalifikaci plateb do jednotlivých kategorií. Jiní kritizovali skutečnost, že velká část francouzských předpisů upravujících platby pojistného na sociální zabezpečení je v důsledku vydávána exekutivou, bez přímé parlamentní kontroly nad jejich obsahem, což neodpovídá politickému i ekonomickému významu těchto povinných plateb a jejich tíži pro přispěvatele do rozpočtu sociálního zabezpečení¹⁸⁴.

Poměrně rozsáhlá francouzská judikatura se týká otázky, zda určitá povinná platba je či není charakteru daňového, tedy *daní*, která by byla ukládána a vybírána v režimu vzniku, stanovení *kvanta* a vymáhání daňové povinnosti. Tato judikatura se nevyvíjela zcela identicky s vývojem názorů vědeckých, hovoří se proto o *daňové povaze plateb z hlediska práva pozitivního* (fr. « *nature de l'impôt selon le droit positif* »)¹⁸⁵. Na základě této judikatury, s přihlédnutím k výše uvedeným výsledkům rozborů právní nauky, lze učinit následující závěry:

- 1) Definice daně (« *impôt* ») se pro běžně aplikovaného práva stává v soudcovské praxi definicí negativní. Daněmi jsou taková povinná peněžní plnění do veřejných rozpočtů, ukládaná na základě obecně formulovaných pravidel, která nejsou subsumovatelná pod jiné druhy veřejnoprávních platebních povinností, tedy nejsou « *taxes parafiscales* », « *cotisations sociales* » ani « *redevances* ». Taková definice se nicméně jeví mnohým definicí nedostatečnou, jelikož nespočívá fakticky na žádném určujícím znaku, způsobilém vymezením pozitivně pojem daně : takový postup podle jeho kritiků znamená, že pojem jiného zdanění není definován nežli jako residuum, nepodřaditelné pod žádnou jinou kategorii povinných plateb (« *elle n'aboutit à déterminer les critères des impositions de toutes natures que d'une manière résiduelle* »)¹⁸⁶.
- 2) *In concreto* francouzský soudce rozhoduje o povaze peněžitého plnění veřejnoprávní korporaci podle toho, zda zákonná autorizace plnění uložit,

¹⁸⁴ Tato situace byla považována některými odborníky za „zcela abnormální“, viz PRETOT, X. La Sécurité sociale et les finances publiques. RFFP. 1995, č. 51.

¹⁸⁵ Cit. BOUVIER, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9. vyd. Paris : L.G.D.J. « Lextenso Editions », 2008, s. 24.

¹⁸⁶ PHILIP, L. Les fondements constitutionnels de finances publiques, . Paris : Economica, 1995.

respektive je či není obsažena v zákoně o příjmech a výdajích státu na rozpočtový rok (« loi de finance ») (CE 12 novembre 1949, *Soc.civ.du domain de Dreux*, JCP, 1950, II, 5403), podle důvodu peněžitého plnění (CE 11 février 1977, *Groupe des industries métallurgiques de la région parisienne*, Dr.soc., 1978, 39), neúčelovosti výnosu z povinného plnění CE 26 octobre 1990, *Union fédérale des consommateurs*, RJF, 1990, 12, 823), kdy plnění do veřejného rozpočtu, které nemá za cíl poskytnout plnění určené financovat konkretizované výdaje veřejného rozpočtu, nemůže být považováno za « taxe parafiscale », jelikož je charakteru daňového.

c) Vlastní srovnání: společné parametry právního konceptu daně

Srovnáním českého a francouzského konceptu daně možno konstatovat jejich společné rysy i dílčí rozdíly. Společnými znaky francouzských daní a daní tuzemských se jeví *prima facie* následující: daň je povinná platba nebo povinný odvod do veřejného rozpočtu, bez přímo poskytovaného protiplnění veřejnoprávní korporací, cílem platby nebo odvodu je umožnit financování výdajů uskutečňovaných ve veřejném zájmu. Nacházíme tak společnou základní « ideu » daně: daň je povinným příspěvkem na veřejné výdaje, o jehož použití bude rozhodnuto na základě kritérií prvořadě politických¹⁸⁷. S ohledem na principiální ochranu vlastnictví, respektive práva vlastnického, uznávanou ve všech současných právních státech, jsou ve všech evropských státech ústavně stanovena ostatně z ekonomického hlediska nutná omezení daňové pravomoci státu, jejichž pravidla a výsledná intenzita ochrany přispěvatelů do veřejných rozpočtů se mohou podstatně lišit, což má vliv přímo na koncept (ústavně konformní) daně.

Co je podobné u francouzského konceptu daně jako konceptu českého je to, že ani francouzské hmotné právo daňové se výslovně nepokouší definovat jednotlivé daně. Obdobně jako v České republice, francouzské daně z právního hlediska, alespoň pokud jde o jejich definici a právní charakter, splývají s poplatky, a to i terminologicky: « *impôts* », « *taxes* », « *prélèvement* », « *droits* », « *redevances* », jsou užívány pro různé daně a poplatky, často *promiscue*. Například výraz « *taxe* » obecně znamená *povinnou platbu za službu poskytovanou veřejnoprávní korporací*¹⁸⁸, přitom « *taxe sur la valeur ajoutée* » je daň z přidané hodnoty. Provádět lingvistickou analýzu by pro účely této práce bylo nadbytečným.

¹⁸⁷ Srov. BOUVIER, M. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 9.vyd. L.G.D.J. Lextenso Editions, 2008, s. 22.

¹⁸⁸ Fr.: « la contrepartie monétaire d'un service rendu par une personne publique ». *Encyclopédie Universalis*. Paris: Encyclopaedia universalis, 2005.

Francouzské rozlišování mezi daněmi *stricto sensu* (daň z příjmů, daň ze zisku obchodních společností, daň z přidané hodnoty) a daněmi *lato sensu* (« taxes fiscales », « impositions quasi-fiscales », « impositions de toutes natures ») se nejeví z hlediska jednotné definice daně a srovnání s tuzemským konceptem daně podstatným, neboť ve všech případech jsou nacházena základní definiční kritéria jednoho konceptu « impôt », případě je možno rozlišovat « impôt *stricto sensu* » pro daně v úzkém smyslu (*impôt sur le revenu*: daň z příjmů fyzických osob, *impôt sur les sociétés*: daň ze zisku obchodních společností, *taxe sur la valeur ajoutée*: daň z přidané hodnoty) a « impôt *lato sensu* » pro ostatní povinné platby do veřejných rozpočtů, z procesního hlediska včetně poplatků, neboť procesní pravidla výběru daní a poplatků jsou ve Francii v podstatě identická, tak jako v České republice.

2. Daň versus občanskoprávní závazek

a) Analýza

Cinkajzl demonstroval rozdíl mezi veřejnoprávní daňovou povinností¹⁸⁹

a občanskoprávním závazkem ve třech tezích, vymežitelných takto¹⁹⁰:

1. Vznik, trvání, změna, zánik daňové povinnosti jsou abstraktně definovány zákonem. Naplněním zákonem stanovených právních skutečností vzniká v konkrétním případě povinnost (závazek) určité osoby vůči veřejnoprávní korporaci (státu nebo jiné entitě v postavení oprávněného). Důvodem vzniku daňové povinnosti osoby nikdy není smlouva, ale obecně závazný právní předpis. Uvedené platí i pro případy sjednání daně.
2. Daňová povinnost je jednosměrná, jde o povinnost daňového subjektu, směrem k oprávněnému, kterým je veřejnoprávní entita (stát). Může tomu být i jinak (odpočty u daně z přidané hodnoty, daňové přeplatky). V řízení o dani je vzájemné postavení státu a daňového subjektu nerovné; veřejná moc je nadřazena.
3. Daň je veřejnoprávním závazkem daňového subjektu vůči státu. Povinnost platit daň je nejen obsahem (objektem) závazku, ale i jeho smyslem (kauzou). Daňovými předpisy je subjektu stanovena řada dalších povinností. Výsledkem jsou četné ex lege vzniklé závazky něco konat, něčeho se zdržet nebo něco strpět.

¹⁸⁹ Pojem „daňová povinnost“ zde použit ve smyslu „povinnost k dani“. Autor si je vědom polemik v otázce výkladu tohoto pojmu. I pokud definujeme daňovou povinnost jako povinnost stanovenou daňovým zákonem, tato vždy směřuje k cíli správného stanovení a úhrady daně, jinak by pozbyla svého účelu a v důsledku i validity.

¹⁹⁰ CINKAJZL, V. Obsah pojmu „daň“. In Daňová a hospodářská kartotéka. 1998, č. 14.

Cinkajzlovy teze lze v kontextu výše uvedeného analyzovat a rozvinout následovně:

1. Určení vzniku, trvání, zániku nebo eventuální změna daňové povinnosti je provedeno *in abstracto* obecně platnou normou ve formě zákona vydaného rozhodnutím zástupců (zákonem *stricto sensu*). Faktickou realizací zákonem stanovených předpokladů (okolností) vzniká *in concreto* určitému daňovému subjektu daňová povinnost (daňový závazek). Stát nebo jiná veřejnoprávní entita je *ex lege* v postavení oprávněného. Důvodem vzniku daňové povinnosti osoby nikdy není smluvní vztah. Daňová povinnost vzniká působením (aplikací) daňové normy na určité právní vztahy. Stejně je tomu i v případě sjednání daně. Daňová povinnost vznikne *ex lege*, pokud nastane právem předvídaná okolnost.
2. Daňová povinnost směřuje k tomu, aby byly realizovány příjmy veřejných rozpočtů, nikoliv příjmy daňových subjektů. Adresátem daňové povinnosti jsou v zásadě daňové subjekty; beneficentem správce daně, konečným beneficentem veřejný rozpočet, do kterého je spravovaná daň rozpočtově určena. Vzájemné postavení státu a daňového subjektu nerovné; veřejná moc je nadřazena. Daňová povinnost může v konkrétním případě směřovat obráceně, tj. adresátem může být veřejnoprávní entita, beneficentem daňový subjekt. V těchto případech se ekonomicky jedná vždy pouze o vrácení již uhrazené daně zpět daňovým subjektům, neboť erár by jinak dostal více, nežli podle zákona jeho jest. Subjekt je totiž v zásadě vždy oprávněným inkasovat pouze tehdy, kdy on sám stát přeplatil (daňový přeplatek vzniklý např. v důsledku zálohových plateb daňové povinnosti), stát mu na dani slevil (daňový přeplatek vzniklý v důsledku slevy na dani, sleva může mít různé důvody, např. investiční pobídku ve formě slevy na dani), nebo subjektu je s ohledem na požadavek neutrality daně vráceno, co zaplatil jiný daňový subjekt (odpočet daně z přidané hodnoty).
3. Daň jako závazek postrádá kauzu (causa), respektive tou je právě sama povinnost daň platit. Taková teoretická koncepce směřuje k tomu, aby nemohla být správci daně namítána absence kauzy a tedy nevymahatelnost daňového závazku. Taková koncepce je velmi rigidní, ale odpovídá jí současná aplikační praxe v České republice i v řadě jiných zemí. Jde totiž v podstatě o logiku středověkého výběrčího daní. Smyslem daňové povinnosti není spravedlivě realizovat příspěvek do veřejných rozpočtů, ale prostě docílit příjmu těchto veřejných rozpočtů. Finalitou správy daní je dosáhnout zaplacení toho, co stát k zaplacení

určil. Za tímto účelem stanovil stát v daňových předpisech řadu povinností, jejichž skutečným cílem je zajistit úhradu stanovené částky daně, respektive zajistit, aby tato byla stanovena a vybrána ve správné výši. Těmito povinnostmi jsou například povinnosti registrační, povinnost dokazovat správnost svých tvrzení, povinnost uposlechnout výzvy správce daně k dokazování, povinnost dostavit se jako svědek v daňovém řízení jiného subjektu, pokud tak správce daně rozhodne apod. Tyto ostatní povinnosti směřují ke správné kvantifikaci daňové povinnosti, tedy k tomu, aby daň byla stanovena ve správné výši.

b) Syntéza

Daň se v právním řádu České republiky jeví nesrovnatelnou se soukromoprávním závazkem. V některých zemích se – alespoň pro některé daně – takovému závazku může více či méně blížit, ať již jde o způsob stanovení výše daně nebo o její výběr, případně vymáhání. Pokud jde o vymáhání daně, to probíhalo i v České republice před účinností nového daňového řádu podle pravidel Občanského soudního řádu, který zajišťoval přiměřenou právní jistotu dlužníka daně. Nový daňový řád stanovil vlastní pravidla vymáhání, která by se literou blíží dikci původně aplikovatelné právní úpravy, jejich navrhovatelem je jiný rezort a mohou být interpretovány správci daně významně odlišně od pravidel občanského soudního řádu. Došlo tak k zásahu do právní jistoty, který můžeme demonstrovat na následujícím příkladu.

Diskutabilním zásahem do vlastnického práva, svobody volného pohybu kapitálu i svobody podnikání se může jevit například postup správce daně, který na základě sporného předběžného kontrolního zjištění předpokládajícího doměrek Kč 80.000.000,- Kč, přičemž správnost předpokladu i průběhu daňové kontroly byla sporná, zajistil účty daňového subjektu s relativně zanedbatelnými prostředky ve výši cca 300.000,- Kč, čímž *de facto* znemožnil daňovému subjektu pokračovat v obchodování, s možným důsledkem ukončení podnikání a relativně značné škody¹⁹¹. Efektivita takového opatření k zajištění státu, co jeho jest, by přitom byla velmi diskutabilní i v případě, že by měla být skutečně *in fine* doměřena horentní částka dle předpokladu finančního úřadu provádějícího kontrolu. Po ukončení podnikání totiž stát nemůže nežli se uspokojit ze zajištění v relativně velmi bagatelní výše, kdežto v případě, že by umožnil podnikat, subjekt by mohl i eventuálně stanovenou horentní částku daně postupně splácet. Odhlédnuto od skutečnosti, že předběžný závěr správce daně byl sporný: správce daně dospěl k tomu, že daňový subjekt se nevědomě účastnil protiprávního řetězce na

¹⁹¹ Specializovaný finanční úřad, č.j. 25036/12/013820107540; a písemnosti související.

dani z přidané hodnoty, ale že o tom, že je do řetězce zapojen, měl vědět, neboť nákupní ceny zboží do jeho dodavatelů byly nižší nežli u konkurence. Subjekt namítal, že nakupuje od nejlevnějšího dodavatele a že cena nebyla nápadně nízká, aby se mohl nebo měl na tomto základě domnívat, že ceny dodavatel dosáhl protiprávně. Za těchto okolností se mohlo jevit přiměřeným nepřístupovat k blokaci provozní hotovosti. Cíle zajištění mohlo být zřejmě dosaženo jinak, např. kontrolovatelným závazkem subjektu nakládat s těmito prostředky určitým způsobem, resp. platit pouze svým stálým dodavatelům za zboží, které bylo skutečně dodáno. Tento příklad je z hlediska úvah o charakteru daně poučný.

V takových případech se daň nechová jako kontribuce do veřejných rozpočtů, ale spíše jako penalizační nástroj, potenciálně zneužitelný například eventuelním ovlivněním (v praxi subjekty často namítaným) postupu správce daně konkurenty daňového subjektu. I pokud nahlédneme na daň nikoliv jako na nástroj vrchnostenský, ale jako na participaci státu na všech ekonomických od daně neosvobozených aktivitách subjektů jeho právního řádu, v logice stát je minoritní podílník všech podniků pod svoji daňovou pravomocí. Takto možno číst například názor německého spolkového soudu, podle kterého „[v] liberálním řádu vycházejícím ze Základního zákona [německé spolkové ústavy] uspokojuje stát svou finanční potřebu principiálně tím, že se přes daň podílí na úspěchu soukromého hospodaření. Zdaněním příjmů a výnosů zatěžuje soukromě získávané jmění, a zdaněním obratu, oběhu a spotřebitelských procesů také soukromé využívání majetku“¹⁹². Ke státu jako podílníku na zisku vytvořeném podniky v jeho jurisdikci se vyjádřil v jiném historickém kontextu, ale souladně se zahraniční doktrínou Bakeš: „Daně jako platební povinnosti „představují podíl státu na ročně vyprodukovaném hrubém domácím produktu; proto i normální splatnost je často umisťována do období toho roku, v němž byl odčerpávaný domácí produkt vytvořen“¹⁹³. Jde o podílníka vrchnostenského, jednajícího bohužel z pozice moci, často způsobem nesrovnatelným s držitelem obchodního podílu ve společnosti. V některých případech lze mít za to, že jedná jako podílník zneužívající svých práv, aby obchodní společnosti uškodil. Může tomu tak být například při zajištění předpokládané daně v průběhu daňové kontroly, kdy výsledkem zajištění daně nemusí být její vybrání, přičemž pro podnik daňového subjektu může mít zajištění, nota bene zajištění provozních prostředků, fatální následky. Klíčem těchto úvah je – v praxi často reálně nezjistitelný – faktický důvod postupu správce daně. Tím může být buď niterné přesvědčení konkrétních úředních osob, že chrání zájem státu, nebo důvody

¹⁹² Usnesení Druhého senátu Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995 (2 BvL 37/91). Překlad: Analytický odbor Ústavního soudu ČR.

¹⁹³ BAKEŠ, M. a kol. Československé finanční právo. Praha : Panorama, 1977, s. 101 an:

od veřejného zájmu odlišné, případně důvody protiprávní. Vzhledem k reálné nemožnosti je empiricky zjistit není možno o faktickém charakteru daně v některých případech učinit podložený závěr.

Intuitivně předpokládaný zájem eráru by měl být jiný nežli ohrozit existenci podniku nebo dokonce podnik přivést k nezbytné likvidaci kvůli zajištění částky daně ve výši necelých 0,4 % z částky daně, dle názoru správce daně v budoucnu pravděpodobně daňovým rozhodnutím stanovené. Cílem daňového procesního předpisu je daň stanovit ve správné výši a ve správné výši ji pak vybrat. Výklad zákona by měl být souladný s cílem interpretovaného předpisu, jinak by zákonnost daně pozbyla smyslu.

Obtíží v obdobných případech je, že emancipací pravidel daňového řízení zajišťovacího na pravidlech stanovených občanským soudním řádem vznikla pro každý jednotlivý případ diskuse o tom, zda má být eventuálně použito řešení nalezené v judikatuře pro obdobné případy řešené dle pravidel občanského soudního řádu, případně podle exekutorského řádu nebo nikoliv.

KAPITOLA 5: NEDOSTATEČNOST PRÁVNÍCH DEFINIC DANĚ?

Daně jsou „*platby povinné, většinou pravidelné, stanovené zákonem, které jsou příjmem státního rozpočtu. Navíc je možné (výše uvedené definice) doplnit v tom, že protiplnění u daní, na rozdíl od poplatků, kde je alespoň nějaké protiplnění přímo navázané na platbu tohoto poplatku, je nejen neekvivalentní, ale v podstatě neexistující. U mnoha daní nelze vysledovat ani náznak spojitosti mezi výší či vůbec placením daní a službami, které stát danému jednotlivci či právnické osobě (poplatníkovi daně) poskytuje*¹⁹⁴“.

Daň je bezpochyby neekvivalentní platba. Daňová teorie „ekonomická“ ji takto ustáleně definuje¹⁹⁵. Pokud nauka právní definuje daň jako povinnost ukládanou bez „ekvivalentního protiplnění“, toto nutno interpretovat jakožto vylučující protiplnění ekvivalentní i protiplnění plně neekvivalentní. Nemá významu doplňovat definici o to, co je v ní implicitně obsaženo, i.e. že „*protiplnění u daní je nejen neekvivalentní (...), ale v podstatě neexistující*“¹⁹⁶. Dochází tak totiž ke směšování pozitivního a negativního vymezení určujících znaků daně. S navrhovaným doplněním výše uvedené definice tak nelze souhlasit. Naopak je s podivem, že dosud nebyl poskytnut podrobnější teoretický rozbor jednotlivých charakteristik daně. Výše uvedené definice se jeví definicemi dostatečnými, neboť definují, co definováno býti má, tedy vymezují s dostatečnou určitostí obsah konceptu „daň“.

Daň je možno právně definovat rovněž jako povinnou platbu do erárního rozpočtu, vykazující funkce daně, i.e. funkci fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Funkce fiskální se jeví určující, ostatní funkce doplňkové (konfirmující). Pokud povinná platba do veřejného rozpočtu, spravovaná v režimu daňového řádu, má fiskální funkci, tj. pokud je jejím účelem zajistit příjmy státu a veřejnoprávním korporacím, existuje předpoklad, že by platba mohla být platbou daňového charakteru, respektive daní. Za tohoto předpokladu může být zkoumáno, zda platba plní funkci alokační (získávání prostředků na financování oblastí podceněných trhem, pokud se projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů, jejichž příčinou mohou být tržní selhání), funkci redistribuční (moderace rozdílů v důchodech mezi různými společenskými skupinami) a funkci stabilizační (moderace cyklických konjunkturálních výkyvů v ekonomice, zachování stability zaměstnanosti a cen). V případě, že jsou všechna

¹⁹⁴ URBAN, T. Korekční prvky v daňovém právu. Diplomová práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.9.

¹⁹⁵ Viz výše, ad ekonomická definice daně.

¹⁹⁶ URBAN, T. Korekční prvky v daňovém právu. Diplomová práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.9.

funkční kritéria naplněna, jde vždy o daň. Pokud je splněna pouze fiskální funkce, jde o povinnou platbu charakteru daně, přesněji z právního hlediska půjde o daň, z hlediska ekonomického o platbu dani blízkou. Pokud platba plní ostatní funkce mimo funkce fiskální, jde o jinou povinnou platbu, která daní není.

1. Ekvivalent daně versus postulát daňové neekvivalentnosti

Daně jsou za stávajícího ekonomického modelu fungování států srovnatelných s Českou republikou nutností. Je však otázkou, zda jsou nutným zlem nebo o čestnou povinnost plnoprávního občana, který se platně účastní na nákladech nutných k realizaci záměrů národní komunity, což legitimizuje jeho plnoprávnou účast na rozhodovacích ústavou upravených procesech. Daně by potom byly jedním ze základů emancipace občana ve svobodné společnosti.

a) Prezentace problematiky, nástin otázek k dořešení

Daň má celkem evidentně protihodnotu nepřímou, ať již v podobě veřejných služeb poskytovaných státem všem subjektům na jeho území a některým mimo něj, tak i protihodnotu daně v obecné podobě a nástrojích demokratického státu spočívajícího na ústavních zásadách rovnosti a spravedlnosti. Pokud je přispěvatel, kontributor, do veřejných rozpočtů, plnoprávně účasten na vytvoření a fungování veřejnoprávní entity, *nota bene* veřejnoprávní entity suverénní (státu), musí se nezbytně účastnit nákladů s tím spojených. Pokud jsme ve smyslu ústavní Preambule ČR *my, lid České republiky, konstitovali tento stát jako vlast svobodných a rovnoprávných občanů*¹⁹⁷, nutně se musíme účastnit nákladů nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb, o kterých rozhodli prostřednictvím zvolených zástupců. Problém ekvivalentu neměla teorie socialistická: daň v socialistickém státu byla ekvivalentem protihodnoty. Tuto protihodnotu stát „*už poskytl nebo poskytuje buď ve společenské spotřebě, nebo v nějaké službě.*“¹⁹⁸

Určitou averzi občanů (a ostatních daňových subjektů) na daňovou povinnost lze hodnotit jako vyjádření nespokojenosti s rozhodováním o nakládání s veřejnými zdroji, ať již jde o hospodárnost, nebo o jednotlivé alokace těchto zdrojů¹⁹⁹. Výsledkem této nespokojenosti je individuální, ale velmi rozšířená snaha o snižování nebo eliminaci daňové povinnosti. Reakce státu by měla prvotně spočívat ve snaze zprůhlednit finanční toky

¹⁹⁷ Viz Preambule Ústavy ČR.

¹⁹⁸ SPÁČIL, B. Teorie finančního práva ČSSR. 1. vyd. Praha : Orbis, 1970. s. 122.

¹⁹⁹ ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí. Praha : Ministerstvo financí České republiky - odbor 25, 2007.

veřejných prostředků a ve zvýšení úrovně hospodárnosti. Naproti tomu např. současná Česká republika jde cestou extenzivní aplikace trestního práva, tedy cestou výkladového rozšiřování skutkových podstat trestných činů zkrácení daně a obdobných tak, aby na subjekty trestně odpovědné právě z důvodu extenzivního výkladu skutkové podstaty dopadala relativně tvrdá sankce. Příkladem jsou veřejně známé kauzy tzv. daňových úniků při obchodování minerálními oleji v daňových skladech a při jejich uvádění do volného daňového oběhu, kde stát subjekty postihuje za to, že využili mezery v zákoně a nepřiznali daň, která jim *intra et secundum legem* jako daňová povinnost nevznikla²⁰⁰.

b) Srovnávací pohled: principiální řešení v referenčním systému

Ve francouzském daňovém právu, které konstituuje od roku 1789 základ evropské právní koncepce kontribucí do veřejných rozpočtů²⁰¹, je pojem daň vymezen na první pohled velmi srovnatelně s českou definicí ekonomickou: *daň je peněžitým, povinným, ireversibilním odvodem, „vyžadovaným“ od fyzických osob a soukromoprávních právnických osob, „prováděným a vynucovaným“ státní nebo jinou veřejnou autoritou za účelem financování výdajů veřejných rozpočtů*. Francouzská klasická doktrinální definice zůstává ve své podstatě definicí právní, jelikož akcentuje právní aspekty daně a daň nahlíží jako daňovou povinnost²⁰². Zejména však v souladu s touto tradicí jsou „daně“ francouzským ústavním i daňovým právem pojímány *zejména* jako zdroj příjmů veřejných rozpočtů a nikoli coby nástroj ovlivňování ekonomiky. Některé funkce daní jsou tedy ze striktně daňového právního hlediska považovány za irelevantní. Takové pojetí daní má svůj konkrétní aspekt, kterým je specifické zdůvodnění legitimacy daňové povinnosti jakožto příspěvku do veřejného rozpočtu, kterýžto příspěvek musí být vyžadován od přispěvatelů spravedlivě a jeho stanovení je podmíněno respektováním zásady rovnosti. Výsledkem je propracovaná koncepce daňové spravedlnosti, opírající se o ústavní požadavek rovnosti mezi přispěvateli do veřejných rozpočtů. Nově se však již poměrně častěji setkáváme i ve francouzské odborné literatuře s ekonomickou definicí, která daně pojímá i jako prostředek „ekonomické a sociální intervence“. Tato moderní širší definice je definicí interdisciplinární, ostatně nebyla do dnešního dne posvěcena daňovými zákony ani převzata specializovanou literaturou oboru

²⁰⁰ srov. BĚLOHLÁVEK, A.J. K nejednoznačné právní úpravě daňového skladu: kdo nese daňovou povinnost. *Daně a finance*. 2012, č. 1; ŠMEJKAL, V. Ještě k nejednoznačné úpravě daňového skladu: pohled do praxe, DPH při uvedení do volného daňového oběhu. *Teorie a praktické otázky. Daně a finance*. 2012, č. 2.

²⁰¹ Fr. *Déclaration* z tohoto roku je základem francouzského ústavního daňového práva i fundamentem, ze kterého vycházejí přímo či nepřímo ostatní evropské státy, *in fine* pak i evropské daňové právo.

²⁰² JĚZE, G. *Esquisse d'une théorie générale de l'impôt dans les États modernes*. Paris : Pichon, 1938.

daňového práva. Tím je vývoj francouzské definice daně odlišný od toho, který známe z České republiky.

Například část francouzské odborné literatury je názoru, že otázkou právní definice daně je třeba se zabývat, již jen z toho důvodu, že poslední právník, který se daň pokoušel vymezit, byl Gaston Jèze (v l. 1909 – 1930) a výsledky jeho práce dnes splývají s definicí ekonomickou, která pro množství různých kriterií právu nevyhovuje²⁰³. Jako pracovní návrh pak Emmanuel de Crouy-Chanel připomíná možnost vymezit daň jako peněžitou pohledávku státu za dlužníkem, založenou na suverénním rozhodnutí zákonodárce. Nevýhody takového řešení pro Českou republiku jsou zřejmé, ostatně i ve Francii jde pouze o doktrinní diskuzi, zákonodárce ani soudní výklady se věcí nezabývají a vzhledem k existenci velmi podrobné právní úpravy daňové hmoty i procesu tak ani nepotřebují činit. Uvedené bylo již teoreticky zpracováno na základě požadavku Ministerstva financí ČR, v průběhu přípravných prací na návrhu nového daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád), aniž by se to bohužel seriózně promítlo do rezortem financí navrženého normativního textu²⁰⁴.

Odlišnou tradiční koncepcí legality daně představuje její pojetí ve Spojených státech amerických. Samotná definice daně ale nevykazuje významné odlišnosti. Nicméně daní je nejen povinné peněžité plnění poplatníka nebo plátce daně na účet eráru, ale současně samotný autoritativní úkon uložení nebo směřující k uložení tohoto povinného peněžitého plnění poplatníku nebo plátcí daně. Daň je tedy *stricto sensu* „dávka, jíž je podrobena osoba nebo majetek, vybíranou za účelem podpořit fungování státu (vlády), dále *lato sensu* pouhý administrativní úkon orgánu veřejné moci, tj. „akt uvalení dávky na osobu či majetek, a to státem (vládou) či daňovou autoritou“²⁰⁵.

2. Extravagantní názory

V rigorosní práci obhájené na Masarykově univerzitě v Brně byl vysloven názor D. Stančíka, podle kterého „[o]becně lze říci, že od okamžiku vzniku daňové povinnosti do okamžiku její úhrady existuje na straně povinné osoby daňový dluh a na straně státu daňová pohledávka, tzn. že povinnosti uhradit tento dluh odpovídá právo na úhradu pohledávky. Daň tak můžeme chápat a pojímat jako závazkový a synallagmatický (vzájemně podmíněný) právní vztah ve smyslu ust. § 488 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník“²⁰⁶. Podle názoru

²⁰³ Viz cit. lit. in BERNIS, T.; DUPONT J.-C.; XIFARAS, M. a kol. Philosophie de l'impôt. Bruxelles : Bruylant, 2006.

²⁰⁴ ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí. Praha : Ministerstvo financí České republiky - odbor 25, 2007.

²⁰⁵ WILD, S. E. Webster's New World Law Dictionary. Cleveland : Webster's New World, 2006, s. 250.

²⁰⁶ STANČÍK, D. Možnosti obrany osob zúčastněných na správě daní dle daňového řádu. Rigorózní práce. Brno :

doktoranda ale daňová povinnost ze své povahy není podmíněna splněním čehokoliv ze strany státu. Pokud je stát daňovým suverénem, má právo stanovovat podrobeným subjektům povinnost přispět do rozpočtů veřejnoprávních entit dle svého rozhodnutí. Jde o manifestaci moci státu nad jednotlivcem. Teoretické rozborů důvodů daně, které ospravedlňují zásah do základního práva vlastnického reálnou nutností hradit výdaje společnosti, na tomto nic nemění.

Pojmout daňově-právní vztah jako vztah synallagmatický nelze. Synallagma (z řeckého „svázat spolu“) označuje vzájemnou podmíněnost plnění obou stran závazkového vztahu. Závazky synallagmatické jsou většinou závazky úplatnými. Jedna strana poskytuje určité plnění straně druhé za vzájemné protiplnění, „čímž se realizuje ekonomická hodnota skrytá v jednotlivých plněních“²⁰⁷. Jestliže si mají ze smlouvy plnit účastníci navzájem, může se domáhat plnění jen účastník, který sám svůj závazek již splnil anebo je připraven jej splnit. V opačném případě je možno plnění (resp. protiplnění) odepřít (*exceptio non adimpleti contractus*). U daně nic takového možné není. Bez ohledu na to, jakou protihodnotu stát poskytuje příspěvatelům do veřejných rozpočtů a zda nějakou protihodnotu vůbec poskytuje, daň je ústavně tolerovaným průlomem do ochrany práva vlastnického. Podmínkou je její stanovení ústavně konformním způsobem, i.e. na základě ústavně konformního výkladu zákona a postupem správních orgánů souladným s ústavními požadavky. Mezi těmito nároky na validní daňovou normu a její korektní aplikace nelze nalézt požadavek na protihodnotu poskytovanou státem jako podmínku *sine qua non* daňové povinnosti.

D. Stančík svoji úvahu uzavírá s tím, že „na daň ve smyslu závazku nelze aplikovat soukromoprávní normy a principy, stejně jako postupy či přístupy, jež jsou mnohdy ve snaze vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc správci daně užívány či subjekty vyžadovány při správě daní“²⁰⁸. Uvedenému lze rozumět tak, že daň je synallagmatickým závazkem, ale soukromoprávní principy na něj aplikovat nelze (tj. nelze odepřít plnění na daň z důvodu neplnění domnělé nebo skutečné protihodnoty ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní entity), nebo že daň je závazkem, ale nelze na něj použít občanské právo, které stanoví pravidla vzájemnosti plnění. Uvedené je ostatně v rozporu s ustálenějším názorem, podle kterého je sice daň je závazkovým právním vztahem, kde na jedné straně vzniká věřiteli (státu) právo na plnění od dlužníka (daňového subjektu) a na straně druhé povinnost dlužníka tento závazek splnit. Jde však o asynallagmatickou obligaci, jelikož splněním daňové

2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.

²⁰⁷ HENDRYCH, D. a kol.: Právnický slovník, 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2001, s. 1015, 1187-1188.

²⁰⁸ STANČÍK, D. Možnosti obrany osob zúčastněných na správě daní dle daňového řádu. Rigorózní práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.

povinnosti nevzniká poplatníkovi žádný nárok na konkrétní plnění ze strany státu²⁰⁹. Vyslovený názor je v každém případě východiskem teoreticky i prakticky přínosných rozborů, potřebných zejména s ohledem na oslabující ochranu poplatníka v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR i Ústavního soudu ČR.

Ve vyspělých demokraciích není obtížné obhájit legitimitu daně jako povinného příspěvku do veřejných rozpočtů. Je zřejmé, že zejména západoevropské společnosti poskytují příspěvatelům rozličná nákladná plnění na vysoké úrovni, ať již jde o kvalitu životního prostoru, přístup ke vzdělání, zajištění rovnosti šancí atp. Diskuse o legitimitě daně se pak v teorii a v aplikovaném právu prakticky nevede a je nahrazena rozborů a argumentacemi k otázce rovnosti příspěvatelů do veřejných rozpočtů a tedy ke spravedlnosti daně. Naproti tomu v zemích s nadměrnými sociálními nerovnostmi, díky kterým se relativně významná část populace se státem, jeho potřebami a tedy potřebami celospolečenskými neidentifikuje (Spojené státy americké), stejně jako v zemích s nízkou kvalitou protihodnoty daně poskytované státem poplatníkům (Česká republika), můžeme konstatovat relativně četně diskuse na téma legality nebo legitimacy daňové povinnosti. V obou případech je praktickým důsledkem nedůvěry v protihodnotu poskytovanou státem poměrně intenzivní snaha poplatníků minimalizovat nebo alespoň výrazně snížit efektivní daňové břemeno. Zdá se typickým, že oba v obou zmíněných typech takto postižených daňových systémů stát často reaguje zvýšenou represí tzv. daňových úniků namísto toho, aby řešil příčiny. Míra kvality veřejné diskuse nicméně v každém jednotlivém případě jeví ukazatelem schopnosti společnosti odůvodnit daně a vyvinout tlak na státní administrativní aparát, aby zkvalitnil svoji činnost. Daně jsou z tohoto hlediska nejen testem legitimacy státu, a jeho odpovědnosti vůči příspěvatelům do veřejných rozpočtů, ale i testem způsobilosti státu konstruktivně reagovat na zpětnou vazbu důsledků zvoleného způsobu výkonu veřejné moci.

²⁰⁹ MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13.

KAPITOLA 6: PRÁVNÍ KATEGORIE DANÍ A JEJICH VÝZNAM

Daně (a poplatky) lze kategorizovat podle nejrůznějších kritérií a hledisek. Nejčasněji jsou daně rozlišovány na přímé a nepřímé; rozhodujícím je způsob, jakým daň odčerpává částí důchodu poplatníků. Jednotlivé kategorie daní, respektive jednotlivé daně, tvoří daňový systém, tento je možno definovat nebo analyzovat z hlediska ekonomického, nebo se zaměřit na systém daní jako na systém daňovým právních pravidel. V České republice nebyl tento systém daňového práva význam v důsledku společenským změn v posledních dvaceti letech, tedy v důsledku liberalizace let devadesátých, tendence výrazně korigované regulačními opatřeními posledních let.

1. Základní kategorie daní: katalog

Kritérií pro kategorizaci daní se nabízí více. Možno kategorizovat prvotně na daně přímé a daně nepřímé. Přímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, nepřímé při jeho upotřebení. U přímých daní je poplatník a plátce též subjekt, u nepřímých jde o subjekty rozdílné. U těchto přímých daní nelze přenést daňové zatížení na jiný subjekt, u nepřímých je nese konečný spotřebitel. Další běžně přijímanou možností členění daní je na daně *in personam* (absence možnosti přenosu daňové povinnosti) a daně *in rem* (existence i potenciální možnosti přenosu). Z hlediska předmětu zdanění možno členit daně na důchodové (zatěžující příjmy poplatníka často včetně naturálních požitků), majetkové (uvalené na vlastnictví, držbu, nájem nebo užívání majetku) a další. Poplatky rozlišujeme podle orgánu, který je vybírá, na soudní, správní a místní. Podle toho, do kterého rozpočtu je určen výnos poplatků, možno kategorizovat na daně státní a místní, místní daně pak budou často místními poplatky, podle předmětu zpoplatnění můžeme definovat poplatky úkonové a poplatky převodní²¹⁰.

Zpravidla se uvádí, že v České republice daně a daňové právo zásadně nabyly na významu změnou společenského uspořádání v letech 1989-1993, zejména přijetím čl. 11 Listiny, neboť v socialistickém Československu podniky sice odváděly finanční prostředky státu, nicméně byl to majoritně stát, který platil sám sobě, neboť většina výnosů produkovaných v národní ekonomice patřily *de iure* nebo *de facto* od svého vzniku socialistickému státu. Tyto výnosy byly pouze odváděny do státní pokladny, aniž by se měnil skutečný vlastník odváděných prostředků. O tomto názoru je sice možno z hlediska právní

²¹⁰ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha : C. H. Beck, 2009, s.5-6.

teorie polemizovat, nicméně vychází ze zkušenosti těch, kteří se daňovým právem zabývali před rokem 1989 a odráží realitu pohledu právní praxe na daňověprávní vztahy za kolektivistického společenského uspořádání. Každopádně platbou daně se mění vlastnické právo k subjektu povinně placeným finančním prostředkům. Tradičně se uvádí, že za tyto povinně státu zaplacené prostředky subjekty daně nedostávají ekvivalentní, potažmo jakoukoliv, protihodnotu. Uvedené by bylo pravdou pouze v dokonale absolutistickém státě, který by svým subjektům neposkytoval zhola nic, kromě toho, že by je, v jim zcela cizím zájmu, podroboval své svrchovanosti, aniž by subjekty těžily jakoukoliv výhodu z toho, že stát jakožto svrchovaný subjekt existuje. Takový stát v současném světě není a lze důvodně pochybovat, že by kdy byl. Vlastníkem prostředků zaplacených na úhradu daní se stává stát, který s nimi nakládá dle své libosti, vázán pouze pravidly, které sám stanovil a které může vlastním rozhodnutím měnit (zákon o rozpočtovém určení daní), vázán pouze ohledem na mezinárodní závazky státu a na evropské předpisy chránící vlastní zdroje EU. Tím je systematicky prolamována ochrana vlastnického práva; vzniká otázka souladu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny. Vlivem nikoliv optimální finanční situace státu - ta je důsledkem *extrafiskálních* vlivů, mj. vysokých veřejných nákladů v důsledku diskutabilně zadávaných veřejných zakázek, problematických privatizačních rozhodnutí, nesprávného nastavení investičních pobídek apod. - dochází soudě dle vývoje daňové judikatury k reálnému tlaku na soudy, včetně Ústavního soudu ČR, aby tyto *de iure* nezávislé orgány projevily vyšší míru tolerance vůči pochybením státních orgánů na úseku správy daní, současně s tendencí kriminalizovat některé daňové optimalizace, které podle státních orgánů samotných nebyly nežli snížení základu daně využitím tzv. mezer v právní úpravě. Dochází tak fakticky k extenzivnímu výkladu a aplikaci daňových předpisů, což je výrazný obrat proti liberálnímu stavu (někdy příliš liberálnímu) z let minulých. Extenzivní aplikace daňového práva v neprospěch poplatníka by přitom měla být z logiky věci systematicky vyloučena, respektive posuzována jakožto nesouladná s čl. 11 odst. 1 Listiny. Přesto Ústavní soud ČR oproti své předchozí judikatuře pro někoho překvapivě nedávno práva přispěvatelů do veřejného rozpočtu neochránil před nepřiměřeným zásahem eráru (res administrata převážila na ochranou práva vlastnického a poplatník, který se chybou svého daňového poradce vzdal práva na odvolání nedosáhl obnovy řízení: I. ÚS 3368/11; IV. ÚS 3369/11; restriktivní aplikace ochrany legitimního očekávání průběhu investice do výroby solární elektřiny: Pl. ÚS 17/11), přičemž jeho rozhodnutí kontrastují s některými nálezy vynesenými ještě v poměrně nedávné minulosti, kdy Ústavní soud ČR poskytoval vysoký standard ochrany daňového subjektu svými nálezy výkladově zkracujícími prekluzivní lhůty pro vyměření daně (I. ÚS 1611/08)

nebo spolu s Nejvyšším soudem správním poskytoval velmi vysokou ochranu například v oblasti harmonizovaných nepřímých daní, někdy způsobem (zvláště pokud jde o Nejvyšší správní soud), kdy vznikala otázka slučitelnosti jeho rozhodování s evropskými daňovými směrnici a judikaturou Soudního dvora tyto závazně interpretující, nebo dokonce otázka existence rozporu evropskou úpravou vlastních zdrojů EU²¹¹. Tyto změny judikatury, spolu s neustálými novelizacemi daňových předpisů akcentují význam tématu zákonnosti daně.

Daně jsou různě rozlišovány a kategorizovány. Daňová soustava je studována společně se soustavou poplatkovou. Jednotlivé kategorie daní jsou zpravidla nazývány druhy daní: „Daňová a poplatková soustava je tvořena různými druhy daní a poplatků“²¹². S tím, že daně i poplatky je možno třídit podle nejrůznějších hledisek a metod²¹³. Prvorepubliková teorie nabízela třídění podle účelu úhrady (daně všeobecné a účelové), podle hledisek finančně technických (daně přímé a daně nepřímé), podle únosnosti (osobní a věcné), zvláště podle účinku daní na soutěživost doma i v cizině atd., konečně i podle daňových metod, jimiž se snaží stát zachytit společnou podstatu národního důchodu a výnosu národní práce²¹⁴. Daně možno též členit podle vazby na objekt na daně *in personam*, uvalené na osoby a daně *in rem*, tj. daně uvalené na věci²¹⁵. Nejčastěji jsou však daně rozlišovány na *daně přímé* a *daně nepřímé, nazývané též spotřebními*.²¹⁶ Rozlišení mezi přímými a nepřímými daně je možno opřít o jednoduchá dvě kritéria. Na základě prvního kritéria je *přímými daněmi možno označovat ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení*.²¹⁷ Druhý kritériem bude identita nebo rozdílnost osob poplatníka a plátce daně. Toto kritérium je doplňkové. Pokud použitím prvního dojdeme k předběžnému závěru, že daň může mít charakter daně nepřímé, možno ověřit, zda plátce daně je subjekt odlišný od poplatníka. Je-li tomu tak, jde o daň nepřímou.

²¹¹ NSS č. j. 7 Afs 116/2009–70. Srov. ŠMEJKAL, V. Přímá aplikace komunitárních směrnic správcem daně. *Daně a finance*. 2009, č. 7-8; ŠMEJKAL, V. Quo vadis, městský soude pražský? Per aspera ad astra?. *Daně a finance*. 2009, č. 9; ŠMEJKAL, V. Vyloučení účinků insolvenčního zákona ve vztahu k nové úpravě platebního styku. *Daně a finance*. 2010, č. 1-2; ŠMEJKAL, V. K aplikaci komunitárního (evropského) práva správními soudy. *Daně a finance*. 2010, č. 4; ŠMEJKAL, V. Ke konceptu daňového procesu jakožto samostatného odvětví práva. *Daně a finance*. 2010, č. 5-6; ŠMEJKAL, V. Role dovolacího soudu v procesu aplikace evropského práva. *Daně a finance*. 2010, č. 7; ŠMEJKAL, V. L'appréciation de la conformité de la loi interne aux directives communautaires par l'administration: réflexion en droit français et en droit tchèque. *Daně a finance*. 2010, č. 10-11.

²¹² BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. 2009, s. 156.

²¹³ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. op.cit., tamtéž.

²¹⁴ ENGLIŠ, K. *Soustava národního hospodářství*. , sv. II. Praha : Melantrich, 1937, s. 103 an.; 170 an.; cit. in BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. 2009.

²¹⁵ KUBATOVA, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha : Grada, 1994. s. 30 an.

²¹⁶ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, 5. vyd., 2009, s. 156.

²¹⁷ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, 5. vyd., 2009, s. 156.

Z hlediska studie zákonnosti daně má takové rozlišení význam, jelikož přímé i nepřímé daně negenerují stejné otázky se stejnou intenzitou.

2. Daně přímé a daně nepřímé

a) Přímé daně

Daně přímé (např. daň z příjmů) jsou takové daně, které tíží jako daňové břemeno přímo poplatníka, a to z hlediska ekonomického, tedy zvyšují jeho pasiva, i z hlediska daňového práva, jelikož poplatník je odpovědný za řádné daňové tvrzení, svoji způsobilost správnost tvrzení prokázat i platbu daně. Zjednodušeně bylo řečeno, že o přímých daních *hovoříme tehdy, jestliže pro toho, kdo dani podléhá, resp. kdo ji hradí, neexistuje žádná možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt*²¹⁸. Problematiku přenosu daňové povinnosti je však možno vidět i z úhlu pohledu odpovědnosti za nesplnění povinnosti. Daňové odpovědnosti trestněprávní se poplatník může zbavit tím, že přenesse daňová rozhodnutí na jiného. Vždy však zůstane odpovědný za své daňové záležitosti vůči eráru majetkově, tuto odpovědnost může v případě potřeby majetkově přenést na zmocněnce prostředky práva občanského. Veřejnoprávní daňové povinnosti však nese poplatník sám, na úkor svého příjmu či svého majetku. Není možné jej – vůči správci daně účinně – smluvně *inter partes* přenést na jakýkoliv subjekt jiný. Nemožnost přenosu daňové povinnosti se nevztahuje na přenosy zákonem předvídané, v případech zániku poplatníka na jeho nástupce (za stanovených podmínek), nebo i bez zániku poplatníka, jako je tomu u přenosu daňových práv a povinností na insolvenčního správce, který tyto bude nicméně stále realizovat na účet insolventního poplatníka, tj. majetkové důsledky úkonů insolventního správce budou tížit poplatníka samého, nikoliv osobu insolvenčního správce.

b) Nepřímé daně

Nepřímé daně (daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně energetické) naproti tomu dopadají na své faktické poplatníky, tj. na osoby, které ekonomicky nesou břemeno daně, pouze nepřímo, tedy například zahrnutím v ceně nakoupeného zboží a služeb. Za poplatníka nepřímou daň odvádí jiný subjekt, nazývaný plátcem. Stejně tak je možno mít za to, že plátce vybírá daň od poplatníků pro správce daně. V každém případě tak plátce činí na svou odpovědnost. Plátce tak nepřímou daň neplatí ekonomickým pohledem ze svého

²¹⁸ BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo, 5. vyd., 2009, s. 156.

důchodu, ale povinnost přenáší prostřednictvím ceny na poplatníka. Na druhou stranu nese významné riziko výběru daně, za správnost tohoto výběru je odpovědný majetkově i trestně. Pozoruhodnou zvláštností tohoto mechanismu je, že plátce tak *de facto* vykonává administrativně-ekonomickou činnost pro stát, potažmo další veřejnoprávní entity, se kterou jsou spojeny náklady a za kterou nese významnou odpovědnost, nicméně za ni nedostává zhola žádnou protihodnotu. Povinnost k této činnosti je mu stanovena zákonem, zbavit se jí může pouze tak, že přestane vykonávat svoji vlastní ekonomickou činnost podnikatelskou. V teoretické rovině lze mít za to, že určitou protihodnotou je mu příznivý daňový režim a neutralita daně bez ohledu na to, od kolikátého dodavatele v obchodním cyklu nakupuje zboží nebo služby ke svému podnikání. Avšak s ohledem na plátce daně zatěžující praxi českých finančních úřadů spolu s právní nejistotou tohoto plátce, která je nezbytným důsledkem relativně konstantních změn právní úpravy i často neočekávaných interpretací práva orgány veřejné moci, nutno podotknout že zmíněná protihodnota zůstává v řadě případů velmi teoretická. Z pohledu zákonnosti daně tak nutno rozlišovat dvě roviny. *Primo*: u přímých daní může být často diskutována legalita uložené daňové povinnosti z pohledu hmotněprávního. Je zákonné ustanovení dopadající na určitou daňovou situaci ústavně konformní? Dopadá vůbec na posuzovanou situaci nebo pokud ano, dopadá na ni způsobem, odpovídajícím posouzení orgány veřejné moci? Tyto otázky se vztahují prvotně k obsahu hmotného práva. *Secundo*: u nepřímých daní je zákonnost daně v praxi relativně častěji ovlivněna vadami daňového řízení. Je tomu tak proto, že klíčová ustanovení daňových předpisů jsou navzdory obecně rozšířenému opačnému názoru relativně jednoduchá, naproti tomu vyžadují korektní zjištění skutkového stavu, eventuelně v řádném důkazním řízení. Tyto konstatace vyplývají z průzkumu provedeného v aplikační praxi a ovlivnily výběr případů k analytickému zpracování²¹⁹.

Z tohoto hlediska je prvotním smyslem daně realizovat ekonomicky nutnou a maximálně spravedlivou kontribuci poplatníka do státního rozpočtu a daň je tak v moderní demokratické společnosti nejen státem vrchnostensky ukládanou a vymáhanou subjektivní povinností kontribuce, ale i vyjádřením emancipace subjektu, primárně plnoprávního občana, sekundárně jiného daňového subjektu, vůči státu (spravedlivému podílu na financování státu je protihodnotou demokratický podíl na politické determinaci priorit státu a na běžném výkonu veřejné moci, naopak stát je povinován respektováním jednotlivce, jeho práv a zájmů (viz např. *Ústava ČR* – lid vykonává svoji suverenitu prostřednictvím orgánů moci

²¹⁹ K provedeným průzkumům v aplikační praxi viz dále.

zákonodárné, soudní a výkonné, *judikatura Ústavního soudu* – v liberálním státě jsou základní subjektivní práva nadřazeny zájmům a právům eráru).

Problematika nepřímých daní v kontextu rozhodování Ústavního soudu nasvědčuje tomu, že Ústavní soud rozlišení přímých a nepřímých daní nevěnoval dostatek pozornosti, s přímým dopadem na posouzení zákonnosti daně jakožto průlomu do ochrany práva vlastnického.

3. Důležitost rozlišování přímých a nepřímých daní

U nepřímých daní je plátce daně jiná osoba než ta, která daň skutečně nese, na kterou daň ekonomicky dopadá²²⁰. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost ji přenést na jiný subjekt, především na spotřebitele. K nepřímým daním v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické (ekologické) daně. Zcela specifická je pak konstrukce daně z přidané hodnoty. Uvedené není potřebné pouze pro daňovou teorii, ale má důsledek v aplikační praxi. Nedostatek zohlednění základních obecných parametrů aplikované nepřímé daně a logiky jejího systému ovlivní pochopení vlastního mechanismu fungování daně a určí pak výsledek rozhodovacího procesu, což bylo možno sledovat například v dlouho probíhajících sporech o nárok na odpočet daně insolventních osob povinných k dani z přidané hodnoty, které po dobu insolvenčního řízení přiznávaly daňovou povinnost na výstupu, ale neplnily na ni do státní pokladny. Ústavní soud otázku, zda je možno akceptovat z hlediska obecných zásad daňového práva, daňové spravedlnosti a neutrality DPH situaci, kdy subjekt systematicky neplní na daňovou povinnost na výstupu a přitom nárokuje daňový odpočet daně na vstupu, nebo zda je nutno v takovém případě provázat nárok s povinností, aby nedošlo k tomu, že konkursní podstata bude *de facto* nespravedlivě profitovat z vratek daňové povinnosti plněné jinými (neboť nárok na odpočet ničím jiným není), zaměnil za otázku odlišnou, tedy za otázku rovného postavení věřitelů insolventního dlužníka, implikující ochranu vlastnictví podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud ČR se tak vyjadřoval k rozporu domnělého zvýhodnění státu jako věřitele v konkursním řízení spočívajícím v možnosti započtení veřejnoprávní pohledávky s ústavně garantovanou ochranou vlastnického práva, aniž by se byl *de facto* zabýval otázkou, zda stát byl jako věřitel zvýhodněn. Záměnu právní otázky, která mohla vyvolat omyl v posouzení věci Ústavním soudem ČR, názorně demonstruje následující rozbor.

²²⁰ Viz výše, s. 76.

a) Důsledky nedostatku akcentu na specifika aplikovaných daní

Plénium Ústavního soudu vyslovalo na návrh obecného soudu nálezy ze dne 2. 7. 2008 a 9.12.2008 (Pl. ÚS 12/06 a Pl. ÚS 48/06²²¹), že tehdejší ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., a to v textu „Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.“, bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. Městský soud v Praze v dané věci rozhodoval o žalobě správkyně konkursní podstaty úpadce proti rozhodnutí správce daně, kterým zamítl reklamaci žalobkyně proti jeho původnímu rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daňového subjektu na jiné dani. Podle názoru žalobkyně přeplatek na dani, který vznikl po prohlášení konkursu, byl majetkovou hodnotou náležející do konkursní podstaty a správce daně byl povinen se řídit ustanovením § 14 ZKV, podle něhož není započtení na majetek patřící do konkursní podstaty přípustné. Podstatou návrhu na zrušení citovaného § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH bylo tvrzení Městského soudu v Praze, že s ohledem na jeho vázanost zákonem, a tedy i napadeným ustanovením, nemůže za období platnosti a působnosti předmětného ustanovení ochránit vlastnická práva konkursních věřitelů s ohledem na zvýhodněné postavení státu jako jednoho z konkursních věřitelů a napadené ustanovení proto shledává v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud při svém rozhodování vycházel z toho, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovést zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. V souladu s tímto ustanovením zakotvuje § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, podle něhož není přípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona ZDPH, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., naopak stanovovalo započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku i po prohlášení konkursu. Uvedená kogentní úprava tak byla podle Ústavního soudu ČR v rozporu s čl. 11 Listiny, neboť tím přiznávala privilegované postavení státu oproti ostatním konkursním věřitelům²²². Nepochybně totiž čl. 11 odst. 1 Listiny neumožňuje žádnou interpretací dovést zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. V posuzované věci však aplikací napadeného ustanovení podle Ústavního soudu ČR nutně k takovému neodůvodněnému zvýhodnění státu docházelo, jelikož předmětné ustanovení státu, reprezentovanému v daňových věcech

²²¹ Srov. související nálezy, zejm. I. ÚS 544/02, II. ÚS 35/05, III. ÚS 648/04, III. ÚS 41/05, IV. ÚS 408/05.

²²² Resumé věci provedeno s použitím podkladu poskytnutého Analytickým odborem Ústavního soudu ČR.

správce daně, mělo podle posouzení strážce ústavnosti přiznávat privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům. Ústavní soud odkázal na to, že právě s ohledem na ústavně garantovanou stejnou ochranu vlastnického práva všech vlastníků již dříve dospěl k závěru²²³, že § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem ve vztahu k ustanovením zákona o správě daní a poplatků zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, a jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou. Uvedenou argumentaci lze podle Ústavního soudu použít, i pokud jde o vztah ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a napadeného ustanovení. Napadené ustanovení ale představuje kogentní normu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátu (správci daně) se od této úpravy odchýlit, aniž by nejednal v rozporu se zákonem. Napadené ustanovení tedy neumožňovalo obecným soudům dostát svým povinnostem při ochraně základních práv a svobod konkursních věřitelů při přezkoumání rozhodnutí správce daně o započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku ve správním soudnictví, protože Ústavní soud dospěl k závěru, že bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. Nová právní úprava insolvenčního řízení na uvedeném ničeho nezměnila, neboť zákaz započtení je identicky obsažen v novém insolvenčním zákoně. Nelze tedy očekávat změnu postoje Ústavního soudu k této otázce.

Takový názor Ústavního soudu vycházel logicky z předchozích úvah bohatě rozváděných úvah o nepřipustném tzv. "skrytém započtení na majetek podstaty", porušujícím § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, které mělo nastat v důsledku toho, že stát vystupuje na straně jedné v pozici dlužníka, tedy sám dluží daňový odpočet do konkursní podstaty, avšak na straně druhé úpadce, respektive dlužník nemá uhrazenou svoji splatnou daňovou povinnost na DPH. Stát se tak dopouštěl podle těchto názorů nepřipustného započtení pohledávek, pokud podle § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH zadržoval vyplacení odpočtu daně. V podobné souvislosti bylo dříve konkursními soudci uváděno, že nárok nevzniká úpadci, nýbrž podstatě, že správce daně by neměl za žádných okolností započíst vratitelný přeplatek na nedoplatek vzniklý v důsledku nehrazené daně na výstupu bez souhlasu konkursního správce, protože v opačném případě by správce podstaty ztratil zcela kontrolu nad uhrazováním pohledávky za podstatou, že může nastat situace, kdy v konkursní podstatě nebudou peníze ani na uspokojení všech pohledávek za podstatou, což správci podstaty založí povinnost zbylou částku, včetně té, kterou obdrží jako vratitelný přeplatek, připravit k rozvrhu a v rámci rozvrhového usnesení bude způsob

²²³ Ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 (N 145/38 SbNU 135).

uspokojení věřitelů s pohledávkami za podstatou podroben režimu upraveném v § 32 odst. 1 věty druhé tehdejšího zákona o konkursu a vyrovnání²²⁴. Později, tedy v době účinnosti nového insolvenčního zákona, tyto diskuze pokračovaly s obdobnými argumenty, pokud šlo o postup při správě daně z přidané hodnoty podle tehdejšího ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH. Nemělo tak podle zastánců přednosti insolvenčního (konkursního) práva dojít k naplnění cíle konkursního, respektive insolvenčního řízení, kterým je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z dlužníkovy majetku. Tomuto argumentu bylo nesprávně ze strany daňové správy namítáno, že správce daně má postupovat tak, aby stanovil a vybral daně tak bez zkrácení daňových příjmů eráru. Tím obě strany debaty opomenuly specifika systému DPH a předmětem sporu se před soudy a in fine před soudem ústavním stala otázka, zda je či není možno postavit správce daně v insolvenčním řízení do výhodnějšího postavení, než jaké svědčí ostatním účastníkům, tedy ostatním věřitelům. Ústavní soud tak rozhodl správně, nicméně o nesprávné otázce, výsledek jeho rozhodnutí byl tedy zatížen stejnou nesprávností, jako otázka, která mu byla položena.

Ústavní soud tedy dospěl - za daných okolností k nevyhnutelnému - závěru, že jelikož z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním konkursním věřitelům v souvislosti se započtením daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku, není možno aplikovat ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH, podle kterého správci daně neměli vyplácet nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty, pokud konkursní (insolvenční) správce neplnil na povinnost na výstupu na této dani, jelikož prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušovalo a po prohlášení konkursu se měl plátcí daně vrátit vyměřený nadměrný odpočet, jen pokud neměl daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV může jako ustanovení předpisu soukromoprávního zakotvit nepřipustnost započtení vedle soukromoprávních pohledávek i u vzájemného započtení pohledávek veřejnoprávních a pohledávek soukromoprávních; posouzení připustnosti započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy. Pokud jde o zákonem stanovenou nepřipustnost započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, viz např. usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 15. 3. 1999, sp. zn. IV. ÚS 226/98, podle kterého je nepřipustné započtení pohledávek obchodní společnosti proti obci podle smlouvy o dílo, tedy soukromoprávního vztahu, proti pohledávce obce vůči obchodní

²²⁴ Srov. Problematika nadměrných odpočtů DPH v konkursu. Poradce. 2000, č. 9.

společnosti z důvodu místního poplatku, tedy na základě veřejnoprávního vztahu. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je právě takovou pozitivní úpravou, která validně stanoví nepřipustnost kompenzace, a to přes namítaný rozpor s ustanovením § 105 odst. 1 věta třetí ZDPH, jelikož v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež se překrývají, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení, ten je vymezen procesním návrhem. Obecnou je tak ta právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého *prima facie* návrhem vymezený předmět řízení reguluje. Konkursní (insolvenční) právo tak mohlo stanovit zákaz započtení u daně z přidané hodnoty, i pokud zákon o dani z přidané hodnoty postup započtením dovozoval, respektive správcům daně v některých případech ukládal. Zákaz započtení pohledávek vzniklých před a po zahájení insolvenčního (konkursního) řízení (tehdejší § 14 odst. 1 písm. i) ZKV) je tedy *lex specialis* zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních pohledávek mezi sebou, ale rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, včetně veřejnoprávních pohledávek vzniklých na dani z přidané hodnoty.

Možno poměrně precizně identifikovat okamžik omylu v rozhodovacím procesu a argumentaci Ústavního soudu. Strážce ústavnosti totiž připomenul svůj dřívější nálezn III. ÚS 648/04, podle kterého je ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV zvláštním právním předpisem ve vztahu k ustanovením tehdejší § 59 odst. 3 písm. e) ZSDP, § 40 odst. 11 ZSDP a § 64 odst. 2 ZSDP, i.e. ustanovením validně zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, a jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou ve zmíněných ustanoveních zákona o správě daní a poplatků. Ústavní soud nicméně následně dospěl k mylnému závěru, obdobná argumentace je použitelná, pokud jde o vztah ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a napadeného ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH. Tak tomu ale nebylo. Otázka vztahu mezi posledně citovanými ustanoveními nebyla otázkou, která by implikovala analogické problémy jako vztah § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a zákona o správě daní. Jinak řečeno, nepochybně byl správný závěr, že nelze na konkursním (insolvenčním) správcem uplatňovaný nárok na odpočet DPH nelze započítávat správci daně z konkursní podstaty dlužné daňové povinnosti na jiných daních. Pro daň z přidané hodnoty specifická vazba mezi daní na vstupu a daní na výstupu ale bránila analogické argumentaci, pokud šlo o aplikaci § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a § 105 odst. 1 věty třetí ZDPH; z toho důvodu, že posuzované situace nebyly analogické, přesněji nebyly mezi nimi konstatovatelné vazby podobnosti (*relations de ressemblance*), ale vazby rozdílnosti (*relations de différence*), proto řešení *per analogiam* neposkytovalo garanci správného výsledku. Na tom nic neměnila

skutečnost, že daňovým nedoplatkem se v obou případech rozumí suma daně, která nebyla zaplacená včas nebo ve správné výši, ani diskuse, zda je nárok na vrácení přeplatku nárokem konkursní podstaty nebo nárokem úpadce (lze souhlasit ostatně s tím, že jde o nárok insolventního plátce daně, respektive úpadce, jenž neztrácí právní subjektivitu a nese svoji daňovou povinnost), ani žádné další související tehdejší polemiky²²⁵. Podstatnou byla opomenutá specifičnost konstrukce daně z přidané hodnoty, založená na principu daňové neutrality a provázanosti povinnosti k dani na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu; vedoucí k nutnosti zohlednit následující argumenty.

Mechanismem uplatnění daně z přidané hodnoty má být dosaženo cíle evropských směrnic (zejm. směrnice 77/388²²⁶ a směrnice 2006/112²²⁷), kterým je maximálně neutrální zdanění spotřeby, neovlivňující počet realizovaných výrobních a obchodních operací v rámci určité hospodářské produkce. Daň z přidané hodnoty je konstruována jako rozdíl daně na výstupu, tedy daně, která zatěžuje zdanitelná plnění uskutečněná plátcem daně z přidané hodnoty a daní na vstupu, která naopak za stanovených podmínek zakládá nárok na odpočet. Specifický charakter odpočtu daně, potažmo nadměrného odpočtu, tj. odpočtu, který má být plátcí správcem daně vyplacen, zákonodárce zohlednil zvláštní právní úpravou, která je obsažena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy zvláštním souborem právních norem, jejichž cílem bylo transponovat pravidla směrnic. Bez ohledu na to, do jaké míry byla transpozice provedena řádně, i.e. za bylo dosaženo plného souladu mezi pravidly, která měla být transponována do českého právního řádu a mezi pravidly národního zákona o dani z přidané hodnoty; snaha o transpozici je patrna z formulace textu, logiky i systematiky národní právní úpravy, zejména je-li porovnávána se směrnicí 77/388, účinnou v době koncipování formální i logické struktury zákona a institutů, na kterých spočívá fungování systému daně. V kontextu údajného nepřípustného zápočtu je podstatné, že zákon o dani z přidané hodnoty dává pouze za určitých podmínek vzniknout specifickému subjektivnímu nároku, nazývanému nárokem na odpočet daně. Podle § 4 odst. 1 ZDPH *nadměrným odpočtem* zákon rozumí daňovou povinnost, kdy „*odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období*“, přičemž *odpočtem daně* je „*[popřípadě krácená] daň na vstupu*“. Právní existence nároku na *nadměrný odpočet* vzniká celkem nepochybně výlučně působením zákona o dani z přidané hodnoty, který upravuje právní vznik, zánik i materiální podmínky uplatnění tohoto nároku. Zákon o dani z přidané hodnoty je tedy v tomto ohledu *lex*

²²⁵ Srov. Problematika nadměrných odpočtů DPH v konkursu. Poradce. 2000, č. 9.

²²⁶ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

²²⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

specialis; ostatně neměl-li být při stanovování kvanta (výše) nároku na odpočet spíše nežli jiné právní předpisy, tedy přednostně před nimi ve smyslu aplikační přednosti dle pravidla *lex specialis legi generali derogat*, nárok na odpočet by prostě v dané situaci nevznikl, neb jiný předpis neobsahuje normu způsobilou mu dát vzniknout. Co platí o vzniku nároku na odpočet, platí i pro jeho trvání: existence nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je vázána na působení normy (norem) obsažené (obsažených) v zákonu o dani z přidané hodnoty. Pokud by tyto normy na danou právní situaci přestaly působit, nárok by zanikl. Tyto normy předvídají podmíněnost nároku, vázaného na soubor zákonných podmínek svého vzniku a trvání, předvídají též jeho vazbu na daňovou povinnost na výstupu. Nárok na odpočet daně není než vrácením, respektive zápočtem daňové povinnosti jiných plátců, kterou tito přenesli na podnikatele, tak jako on svoji vlastní daňovou povinnost (daň na výstupu) ekonomicky přeneše na svého odběratele nebo na konečného spotřebitele. Tak je dosaženo zdanění spotřeby *neutrální* ve výše uvedeném smyslu.

Procesní daňová úprava, zákon o správě daní, který *de iure* nezakládá vznik a zánik subjektivního nároku na odpočet, ale obsahuje úpravu procesu aplikace práva ve finančně-správním řízení, respektive upravuje postup orgánů veřejné moci při realizaci jejich pravomoci a kompetence, přičemž rovněž slouží k ochraně subjektivních práv povahy hmotně-právní, a tak plní úlohu prostředku k naplnění vlastního účelu práva hmotného. Platná procesně-právní úprava, co se týče *nadměrného odpočtu* daně, tento sice považuje principiálně a obecně za *přeplatek na dani* ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní, tedy za „částku plateb převyšující splatnou daň“, zákonodárce však speciální právní úpravou správy daně z přidané hodnoty zčásti, ale explicitně a zcela jednoznačně, upravil vrácení nadměrného odpočtu, a to v ustanovení § 105 odst. 1 ZDPH, nazvaném „Vrácení nadměrného odpočtu“, a určil zde pravidlo, že „*prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkurzu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu*“. Toto citované zákonné ustanovení právní úpravy daně z přidané hodnoty je ustanovením speciálním i vůči § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., které považuje započtení na majetek patřící do podstaty po prohlášení konkursu za obecně nepřipustné. I kdyby se měl zákaz započtení na majetek vztahovat i na závazky a pohledávky mezi daňovým subjektem a správcem daně (přesněji Českou republikou) týkající se daně z přidané hodnoty, v daném případě podle jeho názoru nelze hovořit o zakázaném započtení na majetek ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, jelikož „započtení na majetek“ označované obecněji také jako „kompenzace dluhu“ předpokládá existenci dluhu, tedy závazku vůči subjektu v konkursním řízení. Takovým peněžním

závazkem správce daně (státu) vůči subjektu jako věřiteli by mohl být pouze již *vratitelný* přeplatek stanovený v souladu s použitelnými daňovými předpisy. Ten však v daném případě *ex lege* jednoznačně vůbec neexistuje, jelikož vyměřený nadměrný odpočet takovým vratitelným přeplatkem – jak bylo vysvětleno výše – bezpochyby není, protože nebyla splněna hmotně-právním předpisem stanovená podmínka uplatnění nároku, který proto a fortiori nelze účinně realizovat (dovolávat se jej) na základě procesně-právní úpravy správy daní. Správce daně nemohl napadeným rozhodnutím provést zákonem o konkursu a vyrovnání principiálně zakázané započtení na majetek (kompenzaci dluhu), jelikož z titulu nároku na odpočet nic nedlužil, a nebylo tedy co kompenzovat. Z uvedeného plyne, že obecné ustanovení konkursního práva (§ 14 odst. 1 písm. i) ZKV) nemůže tedy být v daném případě použito, jelikož jeho obsahem je zákaz kompenzace dluhu vůči subjektu v konkursním řízení a nikoli právní úprava specifické problematiky vztahu mezi nárokem na odpočet daně a daní na výstupu. Ta je naopak zákonodárcem zohledněna v ustanovení *lex specialis* práva správy daně z přidané hodnoty (§ 105 odst. 1 *in fine* ZDPH), kde zákon výslovně nařídil kompenzaci mezi přeplatkem z titulu nároku na odpočet a nedoplatkem z titulu daně na výstupu. Uvedené lze verifikovat i v kontextu běžně sdíleného názoru, že nárok na odpočet je subjektivní právo plátce daně a že „*toto právo plátce vůči správci daně založeno v hmotněprávním daňovém předpisu, kterým je ZDPH*“²²⁸.

Pokud insolventní plátce-dlužník, respektive insolvenční správce spravující majetkovou podstatu tohoto dlužníka, může nárokovat odpočty daně na vstupu, tedy nárokovat daň zaplacenou v rámci téhož ekonomického cyklu jinými subjekty, aniž by sám – byť dočasně, ale v realitě insolvenčních řízení často definitivně – řádně plnil na svoji vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty, tedy aniž by přiznával a platil daň na výstupu, neutralita a spravedlnost systému je narušena, neboť majetková podstata nedůvodně profituje z daňové povinnosti jiných. Ti, kteří řádně plnili na svoji daň z přidané hodnoty v předchozích stupních ekonomického cyklu obchodovaného zboží nebo poskytované služby, fakticky přispějí těm, kteří se stali nesolventními dlužníky nebo jejich věřitelům. Je tak popřena neúčelovost platby daně: daň není ani neúčelová, neboť půjde v některých případech nenávratně přímo do majetkové podstaty, jelikož daň půjde zpravidla do majetkové podstaty soukromoprávního subjektu, nebude ani příjmem veřejného rozpočtu a tedy nebude daní ve smyslu obecné právní definice²²⁹.

²²⁸ Problematika nadměrných odpočtů DPH v konkursu. Poradce. 2000, č. 9.

²²⁹ Srov. ŠMEJKAL, V. Vyloučení účinků insolvenčního zákona ve vztahu k nové úpravě platebního styku. *Daně a finance*. 2010. č. 1-2.

Nemnozí zastánci přednosti *práva daně z přidané hodnoty*, pokud jde o vznik a trvání subjektivního nároku na daňový odpočet, argumentovali zásadami této specifické na komunitárním právu založené daně a logikou směrnice 77/388, provazující vlastní daňovou povinnost s nárokem na odpočet s tím, že logiku koherentního uplatňování daně v průběhu ekonomického cyklu a neutrálně z hlediska počtu realizovaných transakcí nelze narušit. Ústavní soud tehdy spektakulárně a nekompromisně zasáhl na základě čl. 11 odst. 1 Listiny ve prospěch ochrany vlastnického práva k nadměrnému odpočtu, prohlásil ust. § 105 odst. 1 věta třetí ZDPH, za protiústavní a ochránil přednost insolvenčního práva ve jménu rovnosti věřitelů v insolvenčním řízení, a to byť polemiku s výše uvedenými argumenty vůbec nepřipustil. O správnosti výsledného rozhodnutí je tak možno pochybovat, již jen z toho důvodu, že výše uvedené argumenty nebyly vůbec vzaty v potaz. V tehdejších odůvodněných daňových rozhodnutích některých správců daně přitom bylo argumentováno k věci a přehledně, s tím, že tehdejší § 105 odst. 1 věta třetí ZDPH je – pokud jde o podmínky vzniku a trvání nároku na odpočet - ustanovením speciálním vůči § 14 odst. 1 písm. i) zákona ZKV které považuje započtení na majetek patřící do podstaty po prohlášení konkursu za obecně nepřipustné. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí ZDPH tak nejsou v rozporu; je mezi nimi, pokud jde o nárok na odpočet, vztah *lex generalis* vůči *lex specialis*, s aplikační předností zvláštního zákona, pokud jsou dány podmínky pro jeho působení, čemuž tak je právě tehdy, když zvláštní zákon upravuje podmínky trvání nároku, které jiný předpis právního řádu není způsobilý založit ani nelze na základě ničeho dovodit, že by tak jiný předpis působit ve vztahu ke zkoumanému nároku měl. Z tohoto hlediska jsou určující podmínky vzniku a trvání nároku na odpočet. Jelikož v případě, kdy z konkursní podstaty není plněno na daň na výstupu, § 105 odst. 1 věta třetí ZDPH stanovilo, že nárok na odpočet nemůže být účinně uplatněn, nemohlo dojít k nepřipustnému zápočtu porušujícímu § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. Uvedené ostatně není nijak extrémně originálním názorem. Jak uvedeno v rozhodnutí č.j. 8636/07-1500-204639, i „*kdyby se měl zákaz započtení na majetek vztahovat i na závazky a pohledávky mezi daňovým subjektem a správcem daně (přesněji Českou republikou) týkající se daně z přidané hodnoty, [...] nelze hovořit o zakázaném započtení na majetek ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) [ZKV], jelikož „započtení na majetek“ označované obecněji také jako „kompenzace dluhu“ předpokládá existenci dluhu, tedy závazku vůči subjektu v konkursním řízení. Takovým peněžním závazkem správce daně (státu) vůči [daňovému subjektu] jako věřiteli by mohl být pouze již vratitelný přeplatek stanovený*

v souladu s použitelnými daňovými předpisy. Ten však v daném případě *ex lege* jednoznačně vůbec neexistuje, jelikož vyměřený nadměrný odpočet takovým vratitelným přeplatkem - jak bylo vysvětleno výše - bezpochyby není, protože nebyla splněna hmotně-právním předpisem stanovená podmínka uplatnění nároku, který proto a fortiori nelze účinně realizovat (dovolávat se jej) na základě procesně-právní úpravy správy daní. Správce daně nemohl napadeným rozhodnutím provést zákonem o konkursu a vyrovnání principiálně zakázané započtení na majetek (kompenzaci dluhu), jelikož [...] z titulu nároku na odpočet nic nedlužil a nebylo tedy co a čím kompenzovat. Z uvedeného plyne, že obecné ustanovení konkursního práva (§ 14 odst. 1 písm. i) [ZKV]) nemůže tedy být v daném případě použito, jelikož jeho obsahem je zákaz kompenzace dluhu vůči subjektu v konkursním řízení a nikoli právní úprava specifické problematiky vztahu mezi nárokem na odpočet daně a daní na výstupu. Ta je naopak zákonodárcem zohledněna v ustanovení *lex specialis* práva správy daně z přidané hodnoty (§ 105 odst. 1 *in fine* [ZDPH]), kde zákon výslovně nařídil kompenzaci mezi přeplatkem z titulu nároku na odpočet a nedoplatkem z titulu daně na výstupu²³⁰. K takovéto argumentaci se však dle výsledků zkoumání žádný soud příliš relevantně nevyjádřil. Stát se tak sám na sobě dopustil v určitém smyslu odepření práva (*denegatio iustitiae*).

Ústavní soud tak v podstatě rozhodoval ve fiktivním (neexistujícím) sporu o postavení správce daně v insolvenčním (úpadkovém) řízení, respektive o *eventualitu* či *generalitu* přístupu k specifickým pohledávkám v řízení věřiteli uplatňovaných, jako byla typicky pohledávka eráru vzniklá na základě daňového nedoplatku subjektu konstituovaného nadměrným odpočtem daně z přidané hodnoty. V těchto otázkách rozhodl bezesporu správně, minul ale meritum věci. Navzdory tehdy běžně traktovanému názoru nešlo o „stav, kdy dvě právní normy stejné síly jsou ve vzájemném rozporu“²³¹, ale pouze o nesprávný výklad poněkud podivně formulovaného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jehož litera byla dosti vzdálena tomu, co ustanovení mělo v kontextu systému DPH stanovit. V takovém případě mělo být prvotně zvažováno, zda dikce ustanovení připustí správný výklad a pokud ne, jak textaci ustanovení rozumně upravit. Bylo nicméně chybou daňové správy a ministerstva financí, že argumentace nebyla věcně a srozumitelně soudu předestřena. Ostatně je s podivem, že se tak nestalo, neboť ministerstvo financí dávalo správcům daně dlouhodobě instrukce k postupu proti názorům zastánců „speciality zákona o konkursu a vyrovnání“; pokud jde o správu daně z přidané hodnoty, správci daně byli instruováni svými nadřízenými,

²³⁰ Rozhodnutí o odvolání podle § 50 ZSDP; uloženo ve spisovně Finančního ředitelství v Praze. Anonymizované použití pro vědecké účely povoleno Ministerstvem financí ČR, náměstkem ministra financí pro daně a cla.

²³¹ Problematika nadměrných odpočtů DPH v konkursu. Poradce. 2000, č. 9.

že „v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty [...], který je v účinnosti ode dne 1. května 2004, je vrácení nadměrných odpočtů upraveno v ustanovení § 105 odst. 1. Dle tohoto ustanovení se prohlášením konkurzu daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkurzu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu. Takto striktně vymezené zákonné znění se podle této varianty nedá vykládat jiným způsobem, než že správci daně použijí [tehdejší] § 64 ZSDP v plném rozsahu jeho platného znění“²³²

Nebylo věcí strážce ústavnosti, aby domýšlel, co správci daně mohli k věci říci či co říci chtěli. Nicméně osoby odpovědné za pochybení daňové správy, tedy výše postavení úředníci daňové správy a ministerstva financí ekonomicky ani jinak nenesly relativní ekonomickou tíži důsledků svého postupu. Je otázkou, zda takové řešení je správné a zda podobné případy nejsou důvodem pro vytvoření nezávislé generální finanční inspekce, která by po vzoru jiných států prováděla účinné kontroly v rezortu veřejných financí a mohla volat k odpovědnosti ty, u kterých by konstatovala zavinění. Eventuelní dílčí novelizace zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, by mohla patrně celkem snadno poskytnout právní rámec takové odpovědnosti.

²³² Zápis z porady metodiků správy daní konané ve dnech 18. až 20. dubna 2007 ve vzdělávacím zařízení daňové správy Vltava Smilovice. Anonymizované použití pro vědecké účely povoleno Ministerstvem financí ČR, náměstkem ministra financí pro daně a cla.

KAPITOLA 7: DAŇ A DAŇOVĚPRÁVNÍ VZTAH

Někteří hovoří - namísto o pojmu „daň“ nebo o dani jako subjektivní povinnosti – o *institutu daně*, někdy o *právním institutu daně*, dokonce o dani jako *institutu ekonomicko-právním*²³³. Taková koncepce by měla své důsledky, které je vhodné prozkoumat za účelem určení její plauzibility.

Daň je bezpochyby možno definovat jako pojem (právní nebo ekonomický) nebo právní institut. Pojemem je abstrahovaná představa něčeho. Právním institutem je „souhrn právních norem upravujících jeden druh společenského vztahu (např. institut vlastnictví, občanství, dědického práva, volebního práva atd.)“. Daň jako právní institut je tedy z tohoto pohledu souhrnem norem upravujícím daňověprávní vztah.

1. Právní vztah, vztahy finančněprávní

Právní vztah je společenským vztahem nejméně mezi dvěma právními subjekty, upravený právními normami, v němž jeho účastníci jsou nositeli vzájemně spjatých subjektivních práv a právních povinností²³⁴. Subjekty právních vztahů jsou tedy jejich účastníci, obsahem právních vztahů jsou subjektivní práva a povinnosti, zatímco objekty těchto právních vztahů jsou právem chráněné věci, hodnoty lidské osobnosti, výsledky tvůrčí lidské činnosti, chování nebo výsledky určitého chování apod. Tento právní vztah je základní formou realizace práva²³⁵. Jinak řečeno, právní vztahy jsou druhem společenských vztahů, v nichž jejich účastníci vystupují jako nositelé navzájem spjatých oprávnění a právních povinností²³⁶. Z tohoto hlediska ovšem právní vztah není jakýmkoliv společenským vztahem, ale vztahem spočívajícím na právní normě, tj. v důsledku vztahem právem regulovaným. Jde tedy o individuální právní vztah mezi subjekty práva založený na právních skutečnostech stanovených právními normami, v němž tyto subjekty vystupují jako nositelé subjektivních práv a povinností, jejichž zachování je zabezpečováno donucující silou státu²³⁷.

Právní vztahy bylo proto možno definovat jako vztahy mezi subjekty navzájem oprávněnými a povinnými či zavázanými, jinak řečeno jako vztahy mezi nositeli subjektivních práv a odpovídajících povinností²³⁸. Daň by tak byla na právní normě obsažená

²³³ Podle některých traktovaných názorů má být daň institutem ekonomicko-právním. Srov. MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13-15.

²³⁴ HENDRYCH, D. a kol., Právní slovník, Praha: C.H. Beck, 2003, S. 714..

²³⁵ KUBŮ, HUNGR, OSINA. Teorie práva. Praha: Linde, 2007, s. 35.

²³¹ BAKEŠ, M. Finanční právo, 4. vyd., Praha: C.H. Beck 2006, s. 30.

²³⁷ KUBŮ, HUNGR, OSINA, Teorie práva, Praha: Linde, 2007, s. 93.

²³⁸ BOGUSZAK, ČAPEK, GERLOCH. Teorie práva. 2. Vyd. Praha: ASPI, 2004, s. 124.

v daňovém zákonu založeným vztahem povinného (subjektu daně) a oprávněného (správce daně, respektive eráru), ve kterém by subjekt daně byl nositelem subjektivní daňové povinnosti, stát (prostřednictvím eráru, respektive správce daně) nositelem odpovídajícího oprávnění daňovou povinnost vyžadovat. Podle ustáleného výkladu jsou jedním z druhů takto definovaných právních vztahů tzv. *vztahy finančněprávní*.

2. Daňověprávní vztah, kategorie *intra* vztahu finančněprávního

Z hlediska systematického jsou finančněprávní vztahy určitými společnými charakteristikami právními vztahy specifickými, tj. o ostatních druhů právních vztahů se odlišujícími. Za charakteristický rys finančněprávního vztahu se považuje skutečnost, že tyto právní vztahy vznikají a existují v procesu právní regulace finanční činnosti, zvláště pak finanční činnosti státu. Subjektem finančněprávních vztahů je v četných případech stát, případně jiné většinou veřejnoprávní subjekty a dále ostatní právnické a fyzické osoby. Stát či jiné veřejnoprávní subjekty se obvykle nacházejí v pozici subjektů oprávněných, zatímco právnické či fyzické osoby se obvykle nacházejí v postavení subjektů povinných – jsou nositeli určitých povinností vůči druhým účastníkům finančněprávních vztahů. Subjekty finančněprávních vztahů vystupují obvykle jako nerovnoprávní partneři – stát a jej reprezentující orgány jsou subjektem nadřazeným, subjektem podřazeným, povinným k určitému plnění či činnosti jsou pak právnické a fyzické osoby. Toto pravidlo však má své výjimky, viz níže. Objektem (předmětem) finančněprávních vztahů jsou přímo nebo nepřímo peněžní prostředky nebo určité peněžní plnění. Obsahem finančněprávních vztahů jsou práva a povinnosti subjektů finančněprávních vztahů stanovené finančněprávní normou. Pro tato práva a povinnosti subjektů finančněprávních vztahů je typické, že se vždy přímo či zprostředkovaně týkají tvorby, rozdělování a používání peněžní masy nebo jejích částí²³⁹.

Mezi subjekty finančněprávních vztahů je zpravidla nerovnost. Podle klasické teorie finančního práva jde zpravidla o nerovnoprávné partnery, kteří jsou vzájemně v postavení nadřazenosti a podřazenosti. Na druhou stranu charakteristickým je pro finančněprávní vztahy jejich majetkový aspekt, nadřazený subjekt (zpravidla stát) v nich vystupuje jako hospodářský subjekt ve vrchnostenském postavení²⁴⁰. Pomocí takto stanovených kritérií teorie určila, které vztahy jsou vztahy finančněprávními (jde o vztahy mocensko-majetkové vyjádřené v peněžní formě) a provedla jejich kategorizaci, s jednotlivými kategoriemi centrovanými primárně podle základních finančněprávních institutů. Z tohoto hlediska lze hovořit o právních vztazích

²³⁹ BAKEŠ M. a kol., Finanční právo. 4. vyd., Praha: C.H. Beck, 2006, s. 30-31.

²⁴⁰ Viz BAKEŠ M. a kol., Finanční právo. 4. vyd., Praha: C.H. Beck 2006, s. 30-31.

rozpočtových, daňových a celních, úvěrových, měnových a devizových, finančního trhu atd²⁴¹. Jedním z druhů finančněprávních vztahů je vztah daňověprávní. Daň jako právní institut by tak byla identifikovatelná s druhem finančněprávního vztahu, respektive vztahem daňověprávním.

3. Právní institut daně a daňověprávní vztah

Daň jako (daňově)právní institut by byla souhrnem daňověprávních norem upravujících daňověprávní vztah. Předpokladem vzniku a existence daňověprávního vztahu je, jako u všech právních vztahů, právní norma. U daňověprávního vztahu půjde zpravidla o daňověprávní normu, obsaženou v daňovém zákonu. Daňověprávní normou je obecně závazné pravidlo chování, stanovené státem, stanovící pravidla jejichž působením vznikají subjektivní daňová práva a subjektivní daňové povinnosti, sankcionované státem. Právním institutem je souhrn právních norem upravujících jeden druh společenského vztahu.

Daň jakožto právní institut by tvořila *in abstracto* daňověprávní vztah vyznačující se jak základními konstrukčními prvky každého právního vztahu jako jsou subjekt, objekt (předmět) a obsah (základ daně, sazbu daně), tak i prvky specifickými, tento druh právního vztahu definující (korekční prvky, rozpočtově určení, správce daně a podmínky placení)²⁴². Ze samotné existence právního institutu daně, jakožto souhrnu norem stanovících konstrukční prvky daně jakožto povinné platby definovatelné ekonomicky ale nevznikají právní vztahy. Právní vztah vznikne *in concreto* za určitých okolností. Tyto okolnosti, které způsobují vznik, změnu nebo zánik právních vztahů, a tím vyvolávají určité právní následky, se nazývají v právní teorii právními skutečnostmi²⁴³; z pohledu daňového práva jde o skutečnosti daňově rozhodné, i.e. skutečnosti rozhodné z hlediska stanovení daně ve smyslu platební povinnosti ve prospěch veřejného rozpočtu. Daň je tedy právním pojmem spojeným s daňověprávním vztahem. Jako právní institut je rovna abstraktnímu pojetí daňověprávního vztahu. Jako povinná platba je prvkem tohoto daňověprávního vztahu.

Ztotožnit daň s daňověprávním vztahem by nicméně znamenalo znemožnit ji současně definovat jako subjektivní povinnost účastníka daňověprávního vztahu. Z tohoto důvodu není daň běžně jako právní (daňověprávní) vztah popisována.

²⁴¹ ŠMEJKAL, V. Specifické finančněprávní vztahy a některé otázky jejich právní úpravy. Daň a finance. 2011, č. 1.

²⁴² MRKÝVKA P. In RADVAN, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1.vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008, s. 33.

²⁴³ BAKEŠ, M. Finanční právo. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 159.

KAPITOLA 8: LEGÁLNÍ DEFINICE DANĚ

V právním řádu České republiky má daň dvojí zákonnou definici. Zákon definuje daň z hlediska materiálního (§ 2 odst. 1 a 2 DŘ), současně vymezuje, co je daň z hlediska formálního (§ 2 odst. 3 a 4 DŘ). Pojem „daň“ je od roku 1992 zákonem materiálně definován jakožto „příjem veřejného rozpočtu“. Tato definice daně se promítá do způsobu vymezení předmětu úpravy daňového předpisu (zákon č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků; nověji zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) a bývá tradičně rozváděna a precizována v domácí i zahraniční odborné literatuře²⁴⁴.

Daň je tedy legálně definována v právní úpravě daňového procesu, respektive je pojmově vymezena právem správy daní. Po rozboru pojmu správy daní a jemu podřaditelných institutů dospějeme k poznání, že daň je v tuzemském předpisu definována, tj. že má svoji zákonnou definici.

1. Správa daní, pojmy a instituty související

Správou daní jako takovou se ve smyslu stávajícího zákona o správě daní rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době (viz § 1 odst. 2 zákona). Tato pravomoc náleží *ex lege* zejména územním finančním orgánům, okrajověji ostatním správcům daně (zejména orgánům obcí a celním orgánům). Prakticky se jedná o pravomoc placení daně mocí vynutit, jelikož v ideálním případě daňový subjekt zjistí daň sám a z vlastní iniciativy, daň přizná a následně zaplatí. Ekonomická nutnost a obecná spravedlnost však vyžadují, aby stát vynutil splnění legální platební povinnosti i od subjektů, které se jí brání. Zejména tato správa daní je upravena zákonem o správě daní a poplatků a zakládá logicky existenci mnoha konfliktních situací²⁴⁵.

Přijetím nového daňového řádu se pojem správě daní správa daní odlišil relativně podstatně od pojmu daňového řízení. Výklady daňového řádu poskytované navrhovatelem zákona (ministerstvo financí) rozlišují mezi daňovým řízením a ostatními řízeními upravenými tímto procesním předpisem. Tato distinkce je nicméně diskutabilní (a). Naproti tomu je možno rozlišovat daňová řízení *stricto sensu*, jakožto řízení předvídaná daňovým řádem, a daňová řízení *lato sensu*, tj. řízení způsobilá významně ovlivnit výsledek správy daní

²⁴⁴ např. Baur, Cornu, Cozian, David, Jeze a další, op.cit.

²⁴⁵ ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí.op.cit.

(b). Daňová řízení *stricto sensu* i daňová řízení *lato sensu* jsou významná z hlediska dosažení cíle správy daní. Samotný pojem správy daní je méně nejasný, nežli by se s ohledem na doktrinální výklady mohlo jevit (c).

a) Daňová řízení v. ostatní řízení vedená správcem daně

Pojem správa daní je podle názorů vyslovených v literatuře od účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, širší nežli za působnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jelikož i řízení, která nejsou řízeními daňovými, spadají pod pojem správa daní²⁴⁶. Rozlišení řízení vedených podle daňového řádu na řízení daňové a řízení ostatní (jiná) se nicméně může jevit nadbytečné, ne-li nelogické. Po úvaze nad novou koncepcí daňového řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, provedeme rozbor pojmu správa daní. Objasnit normativní rámec, ve kterém se realizuje právo správce daně stanovit daň, jakožto i subjektivní procesní oprávnění osob zúčastněných na správě daní, tenduje k tomu určit, zda daňový procesní předpis vytváří elementární podmínky zákonnosti daně jakožto cíle správy daní.

Pojem daňové řízení

Daňové řízení je podle ustálené doktrinální definice právními předpisy stanovený postup účastníků řízení²⁴⁷ k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů²⁴⁸. Tato definice může být diskutována z hlediska různých aspektů.

Daňové řízení probíhá v rámci správy daní; představuje výkon správy daní autoritativní činností správce daně. Je to správce daně, který vede daňové řízení (§ 31 odst. 1 ZSDP; § 11 odst. 1 DŘ). Je to tedy správce daně, který v řízení zákonem stanoveným způsobem postupuje. Účastníci řízení a jiné osoby činí ve vztahu ke správci daně všeliké úkony; je právem a povinností správce daně tyto posuzovat dle jejich skutečného obsahu a přiřazovat je do různých běžících řízení, případně rozhodnout, že jimi bylo řízení zahájeno. Postup účastníků řízení přitom není právním předpisem často precizně stanoven. Například je právem odvolatele své odvolání kdykoliv do doby, nežli je o něm rozhodnuto, doplňovat nebo

²⁴⁶ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha: C. H. Beck, 2009, s.4.

²⁴⁷ ŠIMÁČKOVÁ, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.35.

²⁴⁸ KARFÍKOVÁ, M. In HENDRYCH, D. a kol. Právnický slovník. op.cit., heslo „Daňové řízení“. Shodně BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo, 3. vyd., C. H. Beck, str. 334. BAKEŠ, M. Finanční právo. 4. aktual. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006, s. 362.

pozměňovat (§ 48 odst. 7 ZSDP; § 111 odst. 2 DŘ). Není přitom stanoveno, kolikrát tak může učinit, kdy, resp. za jakých podmínek, při jaké změně okolností nebo důvodech změny argumentace tak může nebo měl by činit. Po dobu běhu odvolacího řízení jsou změny nebo doplňování odvolání v libovůli odvolatele; omezení je dáno pouze eventuelním zneužitím tohoto práva. Jiným příkladem může být postavení třetí osoby, odborného konzultanta, v daňovém řízení. Tento je účastníkem řízení. Má procesní způsobilost, aby vůči němu správce daně vykonával veřejnou moc. Správce daně je vůči němu v postavení vrchnostenském, a to právě z důvodu, že vede řízení, jehož je odborný konzultant účastníkem. Odborný konzultant se tak musí pod hrozbou sankce, pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 DŘ nebo vyloučení z řízení dle § 31 odst. 2 DŘ, podřídit autoritativním postupům správce daně. Postup odborného konzultanta přitom není daňovým řádem nijak upraven, kromě toho, že daňový subjekt má právo, aby byl odborný konzultant přítomen při ústním jednání se správcem daně a že odborný konzultant, jelikož v postavení osoby zúčastněné na správě daní (§ 5 odst. 3 DŘ), má právo podat stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 DŘ.

Pokud by mělo být daňové řízení definováno jako právními předpisy stanovený postup účastníků řízení, mělo by zřejmě jít o postup závazný a stanovený s přiměřenou určitostí, tj. na základě předpisu sdostatek určitelný co do oprávnění určitý postup nebo úkon učinit a co do následků učiněného postupu nebo úkonu. Pokud tomu tak mohlo být za působnosti zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.), neboť postupy a úkony účastníků byly precizovány průběžně judikaturou, od přijetí nového daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) tomu tak zřetelně není. Nemusí se tak jevit nepochybným, že právě daňové řízení by mělo být definováno jako *předpisy stanovený postup účastníků řízení*. Daňové řízení by mohlo být vymezeno jako zákonem stanovený postup správce daně směřující ke správnému stanovení daně rozhodnutím.

Daňové řízení je specifickým správním řízením o dani²⁴⁹; jde tedy o řízení správní. Správní řízení je procesem aplikace hmotného správního práva; procesními normami správního práva upravený postup správních orgánů, jehož cílem je vydání správního rozhodnutí²⁵⁰. Tuto definici správního práva možno *mutatis mutandis* použít pro vymezení řízení daňového. Postupy a úkony účastníků řízení by pak byly prostou realizací jejich procesních subjektivních oprávnění a subjektivních povinností, směřujících ke stejnému cíli. Na druhou stranu i ve srovnávací perspektivě je řízení obecně definováno jako sled úkonů

²⁴⁹ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I.; RADVAN, M. Finanční právo a finanční správa 1. díl. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 159.

²⁵⁰ viz PRŮCHA, P. In MADAR, Z. a kol. op.cit., s. 1080, heslo „správní řízení“.

(účastníků řízení) vykonaných za účelem dosáhnout určitého rozhodnutí²⁵¹ nebo dokonce jako soubor postupně naplněných formalit, které jsou podmínkou vydání rozhodnutí²⁵². Taková koncepce je souladná s definicí Karfíkové²⁵³.

Nezdá se však, že by vymezení obsahu pojmu daňové řízení mělo být v současné právní teorii *nelehkým úkolem*²⁵⁴, bez ohledu na to, zda mělo být definováno za účinnosti zákona o správě daní nebo v době od přijetí nového daňového řádu. Definovat daňové řízení se nejeví a nejevilo být o nic obtížnější nežli definovat jakékoliv jiné správní nebo soudní řízení. Definice Karfíkové podněcuje výše uvedené úvahy, ale ob stojí. Pokud podle některých názorů zákon o správě daní nedefinoval pojem daňové řízení *příliš jasně*²⁵⁵, jelikož podle § 2 odst. 1 ZSDP jde o řízení o daních, není zřejmé, jaké zpřesnění by měl zákonodárce poskytnout právě nad rámec toho, že daňové řízení je řízení o dani.

Daňové řízení podle zákona o správě daní

Podle některých názorů zákon o správě daní „upravuje daňové řízení, které je svojí podstatou řízením správním, ale jeho specifičnost a odlišnost oproti jiným správním řízením je natolik zásadní, že zákonodárce zvolil pro tuto problematiku samostatnou právní úpravu“²⁵⁶. O uvedeném lze nicméně vyslovit pochybnosti. *Primo* formulace, že daňové řízení je svojí podstatou řízením správním, se jeví zbytečně neurčitou. Daňové řízení prostě je správním řízením. Tvrdit, že je správním řízením (pouze) svojí podstatou, jakoby naznačuje, že *in fine* správním řízením není nebo by jím nemuselo být. Důvody k pochybnosti však nejsou. Daňové řízení je vedeno správním orgánem ve vrchnostenském postavení, o daňové povinnosti týkající se účastníka řízení (daňového subjektu nebo jeho ručitele), který má procesní práva a povinnosti odpovídající těm, které vyplývají z obecných předpisů práva procesního správního, řízení se končí autoritativním rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví za podmínek shodných pro přezkum jiných správních aktů. Není a priori zřejmé, v čem by měla spočívat ona *zásadní specifičnost a odlišnost* daňového řízení oproti jiným řízením správním. Před přijetím nového daňového řádu se ostatně intenzivně

²⁵¹ CORNU, G. Vocabulaire juridique. op.cit., s. 411.

²⁵² srov. GUINCHARD, S.; MONTAGNIER, G. Lexique des termes juridiques. op.cit., s. 417.

²⁵³ In BAKEŠ, M. Finanční právo. op.cit., s. 257.

²⁵⁴ Jak uvádí VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.26.

²⁵⁵ VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.26.

²⁵⁶ VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s.20-21.

diskutovala sama potřeba upravit daňové řízení zvláštním předpisem, který není součástí správního řádu.

Před účinností současné procesní úpravy²⁵⁷, tedy za účinnosti zákona o správě daní²⁵⁸, byly pod pojem daňové řízení zpravidla zahrnovány následující řízení a postupy:

- 1) správní řízení o dani, tj. specifické správní řízení o dani, ve kterém bylo rozhodováno o dani, nazýváno daňovým řízením v úzkém slova smyslu, resp. daňovým řízením ve smyslu legislativní zkratky § 2 odst. 1 ZSDP;
- 2) jiná správní řízení vedená ve věcech daňových, tj. veškerá řízení před správcem daně při výkonu správy daní, obvykle nazýváno daňovým řízením v širokém slova smyslu;
- 3) procedurální postupy předvídané daňovou procesní úpravou (zákonem o správě daní a poplatků) nebo zvláštními daňovými zákony, např. zákonem o dani z přidané hodnoty při správě této daně.

Část odborné veřejnosti dospěla k názoru, že jelikož zákon o správě daní neobsahoval přesnou definici daňového řízení, bylo možno jej chápat jednat jako řízení o určité dani za určité zdaňovací období, které sestávalo z různých etap, upravených v části první až šesté zákona o správě daní²⁵⁹, nebo jako soubor samostatných dílčích řízení, z nichž každé směřovalo k naplnění určité etapy procesu stanovení daně (řízení přípravné, řízení vyměřovací, řízení o řádném opravném prostředku, řízení o mimořádném opravném prostředku). Správnosti takového rozboru podle některých nasvědčovalo znění § 21 a § 27 ZSDP upravující zahájení a zastavení řízení.²⁶⁰ Na druhou stranu bylo možno interpretovat ust. § 2 odst. 1 ZSDP, podle kterého při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu s určitými zásadami, přičemž řízení o daních je pro účely zákona nazýváno „daňové řízení“, jiným způsobem. Řízení o daních je možno považovat za řízení týkající se daní, nebo lépe řízení, které směřuje přímo nebo nepřímo k tomu, aby správcem daně byla stanovena daň. V takovém případě je daňovým řízením jakékoliv řízení vedené správcem daně, neboť všechna řízení správce daně směřují ke stanovení daně nebo k tomu, aby byly vytvořeny podmínky daň správně stanovit. Daňovým řízením bylo tedy i za působnosti zákona o správě daní například řízení o námitce podjatosti nebo řízení ve věci pokuty za porušení mlčenlivosti, neboť tato řízení též směřovala k vytvoření podmínek ke správnému stanovení daně, tj.

²⁵⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²⁵⁸ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

²⁵⁹ KANIOVÁ, L.; SCHILLEROVÁ, A. Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura. 2., přeprac. vyd. Praha : ASPI, 2005, s. 12.

²⁶⁰ KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní. 7. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 211.

stanovení daně ve správné výši a správnými prostředky, při respektování práv daňového subjektu, potažmo dalších osob zúčastněných na daňovém řízení. Daňovým řízením bylo i řízení o příslušenství daně, neboť směřovalo ke stejnému cíli, zajistit plněním daňových povinností subjektů státu to, co jeho podle daňového zákona jest. Podle opačného názoru naopak pod daňové řízení nelze subsumovat řízení o příslušenství daně, které není daní ve smyslu legislativní zkratky daň podle § 1 odst. 1 ZSDP; daňovým řízením není nahlížení do spisu, které se děje mimo daňové řízení aj.²⁶¹ Podstatou rozdílnosti nahlížení na pojem daňové řízení bylo to, že zatímco extenzivní výklad pojmu vycházel z toho, že správné stanovení daně konstituuje *ultima ratio* daňového řízení, a tedy skutečný důvod, proč je daňové řízení vedeno, v důsledku čehož se veškerá řízení vedená správcem daně stala řízeními o dani, restriktivní výklad daňového řízení zaměřoval cíl řízení s jeho procesním ukončením, tj. s vydáním rozhodnutí, kterým řízení končí. Tento posledně jmenovaný výklad je nicméně v rozporu s definicí daňového řízení v novém procesním předpisu²⁶².

Otázka subsidiarity správního řádu

Podle některých názorů *vymezení obsahu pojmu „daňové řízení“ v rámci ZSDP nabralo význam v době od 1.1.2006 do 7.3.2006 z důvodu znění jeho § 99, který vylučoval subsidiární použití správního řádu pro daňové řízení.*²⁶³ Takové názory svědčí nepochopení vztahu mezi finančním právem a právem správním; v judikatuře byly ostatně odmítnuty.

Zákon o správě daní a poplatků, stejně jako současný daňový řád, jsou souborem zvláštních procesních norem správního práva. Tyto vylučují v souladu se zásadou *lex specialis legi generali derogat* použití obecného správně-procesního předpisu (zákona č. 500/2004 Sb., správní řád) v případě, že obsahují jinou, zvláštní právní úpravu téže věci. Vyloučení použitelnosti správního řádu ustanovením zákona o správě daní a poplatků (§ 99 ZSDP) nebo nověji ustanovením daňového řádu (§ 262 DŘ) je prostým odkazem na zásadu *lex specialis...*, respektive potvrzením, že procesní předpis daňový je skutečně zvláštní úpravou postupu správního orgánu. Shodně vyřešila vztah mezi působením správního řádu a procesních pravidel daňového práva judikatura. Zákaz použití správního řádu proto nelze aplikovat na veškeré činnosti správce daně, ale jen na takové, které jsou upraveny zvláštním procesním předpisem daňového práva (zákonem o správě daní a poplatků, nově daňovým

²⁶¹ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní. 7.aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 212.

²⁶² Viz § 134 odst. 1 DŘ.

²⁶³ VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.27.

řádem). Podle správního řádu bude pracovník správce daně postupovat v případě, že v rámci své činnosti zjistí porušení některého ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a bude ukládat sankci dle § 37 citovaného zákona.²⁶⁴ Stejně tak některé zásady správního řádu, neupravené procesním předpisem daňovým, byly *in silentium lege* shledány použitelnými pro daňové řízení. Tak je tomu například, pokud jde o povinnost správce daně chránit práva nabytá v dobré víře.

Daňový proces a správa daní

Někdy je v literatuře kladeno rovnítko mezi daňovým procesem, řízením před správcem daně a v podstatě i samotnou správou daně ve funkčním smyslu.²⁶⁵ Na druhou stranu pojem „daňový proces“ by měl být podle často traktovaného názoru pojmem širším než pojmy „daňové řízení“ a „správa daní“. Respektování zásad daňového řízení je *a priori* podmínkou zákonnosti stanovené daně. Proto je potřebné vymezit definice pojmů *správa daně* a *daňový proces*. *Daňové řízení* bylo definováno výše.

Pojem *daňový proces* by měl podle Mrkývky označovat postupy všech účastníků daňových vztahů uložené daňovými předpisy nebo prováděné za účelem jejich naplnění. Tyto postupy mohou být realizovány za účelem splnění povinností vyplývajících ze vztahu plátce daně a poplatníka téže daně, mohou být realizovány ve vztahu ke správci daně nebo mezi plátcem daně a poplatníkem (postup plátce daně při stanovení daně a jejím sražením poplatníkovi daně z příjmů ze závislé činnosti fyzických osob, postup plátce této daně při přiznání daně a při jejím placení správci daně). Ne všechny postupy spadající pod pojem daňový proces by tak měly být daňovým řízením.²⁶⁶ Nikoliv nezpochybnitelné Mrkývkovo rozlišení vychází z toho, že řízení je zákonem předvídaný postup orgánu ve vrchnostenském postavení, kdežto procesem je jakákoliv procedura směřující k naplnění práva. Uvedené diskuze nemají velkého praktického významu. Ostatně běžně se pojmy „daňové řízení“ a „daňový proces“ používají *promiscue*. Stejně tak některé závěrečné práce obhájené na Masarykově univerzitě. Tedy ani tzv. *brněnská škola berního práva* se nezdá být jednotna v jejich rozlišování. Například procesní normou *upravený postup osob zúčastněných na řízení, který směřuje k vydávání individuálních správních aktů, k jejich případnému přezkoumání, popř. k jejich nucenému výkonu*, je spojován s pojmem daňové řízení²⁶⁷. Stejně tak je

²⁶⁴ Srov. KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 7. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, s. 663.

²⁶⁵ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I.; RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa* : 1. díl. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 159.

²⁶⁶ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I.; RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa* : 1. díl. op.cit., s. 159.

²⁶⁷ viz MIKULKOVÁ, E. *Čas v berním právu*. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická

některými daňový proces „speciálním správním řízením zabývajícím se správou daní“²⁶⁸. Nabízenému rozlišení pojmů „daňové řízení“ a „daňový proces“ nevěnujeme proto dále pozornost.

Perspektiva diachronická: vývoj právní úpravy procesního práva daňového

V letech 1967 až 1992 finanční správa procesně postupovala ve věcech daní a poplatků podle vyhlášky Ministerstva financí.²⁶⁹ Řízení podle této vyhlášky bylo zvláštním správním řízením. Zákon o správním řízení²⁷⁰ se používal při správě daní subsidiárně tehdy, kdy vyhláška neobsahovala potřebnou právní úpravu. Zákon o správě daní vstoupil v účinnost 31.12.1992. Cílem této materiální kodifikace daňového práva procesního bylo vytvořit normativní rámec daňového řízení lépe uzpůsobený podmínkám zdaňování příjmů soukromých podnikatelů ve změněných společenských podmínkách. Zákon o správě daní a poplatků měl též zjednodušit přípravu nového správního řádu (zákon 500/2004 Sb., správní řád); vynětím řízení o daních, poplatcích a obdobných příjmech veřejných peněžních fondů a jejich komplexní úpravou samostatnou.²⁷¹

Přestože přijetí ZSDP znamenalo pro správu daní nesporně významný krok kupředu, v posledních letech své účinnosti byl tento zákon podle akademických názorů kritizován především pro svoji údajnou *nepřehlednost a nestálost výkladů problematických otázek*, což se mělo *negativně odrážet na právní jistotě daňových subjektů*²⁷². Návrh nového daňového procesního předpisu se opíral o podobné názory. Je možno nicméně pochybovat o tom, že by nový procesní předpis zajistil správcům daně a daňovým subjektům více právní jistoty.

V akademickém světě se vedla i diskuze, zda zákon o správě daní obsahoval pouze procesní normy nebo normy procesní i normy hmotněprávní. Bylo uváděno, že tento zákon *bývá často označován za procesní předpis, který upravuje daňové řízení*, přičemž takové *tvrzení je sice pravdivé, ale nepřesné*, jelikož zákon o správě daní *není právním předpisem obsahujícím pouze procesní normy, zahrnuje i hmotněprávní úpravu obecných institutů daňového práva*²⁷³, která je dále specializována v jednotlivých daňových a poplatkových

fakulta, s. 16-20.

²⁶⁸ VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.20-21.

²⁶⁹ Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

²⁷⁰ Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení.

²⁷¹ srov. MRKÝVKA, P.; PAŘÍŽKOVÁ, I.; RADVAN, M.. Finanční právo a finanční správa 1. díl. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 157.

²⁷² VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.20-21.

²⁷³ Např. obecné vymezení daňových subjektů a jejich právní nástupnictví, promlčení, placení daní.

*zákonech.*²⁷⁴ Jednotlivé daňové zákony podle těchto názorů *obsahují zvláštní hmotněprávní i procesněprávní úpravu a proto ve věcech, které daňové zákony upravují, působí ZSDP jako lex generalis a zvláštní daňové zákony jako lex specialis*²⁷⁵. Tato tvrzení by mohla být podrobena kritickému rozboru. Stejně tak názory o údajné intenzivní specifčnosti a odlišnosti daňového řízení od jiných řízení správních, s tím, že o takových vlastnostech daňového řízení „vypovídá i fakt, že obdobný zákon (zvláštní procesní předpis daňového práva) je součástí právních řádů většiny vyspělých demokratických států“.²⁷⁶ Uváděné by však mohlo být diskutováno, *prima facie* i proto, že přiznaná absence „obdobného zákona“ v některých státech dokládá, že na věc existují různé pohledy. Řízení je obecně charakterizováno svým předmětem, průběhem, účastníky a jejich procesním postavením. Tuzemské daňové řízení z pohledu charakteristik předmětu, procesního průběhu a delimitace účastníků nevykazuje oproti správnímu řízení objektivně výrazných specifik. Snaha vymezit daňové řízení velmi odlišně od řízení správního může skrývat snahu upřít účastníkům daňového řízení, zvláště daňovým subjektům, procesní práva, která by jim náležela podle obecné teorie řízení před orgány veřejné moci a domněle tak usnadnit výkon správy daní, mj. posílením vrchnostenského postavení správce daně. Takovému závěru svědčí například (přetrvávající) snaha popírat působení zásady ochrany práv nabytých v dobré víře v řízení o daních, neboť je nástrojem ochrany nároku na odpočet subjektů nevědomě implikovaných v tzv. daňových řetězcích na dani z přidané hodnoty.

Naproti tomu se zdá zřejmé, že zákon o správě daní poskytoval v důsledku správních i judikатурních výkladů budovaných po relativně dlouhá léta jeho působnosti určitý standard právní jistoty²⁷⁷.

b) Otázka definice daňového řízení zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád

Jak uvedeno výše²⁷⁸, daňové řízení mohlo být již za působnosti zákona o správě daní vymezeno jako zákonem stanovený postup správce daně směřující ke správnému stanovení daně rozhodnutím správce daně nebo orgánu odvolacího. Na fundamentu této definice nový

²⁷⁴ Jednotlivé daňové zákony obsahují zvláštní hmotněprávní i procesněprávní úpravu a proto ve věcech, které daňové zákony upravují, působí ZSDP jako lex generalis a zvláštní daňové zákony jako lex specialis.

²⁷⁵ Kurzívou uváděné citace dle VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.20-21.

²⁷⁶ VOBORNÍK, M. op.cit., s odkazem na BONĚK, Václav. *Lexikon Daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava : Sagit, 2001, s. 544.

²⁷⁷ srov. VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s.20-21: „Současná „právní jistota“, kterou ZSDP poskytuje, byla, i když trochu těžkopádně, budována 17 let pomocí judikatury“.

²⁷⁸ Viz dále uvedená bibliografie.

daňový řád ničeho nezměnil. Daňové řízení je procesem aplikace hmotného daňového práva; přesněji jde o proces konkretizace norem hmotného daňového práva, potažmo všech norem souvisejících, a to postupem stanovených procesními normami obsaženými v daňovém řádu. Nový daňový řád ale zavedl některá specifika, která mohou vyplývat z nesprávného pochopení logiky předchozí rozhodovací praxe soudů.

Standardně jakékoliv řízení směřuje procesně k vydání rozhodnutí ve věci, o které se řízení vede. Rozhodnutí je zpravidla *causa proxima* (bezprostřední důvod) řízení. Žádné řízení se však nevede pouze proto, aby bylo vydáno formální rozhodnutí, ale proto, aby tímto rozhodnutím byla někomu přiznána práva nebo uloženy povinnosti. Subjektivní práva nebo subjektivní povinnosti jsou vzdáleným - skutečným - důvodem (*causa remota*) řízení²⁷⁹. Stejná logika ovládala i daňové řízení podle zákona o správě daní.

Daňové řízení podle nového daňového řádu je dnes specifické oproti jiným řízením tím, že nesměruje – a to ani v procesní rovině - k vydání daňového rozhodnutí, i.e. pravomocného rozhodnutí správce daně, kterým by se daňové řízení končilo. Definicí správního práva, podle které je správní řízení upravený postup správních orgánů, jehož cílem je vydání správního rozhodnutí²⁸⁰, nelze dnes v daňovém právu procesním použít, leda že by bylo odmítnuto vymezení daňového řízení v novém daňovém řádu i argumentace navrhovatele zákona v důvodové zprávě.

Ustanovení § 134 odst. 1 DŘ nově definovalo daňové řízení jako řízení, které se vede za účelem správního zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Nová definice je definicí teleologickou, obsahuje dva definiční znaky: 1) daňové řízení je „řízení“, 2) daňové řízení je řízení „vedené za účelem správního zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady“ a 3) daňové řízení směřuje ke splnění „daňové povinnosti“, v každém případě tímto splněním končí. Tato definice se *de facto* ani *de iure* nezdá podstatně měnit pojetí daňového řízení dle původního předpisu, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Lze diskutovat o tom, zda není nežli (nesprávnou) reakcí navrhovatele nového daňového řádu na předchozí judikaturu k povinnosti správce daně stanovit daň v prekluzivní lhůtě pravomocně.

²⁷⁹ Rozlišování *causa remota* / *causa proxima* je obvyklé v právu soukromém. *A priori* nic v těchto konceptech obsažené nebrání jejich převzetí pro účely teorie práva procesního.

²⁸⁰ viz PRŮCHA, P. In MADAR, Z. a kol. op.cit., s. 1080, heslo „správní řízení“, op.cit.

Faktická stálost definice daňového řízení

Definici řízení podle správního práva možno *mutatis mutandis* použít pro vymezení řízení daňového. Daňové řízení by pak bylo procesem aplikace hmotného daňového práva, spočívajícím v procesní normou upraveném postupu správce daně. Cíl (účel) daňového řízení je stanoven výslovně ust. § 134 odst. 1 DŘ: Daňové řízení se vede za účelem správního zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňové řízení končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Cílem daňového řízení tedy není vydání daňového rozhodnutí, ale správné stanovení daně a její výběr ve stanovené výši.

Ustanovení § 134 odst. 1 DŘ vymezuje jakožto definiční znak daňového řízení jeho účel. Daňové řízení se podle dikce citovaného ustanovení vede za účelem správního zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Jedná se tedy opět o řízení o daních, které vede správce daně a ve kterém rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů²⁸¹. Definice daňového řízení jako takového se tedy přijetím nové procesní úpravy nezměnila.

Paradox tzv. dílčích řízení

Změnila se koncepce daňového řízení jako řízení složeného, které sestává podle potřeby z jednotlivých dílčích řízení. Ne všechna dílčí řízení musí proběhnout, záleží na okolnostech. Podle ustanovení § 134 odst. 3 DŘ se daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.

Ustanovení § 134 odst. 3 DŘ dílčím řízením rozumí *primo* řízení nalézací, přičemž zákon směřuje vyměření nebo doměření daně správcem daně prvního stupně a řízení o opravném prostředku proti rozhodnutím správce daně prvního stupně (§ 134 odst. 3 písm. a) DŘ); *secundo* řízení při placení daní, tedy řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, řízení exekuční a řízení o řádném opravném prostředku proti těmto rozhodnutím (§ 134 odst. 3 písm. b) DŘ); *tertio* řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení (§ 134 odst. 3 písm. c) DŘ). Tato složitá koncepce komplexního daňového řízení sestávajícího z řízení odlišných, ukončovaných různými rozhodnutími správce daně a navzájem propojených obecně stanoveným cílem správního výběru daně, se nemusí jevit nezpochybnitelnou. Ostatně pokud daňový subjekt splní své zákonné povinnosti a zákonný

²⁸¹ Tento závěr není nijak extravagantní; viz GOTTWALDOVÁ, M. Komparace daňového řádu s vybraným státem Evropské Unie. Komparace vymáhání daňových pohledávek v České a Slovenské republice. Bakalářská práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 10.

postup v podobě podání daňového přiznání řádně a včas, sestává se daňové řízení nejčastěji ze tří úkonů: *primo* daňový subjekt přizná daň, *secundo* daňový subjekt poukáže zjištěnou a tvrzenou výši daně, *tertio* správce daně konkludentně stanoví daň.²⁸²

c) Pojem správa daní

Správa daní podle původní procesní úpravy

Správou daně zákon č. 337/1992 Sb. nazýval „*právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době*“ (§ 1 odst. 2 ZSDP). Tato definice byla kritizovatelná z jediného hlediska. Zaměňovala totiž právo (prerogativu) vykonávat správu daně se správou daně samotnou. Každý však rozuměl, že správou daně je výkon potřebných opatření ve smyslu § 1 odst. 2 ZSDP, naproti tomu právem činit taková opatření je způsobilost správce daně k takovému výkonu. V rámci správy daní tak správce daně vedl daňová řízení a prováděl zákonem předvídané postupy mimo tato řízení.

Některým se jevilo v různých souvislostech (například pokud jde o vymezení předmětu procesní úpravy) *vhodnější nahradit pojem „daňové řízení“ pojmem „správa daně“, který v sobě zahrnuje jak daňové řízení, tak všechny postupy podle ZSDP (tedy i takové, které daňovým řízením nejsou)*²⁸³. Tyto názory vyplývají z nedostatečné terminologické přesnosti. Správa daní je souborem určitých postupů, směřujících k zákonem stanovenému cíli. Naproti tomu daňové řízení je druhem správního řízení, které je za zákonem stanovených předpokladů možno nebo nutno vést ke splnění stejného cíle. Nahrazovat jeden pojem druhým nelze, a to ani v případě určení předmětu procesní právní úpravy: zákon o správě daní upravuje jak daňové řízení, tak správu daní, nikoliv dominantně jedno či druhé. V rozporu s tím někteří uvádějí, že mezi daňovým řízením a (daňověprocesním) postupem při správě daní je cíl procesního postupu, kdy cílem daňového řízení vydání rozhodnutí ve věci, ale u „*jiného postupu*“ (vyhledávací činnosti) vydání rozhodnutí cílem není²⁸⁴. Takový názor je ale zpochybnitelný s tím, že cílem daňového řízení není samoučelné vydání rozhodnutí, ale správné stanovení daně, přesněji správné stanovení daně vydaným rozhodnutím.

²⁸² KOHOUTKOVÁ, A., KOBÍK, J. Daňový řád s komentářem. 1.vyd. Praha: Nakladatelství ANAG. 2010.

²⁸³ VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.20-21.

²⁸⁴ KUTIL, V. Záruky zákonnosti při správě daní. Diplomová práce. Brno: 2012. Masarykova Univerzita. Právnická fakulta, s.9-10.

Stejně tak se běžně uvádí, že při daňovém řízení bude zpravidla docházet mezi správcem daně a daňovými subjekty k vzájemné interakci, kdežto u správy daní tomu tak být nemusí. Má tomu tak být pouze proto, že správa daní zahrnuje vedle daňového řízení i další instituty, které do daňového řízení nespádají; například pokud správce daně vyhledává daňové subjekty, může tak činit bez jejich součinnosti, stejně tak pod daňové řízení nelze subsumovat řízení o příslušenství daně, které není daní ve smyslu legislativní zkratky daň podle § 1 odst. 1 ZSDP, dále daňovým řízením není nahlížení do spisu mimo daňové řízení aj.²⁸⁵ „V rámci funkčního pojetí správy daně je třeba činnost správce chápat komplexně, tedy jako veškerou činnost správce daně v péči o příslušnou daň, jež se děje v rámci právem regulovaných i neregulovaných procesních postupů, z nichž některé se realizují v rámci daňového řízení jako autoritativní externí aplikační procesy.“²⁸⁶

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, definuje správu daně jako „postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“ (§ 1 odst. 2 DŘ). Správou daní se tak *explicite* stávají i postupy prováděné mimo řízení vedené správcem daně z postavení vrchnostenského s účastníky nadanými subjektivními procesními právy a povinnostmi. Potřebnost nové definice správy daní by bylo možno podrobit kritickému rozboru. Z hlediska definice daně a reflexe nad požadavkem její zákonnosti je lépe připomenout postavení orgánu vykonávajícího správu daní.

Správce daně

Správcem daně je státní orgán, který vykonává správu daně, zejména kontrolu jejího odvodu a zjišťování jeho správnosti a pak provádění opatření na dosažení správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností daňovými subjekty²⁸⁷. Správcem daně se tak obecně rozumí územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní²⁸⁸. Správce daně vykonává správu daně v souladu s cílem daňového řízení, kterým je stanovit daň správně. Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené²⁸⁹.

²⁸⁵ KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní. 7. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, s. 212.

²⁸⁶ MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa 1. díl*. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 404 s. ISBN 8021035781. s. 159.

²⁸⁷ MRKÝVKA P. Berní právo. In MRKÝVKA P. A KOL. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004. s. 10.

²⁸⁸ ŠÁMAL, P. Trestní zákoník: komentář. op.cit. s. 2241.

²⁸⁹ NSS ČR, 5. 4. 2007, sp. zn. 2 Afs 160/2006-75.

Správa daní je prováděna věcně a místně příslušnými správci daně. Těmi jsou různé státní orgány, které zákon pověřil správou daní, potažmo správou poplatků. Pravomoc spravovat daně náleží *ex lege* zejména územním finančním orgánům, okrajověji ostatním správcům daně (zejm. orgánům obcí, orgánům celní správy, soudům). Ekonomicky nejvýznamnější část daní je spravována daňovou (finanční správou) správou, tedy orgány, jejichž statut a pravomoce jsou založeny zákonem č. 531/1991 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Tato „daňová správa“ ve smyslu institucionálním by měla být v moderním státě jednou z nejvýznamnějších součástí správy veřejné, čemuž by mělo odpovídat její personální obsazení, kvalifikace pracovní, prestiž ve společnosti apod. Pokud tomu tak je ve francouzském referenčním systému, lze pochybovat o tom, že situace v České republice představuje ideální stav. Základními problémy daňové správy jsou direktivní řízení rozhodovací činnosti pracovníky, kteří nejsou seznámeni s podklady v dostatečném rozsahu a nedostatek odborně kvalifikovaného personálu, zvláště v disciplínách právních, což vede daňovou správu v některých případech k určité formě pohrdání právem²⁹⁰.

Správa daní je prováděna z postavení vrchnostenského. Vrchnostenské postavení správce daně možno považovat za nezbytnost k dosažení jejího cíle, avšak není tomu tak, neboť si lze v teoretické rovině velmi dobře představit správu daní prováděnou správcem daně, který by měl rovné postavení s daňovým subjektem, přičemž daňový subjekt by pak musel nést principiálně důkazní břemeno všech skutečností rozhodných pro určení jeho daňové povinnosti. Takový model by lépe konvenoval například v České republice, kde v případě následného sporu o zákonnost daňového rozhodnutí soudy *de facto* nejsou připraveny ani procesně vybaveny poskytnout efektivní ochranu daňovému subjektu, neboť se omezují na přezkum zákonnosti rozhodnutí správce daně, aniž by samy činily rozhodnutí o jeho daňové povinnosti, přičemž vycházejí z fikce rovnosti účastníků řízení a nechávají na daňový subjekt plně dopadnout tíži zásady „bdělým náleží práva“, a to i pokud jde – paradoxně – o předchozí průběh daňového řízení, ve kterém byl přítom daňový subjekt v nerovném postavení vůči vrchnostensky jednajícímu správci daně. V důsledku vznikají některé anomálie, kdy daňový subjekt nenese daňovou povinnost proto, že měl určitý příjem nebo dani podrobený majetek, ale prostě proto, že bděle nestřežil svá práva proti nesprávně postupujícímu správci daně. Taková koncepce spravedlnosti řízení je diskutabilní. Tento

²⁹⁰ Doktorand zde vychází z vlastní zkušenosti odborného referenta na oddělení správy daní (odd. 150) Finančního ředitelství v Praze. Podrobněji analyzovat tento názor se jeví s ohledem na zaměření této práce jako nadbytečné, tématu fungování daňové správy se věnovali jiní. Viz literatura uvedená in fine této práce a zde uvedené odkazy na další literaturu.

problém nevzniká v referenčním francouzském systému, neboť tam soud plnohodnotně rozhoduje o daňové povinnosti subjektu, aniž by se omezoval na pouhý přezkum zákonnosti správního rozhodnutí. Daňový subjekt tedy může namítat veškeré skutečnosti svědčící nesprávnosti stanovené daně i před správním soudem.

2. Daň, platba spravovaná správcem daně

Z hlediska materiálního jsou daně zákonem stanovené platební povinnosti, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Veřejným rozpočtem se rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet, o němž to stanoví zákon. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upravuje procesní pravidla při správě daní. *Ergo* platby (peněžité plnění) spravovaná podle tohoto předpisu jsou daněmi ve smyslu zákona, respektive zákon je považuje za daň. Objektivně a vždy je daní plnění označené zákonem jako „daň“ a spravované podle právní úpravy správy daní, i.e. podle současného daňového řádu. Za daně jsou považována i další plnění. Daní se pro účely daňového řádu rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (§ 2 odst. 3 písm. a) DŘ). Tedy *stricto sensu* tato plnění svoji podstatnou daní nejsou, pouze jsou za daně zákonem pro účely správy daní považovány.

Správa daní je pojem, který se podle důvodové zprávy zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, používá pro správu peněžitých plnění označených zvláštním zákonem jako daň, clo, poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, jakož i „v nejširším slova smyslu“ pro správu dalších peněžitých plnění, která zvláštní zákon podřídí daňovému procesu²⁹¹. Lze jej použít pro verifikaci nalezených definic pojmu „daň“.

Z hlediska legální definice cla, poplatky a odvody za porušení rozpočtové kázně nejsou *stricto sensu* daní, ale jsou podřizeny režimu správy daní. Možno říci, že se tedy jedná o daně *lato sensu*. V tomto ohledu by se legální definice daně – interpretovaná podle důvodové zprávy – poněkud odlišovala od definic ekonomických i od definice daně Ústavním soudem, které clo považují za daň použitím kritérií vztahujícím se ke clu samotnému, nikoliv k procesnímu předpisu podle kterého je toto clo spravováno (viz dále).. Určitá plnění (platby) daňového subjektu do veřejných rozpočtů nebo plnění z veřejných rozpočtů daňovému subjektu zákon naopak nevyvratitelně považuje za daň.

²⁹¹ Sněmovní tisk 686. PS PČR. V. volební období. Zvláštní část.

Daň podle legální definice zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Daněmi nejsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení (§ 2 odst. 5 DŘ). *Pouze taková platba, která je vymezena v § 2 odst. 3 a 4 DŘ a současně splňuje podmínku, že je příjmem či snížením veřejného rozpočtu podle odst. 1, je daní ve smyslu daňového řádu*²⁹².

Daně se pro účely její správy rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, jakožto všechna peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jejich správě postupuje podle právní úpravy správy daní, in fine peněžité plnění spravovaná v rámci dělené správy. Tato plnění nejsou daněmi *stricto sensu*, ale jsou za daně pro účely správy daní považována. Možno je tedy též nazývat daněmi *lato sensu*. Daň *lato sensu* by tak zahrnovala veškerá plnění spravovaná podle daňového řádu.

Daň je tedy možno obecně určit jako pozitivně existující platební povinnost subjektu práva (daňového subjektu, tj. poplatníka nebo plátce daně) do některého ze zákonem jmenovaných veřejných rozpočtů (státního rozpočtu ČR²⁹³, územních rozpočtů²⁹⁴ a státních fondů ČR), u příjmů vybíraných pro EU (vlastní zdroje Společenství) a obdobných. Jde o platební povinnost subjekty plněnou a státem případně vynucovanou na základě explicitního ustanovení v tom kterém zvláštním zákoně daňového práva hmotného, v režimu daňového řádu.

V návaznosti na výše uvedené srovnání podotkněme, že francouzské daňové předpisy materiální definici daně neposkytují, ani se o ni nepokouší. V podstatě ekonomickou definici obsahuje polský právní řád. Naproti tomu definice tuzemská je plně souladná s vymezením daně OECD: daň je povinnou a nenávratnou platbou do veřejných rozpočtů. Nemusí se tak zdát přesvědčivým tvrdit, že český daňový předpis, který definuje daň právě takto, by měl obsahovat legislativní zkratku, nikoliv definici, tedy určení toho, co daň jest.

²⁹² LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha : C. H. Beck, 2009, s.4.

²⁹³ „Státního rozpočtu, finančních aktiv státu nebo rezervních fondů organizačních složek státu“, „státních fondů“ (ve všech normotvůrcem jmenovaných případech jde explicitně o příjmy státu ČR) nebo tuzemského Národního fondu.

²⁹⁴ Rozpočtů obcí a krajů.

KAPITOLA 9: LEGISLATIVNÍ ZKRATKA „DAŇ“

Rozšířený je názor, že v českém právním řádu není pojem daň nijak definován. Vymezení tohoto pojmu má být ponecháno výše zmíněné daňové teorii a soudní praxi. Pozitivní vymezení pojmu „daň“ podle tohoto názoru v naší daňové soustavě nenalezneme. Teorie daňového práva se na základních charakteristikách daně i vymezení pojmu daně shoduje; avšak v pozitivněprávní normě takové určení není²⁹⁵. Procesní daňový předpis obsahuje pouhou legislativní zkratku. Tento názor dále nazýváme *ságou o legislativní zkratce* a podrobíme jej kritickému rozboru s cílem ověřit, zda odpovídá skutečnosti či nikoli.

Nejprve nutno objasnit, zda otázka vůbec zaslouží rozboru, i.e. zda rozbor může přinést poznatky použitelné k teoretickému poznávání daňového práva a jeho mechanismů, případně zda tyto mohou sloužit přímo aplikační praxi. Měla by být daň definována zákonem? Pokud ano, bude potřebné diskutovat o tom, zda definici lze v zákoně nalézt, ač majoritní názor tvrdí opak. Pokud ne, kritický rozbor majoritního názoru by byl nadbytečný. Odpověď na položenou otázku se jeví jednoduchou.

1. Užitečnost zákonné definice daně

Zákonnou definicí daně zde označujeme nikoliv doktrinální nebo judikaturní definici souladnou s právem nebo zákonem *stricto sensu*, ale definici obsaženou v zákoně, předpisu vyjadřujícím vůli volených zástupců lidu.

Existují četné situace v aplikační praxi, kde je vhodné precizně vymezit, které povinné plnění (resp. platba, odvod) státu má být považováno za daň a které nikoliv. Hledání zákonem stanovené definice daně nebo alespoň některých definičních znaků zákonem stanovených není podstatné z hlediska určení, které platby mají být spravovány podle daňové procesní úpravy. K tomu skutečně postačí legislativní zkratka uvedená v procesním předpise. Naproti tomu precizně vymezit, které platby považovat za daně, případně za poplatky, má význam z hlediska interpretace aplikovaného předpisu. Příkladem mohou být odvody za porušení rozpočtové kázně. Podle procesního předpisu jsou považovány za daň, tedy jako daň spravovány. Při jejich správě se postupuje podle daňové procesní úpravy, se subsidiárním použitím správního řádu. Otázkou však je, zda odvod sám je či není daní, nikoliv pouze zda je

²⁹⁵ PELC, V. Daň z převodu nemovitostí, 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 18. Četné závěrečné vysokoškolské práce traktující stejný názor. Např. KOZIEŁ, M. Správa daně z přidané hodnoty v Evropě. Diplomová práce. Brno: 2009. Masarykova Univerzita. Právnická fakulta, s. 7; MÜLLEROVÁ K. Zdanění psů a dalších zvířat. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14.

za daň procesním předpisem považován. Pokud by hypoteticky daní materielně nebyl, ale byl by například vrácení nenárokového příspěvku vyplaceného subjektu původně státem, srovnatelným s vrácením daru, mohlo by jít o plnění sui generis, které by hypoteticky nemuselo spadat pod čl. 11 odst. 5 Listiny, neboť by nešlo o prolomení soukromého vlastnictví, ale pouze o restituci vlastnictví veřejného, s tím, že subjekt oprávnění vlastnického spadajícího pod ochranu dle čl. 11 odst. 1 Listiny nikdy nenabyl. Uvedené je pouze teoreticky představitelná argumentace. Nicméně i v aplikační praxi se již vyskytla potřeba definovat materielně daň, a to právě pro potřeby soudní ochrany. Bylo tomu tak v případech, kdy měl být interpretován rozsah globální celní záruky. Ústavní soud tehdy ve vztahu k čl. 11 odst. 1 Listiny konstatoval, že clo je materielně nepřímou daní. Byť Ústavní soud při výkladu čl. 11 odst. 1 Listiny není vázán zákonem, nalézt oporu k určení, co jest daní v ustanovení zákona se může jevit potřebné s ohledem na požadavek právní jistoty. Už proto, že zákonem stanovená kritéria materielního vymezení daně by pak bylo možno následně podrobit testu ústavní konformity, což by mohlo přispět k precizaci stávajících obecně přijímaných právních definic daně.

Ostatně podle obecně přijímaného názoru je daň pojem, který je užíván celou řadou právních předpisů, aniž je v nich definován²⁹⁶. Pokud tento názor přijmeme, nutno připustit, že by výklad řady právních předpisů záležel na relativně aleatorní, kdykoliv změnitelné doktrinální konstrukci definice pojmu daň. Nabýval by tak na obzvláštní důležitosti judikatura Ústavního soudu ČR, která by byla jediným prostředkem ke stabilizaci materielní definice daně. Následující rozbor názoru, podle kterého procesní daňový předpis neobsahuje definici daně, ale stanoví pouhou legislativní zkratku, s ohledem na uvedené nemůže být rozbohem nadbytečným.

2. „Sága o legislativní zkratce“

Hovořit o rozšířené teorii legislativní zkratky daně se jeví odůvodněno realitní úporností obecně traktovaného názoru o tom, že výraz „daň“ v procesním předpisu daňového práva má být pouhou legislativní zkratkou, nikoliv definicí daně, dále tím, že takový názor, ač jinak legitimní hypotézou, je obecně podáván a přijímán, ale dosud nebyl odůvodněn prostředky vědeckého poznání práva, potažmo vůbec žádnou korektní argumentací. Názor je prezentován dogmaticky, kdo by pochyboval, bude vyloučen z komunity.

²⁹⁶ HENDRYCH, D. Právní slovník. op.cit.

Ale proč názor o legislativní zkratce nazývat ságou? Sága²⁹⁷ je staroislandský literární žánr, označující prozaická vyprávění o rodech nebo osobnostech. *Saga* je „to, co je řečeno“, tedy „sdělení“, ale i „příběh“ nebo „povídka“. Ságy, byť v průběhu času rukopisně zaznamenány, jsou založeny na ústním podání historických nebo pseudohistorických událostí. Jsou rozšířeny v populaci, jejich obsah je obecně znám a jako takový přijímán, ačkoliv jejich přesnost, někdy pravdivost, jsou sporné. Stejně je tomu se ságou o legislativní zkratce pojmu daň, která mohla vzniknout pravděpodobně v rozhovorech mezi úředníky na chodbách legislativních odborů Ministerstva financí ČR, později byla zaznamenána písemně v řadě komentářů, článků, závěrečných vysokoškolských prací a od té doby konstantně opakována, aniž by kdo podrobil její obsah kritickému rozboru. *Prima facie* lze přitom o její přesnosti, eventuelně pravdivosti pochybovat, jak bude vysvětleno dále.

Ustanovení § 1 odst. 1 ZSDP podle těchto názorů obsahovalo, stejně jako § 2 odst. 3 DŘ, nikoliv definici daně, ale pouhou legislativní zkratku²⁹⁸. Někteří se subsumpci lingvistické formy „daň“ v citovaných ustanoveních § 1 ZSDP a § 2 DŘ pod pojem *legislativní zkratka* vyhýbají a spokojují se s konstatací, podle které náš právní řád pojem daň přesně nedefinuje a že je tedy třeba vycházet z teorie²⁹⁹. K pojmu daň se váže podle obecně rozšířeného názoru „*množství definic, a to jak z pohledu právního tak ekonomického. V našem právním řádu však paradoxně nenalezneme žádnou z nich. Pouze zákon o správě daní a poplatků uvádí legislativní zkratku daně*“³⁰⁰. Někteří hovoří dokonce o „značném množství definic“ pojmu daň, právních i ekonomických, přičemž žádnou nelze nalézt v právním řádu ČR³⁰¹. Jiní uvádějí, že v českém právním řádu není pojem daň definován „*jednoznačně*“³⁰². Má to znamenat, že by měly české předpisy obsahovat víceznačnou definici daně? Nelze se ubránit dojmu, že řada těchto názorů

²⁹⁷ *Isl. Saga*, pl. Sögur. Souvislost s ang. *say* a něm. *sagen* (mluvit).

²⁹⁸ Jedná se o rozšířený názor traktovaný v řadě závěrečných univerzitních prací různých stupňů a úrovní. Ex. ROLFOVÁ, D. Daňové úniky u nepřímých daní v ČR. Diplomová práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.; HORÁKOVÁ, J. Právní úprava zdaňování sportovců. Brno: 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.; KADEŘÁBEK, J. Správa daní ve vybraném evropském státě. Bakalářská práce. Brno: 2010. Ekonomicko-správní fakulta, s. 7.

²⁹⁹ VESELÁ, L. Práva a povinnosti v rámci daňové kontroly. Rigorózní práce. Olomouc: 2010. Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta, s. 10.; KALISKÁ, S. Úprava vyhýbání se daňové povinnosti v přímých daních v českém a evropském právu a judikatuře. Diplomová práce. Brno: 2010. Právnická fakulta. Masarykova univerzita, s. 9-10.; MÜLLEROVÁ K. Zdanění psů a dalších zvířat. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14-15; PEKÁR, M. Nepřímé daně při provádění zahraničně obchodní činnosti. Brno: 2010. Rigorózní práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 12; Šimáčková, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 31.

³⁰⁰ ONDROVÁ, K. Přímé zdanění v České republice po vstupu do Evropské unie. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 9-10.

³⁰¹ MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno: 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13. výše cit.

³⁰² BLUMAIEROVÁ, M. DAŇOVÁ SPRÁVA V NĚMECKU. Bakalářská práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta.

jsou opakovanými názory jiných, přičemž tyto nebyly podrobeny kritickému rozboru. Uvedenému nasvědčují *quasidoslovná* shoda různými autory použitých formulací.

Autor výše zmíněné rigorózní práce si je jist tím, že „*marně bychom hledali v zákonných ustanoveních definici toho, co vlastně obecně daň ve své podstatě je. Základní pojmové znaky nevymezuje ani daňový řád jako procesní předpis správy daní (nevymezoval je ani zákon o správě daní a poplatků), ani jednotlivé hmotněprávní předpisy upravující jednotlivé daně a poplatky. [...]. Za legální definici daně rozhodně nelze považovat obsah legislativní zkratky « daň » v ustanovení § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu*³⁰³“. Stejně tak za definici pojmu daň „*nelze a nebylo možné*“ označit vymezení téže legislativní zkratky v ust. § 1 odst. 1 ZSDP. „*Pro vymezení pojmu daň je proto nutno použít literaturu, a to především ekonomickou, právní a historickou*“³⁰⁴. Proč by ale vlastně obsah legislativní zkratky daň neměl být považován za definici daně, případně jaké základní pojmové znaky daně autor ve vymezení legislativní zkratky postrádá, bohužel explicitně vysvětleno není. *Nota bene* pokud mnohým nepřekáží nalézat definiční prvky jiných pojmů daňového práva legislativních zkratkách³⁰⁵, jiným pro definici daňového řízení postačí pouze jej charakterizovat jeho cíle (*sic!*)³⁰⁶.

Zákonodárcem použitý výraz *daň* jako legislativní zkratka by měl být podle některých názorů dokonce „značně zavádějící“³⁰⁷ podle jiných „poněkud zavádějící“³⁰⁸. Zavádějící charakter legislativní zkratky byl za působnosti zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.) vysvětlován tak, že jelikož má být její obsah určen „především“³⁰⁹ § 1 odst. 1 ZSDP, legislativní zkratka znamená nejen daně v užším ekonomickém smyslu, ale i jiné dávky, jako odvody, poplatky, zálohy a další. Mnohem přesnější by tak podle těchto názorů mělo být použití souhrnného termínu starší československé právní i ekonomické teorie a

³⁰³ Autor má na mysli zákon č. 280/2009 Sb.

³⁰⁴ Citace: STANČÍK, D. Možnosti obrany osob zúčastněných na správě daní dle daňového řádu. Rigorózní práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 7.

³⁰⁵ srov. VESELÁ, L. Práva a povinnosti v rámci daňové kontroly. Rigorózní práce. Olomouc : 2010. Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta. s. 12-13: „Daňové řízení lze jednoduše ve smyslu legislativní zkratky vymezit jako řízení o daních, jež je zvláštním druhem správního řízení, jehož předmětem je daň.

³⁰⁶ KUTIL, V. Záruky zákonnosti při správě daní. Diplomová práce. Brno: 2012. Masarykova Univerzita. Právnická fakulta. s.9-10: „Daňové řízení, ačkoli má podobnou definici jako správa daní – tedy: « *vede se za účelem správného zjištění a stanovení daně* (ta se posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo k jednotlivé skutečnosti) *a zabezpečení její úhrady* »“

³⁰⁷ MÜLLEROVÁ K. Zdanění psů a dalších zvířat. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14-15; s odkazem na MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, op.cit. Možná jde pouze o chybnou citaci. Správně Mrkývku cituje Šimáčková, K. Daně a právní stát. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.31.

³⁰⁸ MRKÝVKA, P. Finanční právo a finanční správa, 2. díl, 1. vyd., Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 5-6.

³⁰⁹ Není zřejmé, čímž jiným by měl být obsah legislativní zkratky určen, nežli její zákonným vymezením.

praxe: „berně“³¹⁰. Je tak odkazováno na prvorepublikové právo: „Berní rozumí se majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovené autoritativně, pokud to není plnění uložené na základě normy soukromoprávní nebo jako sankce pro chování, odporující právnímu řádu“³¹¹. Praktický užitek nebo teoretický význam eventuelního zavedení zastaralého pojmu berně do pozitivního práva se však nemusí jevit zřejmý. Nový daňový řád na věci nic nezměnil, kritiku lze proto vztáhnout i na novou právní úpravu daňového procesu.

Podle některých názorů by měl být ale rozdíl mezi legislativní zkratkou v zákoně o správě daní a poplatku (zákon č. 337/1992 Sb.) a pojmem daň v novém daňovém řádu (zákon č. 280/2009 Sb.). Nejen z hlediska povinných plateb zahrnutých pod legislativní zkratku, ale pravděpodobně i z hlediska možné kvalifikace legislativní zkratky jakožto definice daně. Pod legislativní zkratku dle zákona o správě daní je podřazována daň *stricto sensu*, dále poplatek, odvod, záloha na tyto příjmy a odvod za porušení rozpočtové kázně³¹², zatímco legislativní zkratka zavedená novým daňovým řádem odkazuje nad rámec uvedeného rovněž na cla, na plnění, při kterých se postupuje podle daňového procesního předpisu a na plnění spravovaná v rámci dělené správy. V obou případech z legislativní zkratky plyne, že peněžité plnění směřuje do některého z veřejných rozpočtů. Nový daňový řád enumeraci dotčených rozpočtů rozšířil, neboť výslovně uvedl rozpočet Evropské unie (§ 1 odst. 1 ZSDP, § 2 odst. 2 a 3 DŘ), na který ministerstvo financí při novelizacích zákona o správě daní a poplatků po vstupu České republiky do evropské integrační struktury zapomnělo³¹³. Z uvedeného však někteří dovozují, že zatímco § 1 odst. 1 ZSDP zaváděl pouhou legislativní zkratku, § 2 DŘ obsahuje legální definici daně: „[p]od definici daně dle daňového řádu jsou zařazeny všechny daně, které jsou upravené zvláštními zákony a tvoří daňovou soustavu“³¹⁴. Důvody, které by měly vést k takovému rozlišení, ale není snadné nalézt.

Je tedy pojem daň používaný procesními předpisy daňového práva zákonem definován nebo je pouze vymezen jako legislativní zkratka? Nemůže být definice současně vymezením legislativní zkratky?

³¹⁰ MÜLLEROVÁ K. Zdanění psů a dalších zvířat. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14-15; s odkazem na MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, op.cit.

³¹¹ RADVAN, M., MRKÝVKA, P. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1. vyd. Třebíč, Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 43.

³¹² RADVAN, M., MRKÝVKA, P. In RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRAMKOVÁ, D. et al. Finanční právo a finanční správa – Berní právo, 1. vydání. Brno: Masarykova Univerzita, 2008, s. 25

³¹³ Otázkou ale může naopak být otázkou, zda není rozpočet EU uveden v ust. § 2 DŘ uveden nadbytečně, neboť žádná daň není pouze příjmem EU. I předchozí právní úprava tak umožňovala spravovat všechny daně *stricto sensu* i daně *lato sensu* na území ČR.

³¹⁴ BLUMAIEROVÁ, M. Daňová správa v Německu. Bakalářská práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta.

3. Kritický rozbor názoru o absenci zákonné definice daně

V každém případě je mylný názor, že definice termínu daň není ve vnitrostátních předpisech obsažena³¹⁵. Některé zahraniční právní řády pojem „daň“ materiálně definují způsobem srovnatelným s tuzemskými definicemi doktrinálními. Je však možno diskutovat o tom, zda pojem „daň“ vymezený ustanoveními § 1 odst. 1 ZSDP a § 2 odst. 2 a 3 DŘ pouze zavádí legislativní zkratku nebo zda tato ustanovení, případně v kontextu ustanovení jiných, obsahují definici daně nebo stanoví některé definiční prvky daně.

a) Zahraniční legální definice daně

Polský právní řád obsahuje legální definici daně: *dani je veřejnoprávní, neekvivalentní, vynutitelné a nenávratné peněžité plnění ve prospěch státní pokladny, vojvodství, okresu nebo obce, stanovené na základě daňového zákona*³¹⁶. Tato legální definice obsahuje všechna kritéria (definiční znaky) definici ekonomické: daní je peněžité plnění ve prospěch veřejné korporace, povinné, zákonem stanovené, neekvivalentní, nenávratné. Ze striktně právního hlediska tato legální definice stanoví, že o dani nelze smlouvat, jde o povinnost veřejnoprávní.

Legální definici pojmu daň lze též nalézt v německém právním řádu³¹⁷. Německé pozitivní právo definuje daň jako *peněžitá plnění, která nejsou protiplněním za zvláštní plnění a jsou ukládána veřejnoprávními územními korporacemi (státem, obcemi) za účelem dosažení příjmů všem těm, u nichž jsou naplněny podmínky, s nimiž zákon platební povinnost spojuje*³¹⁸. Německá legální definice je lakoničtější. Rezignuje na přenos ekonomických znaků daně do právního předpisu. Definiční znaky německé daně jsou tyto: jde o peněžité plnění, plnění je ukládáno státem a územními samosprávnými celky jakožto povinnost poplatníkům, resp. plátcům daně, povinnost musí být stanovena na základě zákona, poplatníku nebo plátcí není poskytnuto protiplnění, tj. absentuje přímý ekvivalent nebo neekvivalentní přímá protihodnota.

Pokud přijmeme názor, že německá definice pojmu daň je skutečnou definicí, můžeme ji následně srovnat s definicí poskytnutou v českých předpisech a zjistit, zda převažují rozdíly nebo podobnosti (3). Nejprve však definujme legislativní zkratku a položíme si otázku, zda

³¹⁵ ROLFOVÁ, D. Daňové úniky u nepřímých daní v ČR. Diplomová práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.

³¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dziennik Ustaw 2005, nr 8 poz. 60, ze zmianami, ust. § 6.

³¹⁷ § 3 odst. 1 Abgabenordnung ze dne 16.3.1976, v platném znění (BGBl 15. 613. ber. BGBl 1977, I, s. 269).

³¹⁸ PELC, V. Daň z převodu nemovitostí, 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 18.

výraz „daň“ postupně použitý v obou českých daňových procesních předpisech vykazuje znaky legislativní zkratky.

b) Legislativní zkratka versus definice daně

Argumentem, proč by legislativní zkratka neměla být současně definicí pojmu „daň“, může být skutečnost, že i pokud by legislativní zkratka vymezená v ustanoveních § 1 odst. 1 ZSDP a § 2 odst. 2 a 3 DŘ měla být definicí daně, šlo by o definici daně *lato sensu*, tj. daně jakožto povinné platby, zahrnující daň *stricto sensu* a dále cla, poplatky apod., a tedy v žádném případě nemůže jít o definici daně *stricto sensu* (daně z příjmů, nemovitostí atp.)³¹⁹. Je možné tvrdit, že k nejasnosti pojmů přispěl svým dílem rovněž zákonodárce, a to vytvořením termínu „daň“ jakožto legislativní zkratky vymezené v ustanovení § 1 odst. 1 ZSDP, „*kde se pod touto zkratkou společně s daněmi jako takovými (v užším, ekonomickém smyslu) ukrývají i jiné dávky jako poplatky³²⁰, odvody³²¹, zálohy na tyto dávky a odvody za porušení rozpočtové kázně³²²*. Ratio těchto názorů spočívá v tom, že pojem daň použitý v procesním předpisem odkazuje jako legislativní zkratka na daně *lato sensu*, proto nemůže současně definovat daně *stricto sensu*. Podle jiných názorů zákon o správě daní vymezoval pouhou legislativní zkratkou, nicméně v daňovém řádu se již setkáme s definicí, přesněji definičním vymezením pojmu „daň“. Procesní předpis má ale definovat „daň“ pouze pro účely její správy se zahrnutím všech plnění, která jsou spravována podle daňového procesního předpisu. „*Nejedná o definici daně v jejím užším smyslu, ale o definici daně pro účely správy daní a pro řízení vedená podle DŘ, tedy daně sensu largo. Zákonodárce přistoupil v nové úpravě k širšímu pojetí tohoto termínu, nyní však již bez použití legislativní zkratky³²³*“.

Ottův slovník naučný daň uvádí, že „*Daň, berně, příspěvek odváděný jednotlivci k uhrazení povšechných potřeb státu, země, obce aj. Vyměřuje se dle jednotky berní (jed. míry, váhy, počtu)*“.³²⁴ Není důvodu se domnívat, že by mělo jít o jakousi „encyklopedickou zkratku“ a nikoliv definici. Definiční znaky jsou zde dva: příspěvek jednotlivce, příjem veřejného rozpočtu.

³¹⁹ srov. MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 13. výše cit.

³²⁰ Správní poplatky vybírané podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích; soudní poplatky upravené zákonem č. 594/1991 Sb., o soudních poplatcích a poplatku za výpis z rejstříku trestů; místní poplatky podle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích.

³²¹ Odvody za odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a jiné formy těchto odvodů.

³²² MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14-15.

³²³ MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 14-15.

³²⁴ ŠUBERT, F.A. Malý Ottův slovník naučný dvoudílný. Praha, 1905, s. 519.

Podle Mrkývky je použití termínu „daň“ ve smyslu legislativní zkratky v zákoně o správě daní a poplatků poněkud zavádějící. Zavádějící shledává tento autor skutečnost, že pod zkratku jsou ustanovením § 1 odst. 1 ZSDP zahrnuty daně stricto sensu („daně v užším ekonomickém smyslu“, tedy platby odpovídající ekonomické definici daně), poplatky, odvody, zálohy a další peněžítá plnění.³²⁵

Podle Rašnerové zákonodárce ust. § 1 ZSDP zavedl legislativní zkratku „daň“. Tento pojem nezahrnuje pro účely daňového řízení jen daně v užším smyslu, ale také správní, soudní a místní poplatky. Daní ve smyslu legislativní zkratky jsou také veškeré odvody, jsou-li příjmem některého rozpočtu, resp. státních finančních aktiv, či fondu uvedeného v ustanovení § 1 ZSDP. Rašnerová tedy parafrázuje Mrkývku, pokud jde o legislativní zkratku v zákoně o správě daní. Upozorňuje, že výčet příjmů, které zákonodárce podřadil pod zavedenou legislativní zkratku „daň“ je taxativní. Tato konstatace se nicméně zdá nerozhodnou z hlediska otázky, zda jde o legislativní zkratku nebo definici daně. Rašnerová naproti tomu uvádí názor, že nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) již „nejde cestou zavedení legislativní zkratky, ale vymezuje, co se rozumí daní pro účely tohoto zákona“³²⁶. Tím protiče Lichnovskému, který v komentáři k ust. § 2 DŘ uvádí, že „pojem daň není definován v žádném platném právním předpise“,³²⁷ tedy ani v daňovém řádu. Komentované ustanovení říká, že daně jsou předmětem správy daní, že jsou příjmem nebo snížením veřejného rozpočtu, kterým se rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo jiný veřejnoprávní rozpočet; že dále pro účely správy daní - se za daň považuje peněžité plnění zákonem takto nazvané nebo peněžité plnění, o kterém zákon stanoví, že se spravuje podle procesního daňového předpisu; za daň se pro účely její správy považují též další zákonem jmenovaná peněžítá plnění. Jde o legislativní zkratku nebo o definici?

Podle Legislativních pravidel lze legislativní zkratku použít pro pojem, který se v právním předpisu vícekrát opakuje. Legislativní zkratka se zavede za pojmem, který nahrazuje, a to na místě, kde je tento pojem v právním předpisu použit poprvé; legislativní zkratku však nelze zavést v textu nadpisu nebo poznámky pod čarou. Při zavedení legislativní zkratky se použije tento text: „(dále jen „...“).“ Legislativní zkratka musí být složena alespoň z jednoho slova. Nemůže obsahovat zkratky slov a nemůže se skládat z velkých písmen.

³²⁵ MRKÝVKA, P. Finanční právo a finanční správa, 2. díl, 1. vyd., Brno: MU v Brně, 2004, s 5-6.

³²⁶ RAŠNEROVÁ, O. Zásada mlčenlivosti a poskytování informací v daňovém řízení. Rigorózní práce. Olomouc: 2010. Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta, s.11.

³²⁷ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha: C. H. Beck, 2009, s.4.

Legislativní zkratky nelze použít v názvu právního předpisu ani v nadpisech uvnitř právního předpisu, které předcházejí místu, kde je zavedena. Po jejím zavedení je však nutno legislativní zkratky v dalším textu téhož právního předpisu důsledně používat (čl. 44 a 67 Legislativních pravidel³²⁸).

Legislativní zkratka je podle běžné interpretace³²⁹ stručné slovní označení, kterým je v textu právního předpisu nahrazováno obšírnější sousloví nebo výčet. Používá se tehdy, jestliže by se jinak nějaký delší pojem nebo vymezení musely v předpise několikrát opakovat. Zpravidla se legislativní zkratka v předpise zavádí tak, že po prvním použití celého pojmu se v závorce uvede „dále jen“ a v uvozovkách stručné označení, které je legislativní zkratkou. V dalším textu se pak legislativní zkratka již používá bez uvozovek. Z hlediska teorie legislativní techniky lze říci, že legislativní zkratka je pravidlo obsažené v textu právního předpisu, které určuje, že v daném předpise bude mít určitý výraz definovaný význam; současně je institutem legislativních pravidel, který umožňuje snadnější odkazování. Legislativní zkratka ukazuje na určitý pojem, označuje tento pojem. Interpretací legislativní zkratky orgán veřejné moci interpretuje pojem, který legislativní zkratka označuje: Legislativní zkratkou lze pojem definovat, resp. legislativní zkratka může obsahovat definici pojmu, na který legislativní zkratka odkazuje³³⁰.

Legální definicí se rozumí právně závazná definice uvedená v textu právní normy. Může mít charakter definice reálné, vymežující objektivně existující designát definovaného znaku, nebo definice nominální, která závazně stanoví, co se definovaným výrazem, tj. znakem, rozumí³³¹. Pokud ust. § 2 odst. 2 až 4 DŘ závazně stanoví, co rozumějí daní, jde o nominální definici. Kromě toho ust. § 1 odst. 1 ZSDP a § 2 odst. 1 DŘ obsahují právně závazné určení (tj. definici) daně jakožto povinného nebo nárokovatelného peněžního transferu, směřujícího k financování veřejného rozpočtu. mezi veřejným rozpočtem. Citovaná ustanovení tak obsahují reálnou právní definici daně *stricto sensu* a nominální definici daně *lato sensu*. Toto pojetí je souladné s logikou úvah Ústavního soudu ČR, který například k pojmu "daňová povinnost" uvedl, že jelikož tento není definován žádnou legislativní zkratkou, nelze její obsah výkladově *praeter legem* rozšiřovat (usnesení IV.ÚS 309/99 ze dne 11.10.1999). Stejně tak Nejvyšší správní soud ČR připouští, že legislativní zkratka může být

³²⁸ Legislativní pravidla schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188, ve znění usnesení vlády ze dne 21. srpna 1998 č. 534, usnesení vlády ze dne 28. června 1999 č. 660, usnesení vlády ze dne 14. června 2000 č. 596 a usnesením vlády ze dne 18. prosince 2000 č. 1298.

³²⁹ Zdrojem interpretace označené za běžnou je wikipedia: cs.wikipedia.org/wiki [cit. 1.6.2012].

³³⁰ srov. IV.ÚS 309/99 ze dne 11.10.1999.

³³¹ KNAPP, V. Teorie práva. Praha: C.H. Beck, 1995, s.123.

vymezena pomocí definičních znaků a směřuje ve své úvaze k tomu, aby, pokud jde o definici (správního) rozhodnutí, že tyto definiční znaky tvoří zákonnou definici pojmu, pokud uvádí, že právní úprava soudního řízení správního zavedla legislativní zkratku rozhodnutí, kterou v § 65 odst. 1 zákona vymezení pomocí definičních znaků, podle nichž se musí jednat o úkon, jehož původcem je správní orgán a kterým dochází k založení, změně, zrušení nebo autoritativnímu určení práv nebo povinností fyzických nebo právnických osob. Pouze ty akty správních orgánů, které splňují uvedené znaky, mohou být ve správním soudnictví předmětem přezkumu soudu. Naopak ty úkony správních orgánů, jež nejsou rozhodnutími, jsou bez výjimky ze soudního přezkumu v režimu s. ř. s. vyloučeny (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2010, 3 Ads 113/2009 - 47). Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud považuje definiční znaky vymezující legislativní zkratku rozhodnutí ve smyslu § 65 s.ř.s. za definici rozhodnutí. Není důvodu, proč stejnou úvahu nepoužít pro legislativní zkratku daň, obsaženou v daňovém procesním předpise.

Nelze proto souhlasit s názorem, podle kterého „*[p]řestože legislativní zkratka daně má bezesporu význam pro efektivní správu daní podle ZSDP, nemůže nahradit chybějící definici pojmu daně (daň v užším pojetí – sensu stricto). Daň v pojetí sensu stricto je právní teorií definována obvykle jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje*³³²“. Jde o názor založený na – dosti rozšířeném – omylu, spočívajícím v záměně ekonomické definice daně za její definici právní a v opomenutí možnosti definovat pojem nominálně. Definice právní nemusí a nemá být tvořena stejnými definičními prvky jako definice ekonomická. V opačném případě by nemělo smyslu, aby obě definice vedle sebe paralelně existovaly.

Názor o absenci definice v legislativní zkratce daně se může jevit překvapivým, zejména s ohledem na skutečnost, že česká právní teorie nemá na definice velké požadavky. V závěrečné práci obhájené na Právnické fakultě Masarykovy univerzity například autor formuluje obecnou definici systému v oblasti práva tak, že jde o „*system lidí, institucí, norem a legislativní činnosti, rozhodnutí a zákonem povolených metod, které jsou ve vzájemném působení a ovlivňují vztahy a chování ve společnosti*“³³³. V takové definici absentuje jakýkoliv definiční prvek definovaného pojmu. Obdobné postupy vymezení definic v tuzemské právní vědě nevyvolávají nevoli. Za těchto okolností by se mohlo jevit pozoruhodným, proč má být právě legální definice daně popíráno z pouhého důvodu, že

³³² VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno: 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s.22.

³³³ MINX, T. Opravné prostředky v daňovém řízení. Diplomová práce. Brno : 2007. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 11.

údajně nedostatečně definuje daň jako povinný odvod do veřejného rozpočtu, spravovaný podle daňového předpisu procesního, tedy že vymezuje definovaný pojem třemi definičními znaky.

Diskuse o definici pojmu daně by neměla být marginalizována. Z hlediska komparativního připomeňme, že část francouzské odborné literatury je názoru, že otázkou právní definice daně je třeba se zabývat, již jen z toho důvodu, že poslední právník, který se daň pokoušel vymezit byl Gaston Jèze (v l. 1909 – 1930) a výsledky jeho práce dnes splývají s definicí ekonomickou, která pro množství různých kritérií právu nevyhovuje³³⁴. Nabízena byla definice daně jako peněžité pohledávky státu za dlužníkem, založenou na suverénním rozhodnutí zákonodárce³³⁵. Taková definice by popírala ústavní a mezinárodní ochranu poplatníka a z tohoto důvodu je třeba ji odmítnout. Pokud zákon stanoví, že v režimu daňového práva spravovány daně, které jsou příjmem zákonem *zdánlivě* taxativně vymezených veřejných rozpočtů, je takové ustanovení možno považovat za legální definici daně. Daň je z této procesní perspektivy možno obecně určit jako pozitivně existující platební povinnost subjektu práva (daňového subjektu, tj. poplatníka nebo plátce daně) do některého ze zákonem jmenovaných veřejných rozpočtů (státního rozpočtu ČR³³⁶, územních rozpočtů³³⁷ a státních fondů ČR), u příjmů vybíraných pro EU (vlastní zdroje Společenství) a obdobných je nutno mít za to, že tyto *ex lege* vždy tranzitují přes veřejný rozpočet tuzemský), platební povinnost subjekty plněnou a státem případně vynucovanou - na základě explicitního ustanovení v tom kterém zvláštním zákoně daňového práva hmotného - v režimu zákona o správě daní. Reálný význam takové definice je však pro její neurčitost značně omezený, přičemž taková definice vede k uvažování v bludném kruhu: s určitou nadsázkou by se dalo podotknout, že *daň ve smyslu zákona o správě daní je tedy taková platební povinnost, která je plněna v režimu správy daní* a že bezobsažnost tvrzení je zřejmá. Naprostá neužitečnost výše naznačeného ideového konceptu však může být pouze zdáním. Konstatace právní existence *daně* jako neúčelové platby do veřejného rozpočtu, která je uskutečňována v režimu určitého procesního předpisu (zákona o správě daní) může být nahlížena i jako jednoduchá ilustrace faktu, že daň je z hlediska práva daňového kontribucí existující jako příspěvek subjektu do společného veřejného rozpočtu na základě hmotně-právního předpisu, který tuto dále

³³⁴ Viz cit. literatura in Philosophie de l'impôt.

³³⁵ Emmanuel de Crouy-Chanel.

³³⁶ „Státního rozpočtu, finančních aktiv státu nebo rezervních fondů organizačních složek státu“, „státních fondů“ (ve všech normotvůrcem jmenovaných případech jde explicitně o příjmy státu ČR) nebo tuzemského Národního fondu.

³³⁷ Rozpočtů obcí a krajů.

konkludentně určí jako příspěvek charakteru daně odkazem na provádění v režimu správy daní. *A contrario* pozitivní české právo v abstraktní rovině pojímá latentní existenci kontribucí od *daní* odlišných, ty by bylo možno např. v budoucnu konkretizovat jako přímé příspěvky do nadnárodních rozpočtů a fondů a jejich správu případně bez zásahu do daňového procesu *stricto sensu* upravit zvláštním procesním předpisem, splňujícím případně zesílené požadavky eurokonformity předpisu. Význam těchto úvah je dále zeslaben skutečností, že se jeví jako problematické definovat daně obecně na základě procesně-právní úpravy, přičemž však právní existence těch samých daní, tvořících daňovou soustavu státu, je založena na zvláštních hmotně-právních předpisech, tyto se ovšem pojem daně celkem pravidelně – snad bohužel - ani nijak definovat nepokouší³³⁸.

Jak uvedeno výše, podle autoritativní doktríny je "z hlediska právního je daň platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb" (příjem státního rozpočtu), aniž by přitom tento stát, pojatý jako protistrana realizované operace, poskytl zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění³³⁹, přičemž se uznává, že "stát započal vyžadovat platby pouze z toho důvodu, že potřeboval prostředky ke krytí nákladů spojených s výkonem jeho funkcí" a že daně jsou tzv. "platby neekvivalentní", což znamená, že za ně není poskytována přímá protihodnota³⁴⁰. Naproti tomu je zjevná přítomnost protihodnoty nepřímé, ať již v podobě veřejných služeb poskytovaných státem všem subjektům na jeho území a některým mimo něj, tak i protihodnota daně v obecné podobě demokratického státu spočívajícího na ústavních zásadách rovnosti a spravedlnosti. Pokud byl stát konstituován lidem jako vlast svobodných a rovnoprávných občanů, jak prohlášeno v Preambuli Ústavy ČR, nutně se občan musí účastnit nákladů nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb, o kterých rozhodl prostřednictvím zvolených zástupců. Bez tohoto pravidla je obtížné si představit emancipaci plnoprávného občana, přispěvatele do veřejného rozpočtu, jakožto klienta státní struktury. Daně za stávajícího ekonomického modelu nutností, není je však nutno na ně nahlížet jako na nutné zlo, jedná se o povinnost rovnoprávného a plnoprávného občana, který se platně účastní na nákladech nutných k realizaci záměrů národní komunity, což legitimizuje jeho plnoprávnou účast na rozhodovacích ústavou upravených procesech³⁴¹.

Naopak ve smyslu legislativní zkratky je použit pojem daň např. v trestním zákoníku, aniž by trestní zákoník obsahoval legální definici daně a aniž by daň jako legislativní zkratku

³³⁸ ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí. op.cit.

³³⁹ KARFÍKOVÁ, M. in Hendrych, D. a kol., Právní slovník. C.H.Beck 2006.

³⁴⁰ KARFÍKOVÁ, M., tamtéž.

³⁴¹ ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí. op.cit.

vymezoval. Např. v § 241 TrZ se daň rozumí jen daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků³⁴², aniž by tento pojem, použit z důvodu stručnosti, i.e. ve smyslu legislativní zkratky, poskytoval jakékoliv definiční kritérium daně. Legislativní zkratka totiž nemá jiného smyslu, nežli zkrátit text ustanovení, ve kterých je použita. Pokud je autory zkoumán smysl legislativní zkratky jakožto význam pojmu daň, znamená to, že vymezení legislativní zkratky „daň“ poskytuje současně definici pojmu daň.

c) Nezbytnost právní definice daně

Na základě definice daně je právně definována řada dalších institutů daňového práva i daňové právo samotné. Pokud by pojem „daň“ neměl právní definici, ostatní definice konstruované na základě právní definice daně by se staly bezobsažnými. To samé platí o definici legální. Pokud vyjdeme z předpokladu, že výraz „daň“ není zákonem definován, ale že je pouhou legislativní zkratkou, nutno zpochybnit určitost řady dalších institutů daňového práva, neboť na pouhé legislativní zkratce nelze postavit definici, ale nejvýše jinou legislativní zkratku. Daňové předpisy by se tak zaplnily legislativními zkratkami, které by postrádaly zákonnou definici, definice by byla ponechána na aplikačních orgánech. Tím by byla zpochybněna zákonnost daně, neboť nelze koncipovat efektivní podrobenost daní zákonodárci, pokud jeho fungování (tj. z právního hlediska aplikace) by bylo ponecháno výlučně na aplikačních orgánech. V případě, že by základní pojmy a mechanismy daňového práva, konstruované na základě definice daně, byly definovány výlučně aplikační praxí, zásada zákonnosti daně jakožto pravidlo stanovená čl. 11 odst. 5 Listiny by nemohla být interpretována jakožto podřazení právně validní existence povinnosti k dani podmínce explicitního příkazu zákonodávce. Aplikační orgány by totiž mohly změnou definic jednotlivých základních institutů měnit obsah a rozsah povinnosti k dani i její adresáty.

I pokud by měla být daň definována jako jakékoliv plnění spravované v režimu daňového řádu, legální definice by měla stále svůj význam. Konstatace právní existence daně jako neúčelové platby do veřejného rozpočtu, která je uskutečňována v režimu určitého procesního předpisu (zákona o správě daní) může být nahlížena i jako jednoduchá ilustrace faktu, že daň je z hlediska práva daňového kontribucí existující jako příspěvek subjektu do společného veřejného rozpočtu na základě hmotně-právního předpisu, který tuto dále konkludentně určí jako příspěvek charakteru daně odkazem na provádění v režimu správy daní. A contrario pozitivní české právo v abstraktní rovině pojímá latentní existenci kontribucí

³⁴² ŠÁMAL, P. Trestní zákoník. op.cit., s. 2221

od daní odlišných, ty by bylo možno např. v budoucnu konkretizovat jako přímé příspěvky do nadnárodních rozpočtů a fondů a jejich správu případně bez zásahu do daňového procesu stricto sensu upravit zvláštním procesním předpisem, splňujícím případně zesílené požadavky eurokonformity předpisu.

Význam těchto úvah je nicméně poněkud zeslaben skutečností, že se jeví jako problematické definovat daně obecně na základě procesně-právní úpravy, přičemž však právní existence těch samých daní, tvořících daňovou soustavu státu, je založena na zvláštních hmotně-právních předpisech, tyto se ovšem pojem daně celkem pravidelně – snad bohužel - ani nijak definovat nepokouší. Legální definici daně jakožto ústavně konformní průlom vlastnického práva je nutno hledat zejména v ústavním pořádku.

d) Související otázky

Je clo daní nebo plněním sui generis?

Na příkladu cla možno provést srovnání doktrinální, judikaturní a zákonné definice daně. Povinné platby nazývané „cla“ je třeba považovat za veřejnoprávní dávky, které opatřují příjmy státnímu rozpočtu, přičemž zároveň sledují různé cíle, resp. zájmy, např. finanční nebo národohospodářské³⁴³. Podle Ústavního soudu je tak clo formou daně, a to daně spotřební, i.e. daně nepřímé. Povinnost vyplývající z globální záruky celního dluhu je tak povinností daňovou. Uložení daňové povinnosti na základě interpretace zákona, která rozšiřuje daňovou povinnost na situace, na něž podle zákona nedopadá, proto představuje porušení základního práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny (I.ÚS 643/06). Daní jsou tedy platby charakterizované určitými materiálními atributy (daň z hlediska materiálního), nikoliv platby nazývané daní (daň ve formálním slova smyslu). Má být tato judikatura považována za rozpornou s poznatky právní teorie? Na akademické půdě bylo i s delším odstupem po nálezu uváděno, že (pouze) „[t]eoreticky je možné za nepřímou daň považovat i clo“³⁴⁴, což naznačuje odmítnutí názoru Ústavního soudu. Jak výše uvedeno, clo z teoretického hlediska není stricto sensu daní, ale zvláštním plněním spravovaným jako daň, tj. považovaným za daň pro účely správy tohoto plnění. Podle judikatury Ústavního soudu je naopak clo nepřímou spotřební daní, neboť nepřímo zatěžuje spotřebu dováženého i vyváženého zboží. Odborná literatura clo definuje jako povinnou platbu sui generis,

³⁴³ NOVÁČEK, A. Právo celní. In Slovník veřejného práva československého, sv. III., s. 493 an.

³⁴⁴ ONDROVÁ, K. Přímé zdanění v České republice po vstupu do Evropské unie. Diplomová práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 9-10.

stanovenou právními předpisy, vybíranou v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvážejí, nebo od osob, pro které je takové zboží dováženo nebo vyváženo³⁴⁵. Definovat pojem jakožto institut *sui generis* je způsob řešení systémově neřešitelného nebo velmi obtížně řešitelného v případech, kdy řešení není natolik podstatné, aby stálo za úsilí, kterého by bylo k jeho dosažení nutno vynaložit. Na druhou stranu takto byla ponechána úplná volnost judikatuře, aby cla nahlížela jako na daně a na správu cel použila standardně daňové zásady, interpretované shodně jako pro aplikaci daní *stricto sensu*, což nemusí být správné řešení, neboť clo je svoji povahou a důvodech použití poněkud odlišné od daní *stricto sensu*. Mohlo by být s ohledem na rozdíly mezi těmito plněními i s ohledem na judikaturu Soudního dvora EU o povinnosti členských států vybrat cla v plné výši například diskutováno, zda u správy cel má být použit princip *in dubiis pro libertate* jako u daní *stricto sensu* nebo spíše pravidlo v pochybnostech v neprospěch deklaranta. S použitím kvalifikace cla podle různých kritérií vzniká samostatná kategorie právem stanoveného plnění, sestávající z mnoha subkategorií: clo dovozní, vývozní a tranzitní, clo autonomní, smluvní, preferenční atd. Zvláštností cel v Evropské unii z hlediska jejich zařazení ve vztahu k daním je též to, že na rozdíl od daní se principiálně vymykají pravomoci členských států. Pravomoc stanovit celní sazebník byla přenesena na orgány EU, zatímco pokud jde o daně, členské státy v zásadě zůstávají daňovými suverény.

Jiný výklad vztahu mezi daní *stricto sensu* a clem nabízí Lichnovský: „*Jak je patrné z vymezení [provedeného v § 2 odst. 3 DŘ], zahrnuje pojem daň kromě tradičních daní stricto sensu i jiná peněžítá plnění; definice užitá daňovým řádem je proto širší. Daní se tak z pohledu daňového řádu rozumí následující platby: peněžité plnění jiným zákonem nazvané daň, clo nebo poplatek; peněžité plnění, u kterého bude zákonem stanoveno, že je spravováno podle daňového řádu (jde o různé odvody, úhrady apod.); peněžité plnění v rámci dělené správy (dělenou správu daňový řád vymezuje v § 161 a násl., toto plnění je však daní pouze v platební rovině); dále pak daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění (např. daňový bonus podle § 35d [DP]) a konečně příslušenství daně*“³⁴⁶.

S ohledem na shora uvedené se nelze zbavit dojmu, že tato interpretace pojmu daň je důsledkem nepřesné četby § 2 odst. 3 DŘ, spíše nežli důkladného rozboru tohoto ustanovení.

Diferenciace provedená mezi clem a daní Soudním dvorem pro tento rozbor není podstatná. Soudní dvůr totiž odlišuje obě povinné dávky kritériem důvodu uplatnění, kterým je u cla skutečnost, že zboží překročilo celní hranici. Daň je naproti tomu součástí systému

³⁴⁵ BAKEŠ, M. Teoretické otázky finančního práva. Praha : Univerzita Karlova, 1979, s. 141.

³⁴⁶ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha: C. H. Beck, 2009, s.6.

vnitřních dávek. Soudní dvůr se rozlišením zabýval ve své judikatuře z hlediska otázky, zda peněžité plnění uvalené státem na zboží obchodované na vnitřním trhu je clem nebo clu rovnocenným poplatkem či diskriminačním zdaněním. Pracoval přitom s autonomními pojmy práva Společenství (práva EU). Z hlediska otázky existence definice daně ve vnitrostátním právu se proto jeho úvahy nejeví relevantními (věc 90/79)³⁴⁷.

Poplatky a příslušenství

Poplatky a příslušenství daně jsou v českém právním řádu daní v širším smyslu. Jde totiž o příjmy zákonem jmenovaných veřejných rozpočtů (§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 2 písm. a) až e) DŘ), spravované podle daňového řádu (§ 2 odst. 3 a 4 DŘ). Z materiálního, procesního i formálního hlediska jde o daně lato sensu. Nejde však o daně stricto sensu. V právním řádu ČR lze najít výčtovou právní definici poplatku i příslušenství daně. Poplatky a příslušenství daně jsou částky ke stanovení nebo stanovené poplatníku nebo plátcí daně ve prospěch veřejnoprávních entit, vyjmenované daňovým řádem a zvláštními zákony.

Poplatek

Podle Širokého je daň povinná zákonem předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu, oproti tomu je poplatek peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem a je účelový dobrovolný, nepravidelný a návratný ve smyslu obdržení protihodnoty ve formě veřejné služby³⁴⁸. Obdobné rozlišení je možno spatřovat i ve výše uvedených definicích daní Háchy, Žáka, Bakeše i Hendrycha³⁴⁹. Daně i poplatky jsou tedy nástrojem, jímž stát získává svůj rozpočtový příjem.

Definici poplatku české pozitivní právo neobsahuje. Poplatek lze definovat doktrinálně, jako povinnou, nenávratnou platbu ukládanou na základě zákona, která je placena, na rozdíl od daně, jako protihodnota za něco, co veřejnoprávní entita (stát či samosprávný celek) zajišťuje. Jde tedy o zákonné platby vybírané v řízeních vedených podle daňového řádu státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za služby poskytované veřejným sektorem³⁵⁰. Doktrinální definice poplatku ale trpí neurčitostmi. Uvádí se, že poplatky jsou dávkou za dobrovolnou transakci mezi veřejnoprávní korporací a poplatníkem,

³⁴⁷ rozsudek ESD ze dne 3. 2. 1981, věc 90/79. Komise proti Francii.

³⁴⁸ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 8 -9.

³⁴⁹ Viz s. 54 an.

³⁵⁰ RADVAN, M. In: JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 413.

jenž dostává za platbu určitou protihodnotu – poskytovanou službu³⁵¹. Ale poplatek nelze žádat zpět na základě důkazu, že poskytnuté služba nebyla poskytnuta, ale pouze tehdy, stanoví-li zákon, že poplatek bude vrácen. Jeví se proto sporná v literatuře traktovaná charakteristika poplatků jako plateb účelových, dobrovolných, nepravidelných a nenávratných³⁵². Tato charakteristika by mohla být rozporována v každém ze svých bodů, což by překročilo meze zpracování potřebného z hlediska zákonnosti daně.

Poplatky jsou nástrojem, jímž stát získává svůj rozpočtový příjem. Poplatek tak naplňuje základní definiční kritérium daně. Je otázkou, zda skutečně je nutno daň odlišit od poplatků nebo zda jim nemá být přiznán charakter daně³⁵³ *et vice versa*, zvláště s ohledem na to, že není závazně stanoveno, že veřejnoprávní korporace nesmí rozpočtově použít poplatky na něco jiného nežli na úhradu nákladů poskytnuté služby a že naopak daně nesmí být rozpočtově určeny právě na úhradu služeb, v souvislosti se kterými se vybírají. Příklad poplatku ze psů, který nelze teoreticky odlišit od místní daně, nebo naopak silniční daně, kterou nelze odlišit od paušálního poplatku za užívání určitého typu komunikací, jsou toho ukázkou. Neobstojí ani rozlišení daní a poplatků založené na často traktovaném tvrzení, že zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, ze které není poskytována přímá protihodnota a které mívají spíše periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či samosprávy. Poplatky se totiž stejně jako daně opakují při opakování skutečnosti rozhodné pro stanovení povinné platby.

Ekonomickou podstatou poplatku je úplata za současně získávaný prospěch, oproti tomu daně jsou prostředky získávané bez okamžitého protiplnění³⁵⁴. Podobnost poplatku a ceny (ceny služby) vede k tomu, že bývá někdy nesprávně cena služby poskytované neveřejnoprávní korporací a odpovídající hodnotě soukromého statku označena za poplatek (např. poplatek za úschovu zavazadla, za šatnu)³⁵⁵. Poplatek ale cenou není. Je peněžitou dávkou zákonem stanovenou, nenávratnou, vybíranou státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů. Poplatek na rozdíl od ceny není sjednáván, ale stanoven obecně působící normou. Na rozdíl od daně je dávkou nepravidelnou

³⁵¹ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, s.10.

³⁵² JÁNOŠÍKOVÁ, P. In JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 288; srov. ŠIROKÝ, J. Daňové teorie. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 8 -9.

³⁵³ viz KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie. Úvod do problematiky. 1. vydání. Praha: ASPI, 2005, s. 10.

³⁵⁴ PAŘÍZKOVÁ, I. Finance územních samosprávných celků. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 1998. s. 117.

³⁵⁵ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 6.

s ekvivalentem, tedy je vybírán ad hoc za protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace³⁵⁶.

Poplatek má objektivní charakter a je často jednorázový, i.e. provede se najednou vždy v návaznosti na zpoplatněnou službu vykonanou veřejnoprávní entitou³⁵⁷. Platí se tedy podle klasické definice jako zvláštní příspěvek k náhradě nákladů těch veřejných zařízení, jejichž výkon dotčení jednotlivci vyvolávají, a pokud je vyvolávají³⁵⁸. Některé dávky nesou označení poplatek, avšak plně naplňují definici daně a postrádají elementární znaky skutečných poplatků (místní poplatek ze psů apod.)³⁵⁹.

Definice poplatku a nesnadnost jeho odlišení od daně ale nečiní v praxi problémy, neboť rozlišení je z právního hlediska nadbytečné. Ekvivalentnost poplatku je hypotetická, v praxi se nelze účinně domáhat přezkumu výše poplatku ve vztahu k hodnotě poskytnuté služby. Vznik poplatkové povinnosti je sice vázán na realizaci zpoplatněné služby veřejnoprávní entitou. Pokud služba poskytnuta nebyla, poplatková povinnost nevznikla. Nicméně zákon označuje jako „poplatky“ i takové dávky, které odpovídají definici daně. Postrádají tak základní znaky poplatků. Klasicky uváděným příkladem je poplatek ze psů³⁶⁰; s tím, že v mnoha obcích se z poplatku ze psů stává de facto daň, protože zde není poskytována žádná protislužba, a to ani rozmístěním odpadkových košů se sáčky na exkrementy³⁶¹. Takové rozlišení však může být kritizováno, neboť není zřejmé, že by poplatek ze psů nemohl mít jinou protihodnotu. Vědecké zpracování tohoto tématu nebylo dosud provedeno.

Napadat výši poplatku lze pouze argumenty ústavní non konformity nebo argumenty směřujícími k doložení nesouladu poplatku s mezinárodními závazky státu, přesněji rozporem s mezinárodní smlouvou ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR nebo neslučitelností s právem EU, což je shodné pro daně i poplatky. Proto je diskutabilní rozšířený názor, podle kterého se daň od poplatku liší, jelikož v případě daní mají povinnost jejich placení všechny subjekty, a to vždy, když naplní určité znaky (například mají příjmy převyšující určitou hranici, spotřebovávají komodity podléhající spotřební dani, apod.) a za odvedené finanční prostředky nedostávají konkrétní protiplnění.

³⁵⁶ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2005, s. 5 – 6.

³⁵⁷ srov. DĚDIČ, J.; ČERVENKOVÁ, I.; MARKOVÁ, H.; MARČANOVÁ, J. Finanční právo. Praha : VŠE, 1995, s. 11 n.

³⁵⁸ BRÁF, A. Finanční věda. Praha : Knižkupectví Bursík a Kohout, 1915, s. 76.

³⁵⁹ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2004, s. 6

³⁶⁰ MRKÝVKA, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2. díl. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 6.

³⁶¹ RADVAN, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno : Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 25.

Naproti tomu povinnost platit poplatky mají mít pouze subjekty využívající určité služby jako protiplnění za odvedené peníze³⁶². Uvedené ale u řady poplatků neodpovídá skutečnosti. Je tak možno poplatek od poplatku diskutovat jeho poplatkový nebo daňový charakter. Ostatně v odborné literatuře se dnes traktuje, že jasná hranice mezi daní a poplatkem v praxi neexistuje. Povinná platba může mít charakter částečně daňový a částečně nedaňový. Kategorizace povinných plateb na daně a poplatky postupem času ztrácí na významu³⁶³. Lze mít za to, že se postupně formují dvě kategorie povinných plateb: platby státu a místní poplatky. Při jejich rozlišování již není kritériem účelovost nebo existence ekvivalentu za provedenou platbu, ale to, kdo o platební povinnosti rozhodl a ve prospěch koho je hrazena. Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, umožňuje místním samosprávám vybírat povinné platby ve prospěch svých rozpočtů a ve stanovených mezích ovlivňovat jejich výši, přičemž tyto platby se významně liší, pokud jde o existenci jakéhokoliv ekvivalentu nebo protihodnoty ve formě poskytnuté veřejné služby (poplatek ze psů, poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity, poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, a poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace). Některé tyto místní poplatky je možno považovat za poplatky ve smyslu jejich běžně přijímaného teoretického vymezení, jiné jsou zřetelně daněmi, tedy platbami plně neekvivalentními, určenými k financování různých veřejných výdajů.

Má-li být zachováno rozlišování daní a poplatků, mohlo by se tak stát na základě zákona, který by charakterizoval daňovou a poplatkovou soustavu a definoval jednotlivé daně a poplatky v kontextu celého systému. Takové řešení by napomohlo terminologické jednotě daňového práva a mohlo by být mezistupněm k přijetí všeobecného daňového zákona, resp. zákoníku, obsahující úpravu všech daní a poplatků, opět s cílem dosáhnout terminologické jednotnosti a logické integrity daňového práva. Poslední předpisem, který měl takovou ambici, byl zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, bez náhrady zrušen pro údajnou nadbytečnost. Ostatně je možno mít za to, že některé logické rozpory mezi jednotlivými

³⁶² ROLFOVÁ, D. Daňové úniky u nepřímých daní v ČR. Diplomová práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, s. 8.

³⁶³ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 286-291, 413.

daňovými předpisy³⁶⁴ ukazují, že Ministerstvo financí ČR není schopno efektivně zajišťovat svoji funkci navrhovatele-gestora daňových předpisů v současném systému na sobě fakticky izolovaně pracujícího kvanta odborů a oddělení, z nichž na každém pracují specialisté relativně velmi úzce specializovaní na „svoji“ daň a nedisponující zpravidla potřebným vzděláním, erudicí a přehledem nad rámcem své úzké specializace³⁶⁵. Tato situace vede ke značné samostatnosti v působení jednotlivých zákonů, včetně požadavků na interpretaci jednotlivých norem v nich obsažených. Jinak řečeno, vznikají zde relativně velmi emancipovaná právní pododvětví (právo DPH, právo daní z příjmů apod.), v rámci kterých je třeba předpisy často interpretovat bez ohledu na obecně přijímaný význam jednotlivých pojmů i obecných právních pravidel, zato konstantně se zřetelem na právní normy jiných právních systémů upravující obdobné právní vztahy (zahraniční předpisy o DPH a jejich používání v praxi, evropské a mezinárodní právní normy nepřímo působící v dané právní oblasti apod.). Tato situace na straně jedné přispívá k určité dezintegritě právního řádu ČR, na druhou stranu napomáhá integrovat národní právo s ostatními právními systémy, což má své výhody i nevýhody. Z hlediska zákonnosti daně tento stav citelně oslabuje normativní působení zákonodárce; v důsledku jsou jeho prerogativy i odpovědnost fakticky přenášeny na jiné státní orgány, na správce daně a soudy.

Sama daňová správa si je vědoma logických rozporů v daňových zákonech. Například dne 26. 4. 2005 upozornilo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (pod č.j. FŘ-4088/13/05) na nelogičnost tehdejší formulace ustanovení § 82 ZDPH. Ministerstvo financí ČR k tomu do svého materiálu uvádí, že *„o problému vědělo, ač mu již v té době nebyla známa jeho původní příčina a bylo toho názoru, že logický rozpor, na který [finanční ředitelství] v podání ministerstvu upozorňuje, bylo třeba řešit interpretací ustanovení v kontextu a smyslu Osmé směrnice Rady (Sm. 79/1072/EHS)“*. Finančnímu ředitelství pak ministerstvo sděluje, že problém *„řešilo [...] v průběhu roku novelizační úpravou zákona č. 235/2004 Sb., a to v nejkratším možném časovém horizontu. Tuto poslední novelizaci považujeme ohledně ustanovení § 82 zákona č. 235/2004 Sb. za výkladovou a jsme toho názoru, že logický rozpor, na který jste upozornili, je třeba řešit v souladu s obecnými právními principy výkladu zákona a též principy plynoucími z evropského práva, tak jak je*

³⁶⁴ Příkladem může být *a priori* zcela jednoduché vymezení daňového subjektu.

³⁶⁵ Např. práce oddělení legislativy daně z přidané hodnoty, které je odpovědno za terminologii zákona nesouladnou s terminologií používanou v ostatních daňových předpisech, včetně při správě DPH použitelného předpisu procesního (viz otázka určení daňového subjektu) a neodpovídající logice transponovaných evropských směrnic (usazením logiky daně na vnitrostátně determinovaném „plátcí“, namísto použití institutu „osoby povinné k dani“, na které stojí komunitární systém daně).

toto judikováno Evropským soudním dvorem, tedy interpretací ustanovení v kontextu a smyslu Osmé směrnice Rady“ (Č. j.: 18/47386/2005-181). Ministerstvo tak neváhá připustit nesprávnosti v daňovém předpise, jehož je gestorem, přičemž jeho úvaha je vedena z pozice normotvůrce (uvádí, že problém řešilo novelizací zákona). Význam zákonnosti daně je v praxi relativizován.

Příslušenství daně

Příslušenstvím daně jsou úrok, penále, pokuta a dále náklady řízení. Úroky (úrok z prodlení dle § 252 a násl. DŘ, úrok z posečkané částky dle § 157 odst. 2 DŘ), penále (§ 251 DŘ) a pokuta za opoždění tvrzení daně (§ 250 DŘ) sledují osud daně, tj. jejich výše se *ex lege* mění v závislosti na stanovené dani. Ostatní skutečnosti (míra zavinění subjektu atp.) jsou z hlediska vzniku a rozsahu povinnosti k tomuto příslušenství nerozhodné, a to ačkoliv úrok, penále a pokuta za opožděné tvrzení jsou sankcí za platební delikt³⁶⁶. Tento problém zasluhuje samostatného pojednání. Automaticita zákonné sankce vede ke sporům o ústavnost souvisejících ustanovení daňového řádu.

Příslušenstvím daně jsou však pouze takové platby, jejichž povinnost úhrady vyplývá či byla stanovena na základě daňového zákona, tj. nikoliv např. pokuta jako forma peněžitého trestu za spáchaný přestupek. Příslušenstvím daně tak není pokuta za porušení mlčenlivosti udělená podle § 246. Náklady řízení (§ 107 a § 182 DŘ) a pořádková pokuta (§ 247 a násl. DŘ) jsou spravovány separátně³⁶⁷.

Otázku, zda příslušenství daně je či není daní, je možno považovat za okrajovou; s ohledem na výše uvedené, že kategorizace povinných plateb na daně a poplatky postupem času ztrácí na významu.

³⁶⁶ srov. KINDL, M.; TELECKÝ, D.; VÁLKOVÁ H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1 vyd. Praha : C. H. Beck, 2002, s. 384.

³⁶⁷ LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha : C. H. Beck, 2009, s.6.

KAPITOLA 10: DAŇOVÁ PRAVOMOC STÁTU

Pravomoc státu rozhodnout o zdanění subjektů podrobených státní svrchovanosti je součástí jeho svrchovaných oprávnění. Stát je nicméně při výkonu své suverenity omezen ohledem na své mezinárodní závazky. Moderní právní stát se kromě toho při výkonu sebeomezuje závazkem vůči subjektům podrobeným státní svrchované pravomoci a podrobuje výkon svých svrchovaných oprávnění různým podmínkám. Tyto stanoví ve svém ústavním pořádku nebo vyplývají ze setrvalé rozhodovací činnosti nezávislých státních orgánů (judikatury).

V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi suverenitou a výkonem suverenity. Je proto nutno se zabývat rozborem suverenity (1), abychom následně mohli vymezit právo, které si stát přiznává, pokud jde o rozhodování o zdanění subjektů podrobených jeho pravomoci, včetně pravidel, kterými výkon svrchovaných oprávnění svazuje (2), ve světle prve předestřené definice daňové suverenity státu jakožto svrchovaného oprávnění rozhodnout o daňové povinnosti.

1. Daňová suverenita státu

Daňová suverenita je jedním z aspektů suverenity státu. Tu je vhodné zkoumat ve srovnávací perspektivě (a). V rámci své daňové suverenity stát rozhodne o zdanění subjektů podléhajících jeho pravomoci. Existenci daňové suverenity proto nutno odlišovat od výkonu této suverenity. Suverenitou je svrchovaná moc vytvářet či nevytvářet právo, výkonem suverenity je realizace této moci³⁶⁸.

Výkon suverenity navenek je omezen mezinárodními závazky. Právní stát (*Rechtstaat, Etat de droit*) podrobuje výkon své daňové suverenity uvnitř státu určitým pravidlům, zejména pravidlům ochrany vlastnictví a pravidlům chránící právní jistotu (b). Soubor těchto požadavků vyústí v požadavek legality (zákonnosti) daně, respektive se s tímto požadavkem identifikuje (c).

a) Suverenita státu, předpoklad suverenity daňové

Suverenitou státu zpravidla nezávislost státní moci na jakékoli jiné moci, a to jak navenek (v oblasti mezinárodních vztahů), tak i ve vnitřních věcech. Jinak řečeno, suverenitou je svrchovanost. Pokud stát, definovaný jako veřejná moc ovládající státní území a na něm usazené osoby, nemá nad sebou – pokud jde o výkon veřejné moci na jeho území - nikoho

³⁶⁸ Srov. BODIN, J. *Six books of commonwealth*. Abridged and translated by M. J. Tooley. 1.vyd. Oxford : Basil Blackwell, 1955; LOUGHLIN, M. *The idea of public law*. Oxford : Oxford University Press, 2004..

vyššího, nazývá se takový stát suverénní. Suverenita v její moderní koncepci není absolutní, protože suverénní subjekt je ve své nezávislosti omezen suverénními právy jiných stejně tak suverénních subjektů, obecným mezinárodním právem a svobodně převzatými mezinárodními závazky. Přijímání mezinárodních závazků však není v rozporu s plnou suverenitou, Podle zásady *Pacta sunt servanda* je pak suverén mezinárodně povinen plnit, k čemu se ze své vůle zavázal. Mezinárodněprávní subjektivita je nedílnou součástí a důsledkem suverenity, proto každé omezení jedné představuje i omezení druhé vlastnosti státu. Suverenita je tradičně spjata především se státním územím. Znamená právo suverénního státu vykonávat nezávisle a výlučně veškerou moc nad státním územím. Jde o právo vykonávat veřejnou (vrchnostenskou) moc nad všemi věcmi a osobami fyzickými i právnickými, které se na tomto území v danou chvíli nacházejí, např. vydávat zákony, ukládat daně, soudit a trestat porušitele práva atd. (Šturma³⁶⁹). Suverenita spočívá v tom, že suverénní subjekt samostatně provádí vnitřní a zahraniční politiku a vystupuje jako formálně rovnocenný subjekt mezinárodního práva (rovnocenný se všemi dalšími státy, event.. jinými suverénními subjekty). To nevyklučuje sebeomezení státu ve vnitřních vztazích i v rámci závazků vyplývajících z norem mezinárodního práva, tak jak je vlastní soudobé koncepci demokratického právního státu³⁷⁰. Z tohoto pohledu tzv. *daňová suverenita* – tedy výsostné právo stanovit daně³⁷¹ - představuje jeden z atributů suverenity jako takové; atributem suverenity zde nazýváme určité suverénní oprávnění („*right of sovereignty*“), soubor těchto oprávnění pak tvoří státní suverenitu nebo některý z jejích aspektů, jako například suverenitu daňovou³⁷².

Definici pojmu suverenity, její ústavněprávní význam a odbornou diskusi o jejím eventuálně možném omezování možno testovat na pojmu daňová suverenita, s cílem daňovou suverenitu státu EU definovat a určit rozsah výsostných oprávnění s ní spojených.

Pojem suverenity

Obecně platí, že suverenita je pojmem *komplexním a polysémmím*³⁷³, která označuje mnohé politické nebo právní situace vztahující se k problematice legitimacy moci nebo k suverénnímu výkonu pravomocí nebo k definici státu. Konkretizujme tento pojem s použitím referenčního francouzského systému, který poskytuje výhodu v tom, že o

³⁶⁹ ŠTURMA, P. In HENDRYCH D. a kol. Právnický slovník, op.cit.

³⁷⁰ GERLOCH, A. Teorie práva. op.cit. ; ŠMEJKAL, V. K přímé aplikaci komunitárních směrnic správcem daně: Quo vadis, městský soude pražský? Per aspera ad astra ? op.cit.

³⁷¹ Pojem daňová suverenita v české literatuře viz např. TICHÝ, L. Evropské právo. op.cit., s. 618.

³⁷² Srov. BODIN, J. *Six books of commonwealth*. Abridged and translated by M. J. Tooley. 1.vyd. Oxford : Basil Blackwell, 1955; LOUGHLIN, M. The idea of public law. Oxford : Oxford University Press, 2004..

³⁷³ ALLAND, S., RIALS, S. Dictionnaire de la culture juridique. Paris : P.U.F., edice Lamy, 2003, s. 1434.

suverenitu ústavně opírá existenci státu, tudíž tradičně zakládá důvod k interpretacím pojmu naukou i judikaturou. Pojmem „suverenita státu“ může být označován skutečný výkon svrchované, nepodmíněné a neomezené politické moci na určitém území³⁷⁴. Takto pojatá suverenita může být za stanovených podmínek omezitelná (tj. *limitovatelná*) ve smyslu francouzského ústavního pořádku³⁷⁵. *De facto* jde však v takovém případě nikoliv o suverenitu státu, ale o výkon prerogativ (pravomocí) na suverenitě založených. Ale pokud je suverenitou „*l'effective maîtrise des compétences souveraines*“ (skutečné ovládní suverénních pravomocí)³⁷⁶, definičním určujícím znakem suverenity musí být *nezávislost (indépendance)*, nadto pak opakem suverenity je *právní závislost (dépendance juridique)*, která je používána k negativnímu vymezení, tj. k určení, co suverenitou není³⁷⁷. Je možné mít i za to, že samu existenci suverenity státu jakožto pravomoc stanovit svá oprávnění zřejmě nelze ztotožňovat s výkonem suverenity (*exercice de la souveraineté*) jakožto výkonem oprávnění (pravomocí) stejného subjektu (rozhodnutí n° 70-39 DC ze dne 19.6.1970). Suverenita Francie je totiž definována čl. 3 ústavy, a to pokud jde o její právní základ i o podmínky výkonu, nemůže být nežli suverenitou národní a na jejím výkonu se mohou účastnit pouze zástupci francouzského lidu zvolení do zastupitelských shromáždění a státních funkcí francouzské Republiky (rozhodnutí n° 76-71 DC ze dne 30.12.1976, bod 6). Dále je možno rozlišovat mezi *suverenitou státu* a *suverenitou národní*. Posledně jmenovaná náleží pouze *lidu*³⁷⁸ (rozhodnutí n° 92-308 DC ze dne 9.4.1992, *Traité sur l'Union européenne*). Takto pojatá suverenita je prostá způsobilost k výkonu svrchované politické moci.

Suverenitu nelze zaměňovat s výkonem suverénní moci. Suverenita jako taková je vlastností určitého právního systému. Lze ji definovat jako schopnost systému k vlastní modifikaci bez jakýchkoliv mezí, které by byly stanoveny normou, která by nebyla součástí daného systému. Jinak řečeno, mezi modifikace systému vyplývají z procedurálních pravidel, přičemž tato pravidla jsou stanovena uvnitř stejného systému. Nejsou odvozena od žádné vyšší normy, která by vznikla a působila mimo posuzovaný systém. Je proto možno říci, že ústavou je takový soubor základních norem určitého systému, který umožňuje tomuto systému se zcela změnit použitím těmito stejnými základními normami stanovených pravidel³⁷⁹.

³⁷⁴ VEPEAUX, M. Cours Droit constitutionnel et Institutions politiques. Paris : Université de Paris 1, CAVEJ, 2002, s. 5.

³⁷⁵ Preambule francouzské ústavy z r. 1946, která je součástí ústavního pořádku Francouzské republiky.

³⁷⁶ DUPUY, J.-M. Droit international public. Paris: Dalloz, 2008: s. 33.

³⁷⁷ DUPUY, J.-M. op.cit., s. 31.

³⁷⁸ Pojem užit ve smyslu ústavním.

³⁷⁹ srov. MALBERG, (de), C. (1920-1922) : Contribution à la théorie générale de l'État. Paris : Sirey. C.N.R.S,

Suverenita a český ústavní pořádek

Základní charakteristikou České republiky obsaženou v čl. 1 odst. 1 a také s čl. 2 odst. 1 Ústavy je princip (neomezitelné) suverenity lidu. Tento předpoklad je v souladu s judikaturou Ústavního soudu, který ve věci týkající se cukerných kvót (nález Pl. ÚS 50/04) a ve věci ústavní konformity Lisabonské smlouvy (Pl.ÚS 19/08) relativně velmi koherentně vyslovil, že propůjčení části pravomocí České republiky orgánům ES je propůjčením podmíněným a může trvat potud, pokud jsou tyto pravomoci vykonávány těmito orgány způsobem slučitelným s uchováním základů státní suverenity České republiky a způsobem, jenž neohrožuje samu podstatu materiálního právního státu. Ústavní soud provedl conciliaci principu suverenity lidu, státní suverenity a požadavků vyplývajících z členství státu v evropské integrační struktuře následovnou argumentací. Podle Ústavního soudu integrační charakter Evropské unie „*může v konečném důsledku přinést ochranu a posílení suverenity členských států vůči vnějším, zejména geopolitickým a ekonomickým faktorům; to např. i vůči nově nastupujícím světovým velmocem, u nichž lze jen těžko odhadovat budoucí hodnotové priority, kterým budou ochotny budování nového řádu globalizovaného světa podřizovat*“ (Pl.ÚS 19/08). Tím je dána ústavní legitimita evropské integrační struktury. *Na globální scéně již není možné hledět pouze jako na svět izolovaných států. Všeobecně se má za to, že stát a jeho suverenita prodělávají proměnu a že žádný stát již není tak jednotnou oddělenou organizací, jak předpokládaly klasické teorie v minulosti. V globálním měřítku vzniká mezinárodní politický systém, který postrádá institucionalizovaná pravidla vlastního sebeřízení, jakými dosud disponoval mezinárodní systém tvořený suverénními státy. Je bytostným zájmem integrující se evropské civilizace vystupovat v globální soutěži jako významná a respektovaná síla. Zmíněné procesy zcela jasně demonstrují, že i suverénní legitimní moc státu musí nutně sledovat probíhající vývojové tendence a snažit se jim přiblížit, porozumět jim a postupně podřídít tento spontánní proces globalizace postrádající hierarchické uspořádání řádu demokratické legitimacy* (Pl.ÚS 19/08).

Z moderního ústavněprávního pohledu tedy podle Ústavního soudu nemusí svrchovanost (suverenita) znamenat pouze „nezávislost státní moci na jakékoli jiné moci, a to jak navenek (v oblasti mezinárodních vztahů), tak i ve vnitřních věcech“, jak je běžně definována³⁸⁰, neboť „*[t]akto dnes již (pravděpodobně) není suverenita chápána v žádné tradiční demokratické zemi, a stricto sensu by pak nesplňoval znaky suverenity žádný stát*

reedice 1962.

³⁸⁰ Ústavní soud odkazuje, pokud jde o tuto definici, na HENDRYCH, D. a kol. Právníký slovník. Praha: C. H. Beck, 2. vyd. 2003, s. 1007.

včetně USA. Např. David P. Calleo upozorňuje, že chápeme-li suverenitu v jejím tradičním pojetí, jakýkoliv mezinárodní závazek zbavuje stát části jeho suverenity. V praxi by proto podle Ústavního soudu neměla být suverenita pojímána jen jako rigidní právní pojem, ale „také jako pojem s praktickou, morální a existenciální dimenzí. V praxi je národní suverenita vždy omezena objektivními podmínkami, včetně reakcí sousedních států. Za těchto podmínek národní suverenita znamená především legitimní vládu, která disponuje formální pravomocí vybrat si mezi v úvahu připadajícími variantami, a nikoliv následovat variantu přímo diktovanou cizí mocností. Jinými slovy, pro národní stát, stejně jako pro jednotlivce v rámci společnosti, znamená praktická svoboda být aktérem, a nikoliv být objektem. Pro stát, který se nachází v těsném navzájem závislém systému, praktická suverenita spočívá v tom být chápán jako hráč, kterému sousední státy naslouchají, s nímž aktivně jednají a jehož národní zájmy jsou brány v potaz.“ (Pl.ÚS 19/08³⁸¹). Z uvedeného Ústavní soud konzistentně dovozuje, že „přenesení určitých kompetencí státu, které vyvěrá ze svobodné vůle suveréna a bude nadále vykonáváno za jeho účasti předem dohodnutým, kontrolovaným způsobem, není pojmovým oslabením svrchovanosti, ale může naopak ve svých důsledcích znamenat její posílení ve společném postupu integrovaného celku. Integrační proces EU se neděje radikálním způsobem, který by obecně znamenal „ztrátu“ národní suverenity, nýbrž jde o proces evoluční, a – kromě jiného – i o reakci na postupující globalizaci ve světě“ (Pl.ÚS 19/08). Členství státu v Evropské unii tedy nepopírá ani neoslabuje suverenitu státu. V této souvislosti však Ústavní soud náhle nelogicky – jakoby se zalekl přímočarosti závěru o přetrvávající suverenitě státu – podotýká, že „Evropská unie pokročila zdaleka nejvíce v konceptu sdílené – „slité“ – suverenity (pooled sovereignty) a již dnes vytváří entitu sui generis, která těžko snese zařazení do klasických státovědných kategorií. Je spíše otázkou jazykovou, zda lze proces integrace označovat za „ztrátu“ části suverenity, resp. kompetencí, nebo přiléhavěji např. za „propůjčení, postoupení“ části kompetencí suveréna“ ((Pl.ÚS 19/08).

Přitom ale sám uznává, že klíčovým projevem svrchovanosti státu je schopnost se mezinárodněprávně zavázat, kterou charakterizuje jako „možnost se svou svrchovaností (její částí) dále nakládat, resp. určité kompetence dočasně či trvale postoupit“, což se podle Ústavního soudu může „jevit jako paradoxní“ (Pl.ÚS 19/08). Domnělý paradox ale vzniká tím, že Ústavní soud zaměňuje samu existenci suverenity (svrchovanosti) státu za výkon pravomocí (prerogativ) z této svrchovanosti vyplývajících. Ač tyto pravomoci (prerogativy

³⁸¹ Ústavní soud cituje CALLEO, D.P. Rethinking Europe's Future. Princeton: Princeton University Press, 2001, s. 141

veřejné moci) jsou vnějšími znaky svrchovanosti (suverenity) a jeví se tak být jejími atributy, suverénní přenesení samotného jejich výkonu, s možností je za podmínek mezinárodního práva atrahovat zpět se suverenity státu nijak nedotýká, naopak ji potvrzuje. Ústavní soud ostatně v nálezu věci „cukerných kvót“ vyslovil s tímto závěrem souladné teze: *1) Přistoupením České republiky k EU došlo na základě čl. 10a Ústavy České republiky k přenosu pravomocí vnitrostátních orgánů na orgány nadnárodní. Okamžikem, kdy se stala smlouva o založení ES ve znění jejích revizí a ve znění přístupové smlouvy závaznou pro Českou republiku, došlo k přenosu těchto pravomocí vnitrostátních orgánů, které podle primárního práva ES vykonávají orgány ES, na tyto orgány. 2) Česká republika propůjčila tyto pravomoci orgánům ES. Toto propůjčení části pravomocí je propůjčením podmíněným; může trvat potud, pokud jsou tyto pravomoci vykonávány orgány ES způsobem slučitelným s uchováním základů státní suverenity České republiky a způsobem, jenž neohrožuje samu podstatu materiálního právního státu (srov. Pl. ÚS 50/04).* Stejně tak při přezkumu ústavnosti Lisabonské smlouvy Ústavní soud dále uvádí, že *„[v] je zmíněném nálezu Pl. ÚS 50/04 Ústavní soud konstatoval podmíněnost přenosu pravomocí ve dvou rovinách – formální a materiální. Formální rovina omezuje přenos pravomocí jeho slučitelností s uchováním základů státní suverenity České republiky. V tomto ohledu se formální rovina pojí s ustanovením článku 1 odst. 1 Ústavy. Materiální rovina se týká způsobu výkonu přenesených pravomocí, jenž nesmí ohrožovat samotnou podstatu materiálního právního státu; toto omezení vychází z ustanovení článku 9 odst. 2 Ústavy, podle něhož je změna podstatných náležitostí demokratického právního státu nepřipustná. Materiální hranice přenosu pravomocí jsou dokonce, jak Ústavní soud zdůraznil, mimo dispozice samotného ústavodárce. Z toho však nijak nevyplývá, že by přenos pravomocí nesměl zahrnovat „komplexní oblasti právní regulace“, ani že by organizace či instituce, na kterou se pravomoci orgánů České republiky přenášejí, nesměla tyto pravomoci vykonávat výlučně, jak se zřejmě domnívá návrhvatel. K tomu je ovšem třeba zdůraznit – mimo uvedené důvody – že v této souzené věci se však jedná o přezkum ústavnosti novelizovaného primárního práva EU, jehož referenčním kritériem nejsou toliko čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 9 odst. 2 Ústavy (byť jsou hlediskem stěžejním), nýbrž ústavní pořádek jako celek“ (Pl.ÚS 19/08).* Ústavní soud tedy pracuje s konceptem přenesených pravomocí a vyžaduje jeho ústavní konformitu, přičemž nechává prozařovat evropské právo do ústavního pořádku, čímž dosažení ústavní konformity v mezích přípustného výkladu usnadňuje. S tím, že *„pochopitelně jen svrchovaný stát je schopen zavázat se dodržovat a také účinně vynucovat, tedy reálně garantovat, nejdůležitější ústavní pravidla a principy materiálního právního státu; zachování podstatných atributů suverenity je*

zde condicio sine qua non, předpokladem, aby zásady přirozenoprávního původu mohly být vůbec státem ochraňovány“ (Pl.ÚS 19/08). Ústavní soud proto „zůstává vrcholným ochráncem české ústavnosti, a to i proti eventuálním excesům unijních orgánů a evropského práva, což také jasně odpovídá na zpochybňovanou otázku suverenity České republiky; je-li Ústavní soud vrcholným interpretem ústavních předpisů České republiky, které mají na českém území nejvyšší právní sílu, je zřejmé, že čl. 1 odst. 1 Ústavy nemůže být porušen. [...] V souladu s tím hodlá český Ústavní soud přezkoumávat jako ultima ratio i to, zda se právní akty evropských orgánů drží v mezích pravomocí, které jim byly poskytnuty“ (Pl.ÚS 19/08). V tomto kontextu se nezdá pochopitelným odkaz Ústavního soudu na „sdílenou suverenitu“. Česká republika zřetelně v rámci evropské integrační struktury soudě dle výše citovaného nesdílí.

Bylo by nadbytečné zde rozebírat, zda svrchovanost státu ve smyslu českého ústavního pořádku má či nikoliv zcela či relativně identický obsah jako národní suverenita dle ústavy francouzské. V České republice je obecně přijímáno učení o „pouvoir constituant, dle něhož rozdělení oprávnění moci může vycházeti jen od národa, v němž virtuálně obsaženy jsou všechny funkce vlády“³⁸². Svrchovanost lidu je uznána čl. 2 Ústavy ČR, podle kterého je zdrojem veškeré státní moci je lid. Jeho „hlavním obsahovým prvkem je zásada samosprávy občanů - všechny státní orgány jsou odvozeny od rozhodnutí občanů“³⁸³.

Proto je třeba normy zakotvené v Ústavě ČR rovněž chápat jako „důsledek práv jednotlivců, nikoliv jako jejich zdroj“³⁸⁴. Suverenitou se tak rozumí nejvyšší a úplná moc ve státě³⁸⁵, která ve své doméně nepodléhá žádné vyšší moci, a které se ani žádná jiná moc nemůže rovnat³⁸⁶. Suverenita je tedy moc neomezená a proti své vlastní vůli neomezitelná. Lid je „pouvoir konstituant“ státu. Z něj všechny moci prýští a v něj také ústí³⁸⁷. Českou právní vědou byl tak uznán názor, že pokud ústavy moderních států „zdůrazňují, že lid je jediným zdrojem státní moci, pak to nečiní proto, že suverenitu moci lidu odevzdávají nebo předávají jako kompetenci, ale protože ji (pozn.: rozuměj suverenitu lidu) akceptují a respektují (tzv. ponechávají mimo rámec moci konstituované) jako nedotknutelný princip,

³⁸² JELLINEK, G. Všeobecná státověda. Praha: J. Laichter, 1906. s. 149.

³⁸³ SLÁDEČEK, V. ; MIKULE, V.; J. SYLLOVÁ; Ústava České republiky: komentář. Praha: C.H. Beck, 2007. S. 17.

³⁸⁴ WAGNEROVÁ, E. Koncept právního státu in Liber amicorum, in memoriam meritního soudce ústavního soudu. Praha: Linde, 2009. s. 235.

³⁸⁵ WINTR, J. Principy českého ústavního práva. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. s. 21.

³⁸⁶ KLOKOČKA, V. Ústavní systémy evropských států. Praha: Linde, 2006, s. 103.

³⁸⁷ JELLINEK, G. Všeobecná státověda. Praha: J. Laichter, 1906, Praha. s. 537.

kteřý není odvozen z ústavy, ale z něhož je ústava odvozena³⁸⁸. Česká právní nauka se tak ztotožnila se závěry zahraničními, alespoň pokud jde o suverénní pravomoci v rozsahu potřebném pro rozbor daňové suverenity.

V kontextu vstupu České republiky do evropské integrační struktury může vyvstávat otázka, zda suverenita státu není omezena povinností respektovat právo ES/EU. Česká republika vstoupila do svazku Evropských společenství a plnoprávně se účastní dalšího rozhodování o budoucnosti specifické integrační struktury Evropské unie. České právo *stricto sensu*³⁸⁹ přestalo být jediným principiálně existujícím a závazným právním řádem na území státu. Na státním území působí evropské právní normy. Evropská společenství byla konstituována zakládajícími smlouvami³⁹⁰ jako mezinárodní organizace, tyto prvotní smlouvy byly uzavřeny *inter partes*, mezi suverénními státy jednajícími jako Vysoké smluvní strany, tedy subjekty mezinárodního právního řádu. Zakladatelské státy³⁹¹ se zavázaly vytvořit Společenství z vlastní svobodné vůle a zcela standardním mezinárodně právním smluvním mechanismem (vyjednání textu smluv zplnomocněnými zástupci států, následné ratifikace, vstup v platnost a účinnost v souladu s principy Vídeňské úmluvy o smluvním právu připravené v rámci OSN a rovněž v souladu s ústavními pořádky jednotlivých zemí)³⁹². Obdobně tomu bylo i u všech pozdějších společnou Evropu rozšiřujících „přístupových“ smluv. Evropská struktura tedy bezpochyby není federací, členské státy do této chvíle zůstávají suverénními subjekty mezinárodního práva s vlastními vnitrostátními ústavami³⁹³, k jejichž přezkumu není Soudní dvůr oprávněn³⁹⁴. Část výkonu některých atributů státní suverenity však byla smluvně přenesena na Společenství³⁹⁵. Evropská struktura je bezpochyby

³⁸⁸ KLOKOČKA, V. Ústavní systémy evropských států. Praha: Linde, 2006, s. 112.

³⁸⁹ Právo založené na normotvorných aktech vnitrostátních orgánů.

³⁹⁰ Nebo lépe „zakladatelské“ smlouvy. Týká se minimálně smluv z l. 1951 a 1957 (smlouvy zakládající ESUO, EHS a Euratom).

³⁹¹ Původní „šestka“: Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí

³⁹² V tomto smyslu např. ISAAC, G. Droit communautaire général. Paris : Armand Colin, 1999; nebo TICHÝ, L. a kol. Evropské právo. Praha : C.H.Beck, str. 33-34.

³⁹³ Kromě Spojeného království, které „ústavu“ v našem slova smyslu nemá. Anglosaské právo je poněkud odlišného typu, autoři však často hovoří o anglické tzv. nepsané ústavě (angl. Unwritten Constitution), tvořené souborem zvláštních zákonů a zvyklostí. Do tohoto souboru bývá například zařazována *Magna Charta* nebo *Bill of Rights*.

³⁹⁴ Zároveň však stát nese před Společenstvím a ostatními členskými státy plnou odpovědnost. Existence eventuálně s právem ES neslučitelných vnitrostátních bytí ústavních ustanovení nemůže vyvázat členský stát z odpovědnosti za nesplnění smluvního závazku, např. v řízení o porušení smlouvy.

³⁹⁵ Autor článku není osobně přesvědčen o všech tezích někdy diskutované teorie „omezené suverenity členských států EU“, která je podle jeho názoru rozporná se základními stále uplatnitelnými zásadami mezinárodního práva. Společenství byla vytvořena na základě zásady *Pacta sunt servanda* a např. jednomyslný *mutuus discensus* členských států-Vysokých smluvních stran by mohl Společenství i Evropské unii učinit konec. Tato elementární konstatace postačí jako ilustrace faktu, že základní instrumenty mezinárodního práva, které mohou být případně provázány s určitým *jus naturalis* (jak o tom vypovídají

strukturou integračního typu, otázkou však zůstává, zda v déledobé perspektivě povede k federalizaci kontinentu nebo k dalšímu prohlubování stávající spíše funkcionalistické koncepce sbližování států pomocí „sbližování jednotlivých sektorů“³⁹⁶. Integračnímu cíli odpovídají i výkladové metody používané Soudním dvorem při aplikaci práva Společenství.

Lze jistě diskutovat o tom, zda evropská konstrukce má nebo nemá za cíl vytvořit federalizovanou státní strukturu, konečný cíl, který tušíme z textu Schumannovy deklarace³⁹⁷. Text deklarace je poplatný poválečné době, kdy snaha předcházet případným dalším ozbrojeným konfliktům v evropském prostoru byla nepochybně klíčovým hybným momentem Společenství uhlí a oceli. Z deklarace se dozvídáme, že „Světový mír by nemohl být zachován bez tvůrčího úsilí, jež je úměrné nebezpečím, která tento mír ohrožují“ a že „Přínos, kterým organizovaná a živá Evropa může přispět civilizaci, je nezbytný pro udržení mírových vztahů“. Ministr zahraničních věcí Francie deklaroval celkem zřetelně záměr své země, když vyhlásil: „Tím, že už dvacet let Francie usiluje o sjednocenou Evropu, sleduje především jeden cíl, sloužit míru“. V této souvislosti je specifická komunitární metoda sbližování států konkrétními kroky v jednotlivých sektorech produkce a obchodu označena jako relativní optimum: „Evropa se nevytvoří najednou, ani jako nějaká společná stavba: uskuteční se konkrétními realizacemi, vytvářejíc nejprve skutečnou solidaritu“. Záměr federalizace Evropy však nakonec není v deklaraci jednoznačně vysloven: „Takto bude možno dospět jednoduše a rychle ke splnutí zájmů, jež je nepostradatelné pro vytvoření ekonomického společenství, a položí se základy pro existenci širšího a hlubšího společenství mezi zeměmi, které dlouho rozdělovalo krvavé násilí“. Ekonomické společenství implikuje daňovou harmonizaci.

Význam suverenity z hlediska francouzské ústavy

Ústavní proklamací francouzský lid jakožto prvotní ústavodárce prohlásil zásady národní suverenity za součást francouzské ústavní identity (preambule z r. 1958). Kromě toho čl. 3 ústavní deklarace z r. 1789 určil, že „*princip jakékoliv suverenity spočívá zásadně v lidu*“ a čl. 3 ústavy stanoví, že „*národní suverenity náleží lidu, který ji vykonává svými zástupci a*

například některé body nálezu Mezinárodního soudního dvora v Haagu ve věci Korfské úžiny z r. 1949) zůstávají použitelné. Sama judikovaná „přednost práva ES“ před vnitrostátním právem členských zemí ani specifický „integrační cíl“ zakládajících smluv ES nestačí zřejmě k argumentaci *contra*. Ostatně „zásada přednosti“ (tedy přednostní aplikace) sama o sobě není výlučná pro právo ES, nalezneme ji rovněž explicitně stanovenou – i když v poněkud odlišné podobě – v právu mezinárodních organizací, např. v právním systému OSN.

³⁹⁶ Tradičně již od počátku historie Společenství: fr. „*le rapprochement des (législations des) Etats par secteurs d'activités*“

³⁹⁷ Prohlášení francouzské vlády ze dne 9. 5. 1950 učiněné v průběhu jednání o založení ES. Korektní český překlad je k dispozici např. na www.euroskop.cz

cestou referenda“. Národní suverenita jakožto „*suverenita lidu*“ se jeví z podstaty neomezitelnou. Ústavní rada také odmítá přezkoumávat ústavní konformitu zákona schváleného všelidovým hlasováním (referendum podle čl. 11 fr.ústavy), neboť takové předpisy jsou přímým vyjádřením národní suverenity (rozhodnutí n° 62-20 DC ze dne 6.11.1962; potvrzeno ve vztahu k právu EU rozhodnutím n° 92-313 DC ze dne 23.9.1992, *Maastricht III*). Z toho vyplývá, že *in fine* by mělo být národní právo na území Francie hierarchicky nadřazeno jakémukoliv právnímu systému, jehož působení by nemělo základ v pravidlech francouzského ústavního pořádku a nebylo by korigovatelné podle kritérií stanovených tímto ústavním pořádkem.

Suverenita neomezitelná či omezená

Subjekt je či není suverénem, tedy subjektem svrchovaným. Teorie omezené suverenity by z tohoto hlediska měla být odmítnuta jako již z důvodu svého vnitřního rozporu a výsledné logické neobhajitelnosti (suverenita státu je *primo* z podstaty neomezitelná, je definičním kritériem státu v právním slova smyslu³⁹⁸; *secundo* suverenita členských států nebyla nijak omezena³⁹⁹). Některými autory užívaný koncept „přenos suverenity“⁴⁰⁰ se tak jeví z hlediska francouzského práva nedefinovatelným. Podotkněme, že francouzská koncepce suverenity není vzdálená té, kterou popisovala právní nauka před vstupem České republiky do Evropské unie. Suverenita byla popisována jako vlastnost státní moci, jejímž definičním znakem byla nezávislost na jakékoliv jiné moci⁴⁰¹. Z hlediska francouzského ústavního pořádku je suverenita vlastností moci v plnosti vykonávané jménem národa, resp. lidu. Omezit ji nelze, neboť by došlo k prolomení hodnot, na kterých spočívá demokratická společnost.

Moderní koncepce suverenity

Suverenita jako nejvyšší stupeň moci není absolutizací zájmů státu. Konstrukce Ústavní rady je o moderní koncepci suverenity, která neodporuje požadavkům svobodně

³⁹⁸ Na uvedeném nic nemění ústavní preambule, podle které Francie souhlasí s omezeními suverenity nezbytnými k organizaci a obraně míru. Bez ohledu na do r. 1992 trvající diskusi o tom, zda tato dispozice má či nikoli normativní obsah, jde opět pouze o omezení výkonu prerogativ ze samotné suverenity plynoucích, jak je zřejmé z judikatury Ústavní rady (rozhodnutí n° 76-71 a n° 92-308).

³⁹⁹ Neboť právo EU nepředvídá žádný skutečně koercitivní mechanismus v případě, že by členský stát radikálně nevyhověl požadavku vyplývajícímu z evropské normy nebo by svévolně vystoupil postupem podle mezinárodního práva, tj. bez dodržení primárním právem stanovených pravidel.

⁴⁰⁰ CHOPIN, T.; PRIOLLAUD, F.-X. La modernisation de la Ve République et les « affaires européennes » : le parlementarisme rationalisé est-il euro-compatible ?. Strasbourg : Fondation R. Schuman, Questions d'Europe. 2007, č.74.

⁴⁰¹ Srov. MADAR, Z. a kol. Slovník českého práva. Praha: Linde, 1995.

zvolené evropské integrace a celosvětového společenství. Tato je způsobilostí k výkonu svrchovaných oprávnění v neomezeném rozsahu, nikoliv skutečným výkonem takových oprávnění. Suverenita francouzského státu tak existuje v úzké vazbě na suverenitu lidu (peuple) a důraz na imperativy demokratické občanské společnosti.

I v pojetí primárního práva EU je přiznání ochrany ústavní identity členských států zohledněním suverenitu moderně pojaté, jejíž nová koncepce předpokládá, že členské státy spojují nezpochybnované společné hodnoty a bohužel mnohými zpochybnovaná idea společného evropského domu jakožto výsledku integračního procesu. Dokud je členství v Evropské unii založeno na bázi dobrovolnosti a stát může z Unie vystoupit, suverenita státu není dotčena, bez ohledu na to, zda stát přenesl konkrétní pravomoci na mezinárodní nebo nadnárodní celek a bez ohledu na to, zda tyto pravomoci jsou či nikoli běžně přiřazovány ke znakům státu suverénního. Jde pouze o vnější znaky suverenity, nikoliv o její podstatu. Teorie omezené suverenity je důsledkem historizujícího výkladu tohoto pojmu⁴⁰². Výsledkem je nepochopení moderní koncepce suverenity. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že princip státní suverenity je principem nikoliv absolutním, ale relativním⁴⁰³. Taková relativita totiž není časově ani místně spojena s evropskými státy nebo evropskou integrací.

Otázka eurokonformity suverenity členských států EU

Evropská integrace je prvotně opřena o demokratický princip. Fungování Unie je založeno na zastupitelské demokracii (čl. 10 odst. 1 SEU). Tento princip je nutno vztáhnout nejen k Evropské unii, ale i k členským státům, neboť nejenže „(o)bčané jsou na úrovni Unie přímo zastoupeni v Evropském parlamentu“ ale „(č)lenské státy jsou (na úrovni Unie) zastoupeny (...) v Radě svými vládami, které jsou demokraticky odpovědny buď svým vnitrostátním parlamentům, nebo svým občanům“ (čl. 10 odst. 2 SEU). Došlo tak *in fine* k souladu mezi primárním právem a výše citovanou ustálenou judikaturou francouzské Ústavní rady, která výslovně nadřazuje francouzské ústavní právo celému unijnímu právnímu řádu, bez ohledu na to, zda je ústavní norma součástí ohniska ústavnosti či nikoli, ale použitím kritéria „výslovného příkazu (francouzského) ústavodárce“. Na podstatě této ustálené ústavní judikatury nic nezměnilo ani rozhodnutí Ústavní rady ze dne 10. června 2004, ač se tehdy ve francouzském tisku psalo o podrobení národní ústavy evropskému

⁴⁰² Jakoby klasické výklady (J. Bodin, T. Hobbes, J.-J. Rousseau) dostávaly přednost před současným konceptem suverenity. Přitom již G. Jellinek dospěl k tomu, že suverenita není absolutní neomezenost moci.

⁴⁰³ ESPLUGAS, P. La 5^e République: Une pratique renversée de la Constitution de 1958. LPA. 1999, č. 90, s. 12.

právu⁴⁰⁴. Závěry odborné veřejnosti byly méně radikální⁴⁰⁵. Primát ústavodárce totiž navzdory zjednodušujícím komentářům zůstává v této judikatuře pevně zakotven. Nově je posvěcen ústavní požadavek řádné transpozice směrnic a je provedena nový výklad, pokud jde o čl. 88-1 francouzské ústavy, zakotvující princip participace státu v evropské integrační struktuře. Bez ohledu na porušení práva EU výslovný příkaz francouzské ústavy (*disposition expresse contraire*) zabrání provedení transpozice směrnice do francouzského práva (rozhodnutí n° 2004-496 DC ze dne 10.6.2004). Stejný názor byl zopakován rozhodnutím Ústavní rady n° 2006-540 DC ze dne 27.7.2006. Naproti tomu z hlediska práva aplikovaného konstatovaná ekvivalence ochrany subjektivního práva zaručené jednotlivci právním řádem EU brání přednostnímu použití ochrany ústavní.

Kromě obecného uznání ústavní národní identity členských států (čl. 4 odst. 2 SEU) a inkorporační klauzule základních práv vyplývajících z ústavních tradic společných členským státům (ust. čl. 6 odst. 3 SEU, které je též považována za klauzuli národní identity⁴⁰⁶). Smlouva o EU přímo stanoví procedurální soulad změn zakládacích smluv prováděných řádným nebo zjednodušeným postupem jakožto podmínku jejich právní validity (čl. 42 odst. 2 in fine SEU, čl. 48 odst. 4 SEU, čl. 49 SEU). Uvedená judikatura Ústavní rady se tak jeví souladnou s požadavky práva EU a s unijně stanovenými podmínkami působení práva EU v národních právních řádech členských států. Pokud jde o eurokonformitu ústavního pořádku České republiky, tato byla uspokojivě nastolena již „předlisabonskými“ nálezy Ústavního soudu (Pl. ÚS 50/04; Pl. ÚS 36/05).

Eventuelní rozhodnutí členského státu vystoupit bude právně účinné za podmínky svého přijetí souladně s národním ústavním pořádkem (čl. 50 odst. 1 SEU). Tím Smlouva o EU vtahuje části ústavních pořádků členských států do právního řádu EU. Obráceně tomu zřejmě není, neboť žádné normy právního řádu EU nejsou automaticky normami obsaženými v ústavním pořádku Francie. Nadto čl. 10 SES nebyl do polisabonského práva převzat. Smlouva tak neobsahuje pravidlo, že by členské státy musely přijmout k provedení svých závazků všechna opatření, bez rozdílu intenzity působení národního pravidla. Eventuelní rozpor mezi základními pravidly národních ústav s právem EU by v tomto kontextu s ohledem na ústavní identitu členských států zřejmě neměl být považován za porušení práva

⁴⁰⁴ GATTENGO H; JAKUBYSZYN, C. Le droit européen prime désormais sur la Constitution française. Le Monde, 17.6.2004.

⁴⁰⁵ DELAMARRE, M. Commentaire de la décision du Conseil Constitutionnel en date du 10 juin 2004, www.robert-schuman.eu (cit. 3.10.2011).

⁴⁰⁶ KOMBILA, H. Les principes constitutionnels face au droit communautaire, l'Union dans la diversité de l'identité constitutionnelle européenne. Příspěvek přednesený na 7. kongresu AFDC (Association française de droit constitutionnel), Paris, 25-27.9.2008.

EU. Na druhou stranu část doktríny dovodila, že povinnost „respektování právního řádu EU jako takového“ by měla být součástí ústavního pořádku⁴⁰⁷. Výjimkou by mohly být situace, kdy ústavní pořádek výslovně podmínil ústavní konformitu jednoduchého práva souladem s normami práva EU (srov. rozhodnutí n° 98-400 DC ze dne 20 mai 1998). Normativisté upozorňují, že přednostní použití práva EU před normami národními není založeno na příkazu normotvůrce evropského, ale normotvůrce národního. Ústavní zásada přednosti evropského práva je součástí ústavního pořádku a nikoliv právního řádu EU. Může se tedy měnit podle pravidel stanovených francouzským právem a její obsah není odvoditelný z norem práva EU⁴⁰⁸. Zásada přednosti práva EU nezakládá novou hierarchii norem, ale je jen národní ústavou akceptovanou kolizní normou⁴⁰⁹. Na druhou stranu je možno mít za to, že právní účinky eventuelního rozhodnutí státu vystoupit nastanou až dle čl. 50 SEU, který by mohl mít implicitní vliv na vnitrostátní ústavu. Otázka vztahů mezi právním systémem EU a systémem práva národního zůstává otázkou „pichlavou“ (épineuse)⁴¹⁰.

V současné době je možno předchozí judikatorní i doktrinální závěry relativizovat. Jelikož právo EU přijalo ústavní zásady společné členským státům, národní ústavy musí respektovat existenční požadavek přednosti práva EU v oblastech, ve kterých byly na Evropskou unii přeneseny pravomoci členských států⁴¹¹. Kdyby mělo být členským státům dovoleno vyžadovat odlišnou interpretaci evropských norem z důvodu požadavků národního práva ústavního, byla by „*narušena konformita komunitárního práva se společnými ústavními tradicemi členských států*“ (M. Poires Maduro)⁴¹². Uvedené platí i pro polisabonské právo EU.

V těchto souvislostech je třeba položit otázku, zda evropské právo nemůže být, alespoň zčásti, považováno za součást ústavního pořádku. Odpověď se jevila po dlouhou dobu jednoznačně negativní.

Právo EU součástí ústavního pořádku?

Polisabonské právo EU není referenčním kritériem při výkonu derogační pravomoci Ústavního soudu. Nicméně „[a]č tedy referenčním rámcem přezkumu Ústavním soudem

⁴⁰⁷ DUBUT, T. Le juge constitutionnel et les concepts. Réflexions à propos des « exigences constitutionnelles. RFDC 2009/4 (n° 80).

⁴⁰⁸ PFERSMANN, O. La primauté: double, partiellement directe, organiquement indéterminée, rovisoirement fermée. Cahiers du Conseil constitutionnel n° 18. Paris: Conseil constitutionnel, 2005.

⁴⁰⁹ LEVADE, A. Constitution et Europe ou le juge constitutionnel au coeur des rapports de système. Cahiers du Conseil constitutionnel n°18. Paris : Conseil constitutionnel , leden 2005.

⁴¹⁰ LEVADE, A., *op.cit.*, str. 4.

⁴¹¹ KOMBILA, H. Les principes constitutionnels face au droit communautaire, l'Union dans la diversité de l'identité constitutionnelle européenne. Příspěvek na 7. kongresu AFDC. Paris: 25.-27.9.2008.

⁴¹² Stanovisko generálního advokáta ze dne 21.5.2008 ve věci C-127/07 *Société Arcelor Atlantique et Lorraine*.

zůstávají i po 1. 5. 2004 normy ústavního pořádku ČR, nemůže Ústavní soud zcela přehlížet dopad komunitárního práva na tvorbu, aplikaci a interpretaci vnitrostátního práva, a to v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo. Jinými slovy, Ústavní soud v této oblasti interpretuje ústavní právo s přihlédnutím k principům plynoucím z práva komunitárního“ (Pl. ÚS 50/04). Uvedené by mělo v souladu se zásadou povinného respektování práva EU platit pro všechny normy jednoduchého práva podrobené kontrole ústavní konformity a způsobilé přímo nebo nepřímo bránit působení evropského práva, nikoliv pouze pro takové národní právo, které upravuje problematiku, jejíž původ pramení z komunitárního práva jako systému produkovaného mezinárodní organizací, na kterou ČR svým vstupem přenesla podle čl. 10a Ústavy ČR některé části státní suverenity. Ústavní soud ČR přitom má na zřeteli, že Evropská unie je unií práva. Je vybudována na respektování a účtě k podstatným náležitostem právního státu, stejně jako Česká republika. Z judikatury Evropského soudního dvora lze podle Ústavního soudu ČR dovodit, že jeho interpretace obecných principů právních odpovídajících základním právům obsaženým v domácích ústavních katalogích je blízká přístupu Ústavního soudu (Pl. ÚS 36/05). Lze tedy dovodit, že evropské právo není součástí ústavního pořádku. K jinému závěru by bylo možno eventuelně dospět, pokud jde o evropská pravidla zaručující základní práva a svobody.

Na druhou stranu, jak Evropský soudní dvůr vykládá principy odpovídající základním právům a svobodám, nemůže zůstat bez odezvy při výkladu vnitrostátního práva. Evropské právo do ústavního pořádku České republiky „prozařuje“. Nicméně „[p]odle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na účtě k právům člověka a občana. Zdrojem veškeré státní moci je lid a je vykonávána prostřednictvím orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní (čl. 2 odst. 1 Ústavy). Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci (čl. 4 Ústavy). Podle čl. 36 odst. 1 Listiny se každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Odstavec druhý téhož článku dává každému, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, možnost obrátit se na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak“ (Pl. ÚS 36/05). Proto z přezkumné pravomoci soudu pod českou svrchovaností nesmí být vyloučena rozhodnutí týkající se základních práv a svobod, jejichž ochrana je zakotvena v ústavním pořádku České republiky, a to ani pokud jde o rozhodnutí provádějící evropské právo nebo jejichž závaznost je na evropském právu založena (srov. Pl. ÚS 50/04 a Pl. ÚS 36/05).

V uvedeném kontextu se jeví vhodné analyzovat odděleně ústavní judikatury České republiky a referenčního francouzského ústavního pořádku; s cílem dílčího závěru

nepřesahující účel této práce. Obě analýzy budou následně využity pro účely rozboru působení evropských norem na národní aplikované daňové právo v České republice a v referenčním francouzském právním řádu.

Francie

Mezinárodní smlouvy nejsou referenčním kritériem výkonu kontroly ústavnosti francouzskou Ústavní radou. Zákon nesouladný s mezinárodní smlouvou není z tohoto důvodu ústavně nekonformní (rozhodnutí n° 74–54 DC ze dne 15.1.1975, IVG). Tyto závěry platí i pro mezinárodní smlouvy chránící základní práva, včetně Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod⁴¹³ (cit. rozhodnutí n° 74–54 DC). Součástí ústavního pořádku a referenčním kritériem při výkonu derogační pravomoci Ústavní rady nejsou zakládající smlouvy Evropských společenství a Evropské unie, ani právní akty vzniklé při působnosti evropských orgánů a institucí. Judikatura Ústavní rady se v tomto ohledu jevila dlouhou dobu zcela fixována (rozhodnutí n° 91–298 DC ze dne 24.7.1991, pokud jde např. o Smlouvu o založení EHS). Navzdory kritice odborné veřejnosti, týkající se zejména nesprávnosti a nelogičnosti vylučování mezinárodních smluv lidsko-právní ochrany z národního ústavního pořádku a nelogičnosti nepoužití referenčního kritéria vyplývajícího z čl. 55 fr.ústavy, stanovícího nadřazenost mezinárodních smluv nad normy vnitrostátního práva jednoduchého.

Kritici judikatury Ústavní rady poukazovali na to, že zákon rozporný s mezinárodní smlouvou naplňující stanovené ústavní podmínky vstupu do národního právního řádu (regulerní ratifikace nebo aprobace smlouvy, vyhlášení, reciprocita aplikace smlouvy ostatními smluvními stranami) nemůže být konformní s čl. 55 fr.ústavy. Nadto námitka byť podstatného porušení smlouvy smluvní stranou v evropském právu neopravňuje jinou stranu, aby se dovolávala porušení jako důvodu zániku nebo neúčinnosti smluvního závazku smlouvy nebo částečného či úplného přerušení jejího provádění. Podmínka reciprocit je v zásadě vyloučena, neboť by bránila jednotné aplikaci práva (1/72 FRILLI, 186/87 Cowan v. Trésor public). Námitka *exceptio non adimpleti contractus* je vyloučena. Stejně je tomu u mezinárodních smluv lidsko-právních (čl. 60 odst. 5 vídeňské úmluvy o smluvním právu). Argument Ústavní rady, že nemá procesní prostředky pro zkoumání, zda je mezinárodní smlouva prováděna jinou smluvní stranou a že podmínka reciprocit je stanovena čl. 55

⁴¹³ Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (Řím, 4.11.1950), ve znění Protokolů č. 11 a 14, s Protokoly č. 1, 4, 6, 7, 12 a 13.

fr.ústavy proto nemohl obstát. Vývoj názoru Ústavní rady byl proto v déledobém horizontu nevyhnutelný.

Ústavní rada otevřela cesty k integraci lidsko-právních mezinárodních smluv do ústavního pořádku rozhodnutím n° 86-216 DC ze dne 3.9.1986, ve kterém podmínila ústavní konformitu zákona jeho výkladem souladným s Úmluvou OSN o právním postavení uprchlíků z roku 1951 (Ženevská konvence). Tedy zákon odporující Ženevské konvenci by byl současně ústavně non konformní⁴¹⁴. Tento výklad je potvrzen rozhodnutím n° 92-307 DC ze dne 25.2.1992, podle kterého má stát právo upravit národním předpisem podmínky pobytu cizinců pouze v míře, ve které bude respektovat své mezinárodní závazky a pravidla ústavního pořádku (bod 8 cit.rozhodnutí). Logiku tohoto vývoje právního názoru promítla Ústavní rada i do své rozhodovací činnosti s evropským prvkem. Rozhodnutím n°92-308 DC (výše cit.) včlenila do ústavního pořádku zásadu *Pacta sunt servanda*⁴¹⁵. Tím byla cesta k přezkumu souladu národních norem s prameny práva mezinárodního veřejného otevřena. Rozhodnutím n°97-393 DC (výše cit.) Ústavní rada opírá své posouzení souladu národního předpisu se zásadou stejného daňového zacházení se subjekty ve srovnatelné situaci výslovně o směrnici Rady 92/25/EHS, resp. na jejím základě dospěla Ústavní rada k tomu, že někteří operátoři ve srovnatelné situaci nejsou a stejného zacházení se proto domáhat nemohou. Ve francouzských podmínkách šlo o významný posun judikatury Ústavní rady, která si tradičně o mezinárodních a nadnárodních norem uchovávala odstup a ponechávala jejich používání ve vztahu k vnitrostátnímu právu na obecných soudech. Tento vývoj pokračoval rozhodnutími n°98-400 (výše cit.) a n° 92-312 ze dne 2.9.1992 (Maastricht II), ve kterých Ústavní rada verifikovala soulad s právem EU u předpisů, které bezprostředně navazují na evropské normy a jsou tak *de facto* národními předpisy evropské normy provádějícími. Ve stejné logice Ústavní rada dospěla k posvěcení ústavního požadavku řádné transpozice směrnic – jelikož transpoziční předpisy jsou *de iure* předpisy provádějícími příkaz evropského normotvůrce - a souběžně k ústavní zásadě participace státu na stavbě Evropské unie (rozhodnutí n°2004-496 DC, výše cit.).

V odborné literatuře převládá názor, že francouzský ústavní pořádek obsahuje zásadu nadřazenosti mezinárodní smlouvy nad zákonem (čl. 55 fr.ústavy) a ústavní požadavek řádné transpozice evropských směrnic (čl. 88-1 fr.ústavy), což neznamená, že by

⁴¹⁴ ROUSSEAU, D. *op.cit.*, str. 117.

⁴¹⁵ Mezinárodně-právní zásada *Pacta sunt servanda* (smlouvy zavazují, ve smyslu zavazují *Vysoké smluvní strany*) ale naproti tomu patrně není součástí právního řádu EU.

mezinárodní smlouvy samy nebo prameny práva EU byly do ústavního pořádku vtaženy⁴¹⁶. Mezinárodní smlouvě má být přiznána pouze nadzákonná povaha, nikoli povaha ústavní normy, a to i pokud se pro Ústavní radu stane *in concreto* kritérium přezkumu ústavní konformity soulad s mezinárodní normou nebo normou evropskou. Posouzení souladu či nesouladu s mezinárodní nebo evropskou normou má sloužit pouze pro rozhodnutí, zda byly či nikoli porušeny čl. 55 nebo čl. 88-1 fr.ústavy⁴¹⁷. V rozhodnutí n° 2003–468 DC ze dne 3.4.2003 tak Ústavní rada na základě ústavního požadavku eurokonformity (čl. 88-1 fr.ústavy) interpretuje ustanovení Smlouvy o založení Evropského společenství ve znění smlouvy Maastrichtské a smlouvy Amsterodamské a posuzuje soulad národní normy s příkazem evropského normotvůrce.

Z pohledu francouzské ústavy tedy bylo tradičně evropské právo právem mezinárodním v obvyklém slova smyslu. Takový pohled by odpovídal pojetí čl. 10 Ústavy ČR; ústavně garantoval suverenitu francouzského ústavodárce. Euronovela francouzské ústavy posléze zakotvila ústavní princip *participace* na Evropské Unii. Vývoji ústavního textu s určitým zpožděním odpovídá vývoj judikatury Ústavní rady. Právu EU je v důsledku vyhrazen specifický ústavní statut. Obě řešení byla souladná s právem EU, neboť primární právo tak, jak je interpretováno judikaturou Soudního dvora, nestanoví svoji hierarchickou nadřazenost nad právními řády členských států, ale pouze aplikační přednost konkrétních evropských norem, přičemž pokud je evropská přímo účinná norma v kolizi s ústavním pořádkem členského státu, kolize není řešena aplikační předností práva EU, ale odpovědností členského státu za nesplnění povinnosti. Právní názor Soudního dvora ve věci *C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft* s uvedeným není v nesouladu. Pouze z teoretického normativistického pohledu tomu může být jinak: jediným nástrojem řešení kolize je teoreticky katalog přenesených pravomocí a v případě pravomocí přenesených je garantem respektování základních práv orgány EU při výkonu všech jejich pravomocí (včetně pravomocí normativních) pouze Soudní dvůr EU, do určité míry „dozorovaný“ Evropským soudem pro lidská práva, neboť judikatura posledně uvedeného je v některých státech považována za součást ústavního pořádku. Přijmout ale takovou koncepci v praxi by například u nových členských států nemuselo vyhovovat, neboť kvalita obecné justice v postkomunistických zemích není vždy na odpovídající úrovni. Pokud jde o Francii, lze uzavřít, že podmínky působení evropského práva jsou vždy stanoveny právem národním. Tím spíše je tomu tak

⁴¹⁶ ROUSSEAU, D. Vers l'intégration de la Convention européenne des droits de l'homme au bloc de constitutionnalité. In : Conseil constitutionnel et Cour européenne des droits de l'homme. S.T.H., 1990, str. 117.

⁴¹⁷ ROUSSEAU, D. *op.cit.*, str. 121.

v případech, kdy právo EU samo předvídá národní úpravu podmínek produkce norem evropského právního řádu.

Střetávají se tak různé koncepce pojetí suverenity státu. Suverenita členských států jako taková se nejeví omezitelnou. Charta Organizace Spojených Národů předpokládá, že státy OSN jsou suverény, mezi sebou rovnými, a to včetně států, které jsou členy Evropské unie. Organizace je založena na zásadě svrchované rovnosti všech svých členů (čl. 2 odst. 1 Charty OSN)⁴¹⁸. Pokud by suverenita posledně jmenovaných států byla omezena, těžko by mohly tyto subjekty být z tohoto hlediska v postavení rovného s těmi státy OSN, kteří suverenitu užívají naopak v její plnosti. Pojem suverenity státu prochází dlouhou etapou znevažování. Nicméně bylo by přehnané zjevů spojených s evropskou integrací dovozovat ztrátu suverenity členských států EU⁴¹⁹. Moderně pojatá suverenita ale není ztotožnitelná s absolutní mocí suveréna. Naproti tomu suverenita zůstává identifikovatelná jako nejvyšší autorita v současném právním řádu, nazývaná mocí suverénní, jelikož není moci jí nadřazené⁴²⁰. Z tohoto hlediska Evropská unie spočívající právě na společném konsensu (mutuus consensus) jejích členů není popřením nebo omezením její suverenity, ale právě jejím vyjádřením⁴²¹. Ať je tomu jakkoliv, členské státy EU každopádně nesou obecnou povinnost vykonávat své pravomoci souladně s právem EU. Pokud jde o výslovně právem EU uznávanou „daňovou suverenitu členských států“, viz rozsudky ESD ve věcech C-379/05 *Amurta*, C-105/07 *Lammers & Van Cleeff* a C-10/10 *Komise v. Rakousko*. Je nicméně diskutabilní, zda tato suverenita státu EU ve smyslu judikatury ESD je svým významem obdobná pojmu suverenity ve smyslu francouzského ústavního pořádku. Ostatně pokud jde o otázku suverenity členů EU, ESD interpretoval primární právo extenzivně a vychází přitom z toho, že se zakládací smlouvy staly ústavou Společenství (Posudek 1/76⁴²²). Proto je možno hovořit o právním postavení členských států jako o specifickém, ve své podstatě z hlediska mezinárodního práva nezařaditelném. Mohlo by se jednat o novou kategorii státu, „stát

⁴¹⁸ MBAYE, K. Commentaire de l'article 2 § 1. In COT, J.P.; PELLET, A. La Charte des Nations Unies. Commentaire article par article. 2.vyd. Paris : Economica, 1991.

⁴¹⁹ TAVERNIER, P. (1998): State sovereignty and membership in NATO and EU. Příspěvek na kolokviu Centra pro Evropu, Varšavská univerzita, 22.-25.10.1998, Varšava. Publ. CZAPLINSKI, W., LIPOWICZ, I., SKOCZNY, T., WYRZYKOWSKI, M. (dir.) : Suwerennosc i Integracja Europejska. Varšava: Varšavská univerzita, 1999.

⁴²⁰ BASDEVANT, J. Règles générales du droit de la paix. Haag: Academy of International Law, 1936, Díl 58, sv.. III, s.. 578.

⁴²¹ TAVERNIER, P. Souveraineté de l'Etat et qualité de membre de l'OTAN et de l'Union européenne. Actualité et Droit International, 2001 (www.ridi.org/adi).

⁴²² Jsou vnitřní ústavou Společenství („constitution interne de la Communauté“).

komunitární“, odlišný svoji charakteristikou od tradičních mezinárodně-právních, ústavních i státovědních kategorií⁴²³.

Jak uvidíme dále, francouzská ústava předpokládala – alespoň do roku 1992 - plnou a nikterak omezenou suverenitu státu vůči ostatním subjektům mezinárodního práva, včetně jiných členských států evropské integrační struktury a Evropských společenství. Od přijetí Maastrichtské smlouvy do Lisabonské smlouvy by se odpověď na otázku omezené suverenity francouzského státu mohlo jevit komplikovanější. Lisabonská smlouva odstranila *ratio* diskusí o eventualitě nemožnosti souhlasného zrušení evropské integrační struktury (Tichý⁴²⁴) nebo o principu definitivního členství (Isaac⁴²⁵) a navrátila *expressis verbis* členským státům suverenitu v koncepci odpovídající jejich postavení plnoprávných členů mezinárodního společenství členských států OSN. Zkoumat vztah mezi francouzským ústavním pořádkem a právem EU se jeví nutným předpokladem pro studium zajištění postupu pro přijímání změn zakládacích smluv.

Euronovelizace francouzského ústavního pořádku

Ústavní zákon ze dne 25. června 1992⁴²⁶ (loi constitutionnelle n° 92-554) včlenil rozhodnutím kongresu, tj. postupem podle ustanovení čl. 89 ústavy, do ústavního pořádku nová euroustanovení čl. 88-1 až 88-4., která mj. předvídají ústavní princip účasti (participace) Francie na evropské integrační struktuře (viz výše). Tato euroustanovení obsahují různá pravidla. Republika se účastní Evropských společenství a Evropské unie, konstituovaných ze států, které se svobodně rozhodly vykonávat některé ze svých pravomocí společně (čl. 88-1). Pod podmínkou reciprocity a za podmínek stanovených Smlouvou o Evropské unii tak Francie souhlasí s přenosem pravomocí nezbytných k ustanovení hospodářské a měnové unie, tak jako i pravomocí nezbytných k určení pravidel upravujících pohyb přes vnější státní hranice (čl. 88-2).

Tradiční normativní rámeček

Primárnímu právu Evropských společenství přiznávala francouzská ústava v úplnosti charakter a obecný statut normy mezinárodního práva veřejného. Nebylo zvláštních euroustanovení v ústavním pořádku, a to ani z pohledu *de lege lata* (pro řešení kolizních

⁴²³ PEREZ CALVO, A. La dimensión comunitaria del Estado en Europa occidental. Navarra: Civitas Europa. 1998, č. 1, s. 19-34.

⁴²⁴ TICHÝ, ARNOLD, SVOBODA, ZEMÁNEK, KRÁL Evropské právo. 3 vyd Praha: C.H.Beck., 2006, s. 81-82.

⁴²⁵ ISAAC, G. Droit communautaire général. Paris : Dalloz, Armand Collin, 1999, s. 21-22.

⁴²⁶ JORF n°147 ze dne 26.6.1992.

situaci), ani z hlediska *de lege ferenda* (pro národní legislativní procesy nebo změny primárního práva). Takové národní pojetí nebylo nesouladné s právem evropské integrace⁴²⁷, neboť – alespoň pokud jde o vztah s ústavními pořádky členských států - Evropská společenství a Evropská unie jsou součástí „mezinárodního (právního) systému“⁴²⁸ a *in fine* evropská integrační struktura zůstává strukturou spočívající na mezinárodním právu. Z pohledu francouzského spočívá na vzájemném *consensu* jednotlivých suverénů, přesněji na „protnutí postupných jednostranných souhlasů“⁴²⁹ subjektů mezinárodního práva. Tento pohled se zdá slučitelným s požadavky pozitivního primárního práva, které předpokládá ratifikační nebo jiné postupy vyžadované národním právem v případech změn primárního práva, ať již vyplývajících z rozhodnutí Evropské rady nebo přímo členských států (čl. 48-50 SEU, čl. 54 SEU, čl. 42 odst. 2 SEU), přičemž Evropská unie formálně i materiálně respektuje ústavní identitu členských států (čl. 4 odst. 2 SEU) a nutnost eliminovat byť dílčí kolize s ústavními pořádky svých členů (čl. 55 odst. 2 SEU).

Otázka slučitelnosti ústavy s právem EU

Respektování imperativů ústavního práva členských států je navzdory dřívějším pochybnostem (11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*⁴³⁰) patrné i ze současné judikatury Soudního dvora. Například ve věci C-188/10 a C-189/10 *Aziz Melki a Selim Abdeli* velký senát rozsudkem ze dne 22.6.2010⁴³¹ odmítl následovat názor generálního advokáta Soudního dvora, který, ač z pohledu ustálené dřívější evropské judikatury odborně správný, nevyhnutelně by vedl ke střetu s ústavním pořádkem Francouzské republiky. Kompromisním právním názorem namísto toho Soudní dvůr skloubil požadavky práva EU s respektem k nově výslovně posvěcené ústavní identitě členských států a potvrdil tak, že před bezvýhodnými doslovnými výklady svých předchozích právních názorů dává přednost postupnému hledání uskutečnitelné jednoty právního řádu Evropské unie. Podle ESD článek 267 SFEU „brání předpisům členského státu, které zavádějí incidenční řízení kontroly ústavnosti vnitrostátních zákonů v rozsahu, v němž by přednostní povaha tohoto řízení ve svém důsledku bránila všem ostatním vnitrostátním soudům, a to jak před předložením otázky ústavnosti vnitrostátnímu

⁴²⁷ Právo Evropských společenství a Evropské unie.

⁴²⁸ GRARD, L; GAUTRON. J.-C. Le droit international dans la construction de l'Union européenne. Droit international et droit communautaire : perspectives actuelles. Pedone, Paris, 2000 ; s. 17 ; SIMON, D. Les fondements de l'autonomie du droit communautaire. Droit international et droit communautaire : perspectives actuelles. Pedone, Paris, 2000 ; s. 229.

⁴²⁹ AZOULAY, L. La ratification du Traité de Nice par la France. Technique juridique et mobilisation politique. AFRI 2002. Text dostupný mj. na www.afri-ct.org (náhled 1.10.2011).

⁴³⁰ Byť šlo o pochybnosti vzniklé z nepřesné četby tohoto judikátu.

⁴³¹ Úř. věst. EU: C 221, 14.08.2010, s.14

soudu pověřenému výkonem kontroly ústavnosti zákonů, tak případně po vydání rozhodnutí uvedeného soudu o této otázce, ve výkonu jejich pravomoci nebo v plnění jejich povinnosti obrátit se na ESD s předběžnými otázkami. Naopak takovým vnitrostátním předpisům nebrání, pokud mohou ostatní vnitrostátní soudy i nadále obrátit se v kterémkoli okamžiku v průběhu řízení, který považují za vhodný, dokonce i po ukončení incidenčního řízení kontroly ústavnosti, na Soudní dvůr s jakoukoli předběžnou otázkou, kterou pokládají za nezbytnou, přijmout jakékoli opatření nezbytné k zajištění předběžné soudní ochrany práv přiznaných právním řádem Unie a po ukončení takového incidenčního řízení upustit od použití dotčeného ustanovení vnitrostátního právního předpisu, pokud rozhodnou, že je v rozporu s právem Unie“. Soudní dvůr se tak uchýlil ke řešení eventuality kolizní situace konceptem aplikační přednosti a logikou užitečného účinku. Diplomatically formulované rozhodnutí ESD kontrastuje s vyjádřením české vlády, která navrhovala odpovědět, že „ze zásady přednosti práva Unie vyplývá, že vnitrostátní soud je povinen zajistit plný účinek práva Unie tím, že přezkoumá slučitelnost vnitrostátního práva s právem Unie a že neuplatní ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s právem Unie v rozporu, aniž se nejprve musí obrátit na vnitrostátní ústavní soud nebo jiný vnitrostátní soud“ (bod 37 cit.rozsudku). Taková odpověď by z hlediska práva EU ničeho nepřinesla, vedla by naproti tomu v důsledku ke kolizi primárního práva EU s francouzským ústavním pořádkem. Takové řešení by bylo nesprávné i z pohledu Komise, která před Soudním dvorem uplatnila pragmatický názor, podle kterého „právo Unie, a zejména zásada přednosti tohoto práva, jakož i článek 267 SFEU brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava popsaná v předkládacích rozhodnutích, za předpokladu, že by jakékoli zpochybnění souladu zákonného ustanovení s právem Unie umožnilo jednotlivci dovolávat se porušení Ústavy tímto zákonným ustanovením“. To by totiž ztížilo výkon sjednocovací výkladové pravomoci ESD směrem k obecným soudům členských států.

Soulad francouzského národního ústavního konceptu suverenity s právem EU je tak v kontextu předcházející judikatury a diskusí odborné veřejnosti nepřímě potvrzen. Ostatně nemůže tomu být jinak, Evropská unie nespočívá jen na suverenitě svých členů, ale právě na jejich ústavní identitě⁴³². Hledat rozpory mezi ústavními pořádky členských států a platným právem Evropské unie je tak samo o sobě nesouladné s příkazem evropského práva. Ústavní principy a zásady členských států jsou základem ústavní identity Evropské unie a právě „převzetí ústavních zásad do komunitárního práva umožňuje stavět evropskou ústavní

⁴³² Na této logice je postavena i ochrana základních práv dle čl. 6 odst. 3 SEU, která jsou určena jako vyplývající z ústavních tradic společných členským státům.

identitu⁴³³. Hypotetické rozpory by byly řešitelné spoluprací ústavních soudů a ESD v procesu legitimního dotváření práva.

Francouzská ratifikační procedura spočívá na pravomoci prezidenta stanovené čl. 52 francouzské ústavy. Jelikož se změny zakládacích smluv dotýkají mezinárodní organizace v ústavním smyslu (čl. 53 fr.ústavy), tj. organizace nadané přenesenou rozhodovací pravomocí, a zasahují do sféry veřejných financí (byť pojem je interpretován restriktivně), bylo při ratifikacích smluv o evropské integrační struktuře používáno tzv. procedury předběžného souhlasu Parlamentu. Tato procedura umožňovala Parlamentu vyslovit závazně souhlas či nesouhlas s ratifikací. Souhlasu je nutno dosáhnout před aktem prezidentské ratifikace. Souhlas nicméně může být udělen (u zakládacích smluv evropského práva hypoteticky) nejen výslovně, ale i konkludentně (čl. 49 odst. 3 fr.ústavy). Parlament nicméně nemá v tomto rámci jinou pravomoc nežli se seznámit s podepsanou mezinárodní smlouvou, jejím obsahem sjednaným exekutivou a následně souhlasit či naopak vetovat mezinárodní smlouvu, a to oběma parlamentními komorami nebo pouze Sněmovnou v případě přetrvávajícího nesouhlasu Senátu (čl. 45 fr.ústavy). Takový systém pro ratifikaci změn zakládacích smluv nevyhovoval, proto byl již od roku 1979 postupně měněn. Konstantou zůstává, že i zakládací smlouvy je možno přijmout nikoliv po souhlasu parlamentu, ale procedurou založenou na souhlasu lidu vysloveném formou referenda (čl. 11 fr. ústavy). Použití této procedury je podmíněno úsudkem prezidenta o tom, že změna není v nesouladu s ústavním pořádkem. Kontrola ústavní konformity smlouvy je v případě použití čl. 11 vyloučena (viz výše), neboť i změny ústavního pořádku lze provádět všelidovým rozhodnutím, Ústavní radou nepřezkoumatelným (srov. výše cit. rozhodnutí Ústavní rady n° 62–20 DC, pokud jde o přímou volbu prezidenta republiky; n° 92–313 DC o nepřezkoumatelnosti zákona povolujícího ratifikaci Maastrichtské smlouvy Ústavní radou).

Pro závěr o ústavní konformitě mezinárodní smlouvy Ústavní rada od roku 1970 principiálně vyžaduje, aby mezinárodní závazek nemohl ovlivnit „podstatné podmínky výkonu národní suverenity“⁴³⁴. Připouští však omezení výkonu státní suverenity, tj. prerogativ z této suverenity plynoucích, pokud je to nezbytné k organizaci a obraně míru (rozhodnutí n° 76-71 DC ze dne 30. prosince 1976). Připouští rovněž ústavní konformitu participace státu na permanentní mezinárodní organizaci, nadané právní subjektivitou a v důsledku přenosu pravomocí členských států i rozhodovací pravomocí (rozhodnutí n° 92-308 DC ze dne

⁴³³ KOMBILA, H. výše cit.

⁴³⁴ « conditions essentielles de l'exercice de la souveraineté nationale » : rozhodnutí n° 70-39 DC ze dne 19.6. 1970, n° 85-188 DC ze dne 22.5. 1988 a n° 98-408 DC ze dne 22.1.1999.

9.dubna 1992, bod 13). Nicméně „žádné ústavní ustanovení nedovoluje přenos části nebo celku národní suverenity (jako takové) na mezinárodní organizaci“ (rozhodnutí n° 76-71 DC⁴³⁵).

Problematika suverenity se zdá klíčovou pro pochopení francouzského ústavního statutu práva EU. Z hlediska práva EU nejde o netolerovatelnou rezistenci. Souběžné požadavky právní suverenity, jak zajistit ochranu ústavy ve vnitrostátním řádu, aniž by byl porušen existenciální požadavek přednosti práva Společenství, jsou přímým projevem právního pluralismu, který je typický pro evropskou integraci (srov. stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura ze dne 21. 5. 2008, přednesené ve věci C-127/07 *Société Arcelor Atlantique et Lorraine*, bod 15).

Za těchto podmínek nebyla problémem francouzská koncepce suverenity státu ani evropskému právu vnitrostátně přiznaný statut, ale spíše skutečnost, že Ústavní rada zůstávala bez možnosti ovlivnit reálné působení právo EU na francouzské jednoduché právo. Další potíží byla tradičně relativně malá vnímavost volených reprezentantů k evropské dimenzi jimi řešených otázek a relativní nezpůsobilost Sněmovny i Senátu skutečně porozumět dosahu závazků státu ke Společenství, a to pokud jde o vývoj Společenství, tedy o změny primárního práva, tak i o obsah sekundárního práva určeného k transpozici nebo jinak ovlivňujícího vnitrostátní právní řády členských států.

Nový normativní rámec

Specializované parlamentní *delegace* („délégations“) pro evropské záležitosti byly vytvořeny již v roce 1979⁴³⁶. Úkolem delegace bylo zejména zajistit potřebnou informovanost volených zástupců o evropských věcech, tj. o dění v evropských institucích i o vládní evropské politice. Evropské záležitosti byly nicméně nadále projednávány v parlamentních *výborech* pro zahraniční záležitosti („commissions des affaires étrangères“). Ačkoliv specializované *delegace* nebyly nadány rozhodovací pravomocí v průběhu legislativního procesu a v běžné parlamentní praxi nadto ovlivnily zejména procedury související s evropskou sekundární normotvorbou, obecně umožnily kvalitnější orientaci volených zástupců v evropské problematice, což se projevilo i v přístupu členů parlamentu k projednávání změn primárního práva. Tento stav byl ustáleně kritizován⁴³⁷.

⁴³⁵ Tento závěr nebyl změněn ani citovaným rozhodnutím n° 92-308 DC ze dne 9.4. 1992, bod 13.

⁴³⁶ Zákonem n°79-564 ze dne 6.7.1979.

⁴³⁷ V poměrně nedávné době Zpráva N° 176 (2004-2005) senátora Huberta HAENELA, přednesená dne 3.2.2005, přiložená k záznamu z jednání francouzského senátu (přístupno z www.senat.fr; náhled dne 1.10.2011).

Jak výše uvedeno, v souvislosti s Maastrichtskou smlouvou byl přijat ústavní zákon n° 92-554, kterým byla zahájena skutečná *eurovelizace* ústavního pořádku. Došlo k včlenění nových ustanovení do zvláštního oddílu fr.ústavy, nazvaného „O Evropské unii“. Zásadním impulsem ke změně výkladu pravidel ústavního pořádku byl výše zmiňovaný čl. 88-1 fr. ústavy, který zavedl zásadu participace státu na Evropské unii. Podle jeho současné dikce se „*stát účastní na Evropské unii složené ze států, které se dobrovolně rozhodly vykonávat společně některé ze svých pravomocí, na základě Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, ve znění smlouvy podepsané v Lisabonu dne 13. prosince 2007*“ (poslední změna textu provedena ústavním zákonem n° 2008-103 ze dne 4. února 2008⁴³⁸). Francie tak „*spojila svůj národní osud s osudem Evropy*“⁴³⁹. V rámci eurovelizace ústavy byl počet parlamentních výborů rozšířen, ve Sněmovně i v Senátu, o *výbor pro evropské záležitosti*. Změna měla podstatný dopad do pravomoci Ústavní rady i do způsobu zpracování evropské agendy francouzským parlamentem.

Ústavní rada dostala nástroj použitelný pro výkon derogační pravomoci u pramenů jednoduchého práva neslučitelných s právem EU. Použila jej až výše zmíněným rozhodnutím n° 2004-496 DC ze dne 10. 6. 2004⁴⁴⁰. Supremacie ústavodárce ve francouzském právním řádu naopak zůstala nedotčena. Rozhodnutím n° 2004-496 DC Ústavní rada aplikovala čl. 88-1 fr. ústavy. Vyslovila přitom, že „*transpozice komunitární směrnice do vnitrostátního práva vyplývá z ústavního požadavku*“. Setrvala na ustáleném názoru, že takovému požadavku může bránit výslovné ústavní ustanovení, se kterým by byla směrnice v rozporu⁴⁴¹. Za těchto okolností není možno hovořit o primátu práva EU před ústavním pořádkem. Je tomu právě naopak. Výslovný příkaz francouzského ústavodárce je z pohledu Ústavní rady způsobilý oprávněně zabránit realizaci evropské normy⁴⁴². I tak však lze citované rozhodnutí n° 2004-496 DC považovat za v kontextu předcházející judikatury Ústavní rady za zásadní obrat a V následující judikatuře Ústavní rady je nicméně patrný posun k pojetí vztahů mezi právními řády známému z jiných členských států. Rozhodnutím n° 2006-540 DC ze dne 27.7.2006 se

⁴³⁸ La loi constitutionnelle n° 2008-103 du 4 février 2008 modifiant le titre XV de la Constitution a pour objet de rendre possible la ratification du traité de Lisbonne.

⁴³⁹ CHOPIN, T. ; PRIOLLAUD, F.-X. La modernisation de la Ve République et les « affaires européennes » : le parlementarisme rationalisé est-il euro-compatible ?, op.cit.

⁴⁴⁰ Po dlouhou dobu se v odborné literatuře o ustanovení čl. 88-1 traktovalo, že nemá „zvláštní právní účinek“ (viz RUZIÉ, D. Droit international public, Memento Dalloz, 2000, s. 25).

⁴⁴¹ « (L'exigence) à laquelle ne pourrait faire obstacle qu'en raison d'une disposition expresse communautaire ».

⁴⁴² Kritika této judikatury a srovnání s názorem Ústavního soudu ČR, viz ŠMEJKAL, V. L'appréciation de la conformité de la loi interne aux directives communautaires par l'administration : réflexion en droit français et en droit tchèque (Posouzení konformity vnitrostátního zákona s evropskými směrnicemi správním orgánem: úvaha z pohledu českého a francouzského práva). Daně a finance. 2010, č. 10-11.

Ústavní rada limituje vnitrostátní působení evropského práva „pravidlem nebo principem, které by se jevilo jakožto „inherentní ústavní identitě“ Francie. Pojem ústavní identity členských států je později v právním řádu EU posvěcen výslovně, a to Lisabonskou smlouvou. Soulad primárního práva s francouzským ústavním pořádkem je zajištěn *a priori*, několikafázovou kontrolou konformity Ústavní radou, a to *primo* před schvalováním zákona vyslovujícím souhlas s ratifikací (rozhodnutí n° 92-308 ze dne 9. 4. 1992, *Maastricht I*), *secundo* po eventuální související změně ústavy (rozhodnutí n° 92-312 ze dne 2. 9. 1992, *Maastricht II*), *tertio* po schválení zákona vyslovujícího souhlas s ratifikací (rozhodnutí n° 92-313 ze dne 23. 9. 1992, *Maastricht III*).

I po euronovelizaci ústavy základní princip supremacie ústavodárce a skutečnost, že právo EU působí v národním právním řádu z titulu mezinárodního závazku, tedy jako právo mezinárodní, zůstávají nezměněny. Právo EU ale euronovelou ústavního pořádku dostalo zvláštní ústavní statut. Ústavní rada příležitostně připomíná, že francouzskou platnou ústavou „*francouzský lid slavnostně prohlásil svůj vztah k principům národní suverenity*“, že podle čl. 3 francouzské deklarace z roku 1789, která je nezpochybnitelně součástí současného ústavního pořádku, „*princip suverenity spočívá hlavně v národu*“, přičemž čl. 3 fr.ústavy stanoví, že „*národní suverenita náleží lidu, který je vykonává svými představiteli a cestou referenda*“.

Na druhou stranu se francouzská republika „*podrobuje pravidlům práva mezinárodního veřejného*“ (preambule fr. ústavy z r. 1946, která je byla včleněna do pozitivního ústavního pořádku odkazem fr.ústavy z r. 1958) a „*účastní se Evropských společenství a Evropské unie*“ (čl. 88-1 fr.ústavy). Proto Ústavní rada dospívá k tomu, že „*ústavodárce posvětil existenci komunitárního právního řádu, včleněného do právního řádu vnitrostátního a odlišného od práva mezinárodního*“ (rozhodnutí Ústavní rady o Lisabonské smlouvě n°2007-560 DC ze dne 20. 12. 2007, bod 7 *in fine*).

Za těchto okolností nelze nežli dospět k závěru, podle kterého „*potvrzující umístění Ústavy na vrcholu vnitrostátního právního řádu, tato ústavní ustanovení dovolují Francii účastnit se založení a rozvoje stálé evropské organizace, nadané právní subjektivitou a rozhodovací pravomocí v důsledku přenosu pravomocí, ke kterému přivolily členské státy*“ (rozhodnutí n°2007-560 DC, body 8 a 10).

Soulad požadavků práva EU a ústavních předpokladů výkonu pravomocí Evropské unie je nalezen.

Česká republika

Okamžikem schválení euronovely Ústavy se Česká republika definitivně dostala ze situace, „[...] kdy její ústava byla ústavou ignorující internacionalizaci práva, která nastala po druhé světové válce“ (Pavel Rychetský)⁴⁴³. Dalším významným mezníkem bylo, když v rozmezí jednoho roku, ve dnech 8. března 2006 a 16. ledna 2007, vynesl Ústavní soud dva výše citované nálezy zásadního významu, (Pl. ÚS 50/04; Pl. ÚS 36/05), ve kterých vymezil vztah mezi právním řádem České republiky a právem EU. Přínos obou nálezů možno shrnout následovně.

Systém komunitárního práva se stal v mezích přenesených pravomocí pro ČR bezprostředně závazným i uvnitř právního řádu ČR „, naproti tomu Ústavní soud nechává „obecné principy komunitárního práva vyjádřené v dosavadní judikatuře ESD prozařovat do výkladu ústavního práva“ (Pl. ÚS 50/04). Ve výše uvedené souvislosti se vzniká otázka, zda ústavní pořádek zahrnuje komunitární právo jako svoji součást, jak ostatně tvrdil navrhovatel. Na tuto klíčovou otázku ÚS odpověděl nálezem Pl. ÚS 36/05 nepřímo a negativně. Komunitární právo součástí ústavního pořádku po Ústavní soud nebylo. Závěr vyplývá jednoznačně z připomenutí, že „ani ústavní pořádek ani mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách“⁴⁴⁴. Alternativní obrat „ani“ zřetelně vylučuje z ústavního pořádku uvedené mezinárodní smlouvy, nesoulad s těmito přitom derogační pravomoc Ústavního soudu konstituují. Ústavní soud uznal, že komunitární právo v zásadě není referenčním kritériem při posuzování ústavní konformity českého vnitrostátního předpisu. Jelikož v právní pojmy je nutno v zásadě interpretovat v rámci celého právního řádu konzistentně, je možno mít za to, že právo ES tedy není součástí „ústavního pořádku“ ve smyslu ustanovení čl. 3 Ústavy, čl. 87 odst. 1 písm. a) a b) Ústavy a čl. 87 odst. 2 Ústavy, čl. 88 odst. 1 Ústavy⁴⁴⁵, čl. 89 odst. 3 Ústavy, čl. 95 odst. 2 Ústavy, čl. 112 odst. 1 Ústavy, § 11 odst. 3 ZÚS, § 57 odst. 1 písm. c) ZÚS, § 71d odst. 3 ZÚS, § 71e ZÚS a § 71 odst. 1 písm. a) ZÚS.

Ústavní soud konstatuje, že „ač tedy referenčním rámcem přezkumu Ústavním soudem zůstávají i po 1. 5. 2004 normy ústavního pořádku České republiky“ – komunitární právo jeho součástí není - , Ústavní soud „nemůže zcela přehlížet dopad komunitárního práva na tvorbu, aplikaci a interpretaci vnitrostátního práva“.

⁴⁴³ Stenogr. zápis 35. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky 1998 – 2002 ze dne 6. 4. 2001.

⁴⁴⁴ Odkaz na judikaturu Pl. ÚS 39/01 (nález č. 499/2002 Sb.) na str. 6 nálezu Pl. ÚS 50/04. .

⁴⁴⁵ Pokud komunitární práva není součástí ústavního pořádku, pak jím ústavní soudci při svém rozhodování vázání nejsou.

Ústavní soud deklaroval, že se cítí nejen vázán svými závěry, na základě kterých dospěl ke svému předchozímu nálezu v analogické věci (Pl. ÚS 39/01), ledaže ovšem by byly splněny podmínky pro její překonání⁴⁴⁶, ale zároveň i „inspirován“ závěry ESD, a pak rozhodl se zcela odchýlit od svého výkladu práva, který podal ve srovnatelné situaci nálezem Pl. ÚS 39/01.

Pokud jde o otázku, zda komunitární (evropské) právo může být považováno za součást ústavního pořádku, ve věci Pl. ÚS 36/05 Senát Parlamentu ČR, vedlejší účastník řízení, zdůraznil, že „sami navrhovatelé jsou si, jak tvrdí, vědomi nestandardnosti návrhu, pokud označené zákonné ustanovení napadají primárně pro rozpor s komunitárním právem“ a uvedl, že podle jeho názoru konstatování souladu či nesouladu vnitrostátního práva s právem komunitárním nemůže náležet orgánu vnitrostátnímu, jelikož takovou kompetence má pouze Soudní dvůr. Tato námitka Senátu pro návrhu je sice prima facie zásadního charakteru, tvrzení však při bližším pohledu není nikterak nezpochybnitelné. Interpretační pravomoc Soudního dvora je sice konečná, ne však výlučná. Podle tehdejšího čl. 234 SES (dnes čl. 267 SFEU) má Soudní dvůr pravomoc rozhodovat o platnosti a o výkladu aktů komunitárního práva. Vnitrostátní soudy členských států mají někdy tendenci tuto výkladovou pravomoc Soudního dvora vlastním výkladem práva Společenství zužovat v tom smyslu, že by Soudní dvůr nebyl příslušný rozhodovat o slučitelnosti nebo neslučitelnosti stricto sensu práva komunitárního s právními předpisy vnitrostátními, jelikož výkladovou pravomoc vnitrostátního práva mu Smlouva v čl. 234 explicitně nepřiznává. V tomto smyslu lze citovat z rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 1. 2007, č.j. 25 Cdo 1124/2005: „*Jak vyplývá z čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství, ... Evropský soudní dvůr nemá v rámci řízení o předběžné otázce pravomoc rozhodovat o souladu vnitrostátního práva členského státu s právem komunitárním, nýbrž pouze pravomoc vykládat komunitární právo*“. Takový vnitrostátní výklad práva ES nelze uvést do souladu s ustáleným postupem Soudního dvora, který zcela běžně rozhoduje právě o přípustném nebo nepřípustném souladu či nesouladu práva Společenství s vnitrostátními právními předpisy členských států, pokud ve výroku (a to zcela běžně) rozhodně, že to či ono ustanovení práva ES „brání“ nebo „nebrání“ tomu či onomu ustanovení vnitrostátnímu upravit určitou materii tak či onak. Aplikačními orgány práva komunitárního jsou zpravidla právě vnitrostátní soudy, které, vyvstane-li před nimi v průběhu řízení otázka slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s právem ES, mohou, považují-li rozhodnutí o této slučitelnosti nebo neslučitelnosti, které implikuje rozhodnutí o výkladu

⁴⁴⁶ Viz s. 23 nálezu Pl. ÚS 50/04.

práva ES i výkladu práva vnitrostátního, za nezbytné k vynesení svého rozsudku, požádat Soudní dvůr o to, aby konkrétní soulad komunitárního s použitelnými ustaveními práva vnitrostátního posoudil. Taková je právní realita a tendence vzdorovat je – pokud ovšem má ČR zájem zůstat *pro futuro* členským státem EU - zcela zbytečná⁴⁴⁷.

Ústavní soud sice v nálezu Pl. ÚS 36/05 vyslovil, že komunitární právo nemůže být referenčním kritériem při posuzování ústavnosti českého vnitrostátního předpisu a že navzdory skutečnosti, že Evropská společenství i ČR jsou společenstvími právními, vybudovanými⁴⁴⁸ na respektování a na účtě k podstatným náležitostem právního státu, by ani případně skutečně zjištěný rozpor napadených ustanovení zákona se směrnicí nemohl vést k derogaci vnitrostátních ustanovení, přihlásil se však k tomu, že české ústavní právo vykládá „i s přihlédnutím k judikatuře Evropského soudního dvora“⁴⁴⁹ nicméně nově Ústavní soud upřesnil, že „argumenty opravňující konstataci neslučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s právem ES „lze podpořit zdůvodnění neústavnosti“⁴⁵⁰. Pak Ústavní soud vyložil ústavní právo tak, aby zcela odpovídalo směrnicí i judikatuře ESD, s tímto eurokonformním ústavním pořádkem pak konfrontoval napadená ustanovení zákona, shledal, že jsou s nimi v rozporu a konstatoval, že „zmočňovací ustanovení § 15 odst. 10 zákona o veřejném zdravotním pojištění shora popsané principy porušuje, je proto neslučitelné s principy právního státu, a tedy v rozporu s čl. 36 Listiny“⁴⁵¹.

Ústavní soud zde zaujal velmi opatrný a takřka konzervativní přístup: žádná část komunitárního práva, ani základní smlouvy, není sama o sobě součástí ústavního pořádku ČR a není proto referenčním kritériem při posuzování ústavní konformity vnitrostátních předpisů. Ústavní soud nemá derogační pravomoc tehdy, dojde-li k závěru, že Česká republika neplní, resp. porušuje závazky komunitárního práva ve smyslu práva mezinárodního podle čl. 1 odst. 2 Ústavy České republiky. Ani tato okolnost a možné následky z toho vyplývající, neopravňují ÚS k derogaci příslušných předpisů tak, aby byl učiněn základní krok k nápravě protiprávního stavu. V samotném porušení transpoziční povinnosti nespátřuje Ústavní soud

⁴⁴⁷ Nutno však podotknout, že např. co se týče NS ČR, všechny senáty nejsou identicky rezistentní vůči výkladu práva ESD. V usnesení ze dne 28. 4. 2005 (28 Cdo 810/2005) soud sice předběžnou otázku požadovanou odvolatelem nepoložil, ale své rozhodnutí v této věci odůvodnil logicky a konzistentně: „dovolací soud nepřikročil k realizaci podnětu odvolatele, jelikož jeho rozhodnutí nevychází z žádné takové interpretace (vnitrostátního předpisu), kterou měl odvolatel na zřeteli ve svém návrhu na položení předběžné otázky“. Námitku na neslučitelnost práva tedy NS posoudil jako z hlediska posouzení věci irelevantní, což je nezpochybnitelně v jeho vlastní pravomoci.

⁴⁴⁸ Explicitně řečeno pro ES, implicitně přítomno i jako konstatace týkající se ČR.

⁴⁴⁹ Pl. ÚS 36/05, odst. 40: „(Ústavní soud) čl. 36 odst. 1 a odst. 2 Listiny vykládá i s přihlédnutím k judikatuře Evropského soudního dvora vztahující se k principu fair procesu“.

⁴⁵⁰ Viz náleze 36/05 (výše cit.), odst. 35.

⁴⁵¹ Bod 50 nálezu 36/05 (výše cit.).

ani změnu podstatných náležitostí demokratického právního státu ve smyslu čl. 9 odst. 2 Ústavy, která by mohla odůvodňovat jeho derogační pravomoc pro rozpor „právní“ úpravy v Zákoně s ústavním pořádkem.

Závěr do značné míry kontrastuje s předchozí judikaturou o prozařování komunitárního práva do ústavního pořádku, která se zdála spíše k integraci některých obecných principů komunitárního práva do ústavního pořádku ČR a odpovídá spíše původní judikatuře ústavního soudnictví francouzského. Francouzská Ústavní rada⁴⁵² totiž až do r. 2004 zcela ustáleně judikovala⁴⁵³, že mezinárodní ani evropské právo jako takové ani žádná z jejich částí nebyly součástí francouzského ústavního pořádku („*bloc de constitutionnalité*“), což ovšem nevylučovalo možnost ústavního soudce nalézt *in concreto* v ústavním pořádku pravidla identická jako tak, která existují v mezinárodním nebo evropském právním řádu. Tato však musela být nalezena v Ústavě *lato sensu*, nikoli v evropských nebo mezinárodních pramenech práva. Samotný odkaz Ústavy na mezinárodní nebo na evropské právo nerealizoval ani částečnou integraci jiných pramenů práva do ústavního pořádku nežli jen těch, které byly do něj zařazeny na základě katalogizace vnitrostátních pramenů ústavní právní síly (tj. zejm. platná Ústava z roku 1958, její preambule, zásady preambule 1946 a Deklarace 1798). Ústavní rada vytrvale odmítala v rámci kontroly ústavní konformity přezkoumávat soulad vnitrostátního práva s normami mezinárodními a evropskými, a to i za situace, kdy čl. 55 francouzské ústavy explicitně stanoví, že mezinárodní smlouvy mají *nadzákonnou právní sílu* a bylo by možno tvrdit, že tedy součástí ústavního pořádku jsou. Důsledné rozlišení kontroly tzv. „konvencionality“ (fr. « *conventionnalité* ») zákona – souladu se smlouvami – který náležel obecným soudům a kontroly ústavní konformity bylo důsledně aplikováno takřka 35 let⁴⁵⁴. Podle tohoto tradičního náhledu ani čl. 88-3 francouzské ústavy, který umožňoval z ústavního hlediska přenos pravomocí, neměl žádný význam z hlediska charakteru komunitárních norem - nikterak neintegroval evropské normy do ústavního pořádku. Evropské přímo použitelné právo totiž bylo podle ústavních soudců vnitrostátně aplikováno identicky jako právo mezinárodní, tj. jeho nadřazenost evropského práva nad právem vnitrostátním vyplývala pouze z čl. 55 fr. Ústavy. Z hlediska vnitrostátní aplikace bylo komunitární právo právem mezinárodním – nemělo však charakter normy ústavní, a to ani v oblasti lidských práv, referenční kritérium pro případy derogace bylo vždy

⁴⁵² Fr. Conseil constitutionnel. Ústavní soud s časově omezenou pravomocí, oprávněný rozhodovat o protiústavnosti schválených předpisů před jejich uvedením v platnost (před *promulgací*).

⁴⁵³ Viz např. Guy Isaac. Droit communautaire.

⁴⁵⁴ V tomto smyslu rozhodovala Ústavní rada zcela ustáleně již od r. 1971 (IVG).

nalezeno ve výše uvedených částech ústavního pořádku, nikdy v právu mezinárodním nebo evropském. Tato situace se dílčím způsobem modifikovala v roce 2004, jak uvidíme dále.

Citovanou judikaturu Ústavního soudu lze shrnout takto. Ústavní soud nemá derogační pravomoc v případech, kdy by došel v závěru, že Česká republika přijetím určitého předpisu vnitrostátním orgánem neplní, resp. porušuje závazky mezinárodního nebo komunitárního práva ve smyslu čl. 1 odst. 2, čl. 10 a čl. 10a Ústavy České republiky. Ani tato okolnost a možné následky z toho vyplývající, neopravňují ÚS k derogaci příslušných předpisů. Porušení závazku státu zřejmě tedy nezakládá neústavnost předpisu. V samotném porušení transpoziční povinnosti nespátřuje Ústavní soud ani změnu podstatných náležitostí demokratického právního státu ve smyslu čl. 9 odst. 2 Ústavy, která by jeho derogační pravomoc odůvodnila.

Tato judikatura je však kritizovatelná, neboť nejasnost pojmu prozařování vede k rozporu se zásadou právní jistoty. Ústavní soud - takřka explicitně - považuje sám sebe za normotvůrce, teorii „prozařování“ se ani nepokusil založit na jakémkoliv ústavním ustanovení nebo alespoň ustáleně nalézané ústavní zásadě. Ústavní soud každopádně pominul jednoduché řešení vztahu mezi ústavním pořádkem a právem EU, které se nabízelo:

Použit jako referenční kritérium derogační pravomoci čl. 1 odst. 2 Ústavy (příp. v kombinaci s čl. 10 a 10a), tedy nalezené porušení mezinárodního práva a práva komunitárního považovat za porušení čl. 1 odst. 2 Ústavy. Otázkou by pak byla pouze pravomoc Ústavního soudu k výkladu komunitárního práva a jeho eventuelní povinnost vyžádat výkladový výrok Soudního dvora o obsahu evropské právní normy. Nálezem Pl. ÚS 50/04 Ústavní soud sám konstatoval, že komunitární právo bylo porušeno uzurpací pravomoci přenesené na orgány Společenství – toto porušení práva je porušením ústavního pořádku i práva ES. Obecně by pak referenčním kritériem pro zrušování vnitrostátního pořádku byly jen vnitrostátní normy ústavního pořádku, mezinárodní právo a právo ES by však byly „referenčním kritériem“ v rovině určení, zda k porušení mezinárodně-právního, resp. komunitárního závazku (a tedy k porušení ústavního pořádku, jehož součástí jsou nezpochybnitelně jak zásada *Pacta sunt servanda*, tak i celkem zřetelně obsahově kvazi-identická zásada respektu komunitárního práva) v konkrétním případě došlo či nikoli.

Nutno uznat, že myšlenka o prozařování není vlastní pouze ústavnímu soudnictví českému, přičemž jde zřetelně o převzetí zásady eurokonformního výkladu do vnitrostátního práva, tato zásada je sice judikována Soudním dvorem. Pokud ji však Ústavní soud použil, aniž by ji zřetelně našel v Ústavě (ústavním pořádku) – což je jednoznačně nestalo - je zřejmé, že se nejen „cítí inspirován“ judikaturou ESD, potažmo chápanou prizmatem koncepce vztahu ústavy a práva EU vyplývající z judikatury Spolkového ústavního soudu

v Karlsruhe (jako tomu bylo i v obou citovaných nálezech Pl. ÚS 50/04 a Pl. ÚS 36/05), ale že tuto judikaturu zcela prostě obecně aplikuje při své rozhodovací činnosti. V takovém případě by pak bylo evropské právo komunitární jako celek suprakonstitucionálního charakteru ve smyslu judikátu Soudního dvora ve věci 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* a tvoří zvláštní právní prostředí, ve kterém ústavní přezkum vnitrostátních norem nemá místo. Ústavnímu soudu by zůstala pouze – výjimečná - pravomoc „nerespektovat“ evropské právo v hypotetických případech nutnosti chránit ohnisko ústavnosti.

Shrnutí

Ve Francii je situace v určitém ohledu o něco složitější. Mohlo by být diskutováno, zda pravidla EU teoreticky jsou či nikoliv součástí francouzského právního systému a do jaké míry je judikatura Ústavní rady zajedno s normativistickou teorií. V českém prostředí se zdá být otázka vyřešena, s výhradami uvedenými výše.

Suverenita státu zůstává základním principem moderního mezinárodního práva i v době silné evropské a relativní mezinárodní integrace. Stále obnáší vnitřní a vnější aspekt, tedy na jedné straně právo státu neuznat autoritu, která by jej přesahovala, na druhé straně podmínku uznání státu mezinárodním společenstvím jak autonomního aktéra na mezinárodní scéně⁴⁵⁵. Teorii omezené suverenity nutno odmítnout pro její vnitřní rozpory. Někteří však hovoří též o „krizi suverenity“. Probíhající transformace moderního státu má mít za následek, že stát jej nemá monopol státní moci, stále větší propustnost státních hranic a deficit centrální moci, neboť se nedaří vytvořit nadnárodní právní řád, o jehož pravidlech by vládla shoda⁴⁵⁶. Taková situace by mohla bránit daňové suverenitě státu, neboť daňová pravomoc je jednou z důležitých prerogativ státu, který nemůže svobodně existovat, aniž by svobodně rozhodoval o zdanění subjektů podrobených jeho státní moci⁴⁵⁷. Z uvedených poznatků o státní suverenitě je nutno vycházet při zkoumání suverenity daňové, která není nežli jednou z podstatných prerogativ suverenity státní, neboť „[v] současnosti jsou státní výdaje podmíněny existencí daní, které jsou vybírány státní mocí (suverénem) [...], kdy daňová výsost charakterizuje

⁴⁵⁵ PANITCH, L. Rethinking the Role of the State. In MITTLEMAN, J. H. (ed.). *Globalization : Critical Reflections*. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1996. EL HADJI, D. *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*. Doktorská práce. Paris: 2011. Université Paris-Est. Ecole doctorale. s. 5-6.

⁴⁵⁶ CHEVALLIER, J. Mondialisation du droit ou droit de la mondialisation ?. LOQUIN, E.; C. KESSEDJIAN, C. a kol. *La mondialisation du droit*, op. cit. s. 43-57.

⁴⁵⁷ CHRETIEN, M. *A la recherche du droit commun fiscal international: Etudes de droit positif a partir de la jurisprudence des Cours internationales*. Paris : Recueil Sirey, 2955, s. 18.

státnost a je spojena se suverénní státní mocí.⁴⁵⁸ Dopady uvedeného judikaturních na daňovou suverenitu jsou zřejmé. V kontextu evropské daňové harmonizace, povinnost členských států respektovat evropské právo při výkonu své národní daňové pravomoci a ústavní zakotvení daní má výše analyzovaný vztah mezi právem EU a ústavním pořádkem členského státu z daňového hlediska zvláštní význam.

b) Daňová suverenita

Daňovou suverenitu lze charakterizovat jako výsostné právo státu stanovit daně všem subjektům podrobených státní svrchovanosti. Lze na ni vztáhnout, co vyplývá z provedeného rozboru ke státní i národní suverenitě jako takové. Ani daňovou suverenitu nelze zaměňovat se samotným výkonem suverénní moci. Je prostou způsobilostí k suverénnímu – i.e. svrchovanému – rozhodování. Daňová suverenita je vlastností suverénního daňového systému, tj. tzv. daňové jurisdikce, definovatelnou rovněž jako schopnost k vlastní svrchované modifikaci. Daňově suverénní jak ten daňový systém, ve kterém je možno obecně přijatým rozhodnutím nebo častěji rozhodnutím k tomu oprávněného orgánu měnit daňová pravidla bez ohledu na vnější vlivy, s přihlédnutím k mezinárodním nebo jim na roveň postaveným závazkům, jejichž respektování nesvědčí omezení daňové suverenity, ale naopak tomu, že daňový suverén je daňovým suverénem. Pokud by totiž suverénem nebyl, nemohl by mít mezinárodních ani obdobných závazků, neboť by nebyl způsobilý být účastníkem mezinárodních právních vztahů. Existence jeho závazků je potvrzením jeho suverenity, nikoliv jejich popřením. Pokud pak daňový suverén dbá jejich respektování, neznamená to ničeho více, nežli že si je vědom svého postavení suveréna (svrchovaného) a že respektuje suverenitu jiných subjektů mezinárodního práva nebo mu na roveň postaveného systému, neboť na *mutuus consensus* suverénních subjektů založil vznik mezinárodního daňového závazku. Tento pohled není nicméně jediný možný, podle některých analýz (El Hadji⁴⁵⁹) je „mondializace“⁴⁶⁰ a „regionalizace“, které čelí daňové systémy, hrozbou pro daňovou suverenitu států mezinárodního společenství; ačkoliv je právo stanovit daně tradičně znakem *par excellence* suverenity státu, má být takto podrobována tvrdé zkoušce mondializace,

⁴⁵⁸ REINHARD, W. *Geschichte der Staatsgewalt*. Munchen: C.H. Beck, 1999, s.309. Citováno in ŠIMÁČKOVÁ, K. *Daně a právní stát*. Disertační práce. Brno: 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s.21.

⁴⁵⁹ EL HADJI, D. *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*. Doktorská práce. Paris: 2011. Université Paris-Est. Ecole doctorale. s. 5-6.

⁴⁶⁰ K důsledkům mondializace daňového práva též TIXIER, G. *La mondialisation et le droit fiscal français*. In LOQUIN, E.; KESSEDJIAN, C. a kol. *La mondialisation du droit*. Dijon : Litec, 2000. s. 11-42; OBERSON, X. *L'impact de la mondialisation sur le droit fiscal suisse*. In MORAND, C.-A. *Le droit saisi par la mondialisation*. Bruxelles: Bruylant-Éditions de l'Université de Bruxelles-Helbing&Lichtenhahn Verlag, Coll. de droit international, 2001. s. 429-446.

zpochybňující nejen daňovou suverenitu státu, ale jeho státní suverenitu jako takovou⁴⁶¹, a to i pokud tito autoři uznávají, že stát se dosud nestal zcela bezmocným a úplně podroben mondializované (světové) ekonomice⁴⁶², někteří dospívají k tomu, že prvním výsledkem mondializace by mělo být zbavení států suverenity (s dramaticky působícím následkem „bezmoci států“)⁴⁶³ a tedy v první řadě konec daňové suverenity subjektů mezinárodního práva. Tyto názory nejsou ojedinělé⁴⁶⁴. Jak bylo ukázáno výše, tato otázka je přečeňována, jde v podstatě o falešný problém vznikající na jedné straně ze setrvávání na původní, dnes bezpochyby nepoužitelné koncepci suverenity států, přinášející druhdy v podstatě absolutní daňovou suverenitu jednotlivých států, na druhé straně z důvodné obavy o celistvost státních útvarů a jejich pacifickou koexistenci, obavy vznikající jako logický důsledek z právního hlediska logickými nástroji neobhajitelné ideologie tzv. „omezené suverenity“ států, kriticky rozebrána výše. Problém je tak fakticky přečeňován, respektive uměle vytvářen dogmatiky obou stran ve své podstatě ideologického sporu, ve kterém právní logika nenachází odpovídající uplatnění. Ze striktního hlediska daňové suverenity se jeví nepochybné, že mezinárodním společenstvím uznané státy, *nota bene* Česká republika a referenční stát Francie, jsou plnými daňovými suverény, tj. mohou v mezích mezinárodních a jim na ústavně na roveň postavených závazků libovolně měnit své daňové právo, respektující přitom ovšem kautely, které charakterizují právní stát a představují tak finalitu, za účelem jejíž realizace primární ústavodárce dal státům vzniknout.

O daňové suverenitě tak platí, co bylo výše řečeno ke státní suverenitě v širším smyslu. Nadto daňová suverenita je významný atributem státní suverenity v širším smyslu; lze mít za to, že je podmínkou *sine qua non* státní, respektive národní suverenity, tedy podmínkou skutečné suverenity lidu ve smyslu národních ústav. Daň je svázána se státností. Subjekty nadané v rámci struktury státu se podílejí na výkonu státní suverenity. Daňová pravomoc přenášená státem na jiné subjekty je však zpravidla limitována na stanovení určité povinnosti nebo *quanta* daně ve státem stanoveném rozsahu. Může tomu tak být v případě dílčích přenosů pravomoci na obce nebo územně-samosprávné celky. Zde však ekonomicko-politická realita vede k postupnému rozšiřování pravomocí místních nebo regionálních orgánů. Přenos daňové suverenity na lokální úroveň by ale znamenal *kantonizaci* nebo *regionalizaci* státu

⁴⁶¹ ACHARYA, A. Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien. *Revue internationale de politique comparée*. Sv. 8, č. 3, 2001, s. 383-395.

⁴⁶² DELMAS-MARTY, M. Les processus de mondialisation du droit. In MORAND, C.-A. Le droit saisi par la mondialisation. op. cit. s. 63-80.

⁴⁶³ HABERMAS, J. *Après l'État-nation: Une nouvelle constellation politique*. Paris: Fayard, 1998, s. 77.

⁴⁶⁴ Viz VERHOEVEN, J. Souveraineté et mondialisation : libres propos. In LOQUIN, E.; KESSEDJIAN, C. a kol. La mondialisation du droit. op. cit. s. 43-57.

po švýcarském nebo italském vzoru, tedy ke vzniku fakticky suverénních územně-samosprávných celků.

V každém případě subjekt, který se podílí na daňové pravomoci státu nebo přímo profituje z výnosu určité daně, se dostává se státem do úzkého vztahu veřejnoprávní povahy; je tomu tak například u německých církví v důsledku tzv. církevní daně, která je vybírána státem⁴⁶⁵.

Daňový suverén je pragmatickými hledisky veden k tomu, aby nastavil základní pravidla daňového práva hmotného i procesního obdobně pravidlům zahraničním. Napomáhají mu k tomu modelové návrhy zákonů vzniklé při činnosti mezinárodních organizací a institucí (OCDE, Světová banka). Tyto návrhy nesměřují k omezení daňové suverenity států, ale mají napomoci výkonu této suverenity pro stát i daňové subjekty co nejefektivnějším způsobem.

Ostatně daňová suverenita členských států byla v unijním právu výslovně uznána (rozsudky ESD ve věcech C-379/05 *Amurta*, C-105/07 *Lammers & Van Cleeff* a C-10/10 *Komise v. Rakousko*). Náleží principiálně členským státům, tyto jsou však povinny svou tuto realizovat v souladu se zásadou povinného respektování práva EU, které v současné podobě neobsahuje v podstatě žádnou unifikační úpravu daňových systémů členských států ani jejich částí, obsahuje pouze harmonizaci některých mechanismů a institutů přímých daní a harmonizaci větší části pravidel, pokud jde o daně nepřímé. V oblasti správy daní je provedena unifikace některých mechanismů či institutů zajišťujících efektivní spolupráci při správě daní, například pravidel v oblasti výměny informací nebo spolupráce při vymáhání pohledávek (zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní; zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek).

Z výše uvedeného rozboru ke vztahu suverenity a práva EU vyplývá, že Česká republika i Francouzská republika jsou suverény i v rámci evropské integrační struktury, tedy jsou i daňovými suverény, pokud jde o stanovení všech daní, a to i daní harmonizovaných na evropské úrovni. Tato skutečnost se promítá do přístupu francouzských správních orgánů a správních soudů při výkonu správy daní a kontrole její zákonnosti, jak uvidíme dále. Pokud jde o Českou republiku, Ústavní soud ČR zaujal in fine podobně jednoznačný názor ohledně svrchovanosti státu ve vztahu k Evropské unii, naproti tomu správní soudy dospěly k závěrům výrazně odlišným od právních názorů soudů francouzských, pokud jde o působení evropského práva při správě daní. V tomto kontextu je třeba ověřit, zda důvodem rozdílnosti správních

⁴⁶⁵ JÄGER, P. Hodnoty a právo. K aktuálním otázkám vztahu práva a náboženství. Disertační práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s. 70.

judikatur nemůže být rozdílná koncepce suverenity daňové, případně hledat jiné důvody stávajících rozdílů při uplatňování daňového práva s evropským prvkem.

Daňová suverenita státu však, na rozdíl od státní suverenity jako takové, čelí moderní potřebě decentralizace (delokalizace) daňových pravomocí, respektive objektivní nutnosti jejich přiblížení občanu⁴⁶⁶. Tento požadavek vzniká působením v zásadě dvou faktorů: 1) centralizovaný stát není schopen zajistit stanovení a provádění daňové politiky u všech daní, ale pouze u daní některých; 2) je nutno zajistit legitimitu daňové povinnosti.

Svrchované oprávnění státu rozhodnout o zdanění příjmů, majetků, úkonů subjektů podrobených jeho svrchovanosti je vázáno na geografický a osobní rozsah jeho svrchovanosti. Daňovou suverenitu státu je třeba definovat (a), vymezit území, na kterém je vykonávána (b), stejně jako osoby, vůči kterým je vykonávána (c), abychom tak mohli objasnit základní rozsah daňové pravomoci státu, tedy *in fine* vůči komu může stát uplatňovat svoji daňovou pravomoc.

Suverenita označuje nezávislost státní moci na jakékoli jiné moci, a to jak navenek (v oblasti mezinárodních vztahů), tak i ve vnitřních věcech. Pokud stát, definovaný státovědou i teorií mezinárodního práva jako veřejná moc ovládající státní území a na něm usazené osoby (obyvatelstvo státu), nemá nad sebou nikoho vyššího, nazývá se takový stát suverénní. S. však není absolutní, protože i takový stát je ve své nezávislosti omezen suverénními právy jiných států, obecným mezinárodním právem a svobodně převzatými mezinárodními závazky. Přijímání mezinárodních závazků však není v rozporu s plnou státní suverenitou. Omezená suverenita e naopak projevuje neexistencí či výrazným omezením způsobilosti státu k jednání v mezinárodních vztazích a přijímání mezinárodněprávních závazků. Mezinárodněprávní subjektivita je nedílnou součástí a důsledkem suverenity, proto každé omezení jedné představuje i omezení druhé vlastnosti státu. S. je tradičně spjata především se státním územím. Z tohoto hlediska zahrnuje jednak právo disponovat se státním územím (nebo jeho částmi) navenek, s konečnou platností a bez zapojení jakékoli jiné moci, jednak územní výsost. Tento pojem znamená právo suverénního státu vykonávat nezávisle a výlučně veškerou moc nad státním územím. Jde o právo vykonávat veřejnou (vrchnostenskou) moc nad všemi věcmi a osobami fyzickými i právnickými, které se na tomto území v danou chvíli nacházejí, např. vydávat zákony, ukládat daně, soudit a trestat porušitele práva atd. Omezení územní výsosti (např. vynětí diplomatických misí, cizí vojenské základny nebo demilitarizace

⁴⁶⁶ PÉREZ, X. La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain. Doktorská práce. Bordeaux: 2011. ÉCOLE DOCTORALE DE DROIT. UNIVERSITÉ MONTESQUIEU-BORDEAUX IV. s.11.

na části území), popř. její dočasná ztráta (válečná okupace) přitom ještě neznamená pozbytí suverenity nad daným územím⁴⁶⁷.

Daňová suverenity státu je jedním z aspektů státní suverenity.

Pojmem „suverenity státu“ může být označován skutečný výkon svrchované, nepodmíněné a neomezené politické moci na určitém území⁴⁶⁸ nebo „skutečná. Takto pojatá suverenity může být za stanovených podmínek omezenitelná. *De facto* jde však v takovém případě nikoliv o suverenity státu, ale o výkon prerogativ (pravomocí) na suverenity založených. Pokud je suverenity skutečné ovládnutí suverenních pravomocí, definičním určujícím znakem suverenity musí být *nezávislost*, nadto pak opakem suverenity je *právní závislost*, která je používána k negativnímu vymezení, tj. k určení, co suverenity není. Je možné mít i za to, že samu existenci suverenity státu jakožto pravomoc stanovit svá oprávnění zřejmě nelze ztotožňovat s výkonem suverenity jakožto výkonem oprávnění (pravomocí) stejného subjektu. Suverenity pak nelze zaměňovat s výkonem suverenní moci.

Suverenity jako taková je vlastností určitého právního systému. Lze ji definovat jako schopnost systému k vlastní modifikaci bez jakýchkoliv mezí, které by byly stanoveny normou, která by nebyla součástí daného systému. Jinak řečeno, mezi modifikace systému vyplývají z procedurálních pravidel, přičemž tato pravidla jsou stanovena uvnitř stejného systému. Nejsou odvozena od žádné vyšší normy, která by vznikla a působila mimo posuzovaný systém. Je proto možno říci, že ústavou je takový soubor základních norem určitého systému, který umožňuje tomuto systému se zcela změnit použitím těmito stejnými základními normami stanovených pravidel⁴⁶⁹.

Subjekt je či není suverenním, tedy subjektem svrchovaným. Teorie omezené suverenity by z tohoto hlediska měla být odmítnuta jako již z důvodu svého vnitřního rozporu a výsledné logické neobhajitelnosti, alespoň pokud má být suverenity popisována jako vlastnost státní moci, jejímž definičním znakem byla nezávislost na jakékoliv jiné moci⁴⁷⁰. Suverenity jako nejvyšší stupeň moci ale ve svém moderním pojetí není absolutizací zájmů státu.

Daňovou suverenity se označuje svrchované právo státu zdanit příjmy, majetek, úkony atd. subjektů nacházejících se pod jeho svrchovanou mocí. Daňová suverenity (daňová

⁴⁶⁷ Uvedené je tradiční koncepcí. Srov. ŠTURMA, P. IN D. HENDRYCH a kol. Právní slovník, C.H.Beck, Praha, 2003, heslo „Suverenity“.

⁴⁶⁸ VEPEAUX, M. Cours Droit constitutionnel et Institutions politiques. Paris : Université de Paris 1, CAVEJ, 2002, s. 5. Jde o suverenity státu ve smyslu ústavním.

⁴⁶⁹ Srov. MALBERG (de), C. (1920-1922) : Contribution à la théorie générale de l'État. Paris : Sirey. C.N.R.S, 1962.

⁴⁷⁰ srov. MADAR, Z. a kol. Slovník českého práva. Praha: Linde, 1995.

výsost) charakterizuje státnost a je spojena se samotnou suverénní státní mocí⁴⁷¹. Nicméně uvedené nelze interpretovat tak, že by suverénní stát musel ukládat daně nebo že by výkon daňové suverenity byl podmínkou státní suverenity jako takové. Daňová suverenity státu neznámá, že by daňový suverén byl povinen tuto suverenitu vykonávat. Daňová pravomoc státu je *symbolem suverenity státní*⁴⁷². Uvnitř státu se nicméně projevují *odstředivé tendence různých komunit, ze kterých sestává národní celek, které na své úrovni požadují část daňových pravomocí, bez kterých není skutečné svobody*⁴⁷³. Těmito „různými komunitami“ jsou ovšem zejména obce a územně samosprávné celky.

Stanovení a výběru daní a obdobných vynutitelných odvodů určených k financování veřejných rozpočtů zůstává v principiální kompetenci členských států EU a jsou stále nezpochybnitelným atributem jejich výsostné státní suverenity. Právo Společenství sice explicitně zakazuje tzv. daňovou diskriminaci (čl. 90 a násl. SES), harmonizuje vnitrostátní úpravu zejména nepřímých daní a sjednocuje postup členských států například při zdaňování mateřských a dceřiných společností nebo při zdaňování migrujících osob, tyto předpisy však mají obecně za cíl odstraňovat diskriminaci obecně a napomáhat rozvoji evropského vnitřního trhu, zejména pak umožnit plnou aplikaci svobod volného pohybu zboží, služeb a kapitálu, jakožto i svobody usazování ve smyslu čl. 43 a násl. SES. Evropská Komise i Světová banka se rovněž velmi intenzivně zabývají otázkou případného vytvoření jednotného základu daně⁴⁷⁴ obchodních společností na komunitární nebo případně i na mezinárodní úrovni. Lze tedy jistě říci, že daňová suverenity Společenství dosud v zásadě nebyla vytvořena⁴⁷⁵, pokud za ni ovšem nepovažujeme způsob financování vlastních zdrojů EU pomocí podílu národních výnosů harmonizovaného systému DPH nebo uplatnění daně z příjmů personálu EU. Expertní skupina ministra financí v této souvislosti loni konstatovala, že „problematika přímých daní náleží převážně do působnosti členských států, nicméně Komise se v oblasti zdanění právnických zaměřuje na několik problémů a prosazuje strategii, která by měla umožnit odstranění daňových překážek k provozování ekonomických aktivit v měřítku vnitřního trhu. Primárním cílem zastávaným Komisí je sladit daňovou legislativu členských států takovým způsobem, aby obchodní společnosti mohly využívat výhod, které jim poskytuje vnitřní trh“⁴⁷⁶.

⁴⁷¹ REINHARD, W. Geschichte der Staatsgewalt. München : C. H. Beck Verlag, 1999, s. 309.

⁴⁷² PÉREZ, X. La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain.

Doktorská práce. Bordeaux: 2011. Université Montesquieu-Bordeaux IV. École Doctorale de Droit, s.11.

⁴⁷³ GEFFROY J.-B, Les grands problèmes fiscaux contemporains. Paris: P.U.F, 1993, s. 185.

⁴⁷⁴ Viz čtené publikované materiály pod heslem Common Consolidated Corporate Tax Base.

⁴⁷⁵ TICHÝ, L. a kol., Evropské právo. Praha : C.H.Beck, 2006, s. 618.

⁴⁷⁶ Výstupní materiál expertní skupiny dostupný na internetových stránkách České daňové správy a Ministerstva

Členské státy EU v zásadě zůstávají daňovými suverény, při výkonu své daňové pravomoci jsou však povinny respektovat právo EU. Jejich zásahům se tak některé oblasti vymykají (celní sazebník), v jiných oblastech jsou povinny harmonizovat svá pravidla s ostatními členskými státy (daň z přidané hodnoty, spotřební daně, ekologické daně, zdanění mateřských a dceřiných společností apod.), svoji pravomoc však vždy musí vykonávat způsobem slučitelným s celým právem EU. Ve výsledku se tedy jedná o daňovou suverenitu relativně iluzorní. Méně je výkon daňové suverenity státu limitován jinými mezinárodními závazky. Nejvíce je stát autolimitován vlastním suverénním rozhodnutím respektovat základní práva. K tomu se následně zavázal i mezinárodním závazkem, přijatým v rámci Evropské rady.

2. Výkon daňové suverenity

Daňová suverenita je oprávněním suveréna měnit pravidla daňového systému. Změnu pravidel je teoreticky možno provést bez jakéhokoliv důvodu, v praxi lze však důvody nalézt, zpravidla v rovině ekonomicko-politické.

a) Politické vlivy

Daně jsou politikum *par excellence*; mezi všemi politickými instituty, které tvoří základ organizované společnosti, daň je z určitého pohledu tím, který *vyvolává nejvášnivější politické diskuse*⁴⁷⁷. Uvedené se projevuje i tím, že v podstatě ve všech státech probíhá více méně kontinuální debata o změně daňových předpisů, tato debata je pravidelně vyjádřením politické soutěže o moc ve státě. Důvodem pro změnu daňových předpisů mohou být i vnější vlivy, například harmonizace určitých pravidel na evropské nebo jiné nadnárodní úrovni.

Stabilní daňové systémy lze identifikovat podle toho, že provádějí na základě suverénního rozhodnutí víceméně „precizaci“ daňových pravidel, aniž by zásadně měnily podstatná pravidla. Většina podstatných změn pravidel odráží vnější vlivy nebo objektivní vlivy vázané na ekonomickou konjunkturu.

Nestabilní daňové systémy vykazují tendenci měnit daňová pravidla ve vazbě na politicko-administrativní okolnosti, tedy ve vazbě na výsledek voleb, blížící se volby, personální změny na klíčových postech státního aparátu, změnu organizace daňové správy a personální změny v jejím vedení atp. Česká republika se z tohoto hlediska jeví spíše systémem nestabilním.

financí, složka Přílohy, s. 135.

⁴⁷⁷ ALLAND, D.; RIALS, S. a kol. Dictionnaire de la culture juridique. Paris: P.U.F., 2003. s. 805.

b) Význam expertních názorů

V České republice různé vlády nechávají zpracovávat odborné, nicméně politicky zpravidla ovlivněné materiály, navrhuující víceméně kontinuálně nejrůznější změny hmotného práva daňového i daňového procesu, tomuto podstatně přistupuje vlastní aktivita ústředního administrativního aparátu a aktivita různých zájmových skupin, výsledkem čehož jsou prakticky neustálé změny pravidel. Názory ústředními orgány konstituovaných expertních skupin bývají relativně umírněné, pokud jde o skutečnou potřebu měnit předpisy, vůle ke změně přichází často z administrativního aparátu. Lze konstatovat relativně konzervativní přístup jedné expertní skupiny ministra financí k potřebě měnit pravidla daňového systému, přičemž tato skupina byla složena z alespoň teoreticky nezávislých expertů. Naproti tomu je možno doložit nadměrný „legislativní optimismus“, s jeho typickou argumentací například v) důvodové zprávě k daňovému řádu, která naopak vznikala na stole ministerských úředníků a je vzorovou ukázkou ospravedlňování legislativní aktivity svědčící legislativního optimismu; pozastavit se pak nad jeho možnými vysvětleními.

Podle expertní skupiny pro otázky zdanění příjmů a majetku v České republice *„[s]távající systém zdanění příjmů a majetku v České republice a vhodnost, eventuelně nutnost jeho reformy jsou v tuzemsku již delší dobu předmětem odborných i laických diskusí, vedoucích někdy ke konfrontačním postojům. Takové konfrontace nicméně jistě do určité míry patří k věci, daně jsou tradičně ve všech zemích poměrně bolestivým tématem a reálná nutnost jejich uplatnění bývá tradičně zpochybňována. Tato situace však rozhodně není nijak překvapující, odpovídá klasické historické tradici a zdá se naprosto v souladu s pozitivně existujícími stávajícími hodnotami moderní konzumní (lépe snad „konzumeristické“) společnosti“*, na druhou stranu se *„[s]távající systém zdanění příjmů a majetku v České republice stává opakovaně terčem kritiky nejen politické opozice, ale i odborné i široké veřejnosti jako nikoli optimálně jednoduchý a ne dostatečně spravedlivý. Kritizovány bývají i samotná instrumenta daňových zákonů pro nevyhovující strukturu právního textu, nedostatečnou logickou provázanost jednotlivých ustanovení a pro nedostatečnou srozumitelnost některých formulací. Intenzivní odborná diskuse probíhá rovněž na téma zavedení některých specifických daňových mechanismů (např. otázka, zda zavést fakultativní režim konsolidovaného zdanění zisku nadnárodních skupin obchodních společností)⁴⁷⁸*. Expertní skupina je tedy *a priori* opatrná ke změnám, nicméně konstatuje společenský tlak na

⁴⁷⁸ Citováno z výstupního materiálu ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICĚ. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. Příloha 1.

jejich realizaci, s tím, že kontinuální společenské tlaky tohoto typu jsou daňovým systémům vlastní a že „[v]ýrazná a úspěšná reforma daňového systému, směřující ke spravedlivějšímu a podstatně jednoduššímu uplatnění daní z příjmů zejména u fyzických osob, byla nedávno iniciována v USA prezidentem G. W. Bushem, který sestavil odbornou komisi s cílem primo analyzovat stávající stav amerického daňového systému, secundo navrhnout optimální změny⁴⁷⁹. Určitá transformace uplatnění daní byla v loňském roce uzákoněna v Dánsku⁴⁸⁰, Holandsko reformuje svoji daň ze zisku obchodních společností⁴⁸¹, změny tamního systému, motivované zejména přítomností zahraničního prvku uplatnění daní u nadnárodních společností proběhly v Belgii, mezinárodní dohody s členskými státy EU, zejména v oblasti volného pohybu osob, vyjednané švýcarskou vládou po odmítnutí vstupu země do Evropského hospodářského prostoru, měly svůj dopad do uplatnění některých daní z příjmů a vyvolaly následně určitou dílčí reformu, od roku 1988 proběhlo několik daňových reforem v Rakousku, nejrozsáhlejší v letech 2004-2005, asi 10 rozličných návrhů reforem zdanění bylo navrhováno v posledních 5-6 letech ve SRN. Norské království, které ponechávalo svůj daňový systém bez podstatnějších změn poměrně dlouhou dobu, přijalo zákonnou úpravu postupně provádějící některé zásadní změny, z nichž za podstatné považujeme například opětnou určitou formu uplatnění daně z příjmů u dividend individuálních akcionářů-podílníků nadnárodních holdingů, do roku 2004 od daně zcela osvobozených a některé změny v oblasti daňových sazeb. Řada dalších reforem v jiných zemích byla uskutečněna nebo je zvažována zpravidla z iniciativy, případně v úzké spolupráci s OECD. V této souvislosti bývá zvláště vzorově zmiňován hyper-vyvinutý Island, který zvažoval a stále zvažuje některé výrazné reformy systému uplatnění přímých i některých nepřímých daní již od roku 2004 s cílem dosáhnout „větší jednoduchosti, neutrality a udržitelnosti“⁴⁸², a to jak ve spolupráci s mezinárodními strukturami⁴⁸³, tak i na vlastní expertní odborné platformě v rámci Islandské university. Intenzivní odborné diskuse fundamentálních úprav daňové koncepce s dílčími závěry probíhají rovněž ve Francii, kde byl od 90. let kladen konjunkturálně důraz na koncepci daňové politiky ke splnění maastrichtských kritérií, trvalou orientací je však podpora růstové tendence národního hospodářství s tradičním důrazem na podporu zaměstnanosti, tradiční snahou je dosáhnout za optimální považovanou úroveň redistribuce příjmů prostřednictvím

⁴⁷⁹ Američtí odborníci následně konstatovali *complexity, confusion and unfairness, arbitrary* tehdejšího amerického daňového systému a doporučili řadu realizovaných změn

⁴⁸⁰ Zákon DK přijatý dánským Parlamentem dne 31 května 2005.

⁴⁸¹ Michiel Sunderman, *Corporate Income Tax Reform 2007 in DFI JULY/AUGUST 2005*, vyd. IBFD, str. 185

⁴⁸² „Increasing simplicity, neutrality and sustainability“

⁴⁸³ Dokument OECD ECO/WKP(2001)18

uplatnění vyšší progresivity příslušné daně⁴⁸⁴„⁴⁸⁵. Expertní skupina tak vcelku objektivně popisuje reformní kroky v jiných státech; politické ovlivnění je paradoxně možno spatřovat v hodnocení Bushovy reformy jako úspěšné, aniž by byla stanovena jakákoliv kriteria takové úspěšnosti. Bylo by též možno kriticky analyzovat příliš široké zadání expertní skupině, neboť „[c]ílem expertní skupiny bylo vypracovat materiál ve formě věcného návrhu zákona obsahující řešení problematiky zdanění příjmů a majetku, který by měl přinášet zjednodušení zákona o daních z příjmů oproti současnému stavu, přinesl snížení administrativních nákladů správce daně a vyvolaných nákladů na straně daňových poplatníků, byl v souladu se stávajícími a připravovanými předpisy Evropského společenství, podpořil ekonomický růst České republiky, přispěl k přílivu přímých investic do české ekonomiky, zvýšil konkurenceschopnost České republiky na světových trzích, pomohl snížit míru nezaměstnanosti v České republice a měl neutrální dopady na příjmy veřejných rozpočtů. Expertní skupina ve vypracovaném materiálu měla vymezit z hlediska obsahu pojmy jako například základní zásady zdanění příjmů a majetku, předmět daně, definici poplatníka, daňový základ, výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození, daňové sazby, vliv na státní rozpočet, ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem, ustanovení pro vybírání daně, daňové ošetření rezerv a opravných položek“⁴⁸⁶. Bez ohledu na to byl závěr s doporučeními expertní skupiny relativně konzervativní.

c) Legislativní optimismus rezortu financí

Četnost změn daňových předpisů, zejména pak úsilí, které Ministerstvo financí ČR jakožto navrhovatel věnovalo prosazení nového daňového procesního předpisu, zákona č. 280/2009 Sb., svědčí legislativnímu optimismu, na první pohled nevysvětlitelnému. Tento je možno vysvětlovat negativně nebo pozitivně.

Vysvětlení negativní: Vysoká tabulková platová zařazení odborných i řídicích pracovníků ministerstva financí jsou v organizačních řádech ministerstev a náplních práce odůvodněna účastí na tvorbě „nejsložitějších systémů právních úprav nebo nejsložitějších zákonných úprav s nejšířšími dopady na právní poměry ČR“, dále tím, že se účastní těch „nejsložitějších systémů právních a zákonných úprav a jejich posuzování, s nejšířšími dopady na právní poměry ČR a EU, že „vytváří nejsložitější právní a zákonné úpravy“ nebo „vytváří

⁴⁸⁴ Zdroj: OECD (Rapport n°9, 2005)

⁴⁸⁵ Citováno z výstupního materiálu ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICĚ. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. Příloha 1.

⁴⁸⁶ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICĚ. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. s. 3-4.

pro svěřené programy pomoci nejsložitější koncepční, strategické smluvní i metodické dokumenty⁴⁸⁷ a podobnými argumenty. Pracovníci ústředních úřadů pak logicky nemohou zájem na tom, aby systém bezproblémově fungoval, bez kontinuálních změn předpisů a složité centrální metodiky, neboť by s odstupem mohlo dojít ke snížení jejich platového zařazení, nebo k omezení systemizovaných míst ve vysokých platových třídách, neboť uvedené činnosti, odůvodňující systemizaci některých pracovních míst s vysokými platovými třídami, v důsledku kterých jsou tato místa jednotlivých útvarům přidělována, by nebyly pravidelně vykonávány. Z pohledu kritického by bylo možno dospět k závěru, že některé legislativní útvary ministerstva prostě potřebují vykázat z pragmatických důvodů odbornou činnost v požadované kategorii, což může jejich pracovníky vést k hledání důvodů ke změnám právních předpisů. Důvodová zpráva k novému daňovému řádu indikuje možnou správnost takovému závěru, neboť nelze rozumně uvěřit zde uváděným důvodům, které měly navrhovatele zákona – ministerstvo – vést k závěru o potřebnosti nové právní úpravy.

Vysvětlení pozitivní: Podle některých autorů má v České republice dosud převládat názor, že obcházení právních norem regulujících oblast finančních a ekonomických vztahů je důkazem schopnosti jednotlivce, a získávání prospěchu z tohoto chování má být všeobecně tolerováno. Zákonodárce pak ve snaze zamezit těmto jednáním má být veden k neustálé precizaci právních norem, a to do té míry, že „*dochází ke složitému, nepřehlednému, nedůvěryhodnému, drahému a administrativně náročnému systému, který se stává sám problémem mnohdy závažnějším než problém, který chce vyřešit*“⁴⁸⁸. Na příklad radikální novelizace právní úpravy správy daní zákonem č. 280/2009 Sb. se však taková argumentace příliš nehodí.

3. Limity výkonu daňové suverenity

Daňová suverenita je vázána na teritorium podrobené státní moci (teritoriální limitace daňové suverenity), respektování mezinárodních a jim na roveň postavených závazků státu (limitace daňové suverenity působením principu *Pacta sunt servanda*), jakož i respektování pravidel, které si suverén sám pro výkon daňové suverenity stanovil (autolimitace daňové suverenity). Teritoriální omezení daňové suverenity nemá podstatných zvláštností oproti tomu, co lze říci o státní suverenitě jako takové a výkonu dílčích oprávnění (atributů) z ní plynoucích. Stejně je tomu, pokud jde o omezení výkonu daňové suverenity závazky státu

⁴⁸⁷ Organizační řád Ministerstva financí, úplné znění, jak vyplývá z pozdějších změn a doplnění provedených dodatkem č. 1 č.j. 903/109 926/2005, ze dne 17. srpna 2005, Č.j. 30/81 465/2005-303.

⁴⁸⁸ ELEDER, V. Reforma veřejných financí - návrh koncepce právní úpravy. Diplomová práce. Brno: 2007. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s. 7-8.

v jeho vztazích s jinými subjekty mezinárodního práva. Pokud jde o autolimitaci výkonu suverenity, kterou si stát sám svými předpisy stanovil, tato je zčásti shodná jako pro výkon jiných nežli daňových pravomocí státu: respektování legality, tedy respektování práva státem, ochrana legitimního očekávání, nepřekvapivost autoritativních rozhodnutí, ochrana právní jistoty a podobně. V této logice podle Ústavního soudu „[a]ni svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třeba by se tak stalo na základě zákona; zákonodárny orgán musí podložit svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii“ (Pl.ÚS 24/07). Stejně tak „ekonomická situace státu, respektive důvody, které zcela nepopíratelně spočívají ve snaze státu odvrátit nepříznivé ekonomické důsledky rozhodnutí, které zákonodárce učinil za předpokladu, který již neodpovídá ekonomické realitě, nemohou samy o sobě z ústavního pohledu obhájit přijetí takové právní úpravy, která by způsobila retroaktivně zásah do práva vlastnit majetek určité skupiny subjektů“ (Pl. ÚS 17/11).

Větší část z těchto daňového suveréna omezujících pravidel není vázána na rozhodnutí státu samotného, ale jejich požadavek často vyplývá z evropského nebo mezinárodního práva. Intenzita ochrany ale nemusí být identická, jako je ta, kterou zvolil svým rozhodnutím stát z pozice suveréna. Kromě toho v řadě případů je působení těchto obecných požadavků *spravedlivého práva* omezeno v té míře, ve které je omezeno působení mezinárodních nebo evropských pravidel, tedy například na oblasti, ve kterých členské státy přenesly svoje pravomoce jakožto jejich ordinární nositelé na Evropskou unii nebo na intenzitu ochrany, kterou se státy Rady Evropy rozhodly garantovat mezinárodní ochranou na jednotném nebo alespoň harmonizovaném standardu⁴⁸⁹.

⁴⁸⁹ GRIBNAU, J.L.M.; HAPPÉ, R.H. Restricting the Legislative Power to Tax. Electronic Journal of Comparative Law. 2007, sv. 11.1.

KAPITOLA 11: ZÁKONNOST DANĚ A JEJÍ ZÁRUKY

Zárukou zákonnosti daně je *primárně* samo pravidlo stanovící, že daň nemůže být uložena nežli *intra et secundum legem*, dále - stále primárně - chrání zákonnost daně soubor ústavních pravidel a obecných právních principů, které mají za účel konstituovat přijatelný standard právní jistoty daňového subjektu, pokud jde o očekávaný postup orgánů státu při správě jeho daňových povinností. K těm patří požadavek dostatečné srozumitelnosti daňového zákona. *Sekundárně* jsou zárukami zákonnosti referenční hmotněprávní normy sloužící přezkumu zákonnosti stanovené daně nebo mechanismů a postupů k jejímu stanovení, dále procesní prostředky k uplatnění referenčních norem hmotněprávních k přezkumu zákonnosti, procesní prostředky ochrany daňového subjektu proti nesprávným postupům a nezákonným zásahům správce daně v průběhu daňového řízení nebo mimo něj, není-li možno se bránit proti vydanému rozhodnutí. *Terciálně* je zárukou zákonnosti daně možnost soudního přezkumu daňových rozhodnutí a postupů správce daně, které směřují k daňovému rozhodnutí, včetně přezkumu orgánem ochrany ústavnosti a ochrany mezinárodněprávní.

V demokratických státech je daňová povinnost ukládána předpisem přijatým ve formě zákona: „povinnost je v demokratických státech ukládána zákonem, takže platba musí být zákonná“. Je však diskutabilní, zda a do jaké míry je požadavek zákonnosti daně je současně jejím definičním znakem.

1. Předpoklady zákonnosti

Studovat zákonnost daní je možno za předpokladu precizního vymezení, co zákonností nazývat, dále za předpokladu předchozí dostatek přesné definice daně. Referenčním kritériem z hlediska determinace, zda daň je či není zákonná, jsou daňové právní normy, často obsažené daňových předpisech, ponejvíce v daňových zákonech. Je proto vhodné za účelem přesnosti postavit obecné definice zákonnosti, právní normy, právního předpisu a zákona do kontextu s jejich specifikací v právu daňovém.

a) Definice zákonnosti, daňová zákonnost

Zákonnost *stricto sensu* možno definovat jako soulad se zákonem nebo jako pravidlo stanovící požadavek souladu se zákonem. Zákonností *lato sensu* pak bude soulad s právem nebo pravidlo stanovící požadavek takového souladu. Zákonnost *stricto sensu* možno nazývat legalitou, zákonnost *lato sensu* možno označovat jako regularitu. Běžně se výraz legalita –

pod vlivem anglosaské terminologie – užívá *promiscue* pro zákonnost *stricto sensu* i pro zákonnost *lato sensu*. Jednoduše je možno říci, že zákonnost obsahuje požadavek souladu s právními normami, resp. soulad s právní normou. Tento pohled je sdílen v anglofonních státech, kde výraz *legality* označuje soulad s *law*, tedy soulad s právem, jakožto souborem právních pravidel nebo kterýmkoliv z těchto pravidel⁴⁹⁰. A *contrario* by měl být pojem nezákonnosti nesouladem s právem, tedy kterýmkoliv právním pravidlem, ať již jakékoliv právní síly. V tomto smyslu se ale v české literatuře a judikatuře nepoužívá; nezákonnost implikuje odkaz na porušení zákonného ustanovení nebo ustanovení právní síly vyšší. Nezákonnost v českém právu totiž běžně označuje nesoulad se zákonem, kdy je odlišována od protiústavnosti (Pl.ÚS 42/06), někdy je však pojem nezákonnost používán v širším smyslu protiprávnosti, kdy nezákonnost tak může nastat například pro rozpor s vnitrostátním právem nebo přímo pro rozpor s čl. 5 Úmluvy (Pl. ÚS-st. 25/08), případně je rozhodováno o zákonnosti postupu orgánu s odkazem na ustanovení ústavního pořádku, což implikuje nezákonnost z důvodu porušení zákona nebo ustanovení ústavního či nezákonnost z důvodu postupu podle ústavně nekonformního výkladu práva (I.ÚS 944/07).

Daňová zákonnost implikuje soulad s daňovou právní normou. Daňovou normu a daňový předpis definujeme dále, zaměříme se zde na samotnou otázku zákonnosti. Je-li zákonnost považována za samotný soulad s právní normou, jde o vlastnost daně, respektive o právní charakteristiku institutu daně. Pokud zákonnost nahlížíme jako normu stanovící požadavek takového souladu, je garancí poskytovanou daňovým subjektům, že daň jim aplikovaná bude splňovat požadavek konsensuality daně, tedy že bude průlomem do vlastnického práva legitimním, a že bude očekávatelná, co do kvality i do kvanta, tedy že bude odpovídat požadavkům právní jistoty a legitimního očekávání, uznaným ve všech srovnatelných právních řádech. Jak uvedeno výše, na zákonnost je v této práci nahlíženo jako na právní normu. Podle Knappa zákonnost vyjadřuje nejen povinnosti dodržovat zákon, ale také konstrukci, že právní norma může být vydána jen na základě zákonem stanoveného postupu, zákonem oprávněným subjektem v zákonem stanovené formě⁴⁹¹. Jde tedy o princip působící ve dvou rovinách, v rovině aplikační a v rovině legislativní. Možno též říci, že jde o princip aplikace (působení) práva a o princip legislativní. Aplikační princip stanoví, že každý je povinen dodržovat právo a pokud tak neučiní, bude stížen předvídanou sankcí, naproti tomu též stanoví, že daňové povinnosti lze stanovovat pouze zákonem, resp. na základě zákona, dále že státní orgány jsou povinny v řízeních o daních postupovat podle zákona; legislativní

⁴⁹⁰ Oxford Dictionary of English. op.cit. s. 991.

⁴⁹¹ KNAPP, V. Teorie práva. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 1995, s. 212.

princip je pravidlo, podle kterého vydání právní normy může být uskutečněno jen v mezích stanovených zákonem, subjektem stanoveným zákonem a ve formě stanovené zákonem. Porušení aplikačního principu zakládá zpravidla nezákonnost daně. Diskutovatelný následek má porušení procesního předpisu správcem daně.

Daňová zákonnost jakožto ústavní princip je tedy obsažena zejména v čl. 11 odst. 5 Listiny a stanoví požadavek daně stanovené a vybrané na základě ústavně konformní interpretace zákona. Naproti tomu daňová zákonnost jako pravidlo stanovené samotnými daňovými zákony (§ 5 odst. 1 DŘ, podle kterého správce daně postupuje při správě daní v souladu s mezinárodními smlouvami, zákony a jinými právními předpisy) stanoví pravidlo regularity daně (soulad s právními pravidly), označované běžně legalitou daně. Příkladem je rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-266/04 až C-270/04 a C-321/04 až C-325/04 *Nazairdis* pokud jde o legalitu francouzské daně na podporu obchodu a řemeslné výroby, podle kterého za konstatovaných podmínek nemůže být legalita daně dotčena případnou protiprávností vypláceného odchodného. Legalita daně je zde posuzována s ohledem na referenční kritérium ustanovení primárního práva týkajících se státních podpor. Legální daň je tak daní s těmito ustanoveními slučitelnou, daň nelegální by byla neslučitelná: „Článek 87 odst. 1 ES a čl. 88 odst. 3 ES musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vybírání takové daně, jakou je francouzská daň na podporu obchodu a řemeslné výroby“⁴⁹².

I pokud nahlížíme na zákonnost daně pouze jako na normu, je možno dojít k závěru, že zákonnost daně má několik významů. Zákonnost daně je primo norma stanovící požadavek souladu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, která se uplatní již v průběhu legislativního procesu nebo pak kdykoliv během procesu aplikace práva. Při nevyhovění tomuto požadavku je možno používat promiscue pojmy nezákonnost nebo neústavnost daně. Zákonnost daně je secundo norma určující požadavek souladu s ústavně konformním výkladem hmotného práva daňového. Tertio je zákonnost daně podmíněna regularitou procesních postupů, zde však pouze některé vady působí nezákonnost daně.

Lze tedy říci, že základními písemnými prameny principu daňové zákonnosti v českém právním řádu jsou pouze prakticky duplicitní ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy („Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“) a čl. 2 odst. 2 Listiny („Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“), jakož čl. 2 odst. 4 Ústavy („Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon

⁴⁹² Výrok citovaného rozsudku, dostupný na www.curia.eu.

neukládá“) a čl. 2 odst. 3 Listiny („Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“). Byť lze mít za to, že ustanovení nejsou zcela duplicitní, neboť zatímco Ústava poskytuje garanci občanům, Listina již hovoří o každém člověku, pokud ze zákona nevyplývá, že právo či povinnost se vztahuje jen k občanům České republiky, je pozoruhodné, že ústavodárce věnovat v obecné rovině omezení vrchnostenské státní moci a vymezení povinností subjektů takovou pozornost – byť ostatně rozlišení záruky občanu a obecně každému bylo možno provést bez duplikování ustanovení – naproti tomu ústavní garanci specificky daňovou omezil na pouhý čl. 11 odst. 5 Listiny, který ostatně materiálně za daných okolností relativně nadbytečně duplikuje výši citovaná ustanovení čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny, neboť nad jejich rámec neposkytuje jiné použitelné pravidlo. Pokud jde o zákonnost jakožto princip legislativní, součástí ústavního daňového práva jsou též pravidla upravující legislativní proces. Ústavní pravidla daňového práva tak v České republice nejsou z větší části kodifikována, nalézá je postupně Ústavní soud, ať již jde o zákonnost jakožto princip aplikační, nebo o nezákonnost daně vyplývající z neústavnosti legislativního procesu (např. legislativní přílepy). Velmi lakonicky formulované ústavní daňová ustanovení vedou k poněkud „anglosaské“ praxi, kdy ústavní pořádek je tvořen několika málo texty a značným množstvím unwritten (nepsaných) pravidel. Takový stav má své výhody i nevýhody, nicméně volba pro nepsanou ústavu by v každém případě měla proběhnout otevřeně. Není-li z politických důvodů možno novelizovat ústavní pořádek a doplnit lakonické ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny alespoň o výslovné pravidlo daňové spravedlnosti, mělo by být možná otevřeně přiznáno, že ústavní daňová pravidla jsou svoji podstatou nepsaná nebo přímo produkována Ústavním soudem, právním základem pro takovou produkci norem by mohl být čl. 11 Listiny, v kontextu skutečnosti, že podstatná specifická ústavní pravidla daňového práva prostě v Ústavě ČR absentují, tedy je nutno je dotvořit. Jiná cesta totiž může vést k určité formě rezignace Ústavního soudu na většinu zásahů ve prospěch ochrany daňových subjektů. V této souvislosti nutno podotknout, že pravidlo čl. 11 odst. 5 Listiny není specificky obsaženo v referenčním francouzském systému. Naproti tomu ústavní pořádek Francouzské republiky výslovně stanoví garance, které lze v českém právním řádu více méně úspěšně dovozovat z judikatury Ústavního soudu. Článek 13 Deklarace uznává nezbytnost veřejné (daňové) kontribuce, stanoví však pravidlo daňové spravedlnosti jakožto materiální rovnosti všech přispěvatelů do veřejných rozpočtů⁴⁹³,

⁴⁹³ Art. 13.: „Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés“

ustanovení následující (čl. 14) přiznává všem občanům právo stanovit, přímo nebo prostřednictvím volených zástupců, nezbytnost veřejné kontribuce, svobodně ji schválit a sledovat užití jejího výnosu, včetně určení výše příspěvku (daně), daňového základu, způsobu výběru a dobu, po kterou bude daň odváděna⁴⁹⁴. Článek 34 francouzské Ústavy pak stanoví, že daňový základ, sazby a způsoby výběru daní musí být určeny zákonem *stricto sensu*, tj. předpisem schváleným parlamentem. Daň je podrobena podmínce zákonnosti, platí zásada materiální daňové spravedlnosti, ústavní pořádek stanoví rozsah účasti parlamentu na daňové normotvorbě. Francouzské ústavní daňové právo tak poskytuje vcelku spolehlivá východiska ústavní judikatuře, aby *in concreto* stanovovala meze ukládání daňových povinností. Český ústavní pořádek je naproti tomu, pokud jde o výslovně daňová pravidla, velmi lakonický, což otvírá cestu k relativně velmi rozsáhlému dotváření práva rozhodovací činností Ústavního soudu. Ústavní soud totiž za těchto okolností nejen aplikuje základní daňová pravidla ústavního pořádku, ale musí je současně v ústavním pořádku *praeter legem* nalézat, což zvyšuje nejistotu poplatníka, pokud jde o jeho ústavně chráněné právní postavení. Jednoduše řečeno, poplatník (daňový subjekt) často neví, zda mu je daň aplikována ústavně konformně, v četných případech pak postrádá podklady k jakémukoliv kvalifikovanému úsudku o ústavnosti daně mu správcem daně stanovené, relativně četných případech si ústavností svého rozhodování není jist ani správce daně, a to ne proto, že by *de iure* nemohl předjímat rozhodování Ústavního soudu, ale prostě proto, že si správností svého rozhodnutí není zdaleka jist nebo dokonce je považuje za nesprávné, nicméně více či méně neformálně odkazuje na to, že rozhodl podle stávajících výkladů ministerstva financí a podobně. Za těchto okolností je obtížné hovořit o přiměřené právní jistotě v daňovém právu.

Zárukami zákonnosti jsou teoreticky zejména samy právní normy, procesní pravidla a soudní ochrana proti nezákonným zásahům do práv subjektů. Pokud jde o zákonnost daňovou, zárukami jsou tedy daňové právní normy, včetně daňových procesních pravidel. S ohledem na to, že se tato pravidla relativně velmi často mění a trpí řadou nesrozumitelností, někdy rozporů, díky kterým jsou v některých případech nesrozumitelné i pro orgány daňové správy, které jsou přitom vlivem různých faktorů včetně interního hodnocení finančních úřadů nuceny daň vybrat, nemohou být daňové předpisy (hmotné i procesní) samy o sobě dostatečnou zárukou zákonnosti daně. Fakticky je tak jedinou zárukou zákonnosti sama soudní ochrana poskytovaná ve správním soudnictví proti nezákonným daňovým rozhodnutím (§ 65 SŘS)

⁴⁹⁴ Art. 14.: „Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée“.

nebo proti nezákonným zásahům správce daně (§ 82 SŘS), která kromě daňových předpisů aplikuje právo jako celek, včetně judikovaných principů a zásad.

V této souvislosti je problematická obecně známá tendence pracovníků ministerstva financí a finančních úřadů argumentovat na všelikých společných seminářích osobám vykonávajícím soudnictví potřebou státu vybrat daně i za situace, kdy předpisy jsou nejasné, včetně připomínání rozpočtových obtíží rezortu spravedlnosti. Tyto semináře jsou diskutovatelné z hlediska nezávislosti justice. Ostatně prezentované názory pracovníků ministerstva financí, směřující někdy k argumentaci typu „zákony jsou, jaké jsou, ale stát potřebuje peníze, čili daň je třeba vybrat; ostatně je to i zájem soudů, které nežijí ze vzduchu“, směřují přímo proti zákonnosti daně, resp. proti základnímu právu na srozumitelnost daňového zákona, jak toto vyplývá z judikatury ESLP . Přesto podobné semináře patří k realitě fungování tuzemského daňového systému a je možno je pokládat za jeden z více faktorů zakládajících důvody postupného oslabování soudní ochrany daňových subjektů v České republice⁴⁹⁵. Jde však o vlivy nikoliv normativní povahy, které nejsou předmětem této práce. Podotkněme pouze, že nejde o semináře vědecké povahy, ale ve své podstatě o rozšířené pracovní porady ústředních metodiků daňové správy, rozšířené o účast soudců Nejvyššího správního soudu. Určité riziko nežádoucího ovlivnění osob vykonávajících soudnictví v konkrétních běžících řízeních názory prezentovanými nekontradiktorně jednou ze stran budoucího sporu je zřejmé, již proto, že metodici daňové správy své dotazy a diskuse se soudci zaměřují na praktické otázky, tj. na otázky, které jsou jimi aktuálně řešeny na základě podání jimi řízených správních orgánů, a tedy které budou pravděpodobně v dohledné době předmětem řízení soudního. Diskutabilní charakter takových akcí může být považován za zřejmý, neboť „[n]ení svobody, jestliže není moc soudní oddělena od moci zákonodárné a výkonné“, protože „[k]dyby byla moc soudní spojena s mocí výkonnou, soudce by mohl býti zároveň tyranem“⁴⁹⁶. Pracovní diskuze různých názorů úředníků státní správy a soudců na právní otázky, které budou v budoucnu soudem řešeny, jistě není spojením moci soudní s mocí výkonnou ve smyslu, kterým měl Montesquieu na mysli. Nicméně je na druhou stranu pravdou, že diskutovat, byť bez uvedení identit daňových subjektů, víceméně konkrétně jejich záležitosti a spory s daňovou správou, mimo soudní řízení a bez přítomnosti protistrany, vyvolává určitou pochybnost vzhledem ke spravedlnosti řízení tak, jak tuto pojímá ESLP, tedy jako vyloučení pochybnosti o tom, že řízení nebylo nespravedlivé. Bylo by tak možno se

⁴⁹⁵ Viz tzv. Seminář České daňové správy se soudci Nejvyššího správního soudu ve dnech 21. 6. – 22. 6. 2007, VZ ÚFO Přebrada v Luhačovicích.

⁴⁹⁶ MONTESQUIEU, C. O duchu zákonů. Praha: Právnícké nakladatelství, 1947. s. 172.

domnívat, že soudci by se takových akcí měli účastnit pouze v rámci skutečně vědecké nebo pedagogické činnosti, na platformě institucí takovou činností se zabývajících, jako jsou vysoké školy a výzkumné instituce. Taková platforma totiž poskytuje garanci skutečně vysoce odborné (vědecké) debaty, zpravidla probíhající s širší účastí odborníků nebo s veřejně publikovaným vědeckým výstupem, tedy zaručující její vědeckou úroveň i potřebnou abstrakci odborné diskuse. Semináře daňové správy se soudci by se tak měly optimálně realizovat v rámci vědeckých akcí pořádaných na univerzitách, nebo by měly být pořádány přímo soudem, s širším vstupem odborné veřejnosti, jako je tomu ostatně v zahraničí. Uzavřené diskuse mezi soudci a úředníky daňové správy, s vyloučením odborné veřejnosti, pořádané ve školících střediscích ministerstva financí, se nezdají vhodným prostředkem ke zlepšení kvality správy daně ani výkonu justice, alespoň pokud má správní soudnictví mířit a priori do sféry veřejné správy tím, že chrání veřejná subjektivní práva a ochraňuje právní vztah subjektu před jakýmkoliv negativním zásahem ze strany kteréhokoliv orgánu nadaného veřejnou mocí⁴⁹⁷.

Sama daňová správa si je vědoma logických rozporů v daňových zákonech. Například dne 26. 4. 2005 upozornilo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (pod č.j. FŘ-4088/13/05) na nelogičnost tehdejší formulace ustanovení § 82 ZDPH. Ministerstvo financí ČR k tomu do svého materiálu uvádí, že *„o problému vědělo, ač mu již v té době nebyla známa jeho původní příčina a bylo toho názoru, že logický rozpor, na který [finanční ředitelství] v podání ministerstvu upozorňuje, bylo třeba řešit interpretací ustanovení v kontextu a smyslu Osmé směrnice Rady (Sm. 79/1072/EHS)“*. Finančnímu ředitelství pak ministerstvo sděluje, že problém *„řešilo [...] v průběhu roku novelizační úpravou zákona č. 235/2004 Sb., a to v nejkratším možném časovém horizontu. Tuto poslední novelizaci považujeme ohledně ustanovení § 82 zákona č. 235/2004 Sb. za výkladovou a jsme toho názoru, že logický rozpor, na který jste upozornili, je třeba řešit v souladu s obecnými právními principy výkladu zákona a též principy plynoucími z evropského práva, tak jak je toto judikováno Evropským soudním dvorem, tedy interpretací ustanovení v kontextu a smyslu Osmé směrnice Rady“* (Č. j.: 18/47386/2005-181). Ministerstvo tak neváhá připustit nesprávnosti v daňovém předpise, jehož je gestorem, přičemž jeho úvaha je vedena z pozice normotvůrce (uvádí, že problém řešilo novelizací zákona). Význam zákonnosti daně je v praxi relativizován.

⁴⁹⁷ PÍTROVÁ, L., POMAHAČ, R. Evropské správní soudnictví. Praha: C.H. BECK, 1998, s. 19 – 21.

b) Definice právní normy; vymezení normy daňověprávní

Jednoduše řečeno je právní norma právně závazným, veřejnou mocí vynutitelným pravidlem chování⁴⁹⁸. František Weyr definuje normu jako výraz něčeho, „*co má být*“, s tím, že „*to, co má být, je někým povinováno*“⁴⁹⁹. Původce normy je pro Weyra jejím subjektem, adresát normy pak subjektem normou ukládané povinnosti⁵⁰⁰. Tato vize ovlivnila tuzemskou právní teorii. Norma je tak regulátorem společenských vztahů, splývá s pravidlem, že něco má být, význam její precizní definice ale ustupuje do pozadí⁵⁰¹.

Základním předpokladem právní normy je existence jejích subjektů. Subjektem právo tvorným je stát, který právní normy vytváří svými k tomu ústavně oprávněnými orgány ústředního a místního výkonu moci. Subjekty, jimž je právní norma určena, recipienti (adresáti), jsou ti, jimž právní norma nepodmíněně či podmíněně ukládá povinnosti či dává subjektivní práva anebo ve vztahu k nimž zakládá jiné právní následky. Těmito nositeli subjektivních práv a povinností jsou osoby fyzické i právnické, soukromého i veřejného práva. Adresátem právní normy může být nezpochybnitelně i stát⁵⁰², nikdy není ve stejné věci a stejném okamžiku subjektem právo tvorným. Stát jako adresát právní normy je ostatně ve specifickém postavení, neboť obsahem právní normy disponuje, je za něj odpovědný, neměl by tedy profitovat z nejasností právní normy. Předmětem právní normy je zpravidla určité chování. Jiným předmětem může být stanovení, kdy se někdo jejím subjektem stává, právní norma jej určuje, popřípadě vymezuje jeho způsobilost k právům a povinnostem. Předmětem může být i vymezení právních skutečností, skutkové podstaty jako souboru skutečností, dále určitý právní vztah, působnost právní normy aj.⁵⁰³ Předmětem daňové normy jsou daňověprávní vztahy. Obsahem právní normy postupy při plnění povinností z těchto vztahů vyplývajících. Právní norma má preskriptivní charakter, tj. „*stanoví žádoucí chování (to co má být) prostřednictvím dovolení, zákazů a příkazů [...] druhově určeným adresátům daného pravidla, právním subjektům*“⁵⁰⁴.

Preciznější definice právní normy poskytuje novější česká doktrína. Právní norma je definována jako „*objektivně existující závazné obecné pravidlo chování zahrnující skutečnost, že v případě jiného chování povinného subjektu zasáhne státní donucení, aby povinný subjekt*

⁴⁹⁸ Srov. GERLOCH, A. In HENDRYCH, D. Právní slovník. op.cit., heslo „právní norma“.

⁴⁹⁹ WEYR, F. Teorie práva. Brno-Praha: Orbis, 1936, s. 36.

⁵⁰⁰ WEYR, F. Základy filozofie právní. Brno : A. Píša, 1920, s. 19.

⁵⁰¹ Srov. KNAPP, V. Teorie práva. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 147.

⁵⁰² KNAPP, V. a kol. Tvorba práva a její současné problémy. Praha: Linde Praha a. s., 1998, s. 29.

⁵⁰³ ŠÍŇ, Z. Tvorba práva a její pravidla. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2000, s. 21.

⁵⁰⁴ HENDRYCH, D. a kol. Právní slovník. Praha: C.H.Beck, 2003, s. 709.

byl k chování odpovídajícímu normě přiměřen⁵⁰⁵; nebo je považována za všeobecně závazné, státem vydané a jím sankcionované pravidlo lidského chování spočívající v příkazu, zákazu nebo dovolení a vyjadřující formálně společenskou vůli či zájem⁵⁰⁶; je „*elementem právního řádu a má znaky, jež ji odlišují od jiných norem lidského chování*“⁵⁰⁷. Tyto úvahy vedou k moderní české definici právní normy, podle které je právní norma „*obecné pravidlo chování vyjádřené ve zvláštní stanovené nebo uznané formě, jehož zachování je vynutitelné státní mocí*“⁵⁰⁸. Tato definice je v českém právním prostředí vcelku obecně sdílána. Jiní autoři definují právní normu jako „*státem vydávané a jím chráněné obecně závazné (obecné) pravidlo chování, které zakládá práva pro účastníky společenských vztahů a ukládá jim právní povinnosti*“⁵⁰⁹. Tyto definice jsou svým obsahem quasi-identické.

Podle běžně užívaného výkladového slovníku je právní norma „*obecně závazné pravidlo chování, uznané a vynucované státem (resp. společenstvím států)*. Má preskriptivní charakter, tj. stanoví žádoucí chování (to, co má být) prostřednictvím dovolení, zákazů a příkazů (tzv. modalit normativnosti) druhově určeným adresátům daného pravidla, právním subjektům. Z hlediska adresátů (recipientů) z právní normy pro ně vyplývají subjektivní práva a právní povinnosti. Vzhledem k preskriptivnímu charakteru má právní norma povahu implikace: nastanou-li podmínky určené v hypotéze právní normy, pak se může uplatnit vlastní pravidlo chování (dispozice právní normy), jinak hrozí sankce (v případě porušení právní povinnosti)“⁵¹⁰. Ve stejné logice se uvádí, že „*[p]rávní normy jsou obecně závazná pravidla lidského chování, stanovená nebo uznaná státem, (resp. mezinárodním společenstvím států), jejichž porušení stát sankcionuje (resp. státy vytvořené mezinárodní instituce sankcionují*“⁵¹¹, nebo že „*[p]rávní norma je definována jako všeobecně závazné, státem vydané, jím garantované a sankcionované pravidlo lidského chování, spočívající v příkazu, zákazu či dovolení a vyjadřující formálně obecný zájem*.“⁵¹²

Taková koncepce pojmu právní norma považuje její obecnost za podstatný definiční znak. Individuálně působící právní norma není právní normou, ale něčím jiným,

⁵⁰⁵ VEVERKA, V., BOGUSZAK, J., ČAPEK, J. Základy teorie práva. Praha: CODEX, 1994, s. 63.

⁵⁰⁶ VEVERKA, V., BOGUSZAK, J., ČAPEK, J. Základy teorie práva. Praha: CODEX, 1994, s. 63.

⁵⁰⁷ ŠÍŇ Z. In ŠÍŇ, Z., ŘEHÁK, K. Metodika tvorby předpisů. Příručka pro hospodářské a správní instituce. Praha: Prospektrum, 1993, s. 10.

⁵⁰⁸ DOSTÁLOVÁ, J. In HARVÁNEK, J. A KOL. Teorie práva. 2. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 157; srov. VEČEŘA a kol. Základy teorie práva. Brno: Masarykova univerzita, 2006, s. 48.

⁵⁰⁹ HARVÁNEK a kol. Teorie práva. 2. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 157.

⁵¹⁰ GERLOCH A. In HENDRYCH, D. Právní slovník. op.cit., heslo „právní norma“. Srovnatelně BOGUSZAK, J.; ČAPEK, J.; GERLOCH, A. Teorie práva. op.cit., s. 29 n.

⁵¹¹ GERLOCH, A. Teorie práva. Dobrá Voda u Pelhřimova : Aleš Čeněk, 2000, s. 30.

⁵¹² ŠÍŇ, Z. Tvorba práva. Praha : C. H. Beck, 2003, s. 10.

individuálním právním aktem. Takové rozlišení nachází určité odůvodnění v teorii sociálních norem, je však otázkou, zda vyhovuje z hlediska daňového práva.

Právní norma je bezpochyby druhem sociální normy. Tu definujeme jako pravidlo, „*regulující lidské chování v určité situaci, resp. formální nebo neformální pravidla stanovící, jak je od kategorií lidí očekáváno, že budou jednat v jednotlivých situacích*“, nebo pravidlo „*vymežující chování, které je očekávané, vyžadované nebo přijatelné v jednotlivých situacích*“⁵¹³. Z materiálního hlediska je definičním znakem právní normy – na rozdíl od ostatních sociálních norem – její právní závaznost, vyjádřené sankcí za porušení normy. Dalšími definičními znaky právní normy jsou též podle běžně přijímaného znaky formální, i.e. právní norma je být vydána k tomu oprávněným (legislativním) orgánem právem stanoveným postupem, dále že norma byla publikována (vyhlášena) v souladu s předpisy⁵¹⁴, a znaky materiální, které tuzemská právní teorie vymezuje jakožto výše uvedenou závaznost právní normy, její normativnost a regulativnost, státní donucení při nesplnění normou stanovené povinnosti. Závaznost možno definovat jako vlastnost toho, co je třeba plnit nebo dodržet. Důsledkem závaznosti právní normy je její vynutitelnost. Normativnost právní normy spočívá v tom, že právní norma směřuje k tomu, aby něco stanovila, přikázala, že se něco má či nemá stát, že někdo má či nemá něco konat, že má či nemá nastat určitý stav, že něco má být. Regulativnost právní normy znamená, že právní norma je vydávána k tomu, aby regulovala společenské vztahy. Právní norma něco normuje a reguluje závazně. Státní donucení poskytnuté k prosazení subjektivního práva chráněného právní normou, jestliže povinnost mu odpovídající není splněna dobrovolně, je definičním znakem právní normy⁵¹⁵.

Diskutovatelnou je otázka tzv. obecnosti právní normy. Aby byla určitá norma normou právní, podle české právní teorie je třeba, aby její závaznost byla obecná, jak co do předmětu právní úpravy (právní norma vymezuje svou skutkovou podstatu obecně, nemůže řešit pouze obecný případ), tak co do adresátů právní normy (adresáti právní normy jsou vymezení určitými obecnými znaky, přičemž jejich počet není rozhodující; adresáty právní normy určuje sama právní norma). Obecnost právní normy jakožto její definiční znak tedy znamená, že „*právní norma obecně vymezuje svou skutkovou podstatu, což jinými slovy znamená, že nikdy nemůže řešit určitý konkrétní případ*“⁵¹⁶. Zahraniční právní teorie naproti tomu považují individuální právní akt za právní normu; rozlišují tedy mezi obecně a individuálně působícími

⁵¹³ GEIST, B. Sociologický slovník. Praha: Victoria Publishing, 1992, s. 248.

⁵¹⁴ V některých právních systémech může být nicméně publikace normy pouze podmínkou její validity, respektive platnosti, případně právních účinků, nikoliv samotné právní existence.

⁵¹⁵ KNAPP, Viktor, a kol. Tvorba práva a její současné problémy. Praha: Linde, 1998, s. 31.

⁵¹⁶ KNAPP, V. Některé otázky používání formální logiky při tvorbě práva. Státní správa. 1980, č. 2, s. 35.

právními normami. Tato koncepce vychází z klasické Kelsenovy teorie, je v českém prostředí dobře známa⁵¹⁷, v zahraniční teorii běžně užívána a může se jevit pro daňové právo vhodnější. Individuální norma závazně stanovuje jednorázově, individuálně určené chování. Pro Kelsena není obecnost (generalita) právní normy jejím definičním znakem: „*Má-li norma generální charakter, označuje se jako pravidlo měti. Jedině v tomto případě hovořit o „normě“, tj. pokládati generální charakter pojmu normy za podstatný, je neodůvodněné. Neboť podstatné pro normu jest, že normou je stanoveno chování jako mající býti.*“⁵¹⁸ Ostatně O. Weinberger shodně s těmito teoretickými přístupy uvádí, že „*[p]rávní norma je normou právního systému. Může být normou individuální nebo generální (obecnou), může stanovovat nepodmíněné nebo podmíněné měti, tj. to, co má nepodmíněně nebo podmíněně být, popřípadě co je nepodmíněně nebo podmíněně dovoleno*“⁵¹⁹. Například platební výměr vydaný správcem daně by v tomto pojetí byl individuální normou.

Právní normy jsou základními prvky právního normativního aktu (např. zákona) a jsou obsaženy v tzv. pramenech práva. Od jiných norem (např. jazykových, logických či společenských pravidel) se podle výše uvedeného odlišují třemi znaky: 1) zvláštní formou; 2) obecnou závazností; 3) vynutitelností (porušení normy je sankcionováno). Stát prosazující zákonost (legalitu) uplatňuje donucení v případech porušení práva (tj. nedodržení stanovených pravidel, respektive norem), je garantem legality, je proto povinen použít donucení při každém porušení práva a to v rámci právní jistoty osob a ochrany jejich subjektivních práv.

Daňověprávní normy jsou v souladu s požadavkem obecnosti právní normy, obsažené v právních předpisech, zpravidla v daňových zákonech, méně v podzákoných předpisech, nebo též v ústavním pořádku. Pokud by bylo od tohoto požadavku upuštěno, daňověprávní normy by byly obsaženy i v individuálních právních aktech, zejména daňových rozhodnutích, případně soudních rozhodnutích vydaných v řízeních, ve kterých byla daňová rozhodnutí soudem přezkoumávána. Taková koncepce se jeví realističtější, neboť správce daně je v případě zrušení svého rozhodnutí soudem vázán vysloveným právním názorem. Tento právní názor působí na správce daně, kterého přímo zavazuje, generuje však i práva nebo povinnosti daňového subjektu, jelikož správce daně je povinen tyto v souladu s právním názorem soudu tomuto daňovému subjektu uložit. Obdobně daňové rozhodnutí nemá striktně individuální charakter, neboť správce daně nesmí s ohledem na legitimní očekávání a zásadu právní jistoty

⁵¹⁷ HOLÄNDER, P. Filozofie práva. Plzeň : Aleš Čeněk, 2006, s. 108.

⁵¹⁸ KELSEN, H. Všeobecná teorie norem. Přel. Milan Kubín. Brno : Masarykova univerzita, 2000, s. 22.

⁵¹⁹ WEINBERGER, O. Norma a instituce. (Úvod do teorie práva). Brno: Masarykova univerzita, 1995, s. 70.

svou rozhodovací praxi nebo i jednou vyslovený právní názor beze změny rozhodných okolností překvapivě měnit v neprospěch daňového subjektu. Na druhou stranu individuální normativní akt (individuální právní akt) není – na rozdíl od právní normy působící obecně – z hmotněprávního hlediska referenčním kritériem zákonnosti; překvapivým rozhodnutím nebo nerespektováním právního názoru soudu se správce daně dopouští *stricto sensu* nikoliv nezákonnosti, ale zatěžuje svůj postup podstatnou vadou rozhodovacího postupu, tedy vadou procesní.

Podle klasické normativistické nauky zkoumání práva splývá se zkoumáním právních norem. Jak uvádí H. Kelsen: „*Neboť právo, jediný to předmět právní vědy, jest norma; norma jest pak kategorií, která v okruhu přírody nemá místa. Charakterizují-li se jisté přírodní akty, jako akty právní, neznamena to nic jiného, než, že se vyslovuje úsudek o platnosti norem, jejichž obsah koresponduje se skutečným děním.*“⁵²⁰ Takový přístup není v současné české právní teorii zpravidla přijímán, nicméně se jeví vhodným ke zkoumání pravidla zákonnosti daně.

Zkoumat zákonnost daně jinak nežli jako normu by přesáhlo rozumný rozsah této práce. Ostatně pravidlo zákonnosti daně, jakožto daňověprávní norma, ani samotná definice daně či požadavek její zákonnosti v etapě normativního procesu ani v procesu aplikačním dosud nebyly v českém právním prostředí dosud podrobněji zkoumány.

c) Daňové právní předpisy: instrumentum obsahující právní normy daňové

Daňové právní předpisy jsou takové právní předpisy, které obsahují daňové právní normy. Jejich soubor tvoří daňové právo. Vymežeme obecně právní předpis, jeho obecná charakteristika poslouží jako východisko pro specifikaci daňového právního předpisu, ve kterém možno hledat oporu pro definici daně a který poslouží jako referenční kritérium pro určení, zda daň odpovídá požadavku pravidla zákonnosti či nikoliv.

Právní předpis je definován jako písemný normativní právní akt orgánu s legislativní pravomocí, ve smyslu zákona formálně publikovaný, jehož obsahem je právní norma⁵²¹. Publikaci předpisu a jeho projednání (přijetí) zákonem stanoveným postupem lze považovat za jeho definiční znaky. Tato definice dopadá i na právní předpis daňový. Daňový právní předpis je kromě toho právní předpis obsahujícím právní daňověprávní normy, respektive vyjadřujícím obsah takových právních norem. Právní předpis obsahuje kromě právních norem často i nenormativní části. Jedná se o různé deklarující, manifestující, doporučující či

⁵²⁰ KELSEN, H. Ryzí nauka právní. Přeložil Václav Chytil. Brno-Praha : 1933, s. 11.

⁵²¹ KNAPP, V. Tvorba práva a její současné problémy. Linde: Praha, 1998. s. 22.

prohlašující ustanovení, např. preambule objasňující politický význam⁵²². Někdy však i takové preambule, prima facie spíše politického charakteru, mohou být normativní povahy (např. Preambule francouzské Ústavy).

U daňového právního předpisu bychom očekávali, že většinu jeho obsahu budou tvořit normy. Avšak u některých ustanovení daňových předpisů je jejich normativní obsah pochybný, neboť jejich porušení zpravidla nevede k výkonu derogační pravomoci orgánu vykonávající správní nebo soudní přezkum legality. Příkladem jsou ustanovení o zásadách daňového řízení. Jsou-li porušena a je-li to namítáno daňovým subjektem, dozví se často, že se jednalo o nepodstatnou vadu řízení nebo o vadu, která neměla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí. Důsledek vad řízení z hlediska zákonnosti daňového rozhodnutí bude podrobněji zkoumán, neboť daňové rozhodnutí je často přímo rozhodnutím o dani, resp. o daňové povinnosti nebo daňovém nároku, tedy vady řízení jsou způsobilé ovlivnit závěr o zákonnosti daně, byť by věc mohla působit dojmem, že naopak zákonnost daně slouží jako kritérium posouzení, zda daňové rozhodnutí má být zrušeno pro vady řízení či nikoliv .

Podle tzv. absolutní právní síly, tj. intenzity schopnosti právně zavazovat adresáty předpisu, právní teorie právní předpisy primární a sekundární. Primárními právními předpisy jsou ústavní zákony, zákony a zákonná opatření Senátu. Většina objektivního daňového práva je obsažena právě v předpisech primárních, neboť daně a poplatky lze stanovit pouze na základě zákona stricto sensu (čl. 11 odst. 5 Listiny). Mezi právní předpisy sekundární patří nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a jiných ústředních správních orgánů, obecně závazné vyhlášky obcí a krajů, a nařízení obcí a krajů. Sekundární předpisy působí intra et secundum předpisů primárních, případně, praeter předpisů primárních, to však pouze pokud primární předpisy obsahují zmocnění k takové normativní produkci.

Většina daňového práva je obsažena v daňověprávních předpisech *primárních*. Uvedené je důsledkem čl. 11 odst. 5 Listiny, stanovícího povinnost státu stanovit daňové povinnosti zákonem stricto sensu. Obdobné pravidlo je obsaženo ve většině zahraničních právních systémů, zákonodárce však může i v poměrně značném rozsahu přenést svoje oprávnění na jiný orgán, nejčastěji ústřední orgán daňové správy nebo ministerstvo financí. *Sekundární* předpisy upravují zřídka přímo oblast daňověprávních vztahů, zpravidla na tyto vztahy působí nepřímou, neboť se právních vztahů jimi založených vychází při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení daně. Příkladem je vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

⁵²² ŠÍN, Zbyněk. *Tvorba práva a její pravidla*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2000, s. 27.

předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví; v některých případech ale vyhláška, tedy účetní pravidla, neslouží pouze při zjišťování daňově rozhodných okolností, ale daňová povinnost může být přímo odvislá od způsobu zaúčtování nebo častěji daňový předpis může rozlišovat mezi postavením poplatníků, kteří vedou účetnictví a mezi těmi, kteří jej nevedou. Nad rámec tohoto běžně přijímaného rozlišování lze hovořit o existenci předpisů práva *terciálního*, tvořeného hierarchickými instrukcemi ústředního orgánu rezortu financí a hierarchicky nadřazených správců daně, které zakládají některá subjektivní oprávnění jednotlivců z titulu legitimního očekávání, že správce daně bude podle těchto instrukcí postupovat.

Z hlediska daňového práva je podstatným druhem předpisu zákon *stricto sensu*, neboť „*požaduje-li se, aby povinnosti daňové byly normovány zákonem, hledá se ochrana poplatníků proti libovůli veřejného svazku, a tudíž jest i samozřejmým požadavkem, aby tato povinnost byla normována určitě, způsobem vylučujícím libovůli, určitě co do povinného subjektu, základu daňového i platební povinnosti, jejího rozsahu i doby*“⁵²³.

d) Daňový zákon, referenční kritérium zákonnosti *stricto sensu*

Zákon je právní normativní akt v demokratickém státu nejvyšší právní síly, vydávaný nejvyšším zastupitelským orgánem: v našem právním řádu Parlamentem ČR; jako sborem zákonodárným, nebo sborem ústavodárným, pokud jde o zákony ústavní. Ústavní zákony jsou zvláštním druhem zákonů, upravujícím *primo* základy společenského a politického zřízení, *secundo* základní pravidla působení práva na jednotlivce (základní práva). Pokud jde o produkci norem, ústavní zákony jsou základem, na kterém spočívá zákonodárství státu⁵²⁴, pokud jde o základní zásady, poskytují, resp. měly by poskytovat jednotlivci ochranu před excesivním působením práva jednoduchého. Otázkou by mohlo být, zda takovou roli v právním řádu ČR naplňují.

Daňový zákon je standardním zákonem, v České republice ani v referenčním právním řádu nemá zvláštní právní úpravu, pokud jde o jeho vznik, ani působení. Na základě daňových zákonů jsou ukládány v daňovém řízení povinnosti daňovým subjektům. Za stanovených podmínek pak mohou být ukládány daňové povinnosti i dalším osobám; smyslem těchto

⁵²³ ENGLIŠ, K. Soustava národního hospodářství. Sv.II. Praha, 1937, s. 193; ENGLIŠ, K. Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků. Brno, 1929, s. 196.

⁵²⁴ KUBŮ, L.; OSINA, P.; GRYGAR, J. Teorie práva I. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta, 2005, s. 28.

povinností je předejít daňovým únikům a zajistit řádné a včasné vyměření daně jinému, popř. i úspěšné vymáhání daně⁵²⁵.

Z duplicity *grosso modo* identického pravidla ustanovení čl. 2 odst. 3 Listiny a čl. 11 odst. 5 Listiny lze dovozovat, že daňový předpis, pokud na jeho základě má být uložena povinnost, má být interpretován restriktivně, v zásadě nikoliv extenzivním (rozšiřujícím) způsobem. Jinak řečeno, daňový zákon by měl zřetelně stanovit daňovou povinnost, nebo by tato neměla být uložena. Daň by tedy neměla být ukládána v případech, kdy jsou pochybnosti o rozhodných okolnostech, na jejichž základě je daň ukládána, nebo v případech, kdy daňový zákon připouští vícero výkladů, případně trpí nesrozumitelností. V praxi tomu tak ale vždy není, ačkoliv Ústavní soud opakovaně proklamoval zásadu *in dubiis pro libertate* v právu daňovém, v některých případech v pochybnostech daňová povinnost subjektu bývá dovozována, někdy i s následkem trestní odpovědnosti za zkrácení daně. Příkladem mohou být některé kauzy tzv. krácení DPH při obchodování minerálními oleji a jejich uvádění do volného daňového oběhu z daňových skladů. V této souvislosti doktorand v jiném výzkumu dospěl k závěru, že „[p]okud do 31. 3. 2011 platilo, že při dodání zboží (vybraných výrobků) v režimu podmíněného osvobození od daně do základu DPH nevstupovala spotřební daň, ale DPH se uplatnila pouze tehdy, pokud k transakci došlo při uvedení zboží (vybraných výrobků) do volného daňového oběhu, nešlo o chybu v zákoně, ale o logické řešení. Naproti tomu současná úprava (novelizace účinná od 1.4.2011), podle které spotřební daň vstupuje do základu DPH., i když k transakci dojde v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je sice zjednodušením právní úpravy z hlediska simplicity její aplikace, ale za cenu nelogické konstrukce daňových pravidel. Jde o pragmatický ústupek směřující k zjednodušení výkonu správy daní, nikoliv o zdokonalení daňových pravidel. Vývoj daňových předpisů by však měl směřovat k daňové spravedlnosti, logické koherenci (u transpozičních norem nadto ke koherenci s pravidly implementovaného harmonizovaného systému) a srozumitelnosti. Pouze takové předpisy mohou být základem pro aplikaci daňového práva způsobem konformním s požadavky vyplývajícími z ústavního pořádku (čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny), právního řádu Evropské unie (právní jistota v Unii práva) a pravidel zavazujících Českou republiku v rámci Rady Evropy (požadavek ochrany výkonu práva vlastnického a srozumitelnosti obecně závazného předpisu). Současné ustanovení § 41 ZDPH v kontextu logiky podmíněného osvobození od daně a základních pravidel společného systému DPH takovým požadavků

⁵²⁵ ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník. 1.vyd. Praha: C.H.Beck (EVK), 2009, s. 2238.

*bezsporu optimálně nevyhoví*⁵²⁶. Vyslovil pak názor, podle kterého „[p]okud v některých případech správci daně nezjistili řádně skutkový stav a ve výsledku nebylo možno určit, kdo dodával zboží při jeho uvedení do volného daňového oběhu a tomuto uložit daňovou povinnost, prvním krokem k nápravě by měla být spíše reflexe nad koordinací a kvalitou činnosti správců daně. Měnit obecná pravidla kvůli dílčím pochybením správních orgánů, byť by takové pochybení mělo relativně značné ekonomické dopady, by nemuselo být in fine krokem ke skutečnému právnímu státu, ale spíše krokem směrem opačným. Nadto změna sama předpisu nezlepší kvalitu činnosti správních orgánů a mohou se opakovat jiná – svými důsledky stejně závažná – pochybení, což může při stejné logice vyvolat změnu předpisů ad infinitum, která pouze posílí již stávající alibismus některých dotčených pracovníků státní správy, kteří nesprávností svého postupu negativní dopady na státní rozpočet způsobili. Opačnou cestou by mohl být skutečný – nikoliv pouze formální - tlak na kvalitu výkonu činnosti správců daně a osobní responsabilizace pracovníků těchto orgánů státu“⁵²⁷. Z tohoto pohledu je možno by bylo ostatně možno samostatně kriticky analyzovat novelizace předpisů provedené nejen v daňovém právu hmotném, ale i daňovém právu procesním, dalšími kritérii rozboru by mohla být nezbytnost provedené novelizace v kontextu požadavku na stabilitu práva a právní jistotu, jakožto vhodnost způsobilost změny právní úpravy k dosažení deklarovaného cíle. Toto téma se jeví vhodné pro navazující výzkum.

Daňovým zákonem je zpravidla předpis hmotného práva daňového, který směřuje bezprostředně k naplnění účelu práva, tj. který například stanoví povinnost k dani, prostřednictvím určení konstrukčních prvků daně, nebo který určí daňový nárok, např. právo na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Daňovým zákonem je ale i daňový zákon procesní, který upravuje postupy správců daně a daňových subjektů v řízeních o dani.

Daňové zákony hmotné zakládají právní existenci jednotlivých daní, které tvoří daňovou soustavu. V České republice jde o zvláštní zákony, často pro jednotlivé daně. Ve francouzském referenčním systému jsou všechny daňové předpisy práva hmotného kodifikovány ve Všeobecném daňovém zákoníku (Code général des impôts). Francouzský Code général des impôts vznikl kodifikací mnoha hmotně-právních daňových předpisů různé právní síly. Upravuje v zásadě všechny existující francouzské daně. Zejména významné z hlediska systému i výše financovaných příjmů státu jsou „taxe sur la valeur ajoutée“ (DPH), „impôt sur les sociétés“ (daň ze zisku obchodních společností), „impôt sur le revenu“ (daň z

⁵²⁶ cit. ŠMEJKAL, V. Ještě k nejednoznačné úpravě daňového skladu: pohled do praxe, DPH při uvedení do volného daňového oběhu. Teorie a praktické otázky. Daně a finance. 2012, č. 2.

⁵²⁷ cit. ŠMEJKAL, V. Ještě k nejednoznačné úpravě daňového skladu: pohled do praxe, DPH při uvedení do volného daňového oběhu. Teorie a praktické otázky. Daně a finance. 2012, č. 2.

příjmů fyzických a některých právnických osob). Jde o velmi rozsáhlý soubor textů, který v současnosti obsahuje přibližně 2 250 ustanovení (čl. 1 A až 1965 L, články řazené podle základní číselné osy s velmi komplikovaným subčleněním, s různými kombinacemi číselných a písmenných řad, lze zde najít známé principiální dispozice označené jako např. čl. 39 octies CGI; čl. 209 quinquies; čl. 1649-0 A CGI; etc.). Jde o otevřenou rezignaci na v České republice proklamovanou, ač fakticky utopickou, jednoduchost daňového předpisu, ve prospěch preferovaných výhod funkčnosti systému a kvality daňové spravedlnosti. V Belgii jsou kodifikovány do jednotných zákoníků pouze daňové zákony, například v zákoníku daní z příjmů (Code des impôts sur les revenus) a zákoníku daně z přidané hodnoty (Code de la TVA), podzákoné normy (arrêtés royaux; arrêtés ministériels) zůstávají mimo daňové zákoníky. Výsledek se tak blíží českému systému zvláštních daňových zákonů pro jednotlivé daně.

Zatímco daňové hmotněprávní normy stanoví, jaká daňová práva a daňové povinnosti mají jejich adresáti, pokud jde o povinnost platit daň nebo o daňový nárok vůči eráru (např. nárok na odpočet daně), normy procesněprávní normy stanoví podmínky působení hmotněprávních norem, tj. stanoví postupy při správě daní a pravidla, za kterých jsou vydávána daňová rozhodnutí. Pokud jde o právo procesní, lze konstatovat relativně malé rozdíly mezi jednotlivými státy. Právní úprava správy daní ve Spolkové republice Německo výrazně akcentuje specifický charakter daňového (finančního práva). Její specifika jdou až k existenci zvláštního třístupňového finančně-správního soudnictví (soudem první instance je Finanzgericht a soudem instance odvolací je Finanzhof), soudem dovolacím BundesFinanzhof. Německé finančně-správní soudnictví rozhoduje nejen daňové spory ale i spory v oblasti celního práva a aplikace společného celního sazebníku, přímých a nepřímých daní, exportních náhrad, vývozních pobídek a dotací. Finanční právo tak v Německu tvoří plnohodnotné právní odvětví, subsystém hmotně i procesně odpovídající jeho společným odlišnostem od ostatních právních disciplín. Zvláštní úprava daňového procesu tak zasahuje až do fáze soudního přezkumu legality správy daní. Stejně je tomu ostatně ve Francii, s tím, že výsledek fungování systému je lépe srovnatelné s Českou republikou, neboť oproti německému modelu kontroly legality správy daní finančním specializovaným soudem soudní kontrolu daňové správy provádějí správní soudy a soudy obecné, s pravomocí odvozenou od daně, která je předmětem sporu, avšak v řízení, ve kterém soud nejen rozhoduje o zákonnosti správního rozhodnutí s pravomocí jej zrušit nebo žalobu zamítnou, ale kdy soud svým rozhodnutím stanoví spornou daň, s právem daňové rozhodnutí změnit ve prospěch či neprospěch žalobce, tedy s pravomocí obdobnou českému daňovému odvolacímu orgánu.

Soudní přezkum rozhodnutí francouzského správce daně je trojinstanční, a to pokud jde o obecné soudy (odvolání ke Cour d'appel, dovolání ke Cour de cassation) i správní soudnictví (odvolání ke Cour administrative d'appel, dovolání ke Conseil d'Etat). Francouzské procesní daňové předpisy byly tradičně kodifikovány v Livre des procédures fiscales (Kniha daňových řízení). Jde o velice podrobnou právní úpravu, v části „L“ jsou ustanovení povahy a právní síly zákona stricto sensu, materiálně kodifikovaná. V ostatních částech (partie réglementaire a partie arrêtés) provedena formální kodifikace právních předpisů infralegální právní síly. Nově je Livre des procédures fiscales vydáván zpravidla v podobě tzv. Code des procédures fiscales (Kodex daňových řízení), spolu s dalšími předpisy, judikaturou a anotacemi. Existence kodexu nemá žádného právního založení, jde pouze o zvyk vydávat předpisy v tomto souboru. Francouzský systém pravidel správy daní se stal často imitovaným modelem daňové procesní úpravy. Kromě poměrně autentických řešení správy daní v některých státech západní Evropy (Německo, Velká Británie) a severní Ameriky nelze si nevšimnout, že ostatní země často implementují model francouzský nebo model právní úpravy typu, který známe i u nás, navržený původně americkými odborníky pod záštitou Harvardovy univerzity jako celosvětově aplikovatelná právní úprava, vhodná pro rychle se modernizující daňové systémy států s dynamicky se vyvíjející ekonomikou. Rozhodovací praxe státních orgánů postupujících podle těchto předpisů je nicméně různá a nezajišťuje ochranu legality daně na jednotném standardu.

Alžírská správa daní je upravena zvláštními zákony materiálně kodifikovanými v Code des procédures fiscales (zákoník daňového řízení). V Belgii jsou zvláštní zákony o správě daní kodifikovány zpravidla spolu s hmotně-právními předpisy v jednotlivých daňových zákonících. Soudní přezkum pravomocných rozhodnutí správce daně probíhá principiálně v civilním řízení. V Mali byly schváleny návrhy zákona o Všeobecném daňovém zákoníku (Code Général des Impôts) a zákona o Knize daňových řízení (Livre de Procédures Fiscales) francouzského typu⁵²⁸, nicméně se tak stalo teprve v r. 2006. Daňové řízení v Marockém království je upraveno předpisem francouzského typu, Kniha o daňových řízeních (Livre des procédures fiscales) zde platí od roku 2005⁵²⁹. Pobřeží slonoviny a Rwanda směřují k francouzskému modelu právní úpravy správy daní. Rwandská Kniha daňových řízení (Livre des procédures fiscales) byla uvedena v účinnost zákonem n°25/2005 ze dne 4. prosince 2005 (loi portant création des procédures fiscales). Pod francouzským vlivem kodifikovalo správu daní i Tunisko, zákoníkem nazvaným Code des Droits et Procédures Fiscaux. Marocká Kniha

⁵²⁸ Viz komuniké generálního tajemníka vlády, Koulouba, 13.4.2006.

⁵²⁹ čl. 22 marockého finančního zákona n° 26.04.

o daňových řízeních podle odborné veřejnosti ostatně neposkytuje odpovídající garance daňovým subjektům, zejména v průběhu daňové kontroly⁵³⁰. Lucemburská právní úprava je naproti tomu určitou kombinací francouzského a belgického přístupu. Právní úprava daňové hmoty i procesu je relativně „roztroušena“ v různých zákonech vyhlášených v lucemburské sbírce. Orgány centrální státní správy však vydávají na svých stránkách přehledný výklad předpisů a rovněž významná vydavatelství provádějí neoficiální soustředování pramenů práva z různých oblastí do jinde obvyklých kodexů. Zvláštností systému daňové správy je, že správa přímých a nepřímých daní je tradičně rozdělena mezi dvě různá daňová ředitelství, nezávislé na ministerstvu financí. Soudní přezkum rozhodnutí správce daně probíhá (od r. 1896) v civilním řízení. Předchozí uplatnění daňového (správního) opravného prostředku je podmínkou přípustnosti žaloby. Lucemburský právní systém je značně specifický, již tím, že v zemi donedávna nebyla žádná vysoká škola, kde by bylo možno absolvovat ucelené studium v oboru právo. Tamní právníci studovali zpravidla ve Francii a absolvovali na Lucemburské univerzitě pouze zkrácené studium lokálního práva. Uvedené bylo faktorem ovlivnění lucemburského právního systému francouzskou právní tradicí, zejména pokud jde o nepsané právo. Na druhou stranu je právní systém velmi tradicionalistický, což se ostatně projevuje i v monarchistickém státním uspořádání. Silně specifické je daňové právo švýcarských kantonů, a to pokud jde o hmotné i procesní předpisy. Článek 3 Ústavy Švýcarské konfederace zaručuje kantonům (federovaným státům) principiální suverenitu. Daně i jejich správa jsou upraveny zpravidla na kantonální úrovni. Švýcarsko se spokojilo s určitou harmonizací těchto samostatných právních úprav, kterou lze po 12. červnu 1977 hodnotit jako pokročilou (čl. 42 quinquies Cst). Nicméně mezi obsahem i formální prezentací daňově-procesních právních úprav jednotlivých kantonů lze nalézt poměrně značné rozdíly. Např. v Ženevě jsou pravidla daňového procesu soustředěna do zákona o správě daní (Loi de procédure fiscale) (LPFisc) (D 3 17), který se stal účinným poměrně nedáno, dnem 1. ledna 2002. Naproti tomu Bern má stále poměrně nepřehlednou soustavu různých daňových předpisů, které obsahují hmotnou úpravu i části úpravy procesní a z nichž některé mohou působit v dnešní době poněkud archaicky (např. zákon o izraelských společenstvích nebo zákon o farní dani).

Na základě konstatované potřeby jednotného legislativního rámce pro daňové zákony zemí zásadně modernizující státní aparát a daňový systém Mezinárodní program Harvardovy univerzity zaštitil v letech 1996-1998 vydání modelové právní úpravy jednotlivých daní a daňového procesu. V rámci souboru W.M.Hussley a D.C. Lubick navrhli zvláštní procesní

⁵³⁰ HALOUI, K. Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain. Doktorská práce. Grenoble : 2010. Université de Grenoble. École Doctorale Sciences Juridiques.s. 21 n.

úpravu. Do jaké míry by měl být subsidiárně aplikován v daňovém řízení předpis typu správního řádu nebylo v rámci tohoto projektu příliš zřetelně řešeno. Charakteristickou pro tuto modelovou úpravu je „anglosaská“ snaha o jednoduchost a srozumitelnost sdělovaného pravidla, spolu s důvěrou v následující „rozumný“ výklad a aplikaci. Snahu řešit otázky zákonné úpravy daňového procesu lze zaznamenat i na půdě Mezinárodního měnového fondu (MMF). Materiál MMF Tax Law Design and Drafting (1996, autor Victor Thuronyi) se zabývá otázkou vztahu mezi zvláštní daňově procesní úpravou a úpravou typu správního řádu, aniž by však dospěl k jednoznačným závěrům. Lze tu najít názor, který v průběhu diskusí zazněl v podstatě i z úst tuzemských vrcholných specialistů, podle kterého „obecným pravidlem je zvláštním procesním předpisem upravit pouze samu daňovou problematiku“ a není vhodné upravovat identické právní instituty duplicitně. Otázkou však je, zda tento přístup není vhodnější pro anglosaské právo než pro právo kontinentální. Ostatně autor přináší relevantní příklady výlučně z práva australského, amerického a anglického. V Bulharsku je správa daní upravena zákonem o daňovém řízení, který odpovídá logice modelového zákona navrženého v gesci Harvardovy univerzity⁵³¹.

Stejně je tomu v jiných zemích. Daňový zákoník Kyrgyzské republiky, účinný od 1. června 1996, založen na návrhu vypracovaném za podpory US Agency for International Development (Fiscal Reform Project), který vycházel z logiky a modelu Harvardovy univerzity. Obdobně v Makedonii, kde byl zákon o správě daní přijat v rámci projektu Modernizace daňové správy. Jedná se o předpis sjednocující do jednoho textu hmotně-právní a procesně-právní daňovou úpravu, který grosso modo odpovídá Harvardskému modelu. Literatura jej nazývá "základním daňovým zákonem" (případně "daňovou ústavou"). Naproti tomu slovenský daňový předpis vznikl zřetelně pod vlivem československé právní úpravy. Zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb.z., o správě daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov⁵³², je obdobou českého zákona č. 337/1992 Sb., dříve platného i na Slovensku. Čínský zákon o správě a výběru daní z roku 1992, změněn zákonem přijatým Stálou radou Národního všelidového shromáždění Čínské lidové republiky dne 28.4.2001, který vstoupil v platnost dne 1. 5. 2001, je novou právní úpravou daňového řízení, přes jazykovou odlišnost odpovídá pravidlům, která nacházíme v Evropě⁵³³. Nový zákon zpřísnil povinnosti poplatníků i třetích osob a posílil pravomoci správce daně během vyměřování i vymáhání daně, avšak způsobem, který přibližuje čínský daňový proces tomu,

⁵³¹ Bulharský Úřední věstník No. 61/16.07.1993.

⁵³² Slovenský zákon ze dne 30.9.1992.

⁵³³ Market Modernization Year. 2009. č. 1, s. 369.

kteřý známe z Evropy. Pro ilustraci: čl. 15 nového zákona založil oznamovací povinnost daňových subjektů i třetích osob o začátku, změnách a ukončení platnosti podnikatelských oprávnění; čl. 57 upravil povinnosti daňových subjektů v průběhu daňové kontroly etc. Zákon z r. 2001 rovněž přiznal daňovým subjektům některá procesní práva, přinesl posílené záruky ochrany osobních údajů a razantně snížil předchozí dramatickou výši denního penále z prodlení zaplacení dlužné daně (až do r. 2001 ve výši 2% z dlužné částky za každý den po lhůtě splatnosti). Lze tedy říci, že všechny uvedené zákony obsahují právní normy kontinentálního typu. Daňové právo procesní s ohledem na celosvětově obdobné potřeby správců daně i daňových subjektů, mezinárodní garance investorům a nutnou spolupráci daňových správ je tak prakticky v celosvětovém měřítku relativně výrazně harmonizováno. Obsahuje podobnou strukturu práv a povinností daňových subjektů, předpokládá obdobné postupy správců daně v jednotlivých, relativně podobně koncipovaných fázích daňového řízení. Četné rozdíly jsou naproti tomu v opravných prostředcích a pravidlech soudní nebo jiné kontroly správnosti a zákonnosti postupů správců daně v daňových řízeních, včetně kontroly výsledků těchto postupů, resp. vydaných daňových rozhodnutí. V této oblasti jsou relativně výrazné rozdíly i mezi evropskými, geograficky i kulturně blízkými státy.

V návaznosti na výše uvedené a v kontextu zkoumané problematiky zákonnosti daně je nutno si položit fundamentální otázku definice daně, případně specifity právního vztahu daňového, který osvětluje povahu daně jako dluhu vůči společnosti i průlomem do ochrany práva vlastnického.

2. Ústavní záruky zákonnosti daně

Úkolem právního státu jako specifického projevu politické společnosti je "*udržovat platnost zákona, starat se o společnou prosperitu a o veřejný pořádek a spravovat veřejné záležitosti*"⁵³⁴. Úkolem právního státu je současně chránit individuální práva, mezi jinými soukromé vlastnictví a autonomii vůle subjektů práva. Na druhou stranu v moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem, tedy například jednání motivovanému cílem bránit řádnému výběru daní⁵³⁵. Mezi těmito požadavky nutno provést určitou „konciliaci“, tedy aplikovat jimi odůvodněné normy poskytující záruky zákonnosti přiměřeně.

⁵³⁴ MARITAIN, J. Člověk a stát. Praha: Triáda, 2007, s. 15.

⁵³⁵ PELC, V. Daň z převodu nemovitostí, 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 18; srov. Nález Ústavního soudu ČR ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000.

Ústavní záruky (garance) zákonnosti daně nejsou nic jiného nežli ústavní normy zaručující (garantující) zákonnost daně, tedy zaručující soulad se zákonem. Téma takto pojaté by vedlo ke zkoumání výše zmíněné sekundární a terciální roviny zákonnosti daně, tj. ke zkoumání záruk, že daň bude nebo je stanovena v souladu s hmotným právem, respektive podle práva hmotného, postupem nevykazujícím podstatných vad, které by ovlivnily úsudek o zákonnosti daňového rozhodnutí.

Zákonností daně možno rozumět normu stanovící požadavek souladu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, která se uplatní již v průběhu legislativního procesu nebo pak kdykoliv během procesu aplikace práva. Dále je uplatnění daňové pravomoci státu podmíněno zachováním právní jistoty a legitimního očekávání státu podrobených subjektů. Nevyhovění tomuto požadavku bude mít za následek neústavnost daně, nazývanou rovněž nezákonností. Zákonnost daně je však podmíněna rovněž souladem s hmotněprávními ustanoveními regulujícími daňovou pravomoc státu, které jsou součástí zejména práva EU a které působí právní silou zákonu nadřazenou. Obdobně je tomu ve francouzském referenčním systému, kde povinnost platit daně je v souladu s ústavním pořádkem zpravidla pojímána jako určitá forma čestné občanské povinnosti svobodného člena organizované společnosti rovnoprávných lidských bytostí, tedy jako logický a nezbytný důsledek občanu ústavně zaručeného práva účastnit se řízení státu, jinak řečeno nezbytná kontribuce do veřejných rozpočtů (Deklarace 1789, čl. 13 a 14, s odkazy na nezbytnost veřejné kontribuce a na materiální rovnost mezi poplatníky). Daňová povinnost je ovšem povinností právní, tedy vymahatelnou. Praktickým důsledkem přístupu k dani jako ke kontribuci je nicméně akcent na rovnost přispěvatelů do veřejného rozpočtu.

a) Zákonnost daně jako její konformita s čl. 11 Listiny

Právo státu stanovit daně je ústavně aprobovaným průlomem do ochrany soukromého vlastnictví. K ústavně konformní realizaci tohoto oprávnění musí stát a jeho orgány respektovat ústavní kautely zákonnosti výkonu státní moci. Zákonnost daně je tak prvním předpokladem její ústavnosti, jelikož „[p]odle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“ (II. ÚS 644/02). Článek 11 odst. 5 Listiny stanovící zásadu zákonnosti daně je tak podle Ústavního soudu ČR konkretizací obecného principu zákonnosti, nikoliv samostatným pravidlem s odlišně definovatelným obsahem, pokud jde o definici nebo parametry působení pravidla (požadavku) zákonnosti. Na

druhou stranu z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí. (čl. 11 Listiny, čl. 1 Protokolu EÚLP) (viz Pl.ÚS 24/07).

Normativní obsah ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny nutno posuzovat v jeho relaci s ostatními ustanoveními čl. 11 Listiny, *nota bene* s ustanovením čl. 11 odst. 1 Listiny. Podle čl. 11 odst. 1 Listiny má každý právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Vlastnictví zavazuje. Nesmí být zneužito na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy (čl. 11 odst. 3). Vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva je možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu (čl. 11 odst. 4). Daň a poplatky lze ukládat jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5). Podle Ústavního soudu ČR je základní „právo na vlastnictví třeba interpretovat jednak jako institucionální garanci, resp. garanci určitého právního postavení. Svoboda vlastnit je svobodou právně konstituovanou, a proto lze říci, že neexistuje vlastnictví tam, kde by chyběl právní řád. Z tohoto důvodu má zákonodárce poměrně široké možnosti úpravy nabývání vlastnictví, jeho užívání, jakož i dispozic s ním. V tomto smyslu lze hovořit o vlastnictví jako o institucionální garanci. Vlastnictví jako garance určitého právního postavení osoby omezuje veřejnou moc v zásazích do vlastnictví již konstituovaného (I. ÚS 553/2000; I.ÚS 643/06).

Interpretace ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny byla provedena v klasicky citované judikatuře Ústavního soudu relativně restriktivně: „*Význam ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl čl. 4 odst. 4 Listiny). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje*“ (II. ÚS 644/02). „*Pokud ustanovení zákona stanoví, že daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona, znamená to, že i způsob jejich výpočtu a vybírání upravuje zákon. Je-li daň a způsob jejího vyměření a vybírání stanoven zákonem, jde o úpravu provedenou způsobem ústavním*“ (II. ÚS 526/01). Zákonodárce má z pohledu *de lege ferenda* širokou rozhodovací daňovou pravomoc, naproti tomu postup správce daně *de lege lata* by měl zákonodárcem stanovené meze zdanění striktně respektovat. Pokud jde o aplikační praxi, Ústavní soud vyslovil, že „*[s]naha státu maximalizovat fiskální výnosy je legitimní a ústavním pořádkem aprobovaná, avšak musí respektovat předem jasně daný zákonný rámec, jinak dochází k ústavně neaprobovatelnému zásahu do vlastnického*

práva v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala“ (IV.ÚS 626/06). Stejně tak “[p]okud soudy použítý výklad daňového předpisu vedl k tomu, že došlo k dodatečnému zdanění předmětu, o kterém stěžovatelka nemohla rozumně předpokládat, že zdaněn bude, bylo porušeno práva stěžovatelky zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny“ (IV. ÚS 814/06).

K interpretaci takto interpretovaného pravidla (tedy k interpretaci interpretace poskytnuté Ústavním soudem ČR ve výše citovaných rozhodnutích) je nutno přistupovat v kontextu čl. 2 odst. 2 Listiny. Stát má širokou daňovou pravomoc, neboť „[z] ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) pak plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní“ (Pl. ÚS 7/03).

Tuto daňovou pravomoc je nutno vykonat zákonem schváleným volenými zástupci, zákon musí splňovat obecné podmínky ústavní konformity, pokud jde o rozhodnutí, co má být zdaněno a jakou sazbou, toto rozhodnutí zákonodárce pak musí být realizováno zákonnými prostředky, tj. zákonným postupem správců daně a jiných orgánů, které se účastní v procesu stanovení a vymáhání daní.

V souladu s uvedeným postupoval Nejvyšší správní soud, když dovedl, že „[p]ři výkladu základních práv a svobod není možné omezovat se pouze na posouzení toho, zda daň či poplatek jsou uloženy na základě zákona (tj. formální podřazení určité daně konkrétnímu zákonnému ustanovení); tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat též na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež takovou povinnost stanoví. Daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především i jakýsi test legitimacy instituce státu“ (NSS, č.j. 2 Afs 4/2005-56)⁵³⁶. Na základě identifikace daňového systému jako testu legitimacy instituce státu pak Nejvyšší správní soud dovedl požadavky na spravedlivě přiměřené zdanění, které odpovídá zdanění ústavně konformnímu.

b) Přiměřenost zdanění, předpoklad zákonnosti daně

Požadavek přiměřenosti zdanění vzniká působením vícero norem, zejména v důsledku výše uvedené ochrany soukromého vlastnictví, aplikované přiměřeně, dále jako důsledek testu legitimacy státu správně nastavenými pravidly daňového systému. Prvotní se jeví přiměřená ochrana vlastnického práva.

⁵³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 1. 2006, č.j. 2 Afs 4/2005-56.

Přiměřená ochrana vlastnictví

Ústavní soud ČR reflektuje, že za účelem naplnění státního rozpočtu je dáno Parlamentu široké oprávnění zdaňovat, přičemž konkrétní zákonná úprava vymezuje základní náležitosti konkrétního obligačního personálního právního vztahu. Za zákonem stanovených podmínek vzniká subjektivní závazek z určité osoby vůči státu ve formě daňové povinnosti; ze zákonem určeného příjmu, věci, úkonu nebo majetku: "*Právní důvod (titul) daně je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se závazek určité osoby vůči státu zakládá*". (srov. Pl. ÚS 15/96; Pl. ÚS 14/2000). Výkon pravomoci Parlamentu prostřednictvím takového zvláštního (daňového) zákona představuje ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. IV. ÚS 29/05). Pravomoc Parlamentu je však relativizována působením požadavků právního státu a specificky ústavní ochranou vlastnictví. Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika demokratickým právním státem založeným na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Z principu právního státu lze dovodit základní pravidla fungování státní moci, mezi něž podle Ústavního soudu ČR patří též zásada proporcionality (přiměřenosti). Tato zásada vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody (srov. Pl. ÚS 15/96). Ústavní soud ČR přitom ve své judikatuře s odkazem na zahraniční doktrinní výklady⁵³⁷ zohledňuje skutečnost, že „[p]odle Evropského soudu pro lidská práva může vybírání daně, kromě případu diskriminačního daňového režimu, porušovat článek 1 Protokolu jen tehdy, když na dotyčného nakládá nesnesitelné břemeno nebo rozvrací jeho finanční situaci“ (Pl. ÚS 53/10). Ústavně konformní zdanění je tak zdaněním přiměřeným.

Posouzení Ústavního soudu odpovídá *grosso modo* limitům zdanění, které vyplývají z judikatury německé. Přestože je míra dovoleného rozhodování státu o předmětu, míře a rozsahu zdanění v zásadě velmi široká, není nicméně neomezená, neboť při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. K dotčení ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozice však nedochází bez naplnění dalších podmínek (srov. Pl. ÚS 7/03).

⁵³⁷ Ústavní soud ČR uvádí pro srovnání SUDRE, F. Mezinárodní a evropské právo lidských práv. Brno: Doplněk, 1997, s. 217.

Zákonodárce naproti tomu při výkonu své pravomoci v daňové oblasti musí rovněž respektovat hlediska daňové proporcionality (Pl.ÚS 24/07). Obecný princip přiměřenosti (proporcionality) tak relativizuje ochranu vlastnického práva i pravomoc zákonodárce do tohoto práva zasáhnout uložením daní nebo poplatků.

Legitimní daň jako ústavní požadavek

Nejvyšší správní soud dospěl *explicite* k tomu, že daňový systém představuje „*nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především i jakýsi test legitimacy instituce státu*“⁵³⁸. Tato úvaha se stala východiskem pro závěr z ní nezbytně vyplývající: „*[s]oustava daní [...] musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě [...] legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu. Takové vnímání daní plynule vychází z učení některých liberálně orientovaných myslitelů, a nejedná se proto v žádném případě o intelektuální novum postindustriální společnosti*“⁵³⁹.

c) Právní jistota a legitimní očekávání

Podle Ústavního soudu „*transparentní a předvídatelná shoda mezi deklarovaným právním pravidlem a postupem orgánů veřejné moci (obecných soudů) je nezbytnou podmínkou právního státu. K jednomu ze základních předpokladů materiálního právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) totiž patří rovněž princip právní jistoty a s ním spojená předvídatelnost právního řádu a rozpoznatelnost důsledků rozhodnutí na jeho základě vydaných, jež jsou a musí být co do svých náležitostí formálně i materiálně ve shodě se zákonem (čl. 2 odst. 2, čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 2 odst. 3, čl. 90 a čl. 95 odst. 1 Ústavy)*“ (II.ÚS 493/05 ze dne 11.01.2007).

Požadavky právní jistoty a ochrany legitimního očekávání jsou tak ústavními podmínkami výkonu daňové pravomoci státu, a to jak v rovině normativní, tak v rovině aplikace daňového práva. Oba ústavní principy tedy působí v rovině tvorby práva (možno mít za to, že ovlivňují právo z pohledu *de lege ferenda*, neboť působí na právo, které má být), tak v rovině práva platného (ovlivňují realizační proces hmotného práva, jinak řečeno ovlivňují *de lege lata* zpravidla nikoli samotný normativní obsah aplikované právní normy, ale výsledek její aplikace). V obou případech platí, že „*[p]rávní stát je vystavěn mimo jiné na důvěře občanů v právo a právní řád. Podmínkou takové důvěry je stabilita právního řádu a*

⁵³⁸ Cit. výše.

⁵³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 1. 2006, č.j. 2 Afs 4/2005-56.

dostatečná míra právní jistoty občanů. Stabilita právního řádu a právní jistota je ovlivňována nejen legislativní činností státu (tvorbou práva), ale též činností státních orgánů aplikujících právo.“ (II. ÚS 566/05). Stabilita práva v podstatě není nežli transpozicí požadavku právní jistoty a legitimního očekávání. Lze mít nicméně za to, že byť relativní stabilita daňového práva hmotného je do značné míry utopická, neboť zákonodárce je zejména politickými tlaky, částečně též tlaky svoji povahou ekonomickými, motivován k víceméně konstantním dílčím nebo i podstatnějším změnám daňového systému, případně jeho jednotlivých mechanismů, institutů a pojmů. Nežli hovořit o stabilitě práva, definovat principiální relativní nestabilitu daňového práva hmotného a pokoušet se určit mez akceptovatelné nestability. Srovnatelně postupuje doktrína v referenčním francouzském systému, pokud vcelku otevřeně hovoří o charakteristické komplikovanosti a pomíjivosti jednotlivých ustanovení daňového práva hmotného⁵⁴⁰. Jinak by tomu mělo být u práva procesního, které principiálně není objektivního důvodu měnit; nedostatky procesní úpravy jsou zpravidla během času korigovány soudním výkladem, nekorigovatelné vady jsou průběžně odstraňovány činností orgánu, kterému je svěřena abstraktní kontrola ústavnosti norem, případně judikaturou v rámci konkrétní kontroly ústavnosti.

Omezená ochrana podle čl. 11 odst. 1 Listiny

Ustanoveními čl. 11 Listiny je chráněno vlastnické právo již konstituované, a tedy již existující, a nikoli pouze tvrzený nárok na ně (IV.ÚS 1007/07, srov. III. ÚS 23/93; II. ÚS 305/99). Tento názor je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, podle které „majetkem“ chráněným dle čl. 1 Protokolu EÚLP jsou jakékoliv majetkové hodnoty, včetně pohledávek, o nichž lze tvrdit, že stěžovatel domáhající se ochrany má přinejmenším „legitimní naději“ (fr. «*espérance légitime*») že budou konkretizovány. Garance pokojného užívání majetku a zákaz jeho odnětí vyjma Úmluvou tolerovaných průlomů do ochrany se tedy týká majetku existujícího, tedy již stěžovateli náležejícího nebo který mu náležel a byl mu v rozporu s Protokolem EÚLP odňat, tak jako majetku potencionálního, tedy toho, který s dostatečnou měrou určitosti stěžovateli náležet bude nebo by náležet v budoucnu měl⁵⁴¹. Riziko nedostatečnosti ústavní ochrany vlastnictví řeší Ústavní soud použitím ochrany legitimního očekávání budoucího nebo pravděpodobného nabytí vlastnického práva. Ve své judikatuře k nároku na „vratky“ daně z přidané hodnoty na vstupu

⁵⁴⁰ srov. COZIAN, M. Précis de la fiscalité des entreprises. 26.vyd. Paris: Litec, 2002, s.X.

⁵⁴¹ srov. Rozsudek ESLP ze dne 10. 7. 2002, Gratzinger a Gratzingerová, Poláček a Poláčková v. Česká republika, stížnost č. 39794/98.

insolventním daňovým subjektům naproti tomu Ústavní soud používá jako referenční kritérium čl. 11 odst. 1 Listiny, aniž by považoval za potřebné se zabývat tím, zda správce daně jejich započtením na daňovou povinnost zasáhl do vlastnického práva skutečně či hypoteticky.

Právní jistota

Právní jistota subjektu práva – vyjádřena v ustanovení čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, podle kterého je Česká republika svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana – je jedním z atributů právního státu; nezbytnou podmínkou právního státu. Stát, který by nezajistil přiměřenou právní jistotu subjektů svého právního řádu, by nebyl právním státem, ostatně zřejmě by nebyl ani státem, ale entitou zmítanou chaosem; šlo by patrně o stát ve stadiu vzniku nebo zániku. Právní jistota tak tvoří jeden ze základních předpokladů materiálního právního státu (srov. II.ÚS 493/05); současně je právním principem nejasného obsahu⁵⁴². Požadavek právní jistoty má *a fortiori* významné místo v právu daňovém: lze říci, že jedním z cílů zákonnosti daně je realizovat zdanění při zvýšeném standardu právní jistoty daňových subjektů. Právní jistota je podmínkou sine qua non trvání daňového systému, respektive jeho trvalého fungování.

Právní jistotu lze obecně charakterizovat jako požadavek transparentní a předvídatelné shody mezi deklarovaným právním pravidlem a postupem orgánů veřejné moci. S právní jistotou je spojena předvídatelnost právního řádu a rozpoznatelnost důsledků rozhodnutí na jeho základě vydaných, jež jsou a musí být co do svých náležitostí formálně i materiálně ve shodě se zákonem (II.ÚS 493/05). V pojetí Ústavního soudu je garancí poskytnutou primárně subjektům práva podrobeným státní moci, tedy ve prospěch těchto subjektů práva, nikoliv ve prospěch státní moci jako takové, byť ta z právní jistoty profituje rovným dílem. Jak ukázaly historické zkušenosti, kategorické odepření právní jistoty působí směrem k destabilizaci mocenského systému. Ústavní soud však přesto nalézá, že „[p]rávní jistota ani předvídatelnost aktů veřejné moci ovšem nejsou absolutními kategoriemi, které by bylo možno stavět nad ostatní komponenty vytvářející pojem „demokratického právního státu“. Ústavou chráněnou hodnotou je i ochrana zájmů České republiky jako svrchovaného státu [...]“ (Pl. US 31/03). Právní jistotu lze považovat za ústavní garanci (ústavní princip). Ústavní soud ČR ji posvětil jako ústavní princip, právní normu tvořící součást ústavního pořádku, ustáleně ji *explicite* používá jako referenční kritérium při výkonu své rozhodovací pravomoci.

⁵⁴² Jelikož „na jeho obsah panují rozličné názory“. Wintr, J. Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha: Karolinum, 2006, s. 205; a zde cit. literatura.

Francouzská Ústavní rada je tak neučinila. Ve francouzském právním řádu je právní jistota pouze obecným právním principem; Ústavní rada odmítá jej otevřeně proklamovat za právní normu ústavní právní síly, ač měla příležitosti tak učinit, implicitně právní jistotu za součást ústavního pořádku považuje a stejně tak implicitně jej používá při výkonu své derogační pravomoci, ukrývající právní jistotu jako faktické referenční kritérium pod nejrůznější principy v minulosti za součást ústavního pořádku již prohlášené⁵⁴³. Právní jistota („principe de sécurité juridique“) tak ve Francii zůstává obecným právním principem („principe général de droit“), použitelným například při kontrole legality podzákonnych norem (CE, ass., 24/03/2006, KPMG), formálně nezavazující zákonodárce.

V České republice sice Ústavní soud připomíná, že „*již v minulosti několikrát konstatoval, že mezi základní principy právního státu neoddělitelně patří zásada právní jistoty*“ (II. ÚS 490/04), používá právní jistotu s odkazem na čl. 1 odst. 1 Ústavy jako referenční kritérium při svém přezkumu ústavnosti nejen v abstraktní kontrole norem, ale i při kontrole ústavnosti aktů aplikace práva *in concreto* (viz např. II.ÚS 727/11; I.ÚS 947/09), právní jistotu sice *explicite* prohlašuje za obecný princip právní, z kontextu však možno soudit, že má zřetelně na mysli právní princip povahy ústavní, neboť právní jistotu řadí k „*obecných principům právním, jako je důvěra v právo [...] a předvídatelnost právních aktů, které strukturují právní řád demokratického právního státu*“ (IV. ÚS 178/04) a právní jistotu považuje za hodnotu, která patří neoddělitelně ke znakům právního státu, jakož k těmto znakům patří i „*z právní jistoty vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v článku 1 odst. 1 Ústavy*“ (III. ÚS 705/06).

Legitimní očekávání

Legitimní očekávání lze prvotně definovat jakožto právem chráněné očekávání určitého rozhodnutí nebo postupu orgánu veřejné moci, zavazující orgán veřejné moci rozhodnout nebo postupovat tak, jak je očekáváno. Teoretiky je relativně opomíjeno. Právníkové slovníky mu opomíjejí vyhradit samostatné heslo⁵⁴⁴, a to včetně některých děl specializovaných (*sic!*)⁵⁴⁵. Uvedenou definici postačí konfrontovat s judikaturou Ústavního soudu, srovnání s institutem francouzského právního řádu, označovaným « *confiance*

⁵⁴³ DUTHEILLET DE LAMOTHE, O. La sécurité juridique: Le point de vue du juge constitutionnel. op.cit.

⁵⁴⁴ HENDRYCH, D. Právníkový slovník.op.cit.; stejně tak MADAR, Z. a kol. Slovník českého práva.op.cit., který zařazuje alespoň heslo „legitimita“. Srovnatelný institut „*confiance légitime*“ nemá samostatné heslo ani ve francouzských všeobecných právnických slovnících, viz CORNU, G. Vocabulaire juridique.op.cit., GUILLIEN, R.; VINCENT, J. Lexique des termes juridiques. op.cit. Nicméně CORNU věnuje samostatné heslo blízkému pojmu „*confiance*“.

⁵⁴⁵ KLÍMA, K. Encyklopedie ústavního práva.op.cit.

légitime » (fr., přel. legitimní důvěra) nebo stejně nazvaným institutem právního řádu EU srovnatelného obsahu by nepřineslo zde užitečný výsledek, neboť by překročilo potřeby této práce, postačí odkázat na studie provedené jinde, např. PUISSOCHET, J.-P.; LEGAL, H. Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes⁵⁴⁶. Mezi definicemi *legitimního očekávání*, *právní jistoty* a *stability práva*, v právu českém a definicí principů « *securité juridique* » a « *confiance légitime* » v právu francouzském jakožto požadavků ostatně nejsou fundamentální rozdíly, rozdílná je intenzita jejich působení.

Legitimní očekávání je obecně očekáváním určitého postupu orgánu veřejné moci. Podle Ústavního soudu zahrnuje očekávání určitých vlastností autoritativních aktů veřejné moci. Presumpce správnosti aktů státu, včetně soudních rozhodnutí, zahrnuje předpoklad, že rozhodnutí je vykonatelné, jelikož „[p]okud soud jednotlivci sice poskytne právní ochranu, nicméně taková ochrana není v konečném důsledku státní mocí vynutitelná, jde o situaci obdobnou tomu, jakoby stát takovou ochranu vůbec neposkytl“ (IV.ÚS 2696/08). Každému vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Jinak by nebylo možno garantovat reálnou vynutitelnost práva, která patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu a je předpokladem důvěry v právo (srov. IV. ÚS 525/02; I.ÚS 350/04; II.ÚS 519/08). Institut ochrany legitimního očekávání tak směřuje k zajištění důvěry v právo. Proto *soustavná praxe orgánů veřejné moci konstituuje „oprávněná očekávání“ adresátů aplikovaných právních norem v existenci stejných práv a povinností jako těch, která vyplynula z této soustavné praxe jiným subjektům podrobeným veřejné moci. Soustavná praxe orgánů státní správy sociálního zabezpečení“ vytvořila oprávněná očekávání adresátů příslušných právních norem v oblasti nemocenského pojištění“ a „dotvořila“ české právo v jeho materiální podobě tak, že „v relevantní době nemohla být použita Všeobecná úmluva o sociální bezpečnosti místo úpravy zákonné“. Odmítl-li Nejvyšší správní soud důvod změny předchozí praxe orgánů sociálního zabezpečení, spočívající v nesprávném výkladu novely Ústavy, bylo na něm, aby spolu s krajskými soudy chránil oprávněná očekávání adresátů v trvající existenci jejich práv a povinností* (III.ÚS 619/06, obdobně III.ÚS 2822/07). Ustálený postup orgánů veřejné moci tak nelze změnit a nově odeprít práva adresátům aplikovaných právních norem s prostým odkazem na nesprávnost postupu předchozího. Stejně tak při opakovaném posuzování jedné a

⁵⁴⁶ Cahiers du Conseil constitutionnel. 2000, č. 11. Dossier : Le principe de sécurité juridique.op.cit.

též předběžné otázky soudem v jiném řízení nelze odhlédnout od okolností, za nichž byla řešena v předchozím řízení a nelze nebrat do úvahy legitimní očekávání účastníka obou řízení, že akt státu jednou vyslovený je platný a to včetně řešení předběžné otázky podstatné pro vlastní výrok rozhodnutí (II.ÚS 2742/07). Francouzské soudy považují naproti tomu princip ochrany legitimního očekávání určitého postupu orgánů veřejné moci za normu evropského práva, která se použije pouze tam, kde to žádá zásada respektování práva EU (CE, Ass., 5.3.1999, *Rouquette*).

V českém právním řádu je legitimní očekávání ústavním požadavkem, byť Ústavním soudem dovozeným; legitimním očekáváním tak označujeme ústavní normu zakazující orgánům vykonávajícím státní moc odchýlit se od postupu nebo rozhodnutí, které subjekt skutečně očekával nebo očekávat mohl, v souladu s účelem zákona nebo úmyslem zákonodárce: „*Princip ochrany legitimního očekávání může podle Ústavního soudu chránit pouze očekávání, které je legitimní, rozumné. Z tohoto principu proto nelze pro sebe dovozovat spekulativní prospěch, který zákon nezamýšlel poskytnout, tj. jinak řečeno, který neodpovídá účelu zákona*“ (I.ÚS 1126/07). Ústavní soud přitom v odůvodnění svého závěru použil srovnávací perspektivu, aby doložil obdobnost ochrany ve srovnatelných systémech, odkazem na zahraniční rozbor legitimního očekávání v právním řádu EU⁵⁴⁷. Při aplikaci legitimního očekávání určitého postupu zákonodárce přihlíží Ústavní soud k politické a ekonomické realitě. I z tohoto pohledu musí být legitimní očekávání rozumné, aby bylo ústavně chráněno: „*Pokud je o argument „legitimního očekávání“, který je rovněž obsažen v návrhu 43 poslanců Poslanecké sněmovny, jeho uplatnění není, v oblasti sociálních práv, zcela na místě. Jak již bylo výše rozebráno, tato práva jsou odvislá zejména od vývoje ekonomické a životní úrovně, dané hospodařením státu. Ve vztahu ke státu, který upadne do hospodářských potíží (viz v nedávné době Rusko, Argentina či Mexiko), se každý, byť sebe-legitimnější nárok, stává iluzorním a poškození jsou v podstatě všichni. S tím souvisí i otázka „již jednou přiznaných nároků“, které v případě sociálních práv nelze brát jako statické*“ (Pl.ÚS 2/08). Legitimní očekávání vlastníků, pokud jde o užitek z jejich majetku, výnosy a ochranu práv není vždy stejné intenzity, je třeba jej posuzovat *in concreto*, ve vztahu k povaze a charakteru majetku, který je předmětem práva vlastnického. Ochrana legitimního očekávání vlastníka se tak liší od ochrany jeho práva vlastnického garantovaného čl. 11 odst. 1 Ústavy. Například „*legitimní očekávání vlastníka akcií nedosahuje takové intenzity jako legitimní očekávání vlastníků jiného majetku, vzhledem k tomu, že samotná povaha vlastnictví*

⁵⁴⁷ TRIDIMAS, T. *The General Principles of EU Law*. 2. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2006, s. 274. Ústavní soud na tyto rozборы odkazuje v bodu 13 cit. nálezu.

akcií nezaručuje akcionářům neměnné postavení ani absolutní rovnost akcionářů, neboť rozsah vlastnických práv je odvozen od počtu akcií shodné nominální hodnoty a z povahy podstaty akciové společnosti vyplývá možnost „rizika“ změn postavení jejich společníků, zejména minoritních akcionářů“ (cit. Pl.ÚS 56/05; srov. IV. ÚS 324/97 a IV. ÚS 720/01).

Tento právní názor Ústavního soudu o omezeném legitimním očekávání akcionáře z důvodu nestejnosti jejich postavení ve srovnání s vlastníky jiného majetku, s ohledem na míru rizika imanentní vlastnictví akcií, sám neodpovídá realitě, je tedy „nerozumný“, řečeno terminologií Ústavního soudu. Ochrana vlastnictví většinového akcionáře totiž v českém právu dosahuje fakticky kvalitativně vyššího stupně, a to z důvodu, že si lépe zjedná přístup k ochraně svých práv, třeba v rovině mezinárodněprávní ochrany investic, jak bylo empiricky zjištěno. Příkladem může být postavení drobných akcionářů banky IPB, a.s. ve sporu se státem, který soudě dle výsledků arbitrážního řízení vedeného velkým akcionářem prokazatelně zanedbal povinnosti bankovního dozoru a dohledu, nicméně užitečné ochrany dosáhl akcionář velký, nikoliv akcionáři drobní, což sice logicky vyplývá z jeho procesního postavení a obtížnosti domáhat se náhrad škod proti České republice podle národních právních předpisů, nicméně naopak popírá tezi, že intenzita skutečného legitimního očekávání subjektu práva odpovídá intenzitě právní ochrany poskytované z titulu takového legitimního očekávání. Drobní akcionáři IPB, a.s. totiž bezpochyby legitimněji nežli akcionář fakticky neomezeně ovládají podnik IPB, a.s. očekávali, že Česká národní banka vykonává účinnou kontrolu řízení podniku. Drobní akcionáři, často držitelé několika akcií nabytých v době kuponové privatizace, mohli se cítit spíše v postavení střadatele, nežli vlastníka podílu banky. Manažerskou odpovědnost mělo představenstvo odpovědné zahraničnímu vlastníku, řízení a hospodaření podniku bylo podrobno teoreticky velmi přísnému dohledu, nemohlo dojít závažným problémům, pokud by stát při dohledu nepochybil. Lze nicméně pochybovat o tom, že by se drobní akcionáři v této věci dočkali účinné ochrany, ačkoliv podle právního názoru Ústavního soudu (výše cit. Pl.ÚS 56/05; srov. IV. ÚS 324/97 a IV. ÚS 720/01) by měla být ochrana vlastnictví spíše jim nežli akcionáři fakticky banku kontrolujícímu, a to alespoň z pohledu jejich oprávněného legitimního očekávání, že stát zasáhne, pokud by chod banky vykazoval anomálie. Kriterium „rozumnosti“ nebo „realnosti“ legitimního očekávání by tak mohlo být předmětem kritického rozboru. Platí to i ve finančním právu, pokud jde o fakticitu ochrany legitimního očekávání a o intenzitu ochrany poskytovanou Ústavním soudem při neočekávané změně předpisů.

Podle Ústavního soudu vzniká „*[f]yzickým i právnickým osobám [...] legitimní očekávání, že veřejná moc bude existenci pohledávek státu oznamovat potenciálním*

dlužníkům bez zbytečného odkladu poté, co některá z jejich složek zjistí jejich existenci“. Ústavní soud tak nechápe „rozladění celního ředitelství nad tím, že Ústavní soud označil dvouletou prodlevu (mezi splatností celního dluhu a jeho uplatněním na ručitelce) za otálení. Celní ředitelství namítlo, že k rychlejšímu uplatnění jej nezavazoval žádný právní předpis, čímž se však ocitlo zcela mimo logiku povinností orgánů veřejné moci, o dodržování principů dobré správy nemluvě“ (I.ÚS 2254/07). Normativní povaha ochrany legitimního očekávání, že veřejná moc bude existenci pohledávek státu oznamovat potenciálním dlužníkům bez zbytečného odkladu, ve lhůtách určených konkrétními okolnostmi, nikoliv automaticky v *ex lege* stanovených lhůtách maximálních, je nicméně diskutabilní, již proto, že implikuje *primo* otázku, zda jde jen o oznamování pohledávek ručitelům nebo i o jiné postupy správce daně s přímým nebo nepřímým dopadem na právo vlastnické, *secundo* otázku, podle jakých kritérií by měla být posuzována eventuelní zbytečnost odkladu úkonu správce daně, i.e. zda mají být brány v potaz pouze okolnosti objektivní, konstatovatelné z pohledu správce daně i daňového subjektu, například přípravné nebo související úkony správce daně nebo jiných státních orgánů, zjistitelné z daňového spisu, nebo i okolnosti subjektivní, zřejmé pouze správci daně, jako například míra jeho administrativní zátěže, počet pracovníků, jejich disponibilita pro pracovní úkoly apod. K těmto otázkám se Ústavní soud nevyjádřil.

Legitimní očekávání brání nepředvídatelným rozhodnutím správce daně. Ačkoliv Ústavní soud setrvale připomíná spjatost principu předvídatelnosti důsledků právního předpisu s principy právního státu (Pl. ÚS 6/2000, Pl. ÚS 40/02, Pl.ÚS 38/04), poskytuje vyšší standard ochrany legitimního očekávání u některých procesních postupů správce daně (přezkum rozhodnutí správce daně nižšího stupně na základě řádného opravného prostředku) a nižší u jiných (hodnocení důkazů). Pokud jde o procesní postupy při přezkumu zákonnosti daňového rozhodnutí instančně vyšším správcem daně, tak jako v obecné rovině Ústavní soud dovodil, že absence dvojinstančnosti správního řízení protiústavnost bez dalšího nezakládá, jelikož z Listiny, Ústavy ani z mezinárodních smluv o lidských právech a svobodách nelze dovodit právo na odvolání ve správním řízení (Pl. ÚS 21/04), přesto i v daňovém řízení platí, že jestliže se zákonodárce rozhodne tento opravný prostředek v právním řádu zakotvit, vztahují se na něj kautely práva na jinou právní ochranu, mezi něž patří i požadavek legitimního očekávání účastníků, že orgány státu budou jednat způsobem, který zákon stanoví, tedy v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny): „Z podstaty právního státu totiž vyplývá, že stát jedná vůči osobám podléhajícím jeho moci v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil. Tyto osoby jsou na základě principu právní jistoty, který je také jedním z atributů právního státu, oprávněny očekávat postup vyplývající z procesněprávních

předpisů. Může-li se tedy každý dle čl. 36 odst. 1 Listiny domáhat ve stanovených případech svého práva u jiného orgánu, než je nezávislý a nestranný soud, nepodléhá řízení před tímto orgánem libovůli (svévůli). Zakotvil-li zákonodárce jako jednu ze zásad daňového řízení dvojinstančnost tím, že mimo jiné vyloučil pracovníky odvolacího orgánu z činnosti orgánu prvostupňového, je legitimním očekáváním daňových subjektů nestranné posouzení jejich věci odvolacím orgánem. Případné nerespektování zásady dvojinstančnosti stanovené v zákoně o správě daní a poplatků, spočívající např. v tom, že odvolací orgán dá v konkrétní věci orgánu prvního stupně pokyn, jak má být rozhodnuto, vedlo by k tomu, že by odvolání nemohlo dosáhnout zákonem sledovaného účelu dvojího posouzení věci ve správním řízení, což by ve svém důsledku podkopávalo důvěru občanů ve veřejnou správu, a tím i v demokratický právní stát samotný“ (IV.ÚS 493/06).

Subjekty práva legitimně očekávají vykonatelnost autoritativních rozhodnutí, neboť „[p]resumpce správnosti aktů státu včetně soudních rozhodnutí zahrnuje také předpoklad, že rozhodnutí je vykonatelné. Vykonatelnost rozhodnutí je jednou z podstatných atributů poskytování soudní ochrany právům a právem chráněným zájmům jednotlivce tak, jak je tato ochrana garantována čl. 36 odst. 1 Listiny. Pokud soud jednotlivci sice poskytne právní ochranu, nicméně taková ochrana není v konečném důsledku státněmocensky vynutitelná, jde o situaci obdobnou tomu, jakoby stát takovou ochranu vůbec neposkytl“ (I.ÚS 350/04). Je tomu tak proto, že "každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu." (I.ÚS 350/04, srov. IV. ÚS 525/02). Porušení legitimního očekávání půjde tedy tehdy, pokud by správce daně nerespektoval závazný právní názor soudu vyslovený v rozsudku zrušujícím jeho předchozí rozhodnutí (SŘS), obdobně v případech, kdy správce daně odmítne respektovat výklad, podaný ve skutkově obdobných případech správními soudy, byť zde bude podstatné, zda šlo o právní názor správních soudů prvního stupně nebo o právní názor Nejvyššího soudu správního, eventuálně jeho rozšířeného senátu; otázka porušení legitimního očekávání vznikne v případech, kdy správce daně nebo správní soudy nebudou respektovat ve skutkově a právně obdobných případech právní názor Ústavního soudu, aniž by byly splněny ústavně konformní podmínky pro odchýlení se od takového názoru, jako tomu bylo u výkladu běhu prekluzivní doby podle § 47 zákona o správě daní; nebo pokud rozhodnou v rozporu s výkladem poskytnutým Soudním dvorem EU v těch případech, kdy je aplikováno nebo jinak dotčeno evropské právo.

Hranice mezi postupem správců daně protiústavním a postupem protizákonným se tak *prima facie* zdají blízko splynutí, i.e. jelikož daňový subjekt legitimně očekává, že správce daně bude postupovat v souladu s právními normami a tak, aby stanovil daň správně ve smyslu daňového řádu, postup správce daně protiprávní nebo zjevně nesprávný by měl bez dalšího porušovat legitimní očekávání daňového subjektu. Ústavní soud legitimní očekávání takto široce nepřipouští, neboť by jakýkoliv protiprávní nebo nesprávný postup byl automaticky postupem protiústavním.

Legitimní očekávání chrání subjekt práva a tedy i daňový subjekt před neočekávanými zásahy zákonodárce do právního řádu: *„Zákonodárce musí při změně právní regulace zohledňovat dosavadní právní stav a změny musí provádět citlivě a jen v míře nezbytné pro dosažení cíle regulace. Trvat na takovém chování zákonodárce je nutné, neboť se tím garantuje stabilita sféry svobodného jednání“* (IV.ÚS 814/06, srov. Pl. ÚS 38/04). Ve věci týkající se novelizace živnostenského zákona Ústavní soud proklamoval v rovině obecné, že *„[z]ákony vymezují základní strukturu, v jejímž rámci se realizují svobodné aktivity. Jsou-li nejisté hranice zákonných požadavků, tj. nejsou-li respektována legitimní očekávání založená na zákonu, je nejistá i svoboda. Proto je ochrana legitimního očekávání integrální součástí vlády práva“* (IV.ÚS 814/06, srov. Pl. ÚS 38/04), a že časté novelizace živnostenského zákona *„nepřispívají k právní jistotě osob a věrohodnosti státu samého. Na druhé straně však nelze zákonodárci upřít právo nově upravit společenské vztahy všude tam, kde to pokládá za potřebné a účelné z hlediska veřejného zájmu a pokud tím nejsou ohrožena základní práva a svobody občanů ve své podstatě“*, což však *„nezbavuje soudy, stejně jako i další orgány veřejné moci, povinnosti přispívat interpretací a aplikací práva k právní jistotě osob a tím k naplnění jejich legitimních očekávání“* (IV.ÚS 814/06, srov. Pl. ÚS 17/96). Je otázkou, do jaké míry uvedené platí při posuzování ústavnosti změn tuzemských daňových zákonů, u kterých se vnitřní rozpory, nelogičnosti, nestabilita a nesrozumitelnost bohužel typickými charakteristikami.

Konstantou daňových pravidel je jejich komplikovanost, které bezpochyby poplatníkům výrazně ztěžuje jejich správními soudy vyžadovanou povinnost býti práva znalými, neboť každý má dbát o ochranu svých práv ve smyslu římského *Vigilantibus iura sunt* (práva náležejí bdělým), ustáleně opakovaného - v různých obměnách - v české správní judikatuře. Otázkou může být, zda by užití této maximy nemělo být ve veřejném právu více omezeno. Komplikovaností a nelogičností českého právního řádu a relativně vysoká četnost rozporů mezi předpisy i jejich jednotlivými ustanoveními jsou relativně velmi frekventované. Jednotlivec není přímo odpovědný za tyto jevy a nemůže je svojí vůlí změnit. Jejich důsledky

pro aplikační praxi by tedy neměly jít k jeho tíži. V některých případech tomu tak ale může být. Typickým příkladem jsou situace, kdy daňový subjekt postup správce daně ovlivňující jeho daňovou povinnost nejprve mylně považuje za správný, nevyužije opravného prostředku a následně se obtížně, zpravidla marně, domáhá přezkumu legality stanovení daně poté, kdy zjistí nesprávnost procesního postupu nebo nesprávnost výkladu daňového předpisu správcem daně. Soudy v těchto situacích zpravidla odkazují na *res administrata* a na to, že subjekt měl být bdělým strážcem svých práv, použít služeb kvalifikovaného poradce apod. V praxi se soudy zpravidla explicitní odpovědi vyhýbají. Například při řízení podle § 65 SŘS ve věci přezkumu zákonnosti daňového rozhodnutí se správní soud zdržel odpovědi na obdobnou právní otázku, která vyvstala z lamentace žalobkyně, že jí „[b]ylo [...] pracovníci správce daně ústně uděleno právní poučení, které pochopila tak, že správce daně umožní daň dodatečně přiznat, jelikož správce daně kontrolu podle instrukce Ministerstva financí musí skončit doměrkem, jinak se mu snižuje interní hodnocení. Žalobkyně návrh akceptovala, jednala zástupcem, ten měl za to, že návrh je legální, že dodatečné daňové přiznání po ukončení daňové kontroly, které zákon umožňuje, je v dané situaci na základě posouzení správce daně ekvivalentem odvolání. Legitimně neznal diskutovatelnou judikaturu správních soudů o tom, že i správní rozhodnutí zakládá překážku věci rozsouzené (*res iudicata*), interpretované správním soudnictvím v širším smyslu, jakožto věc rozhodnutá. Jednal v relativním stresu a pod psychologickým tlakem pracovníků správního orgánu, o čemž svědčí skutečnost, že se vzdal práva na odvolání, k čemuž by jinak neměl žádný rozumný důvod, a to i pokud by správnost kontrolního zjištění v tu chvíli uznával. Absurdita této situace svědčí protiprávnímu postupu pracovníků správce daně, kteří měli povinnost s ohledem na výši vyměřené daně jej uvědomit o možných procesních důsledcích neuváženého kroku. Tím že tak neučinili, porušili ust. § 2 odst. 1 a 2 ZSDP a zásadu striktní zákonnosti daně (čl. 11 odst. 5 Listiny). Daň totiž musí být stanovena na základě skutečností, které hmotné právo daňové předpokládá, nikoli primárně v důsledku procesního pochybení subjektu ke své újmě, aniž by byl legální důvod vzniku daňové povinnosti⁵⁴⁸. Nejvyšší správní soud pak *explicite* odkázal na zásadu *Vigilantibus iura scripta sunt*, kterou prohlásil za dodnes platnou odvěkou zásadu římského práva, podle níž práva patří těm, kteří se o ně starají a v případě potřeby o ně bojují, nebo-li ochrana je možná jen vůči těm, kteří dovedou svá práva uplatnit (NSS č.j. 9 Afs 16/2011-97; obdobně NSS č.j. 9 Afs 18/2011-233).

⁵⁴⁸ Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích č. j. 4045/10-1100.

Nesnadná otázka správnosti takového postupu plyne ze skutečnosti, že použití zásady, podle které ochrana proti nesprávnému postupu správce daně náleží pouze bdělým vede k faktické nerovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů, jejichž příspěvek by měl odrážet přispěvatelskou schopnost (fr. «*faculté contributive*»), nikoli znalost práva a procesní obratnost.

Ochrana nekonstituovaného práva vlastnického

Legitimní očekávání chrání nekonstituované právo vlastnické, umožňuje tak poskytnout efektivní ochranu těm, kteří by se vlastníky stali, pokud by státní orgány nepostupovali překvapivě. Ústavní soud se tak vypořádal s nutností zohlednit ochranu vlastnictví dle čl. 1 Protokolu EÚLP. Provedl tak konstataci, že „[p]odle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva „majetkem“ ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 Úmluvy může být buď „existující majetek“ nebo majetkové hodnoty, včetně pohledávek, o nichž stěžovatelka může tvrdit, že má přinejmenším „legitimní naději“ že budou konkretizovány“ (IV.ÚS 1007/07). Ústavní soud tak dosáhl souladu standardu tuzemské ochrany vlastnického práva s tím, který byl povinen zajistit podle Úmluvy, aniž by *explicite* rozšířil působení čl. 11 odst. 1 Listiny. Specifickou ochranu vlastnictví podle čl. 1 Protokolu EÚLP transformoval na vnitrostátní ochranu legitimního očekávání jako obecného principu, paradoxně přitom uznává specifický charakter ochrany vlastnictví: „*Legitimní očekávání ve smyslu výše citovaného ustanovení čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě je nejen podle judikatury Ústavního soudu [...], integrální součástí ochrany majetkových práv. Dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva [...] pojem "majetek" ve smyslu čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě má autonomní rozsah, který není omezen na konstituované vlastnictví hmotného jmění a není závislý na formální kvalifikaci vnitrostátního práva. Pro účely tohoto ustanovení jsou za "majetková práva", resp. "majetek" také považována další práva a zájmy tvořící aktiva (např. pohledávky), na základě jejichž existence může stěžovatel tvrdit, že na jejich splnění má přinejmenším legitimní očekávání*“ (II.ÚS 457/06, obdobně II.ÚS 444/03; II.ÚS 37/04; I. ÚS 185/04).

Paradox spočívá v tom, že Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře na základě čl. 1 Protokolu EÚLP nechrání legitimní očekávání jako takové, které by zahrnovalo i legitimní očekávání určitého majetku, ale naopak vymezuje předmět ochrany vlastnictví jakožto „majetek“ zahrnující majetkové hodnoty eventuální, pokud je s ohledem na konkrétní okolnosti pravděpodobné, že by stěžovatel tyto majetkové hodnoty nabyt nebo mohl nabyt, pokud by nedošlo k neoprávněnému zásahu státního orgánu. Tedy Evropský soud pro lidská

práva používá právě takový myšlenkový postup, který Ústavní soud odmítá přijmout, pokud by mělo jít o legitimní očekávání zákonného postupu správního orgánu nebo soudu. Přitom Ústavní soud uznává, že legitimní očekávání nabytí majetkové hodnoty je „*integrální součástí ochrany majetkových práv*“ (I.ÚS 353/04; IV.ÚS 630/03), přesto však při jeho ochraně nepoužívá čl. 11 odst. 1 Listiny.

Pozoruhodné je, že za takovou „legitimní naději“ nelze dle přesvědčení Ústavního soudu považovat očekávání účastníka, že v excindačním řízení bude žalobnímu návrhu vyhověno, jelikož má být, že „*v takových věcech až do pravomocného rozhodnutí bude panovat vždy nejistota*“ (IV.ÚS 1007/07). Ústavní soud tak vzal v potaz nejistotu panující o výsledku rozhodování obecných soudů a odmítl testovat důvodnost očekávání výsledku sporu, jako by tento odvisel od jakéhosi a priori nejistého subjektivními faktory ovlivněného rozhodovacího procesu, s výsledkem relativně nezávislým na objektivně zjiitelných skutkových okolnostech. Tím Ústavní soud projevil smysl pro realitu, zároveň však relativizoval vlastní deklarace účelu práva, jeho vztahu ke spravedlnosti *a in fine* vlastní *ratio* ochrany legitimního očekávání jakožto *očekávání rozumného*, tedy současně očekávání rozumného výsledku jakékoliv projednávané věci. Pokud by ale naopak Ústavní soud zaujal k této otázce jiné stanovisko, rezignoval by na proklamovanou minimalizaci do rozhodovací činnosti obecných soudů.

Naproti tomu u některých zásahů do legitimního očekávání Ústavní soud poskytuje standardně ochranu vlastnického práva na základě čl. 11 odst. 1 Listiny, jako v případě výkladu rozsahu ručení z titulu globální celní záruky, pokud byla stěžovatelka nucena zaplatit z titulu ručení více, než mohla v době vystavení záruky s ohledem na znění tehdy platných právních předpisů a tehdejší praxi důvodně očekávat (IV.ÚS 626/06).

Ústavní soud promítá relativně konzistentně požadavky kladené na legitimní očekávání do ústavního práva daňového. Legitimní očekávání zákonného postupu správce daně a správních soudů v daňových věcech je však nutno relativizovat. Není nijak překvapivé, že každá nezákonnost nezakládá *ipso facto* porušení ústavního pořádku. Nicméně podle Ústavního soudu i když „*z Listiny, Ústavy ani z mezinárodních smluv o lidských právech a svobodách nelze dovést právo na odvolání ve správním řízení, přesto platí, že jestliže se zákonodárce rozhodne tento opravný prostředek v právním řádu zakotvit, vztahují se na něj kautely práva na jinou právní ochranu, mezi něž patří i požadavek legitimního očekávání účastníků, že orgány státu budou jednat způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny)*. Z podstaty právního státu totiž vyplývá, že stát jedná vůči osobám podléhajícím jeho moci v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil. Tyto osoby jsou na

základě principu právní jistoty, který je také jedním z atributů právního státu, oprávněny očekávat postup vyplývající z procesněprávních předpisů“ (I.ÚS 822/06). Právo na zákonem předvídaný řádný opravný prostředek je tak součástí spravedlivého řízení.

Legitimní očekávání rychlosti postupů správce daně

„Fyzickým i právnickým osobám vzniká legitimní očekávání, že veřejná moc bude existenci pohledávek státu oznamovat potenciálním dlužníkům bez zbytečného odkladu poté, co některá z jejich složek zjistí jejich existenci.“ (I.ÚS 1611/07; I. ÚS 2254/07). Rychlost řízení může mít vliv na právní jistotu daňových subjektů i třetích osob; lze říci, že právní jistotu podmiňuje. Stimulem správce daně k hospodárnému a rychlému řízení by měly být prekluzivní lhůty: „Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy.“ (II. ÚS 493/05).

d) Zásada rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů, právo na srozumitelnost daňového zákona

Zásada rovnosti

Zásada rovnosti přispěvatelů do veřejných rozpočtů požaduje u německého daňového práva, aby byli plátcí daně daňovým zákonem zatěžováni právně i fakticky rovnoměrně. Rovnost všech osob před zákonem (čl. 3 odst.1 GG) nepožaduje břemen stejný přínos od každého, požaduje, aby každý byl podle své finanční způsobilosti rovnoměrně zapojen do financování obecných státních úkolů. Zákonodárce má při volbě předmětu zdanění a při stanovení daňové sazby dalekosáhlý rozhodovací prostor. Avšak podle úpravy výchozí skutkové podstaty musí respektovat rovnost daňového zatížení⁵⁴⁹. Obdobně je tomu v České republice, kde zákonodárce musí při výkonu své daňové pravomoci respektovat hlediska daňové rovnosti mezi poplatníky, respektive mezi daňovými subjekty (Pl.ÚS 24/07). Primárně je však rovnost přispěvatelů do veřejných rozpočtů v ČR ztotožnitelná s obecnou rovností všech před zákonem.

⁵⁴⁹ Srov. usnesení Druhého senátu Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995 (2 BvL 37/91). Překlad Analytický odbor Ústavního soudu ČR.

Právo na srozumitelnost daňového zákona

Daňový zákon by měl splňovat požadavky přiměřenosti zdanění a určitosti vyjádřené právní normy, aby mohl ústavně konformně zasáhnout do vlastnického práva, nebo jinak řečeno aby byl zákonem ústavně konformně způsobilým zasáhnout do vlastnického práva ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny. Veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala (IV.ÚS 626/06). Ústavní požadavek „jasnosti a srozumitelnosti právní normy“ (clarté et d'intelligibilité de la norme) je posvěcen soudy ve francouzském referenčním systému (CE, 24.3.2006, KPMG et al.). *Nicméně neurčitost zákona je v rozporu s principem demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) pouze v případě nemožnosti stanovení jeho normativního obsahu pomocí obvyklých interpretačních postupů.* V důsledku lze toto kritérium *transparentně a přesvědčivě uplatnit toliko ve vztahu ke konkrétnímu, testu určitosti podrobenému zákonnému ustanovení, nikoli zákona jako celku.* Ani v případě, že *svévolně stanoví za základ výpočtu daně z příjmů jiný objekt (předmět), než je zákonem stanovený předmět daní z příjmů, nedojde k rozporu s principem materiálního právního státu z důvodu neurčitosti a nejasnosti takové právní úpravy, lze-li stanovit její obsah (základ a výši daně) pomocí obvyklých interpretačních postupů* (Pl.ÚS 24/07).

Kvalitativní požadavky na srozumitelnost předpisu akcentuje Evropský soud pro lidská práva, s důrazem na srozumitelnost daňového předpisu: předpis nemusí být zákonem *stricto sensu*, ale musí být veřejnosti dostupným a obsahovat normy rozumně předvídatelné při aplikaci v praxi⁵⁵⁰. Poskytuje nestejnou ochranu stěžovatelům-právníkům osobám a stěžovatelům-osobám fyzickým, což lze demonstrovat na dvou rozhodnutích.

Ve věci *Špaček s. r. o. versus Česká republika* (stížnost č. 26449/95) Evropský soud pro lidská práva odepřel spravedlivé vyrovnání obchodní společnosti neúčtující v souladu s regulérně nezveřejněnou normou (šlo o předpis, který byl zveřejněn pouze ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí), která v důsledku nebyla podle tehdejšího českého práva obecně závazným právním předpisem. Rozhodnutí odůvodnil tím, že stěžovatelka fakticky obsah normy znala a v minulosti se takto zveřejněnými normami řídila. Při přechodu z jednoduchého na podvojný účetnictví si byla vědoma způsobu, kterým Ministerstvo financí ČR zveřejnilo účetní zásady a mohla si tedy snadno opatřit informace o jakýchkoliv přechodných opatřeních, v případě nutnosti se poradit s odborníky. Stěžovatelka svým předchozím jednáním, tedy přijala Finanční zpravodaj jako oficiální veřejný zdroj závazných předpisů a dodržovala jej při vedení svých účtů. Úmluva ostatně neobsahuje žádné specifické

⁵⁵⁰ Rozsudek ESLP ze dne 15. 11. 1996, *Cantoni vs. Francie*, stížnost č. 17 862/91.

požadavky na stupeň publicity jednotlivých předpisů. Není úkolem Evropského soudu pro lidská práva vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených legislativou státu ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je souladný s českým právem; pouze posoudil, že zveřejněním normy bylo vyhověno požadavkům Úmluvy. Postup přechodu byl dostatečně dostupný a předvídatelný. Zásah do práva na majetek za těchto podmínek splňoval druhý odstavec článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě, s ohledem na to, že stěžovatelka jako právnická osoba se mohla a podle Evropského soudu měla poradit s kompetentními odborníky, tj. používat služeb daňového poradce. Z tohoto důvodu bylo uveřejnění normy pouze ve Finančním zpravodaji považováno za dostačující, jelikož pro daňového poradce byla takto zveřejněná norma dostatečně dostupná.

Naproti tomu ve věci *Shchokin versus Ukraine* (stížnosti č. 23759/03 a č. 37943/06) byla stěžovatelem fyzická osoba. Nešlo o nepřístupnost textu předpisu v důsledku absence její řádné publikace, ale o rozpory připouštějící vícero výkladů, které umožňovaly daňové správě výkladové obraty a v důsledku výkonu diskreční daňové pravomoci. Evropský soud pro lidská práva posoudil nedostatek srozumitelnosti daňového předpisu, který umožňoval různé interpretace normy, jako nevyhovění požadavku kladeného na předpis Úmluvou. Nejasná a nepřesně formulovaná norma neposkytuje adekvátní ochranu před eventualitou narušení práva svévolí veřejné moci. Proto ani nejasný a nepřesný daňový zákon není předpisem ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1. Takovým zákonem není stát z pohledu Evropského soudu oprávněn ukládat daňové povinnosti. Zásah do základního práva tak lze považovat za právem předvídaný, pouze pokud je rozumně na základě rutinní – nikoliv expertní – znalosti právních norem předvídatelný. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který relativně nejméně zasahuje do základního práva.

Závěr

V roce 2004 Česká republika přistoupila ke svazku EU, stala se vázána *acquis communautaire*, a i v daňové oblasti (viz čl. 2 Aktu o podmínkách přistoupení). Pokud jí nadále principiálně náleží daňová suverenita v oblasti přímých daní, je povinna při jejím výkonu respektovat právo ES (ex-čl. 10 SES) a prostřednictvím daňových předpisů nerealizovat např. porušení komunitárních svobod volného pohybu (např. kapitálu, svobody usazování). Nadto dílčí segmenty pravidel v oblasti přímých daní byly účinně harmonizovány (např. komunitární „přeshraniční“ zdanění obchodních skupin mateřských a dceřiných společností). V oblasti nepřímých daní je stát povinen aplikovat vnitrostátní právo souladně s detailní úpravou, obsaženou v komunitárních směrniciích (DPH, spotřební daně), jejichž mnohá ustanovení mají dle Soudního dvora přímý účinek. Mimoto je stát vázán mnohými mezinárodními smlouvami (např. o zamezení dvojího zdanění). Přijaté závazky též omezují libovůli zákonodárce při jeho normotvorné činnosti v daňové oblasti (*Pacta sunt servanda*), tyto mezinárodní smlouvy jsou často přímo aplikovatelné nejen soudy, ale i správními orgány (smlouvy jsou často recipovány do vnitrostátního práva zákonnými odkazy).

Daň je tak sice vybírána v zásadě ve výši a za podmínek určených zákonodárcem, tj. volenými zástupci lidu (zákonnost *stricto sensu*), ale správní soudy i správní orgány jsou při aplikaci všech daňových předpisů relativně často nuceny postupovat podle pravidel, které nejsou výsledkem normativní činnosti zákonodárce, tj. podle pravidel evropských či mezinárodních (zákonnost *lato sensu*). Neméně pravidla evropská a mezinárodní, stejně jako daňová pravidla vyplývající z rozhodovací praxe jiných státních orgánů nežli voleného parlamentu, zejména správců daně a soudů, možno považovat za nepřímé vyjádření vůle lidu. Zákonnost *stricto sensu* i zákonnost *lato sensu* tak směřují s nestejnou intenzitou k naplnění požadavku *konsensuality* daně, tj. obecného společenského konsensu o legitimitě povinnosti k té které dani.

Vliv mezinárodního a komunitárního práva (práva EU) z hlediska zákonnosti daně na výsledek aplikace práva (konkretizace právní normy) je samostatnou problematikou. V navazujícím výzkumu bude vhodné detailně rozpracovat problémy v elementární rovině obecně známé (působení norem práva EU na hmotné i procesní daňové právo), jakožto i problematiky v aplikační praxi kvantitativně nevýznamné, ale obsahující podstatné právní otázky (daňové výsady a imunity přiznané mezinárodním právem, otázka daňových povinností subjektů, kterým právo přiznává zvláštní postavení, povinnost státu EU uložit a vybrat harmonizované daně ve správné výši, specificky ve vztahu k prolomení povinnosti

podle mezinárodního práva a ust. § 81 ZDPH apod.). Aplikace daňového práva v mezinárodním prostředí a specificky v evropském geografickém prostoru implikuje otázku teritoriálního omezení daňové suverenity, vznikne výsledně otázka, zda tato byla či nikoliv pojednána jinde⁵⁵¹.

Vyhovujícím řešením stávajících potíží by z právně teoretického hlediska mohl být i přenos pravomoci stanovit daně na Evropskou unii, a to včetně související odpovědnosti. Takový krok by byl v důsledku významný posunem evropské integrace a demokratizace EU, neboť by radikální demokratizaci institucionálního mechanismu EU silou fakticity vynutil. Politicky se nicméně jeví v současné době nerealizovatelný, z důvodu euroskepticismu narůstajícího ve „starých“ i „nových“ členských státech EU. Tuto problematiku je vhodné studovat na jednotlivých konkrétních případech, demonstrujících obtížnost koherentního nastavení vztahu mezi různými právními řády, v kontextu působení pravidel daňových omezených základními právy na ochranu nerušeného vlastnictví.

Tato práce by měla v představě doktoranda poskytnout – spolu s dílčími studii, které doktorand již publikoval k otázce působení evropského práva na národní právo daňové - východisko ke kritické komplexní studii obtíží současného systému založeného na konkurenčním spolupůsobení pravidel z různých právních řádů a navzdory proklamacím v judikatuře různých soudů nezpůsobitelného rozhodnout otázku vztahu – respektive nadřazenosti a podřazenosti – mezi zájmem veřejným (kolektivním) a zájmem soukromým (individuální). Komplikace mohou být způsobeny obtížností definice a určení rozsahu působnosti individuálního a kolektivního zájmu, což se *a priori* jeví jakožto relativní specifikum postkomunistických právních řádů. Srovnávací právo by proto mohlo pomoci významně přispět k nalezení vyhovujících řešení.

Jak výše uvedeno, bylo by vhodné navázat zkoumáním jednotlivých novelizací daňových předpisů, v obou srovnávaných právních systémech nebo alespoň v České republice, se zohledněním měnících se politických a ekonomických podmínek. Taková práce zdaleka přesahuje rozumný rozsah doktorské práce, objasněním faktického důvodu jednotlivých změn prováděných zkoumanými novelizacemi by mohla zásadně přispět k poznání normativního obsahu novelizacemi se měnících nebo nově vznikající ustanovení daňového práva. Současně bude možno provést srovnávací studii konceptu (institutu) daně nejméně ve všech evropských státech, společně se srovnáním obsahu ústavních pravidel

⁵⁵¹ ROBERT, E. *Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal*. Paris: 2011. École doctorale de Droit public interne, science administrative et science politique. Université Panthéon-Assas.

omezujících výkon daňové suverenity zákonodárce v jednotlivých systémech a intenzitu jejich působení v aplikovaném daňovém právu.

V návaznosti na výsledky této doktorské práce lze shrnout následující. Daň je ukládána na základě národního zákona, je kontribucí ukládanou v zásadě nezbytné výši, respektive ve výši za nezbytné politickým rozhodnutím považovanou, je subjektivní veřejnoprávní povinností prolamující ochranu vlastnického práva, za podmínky svého veřejného schválení, přesněji obecného souhlasu vyjádřeného schválením daňové povinnosti volenými zástupci lidu. Základem legality daně je zákon, základem legitimacy daně je „*contract social*“.

Daň je má být stanovena v zákonném řízení, nezákonnosti postupu správce daně mohou a nemusí mít vliv na zákonnost daně. Prozkoumat související vazby mezi pravidly daňového řízení a zákonností daně jakožto zákonnosti rozhodnutí o dani předpokládá dlouhodobý výzkum, který bude možno provést v kontextu zkoumání působení evropského práva a detailního rozboru vnitrostátních pravidel řízení daňového, s nutným srovnáním procesního postavení daňového subjektu v řízení vedeném orgány veřejné moci. Komparativní studii připravuje doktorand samostatně pod vedením prof. Gérarda Marcou v pařížském centru srovnávacího práva, výsledky budou k dispozici v předpokládaném několikaletém horizontu. Následný výzkum umožní provést syntézu výsledků této doktorské práce se souvisejícími poznatky, které vyplynou z tohoto výzkumu.

Bude tak možno *in fine* zjistit, zda Parlament vykonává účinně svoji normativní roli v daňové oblasti a zda je v současnosti v ČR praktikovaný model možno považovat za optimální. Poznat zákonnost daně jako teoretický koncept, následně studovat projevy tohoto konceptu v aplikační praxi a ověřit tak teoreticky předpokládaný obsah konceptu zákonnosti daně. Takto určený záměr byl zohledněn ve formulaci navazujících hypotéz⁵⁵².

A priori lze v souladu s uvedeným zastávat následující hypotézy, které poslouží jako pracovní východiska teoretického zkoumání:

Primo zákonnost daně nelze v současném pozitivním právu interpretovat tak, že daň je příspěvkem poplatníka do veřejného rozpočtu, ustavně konformní z hlediska ochrany soukromého vlastnictví, jelikož založena na příkazu zákonodárce, tj. jako příspěvek odsouhlasena volenými zástupci lidu. Je tomu tak proto, že ochrana soukromého vlastnictví

⁵⁵² Hypotéza je klasicky chápána jako důvodná domněnka, která však není dokázána ani vyvrácena prostředky právní teorie. Teorie je zde jednak jako dokázaná nebo vyvrácená hypotéza, nebo též jako metodologie samotného procesu ověřování hypotézy směřující k jejímu důkazu nebo vyvrácení, který pak můžeme nazývat teoretickým postupem. Srov. Kučera, J., Radvan, E.: *Filosofické aspekty metodologie vědy (Vybrané problémy)*. VA Brno, 2000, s. 86.

v daňové judikatuře Ústavního soudu má slábnoucí intenzitu, dále proto, že je diskutabilní, do jaké míry je Parlament skutečně – nikoliv pouze fiktivně – způsobilý vyslovit souhlas se zdaněním příjmů a majetku poplatníka jeho jménem a *in fine* proto, že daňová pravidla stanovená Parlamentem jsou v aplikační praxi dotvářena způsobem, který vede k jejich reálné novelizaci činností správních orgánů a soudů. Posledně uvedené je souladné s tezí právního realismu. Naproti tomu tradiční koncepce zákonnosti daně se zdá být bytostně spojena s normativistickým náhledem na požadavek stability obecně formulovaného pravidla, jehož normativní obsah by nebyl ovlivňován *case by case* skutkovými okolnostmi jednotlivých případů, na které je pravidlo použito.

Secundo Parlament ČR se v současné době nejeví způsobilý stanovovat pravidla, která mají být například transpozicí evropských směrnic nebo zohledňovat jiné mezinárodní závazky státu, ať již v oblasti harmonizovaných daní, daňových výsad a imunit nebo pokud jde o působení smluv o zamezení dvojího zdanění. Jeho normativní funkce je tak v četných případech *de facto* – nikoliv *de iure* – přenesena na moc výkonnou, např. na legislativní odbory ústředních úřadů (zejm. ministerstva financí), kteří zpracovávají agendu vládních návrhů zákona a jejichž vedoucí jsou přímo hierarchicky podřízeni a existenčně závislí na ministrech Vlády ČR (zejm. na ministru financí). Příslušný ministr je politicky odpovědný předsedovi vlády, nikoliv přímo Parlamentu ČR nebo lidu. Parlament v některých případech pouze odsouhlasí návrhy, kterým jeho členové soudě dle průběhu parlamentní debaty zřejmě v některých případech neporozuměli nebo nevěnovali pozornost. Četnost těchto případů může být relativně vysoká. Současně lze hovořit o přenosu normativní funkce Parlamentu ČR *de iure* na orgány moci soudní, neboť v aplikační praxi soudy ovlivňují legálními prostředky podobu Parlamentem stanoveného pravidla např. prostřednictvím teleologického výkladu práva, posouzením jeho souladu s nadnárodními a mezinárodními normami nebo prostředky procesními, tj. např. zrušováním správních rozhodnutí finančních orgánů z důvodu nepřezkoumatelnosti v případech, kdy správní orgán sám neposoudil otázku slučitelnosti s normou EU nebo tuto neposoudil řádně (dostatečně a přezkoumatelně). Výklad pomocí úmyslu zákonodárce se používá v relativně omezené míře, což je odůvodnitelné nedostatečností parlamentních debat a zápisů z nich pro účely výkladu právní normy. Je otázkou, do jaké míry se jedná o tuzemské specifikum. *Prima facie* jde o trend vyplývající z technické náročnosti současného daňového práva. Zběžným srovnáním parlamentních debat v různých státech se však jeví, že v zahraničí věnují volení zástupci lidu tvorbě norem práva daňového hmotného větší pozornost nežli v ČR, a to i v případech, kdy provádějí transpozici

pravidel stanovených jiným normotvůrcem. Příčiny takového jevu se pravděpodobně nalézají mimo právo; proto nemohou být předmětem zkoumání vědou právní, ale vědami pomocnými.

ABSTRAKT

Daň by mohla být ztotožnitelná s daňově-právním vztahem nebo je naopak předmětem takového vztahu, i.e. mohla by být definovatelná jako veřejnoprávní povinnost účastníka takového právního vztahu, případně by mohly být možné oba přístupy. Východiskem je ekonomická definice daně, provedeno je funkční vymezení daně používané v ekonomické teorii a ve finanční vědě, přehledně sumarizovány běžně dostupné poznatky o tzv. daňových principech, provedena analýza ekonomického vymezení daně z pohledu nauky právní, podle jednotlivých tzv. konstrukčních prvků daně, neboť na těchto právní definice daně spočívá. Oproti tomu, co je běžně uváděno, lze v českém daňovém předpise procesním nelézt obecnou legální definici daně. Vyvrácen je názor o tom, že tato definice je pouhou legislativní zkratkou. Po relativně dlouhém zkoumání pojmu daň, vynuceném nedostatečností teoretických poznatků dosavadní nauky, je zkoumána daňová pravomoc státu, v obecné rovině požadavek legality na všech stupních výkonu této typické pravomoci suveréna.

ABSTRACT

The tax might be identifiable with a tax-law relationship or make it subject to such a relationship, i.e. it could be definable as a public obligation of a participant in the legal relationship, or might be able to both approaches. The starting point is the economic definition of tax and precisely the functional definition used in economic theory and financial science, neatly summarized commonly available knowledge about the principles of tax, operand the analysis of the economic construction of the tax in terms of legal doctrine, by the structural elements of the tax, since the legal definition of tax lies on them. Contrary to what is commonly recognized, tax procedural rules in Czech Republic contain a general legal definition of tax. Refuted can be the view that this definition is merely a legislative abbreviation. After a relatively long exploration of the concept tax, forced by an insufficiency of theoretical knowledge on this subject, tax jurisdiction of the state is examined as the ability to impose taxes and at a same time the general requirement of legality on all levels of exercising that power of every sovereign state.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň – Zákonost – Daňové principy - Stát - Daňová suverenita – Ochrana vlastnictví

KEY WORDS

Tax – Legality – Tax principles - State – Tax sovereignty – Protection of property

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- BAHOUNEK, J. Politické myšlení sv. Tomáše. Brno : Masarykova univerzita, 1995.
- BAHÝLOVÁ, L. a kol. Ústava České republiky - komentář. Praha : Linde, 2009.
- BAKEŠ, M. a kol. Československé finanční právo. Praha : Panorama, 1977.
- BAKEŠ, M. Teoretické otázky finančního práva. Praha : Univerzita Karlova, 1979.
- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. Praha : C. H. Beck, 1995.
- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 4. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006.
- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo. 5. aktual. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009.
- BELLING, V. Legitimita moci v postmoderní době: Proč potřebuje Evropská unie členské státy? Brno: Masarykova univerzita, 2009.
- BLAŽEK, P. Správní trestání v kontextu demokratického státu. Brno: Masarykova univerzita, 1996.
- BOBEK, M. Porušení povinnosti zahájit řízení o předběžné otázce podle článku 234 (3) SES. Praha: C.H. Beck, 2004.
- BOBEK, M. et al. Předběžná otázka v komunitárním právu. Praha: Linde, 2005.
- BOBEK, M.; BŘÍZA, P.; KOMÁREK, J. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011.
- BOBEK, M. ; KOMÁREK, J.; PASSER, J. a kol. Předběžná otázka v komunitárním právu. Praha: Linde, 2005.
- BOGUSZAK, J. a kol. (eds.). Právní principy – kolokvium. Pelhřimov: Vydavatelství 999, 1999.
- BOGUSZAK, J.; ČAPEK, J.; GEROLOCH, A. Teorie práva. 2.vyd. Praha : ASPI, 2004.
- BONĚK, V. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha : CODEX Bohemia, 1997.
- BONĚK, V. a kol. Lexikon - daňové pojmy. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2001.
- BRÁF, A. Finanční věda. Praha : Knihkupectví Bursík a Kohout, 1915.
- BUCHANAN, J. Veřejné finance v demokratickém systému. Praha : Computer Press, 1998.
- CRAIG, P.; BŮRCA (de), G. EU law: text, cases, and materials. 4. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2008.
- ČAPEK, J. Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva. Praha : Linde, 1995.
- ČAPEK, J. Právní slovník evropské ochrany lidských práv. Praha : Orac, 2002.
- ČASLAVSKÝ, M. a kol. Daňové judikáty. 1. díl. Praha: Linde, 1999, 2. díl. Praha : Linde, 2000, 3. díl. Praha: Linde, 2000, 4. díl. Praha : Linde, 2002
- ČEBIŠOVÁ, T. Právo na dobré zákony (?). In Otázky tvorby práva v České republice, Polské republice a Slovenské republice. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2005.
- ČERVENÝ, Z.; ŠLAUF, V.; TAUBER, M. Přestupkové právo. Praha: Linde, 2009.
- DWORKIN, R. Když se práva berou vážně. 1. vyd. Praha: OIKOYMENH, 2001.
- DANČÁK, B. A ŠIMÍČEK, V. Základní práva a právní stát v judikatuře ústavních soudů. Brno : Masarykova univerzita, 2000.
- DĚDIČ, J., ČERVENKOVÁ, I., MARKOVÁ, H., MARČANOVÁ, J. Finanční právo. Praha : Vysoká škola ekonomická, 1995.
- DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : ASPI, 2006.
- ELIÁŠ, K., BEJČEK, J., HAJN, P. a kol. Kurs obchodního práva – Obecná část-soutěžní právo. 4. vyd. Praha : C.H.Beck, 2004.
- EMMERT, F. European Union law : cases. München : C.H. Beck, 2000.
- Encyclopédie Universalis. Paris: Encyclopaedia universalis, 2005.
- ENGLIŠ, K. Soustava národního hospodářství. sv. II. Praha : Melantrich, 1937.

- FIALA, J. a kol. Občanské právo hmotné. 3. opr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2002.
- FILIP, J. SVATONĚ, Jan. Státověda. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011.
- FILIP, J. Ústavní právo České republiky 1 – Základní pojmy a instituty. Ústavní základy ČR. 4. opr. a dopl. vyd. Brno: Doplněk, 2003.
- FILIP, J. Vybrané kapitoly ke studiu ústavního práva. Dotisk 2. vyd. Brno: Václav Klemm - Vydavatelství a nakladatelství.
- FILIP, J. Vybrané kapitoly ke studiu ústavního práva. Brno : Masarykova univerzita, 1997.
- FILIP, J. Ústavní právo České republiky 1. Brno : Masarykova univerzita, Doplněk, 2003.
- FILIP, J. SVATONĚ, J. ZIMEK, J. Základy státovědy. Brno : Masarykova univerzita, 2004.
- FULLER, L. L. Morálka práva. 1. vyd. Praha: OIKOYMENH, 1998. Oikúmené.
- GERLOCH, A. et al. Teorie a praxe tvorby práva. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008.
- GERLOCH, A. Teorie práva. 3. rozš. vyd. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, 2004.
- GERLOCH, A. Teorie práva. 4. upravené vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007.
- GERLOCH, A.; KYSELA, J. (eds.). Tvorba práva v České republice po vstupu do Evropské unie. Praha: ASPI, 2007.
- GERLOCH, A.; WINTR, J. Lisabonská smlouva a ústavní pořádek ČR. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.
- GROSPÍČ, J., SVOBODA, K. Místní právní předpisy a jejich tvorba. 1. vyd. Praha : Nakladatelství Oeconomica, 2005.
- GRŮŇ, L. Finanční právo a jeho instituty. Praha: Linde., 2004
- GRŮŇ, L. Finanční právo a jeho instituty. 3. vyd. Praha : Linde, 2009.
- HÁCHA, E. Slovník veřejného práva československého. Brno : Polygrafia, 1929. reprint Praha : Eurolex Bohemia, 2000.
- HAKENBERG, W. Základy evropského práva. 2. aktual. vyd. Praha: C.H.Beck, 2005.
- HALBICH, V. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Komentář. 1.vyd. Praha: C.H. Beck, 1994.
- HART, H.L.A. Pojem práva. 1.vyd. Praha : Prostor, 2004.
- HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. Brno : Masarykova univerzita, 1998.
- HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. 2. opr.vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně 2004.
- HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008.
- HATTENHAUER, H. Evropské dějiny práva, 1.vyd. Praha : C.H.Beck, 1998.
- HEGEL, G.W.F. Základy filosofie práva. Praha : Academia, 1992.
- HENDRYCH, D. a kol.: Právní slovník, 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2001.
- HENDRYCH, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009.
- HEYWOOD, A. Politologie. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008.
- HOBBS, T. Leviathan, aneb Látka, forma a moc státu církevního a politického. Praha : Oikoymenh, 2009.
- HOLLANDER, P. Základy všeobecné státovědy. Praha: Spolek čs. právníků Všehrd, 1995.
- HOLLANDER, P. Ústavněprávní argumentace. Praha: Linde nakladatelství s.r.o., 2003.
- HOLLÄNDER, P. Filosofie práva. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006.
- HOLLÄNDER, P. Odpovědnost za újmu způsobenou zákonodárcem neakceptováním judikatury Ústavního soudu. Příspěvek na konferenci *Odpovědnost státu za legislativní újmu*, pořádané 9. 12. 2011 Justiční akademií v prostorách Veřejného ochránce práv.
- HOLMAN, R. Ekonomie, 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011
- HOLUB, M. a kol, Odpovědnost za škodu v právu občanském, pracovním, obchodním a správním, Praha: Linde, 2003.
- HORZINOVÁ, E.; NOVOTNÝ, V. Správní právo procesní. 2. vyd. Praha : Leges, 2008.

- HURDÍK, J., FIALA, J., SELUCKÁ, M. (ed.). Evropský kontext vývoje českého práva po roce 2004. Brno : Masarykova univerzita, 2006.
- HŮRKOVÁ D., ŘÍHA L. Průvodce daňovou správou před vstupem České republiky do Evropské unie. Praha: Ministerstvo zahraničních věcí- Ústav mezinárodních vztahů, 2001.
- CHMELÍK, J. a kol. Pozornost, úplatek a korupce. Praha: Linde Praha., 2003.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.
- JEHLIČKA, O.; ŠVESTKA, J.; ŠKÁROVÁ, M. a kol. Občanský zákoník. Komentář. 10. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006.
- JELLINEK, G. Všeobecná státověda. Praha: Laichter, 1906.
- JELÍNEK, J. a kol. Trestní právo procesní. 5. aktual. vyd. Praha: Linde, 2007.
- JÍLEK, M. Fiskální decentralizace, teorie a empirie. 1. vyd. Praha : ASPI – Wolters Kluwer, 2008.
- JIRÁSKOVÁ, V. Dokumenty k ústavním systémům. Praha: Vydavatelství Karolinum, 1996.
- JIRÁSKOVÁ, Z., ŠNEBERKOVÁ, A. Místní poplatky v praxi. 3. dopl. a aktual. vyd. Praha : Linde, 2004.
- KADEČKA, S. Právo obcí a krajů. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2003.
- KADEČKA, S. a kol. Správní řád. Praha: ASPI, 2006.
- KAMENÍČEK, F. Zemské sněmy a sjezdy moravské, Brno: Moravská akciová knihtiskárna v Brně, 1900.
- KANIOVÁ, L.; SCHILLEROVÁ, A. Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura. 2., přeprac. vyd. Praha : ASPI, 2005.
- KARZEL, D. Evropský soudní dvůr: praktický průvodce. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006.
- KELLER, J. Úvod do sociologie. 4.vyd. Praha : Sociologické nakladatelství, 1999.
- KELSEN, H. Všeobecná teorie norem. 1.vyd. Masarykova univerzita v Brně, 2000.
- KEYNES, J.M. Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz. Praha, 1963.
- KINDL, M., TELECKÝ, D. A VÁLKOVÁ, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2002.
- KINDL, M.; KRAMÁŘ, K.; RAJCHL, J. a kol. Základy správního práva. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.
- KLABOUC, J. Západoevropská právní filozofie ve 2. polovině 20. století. Praha: Academia, 1989.
- KLEIN, S. Daňové ráje. Ostrava: Sagit, 1998.
- KLÍMA, K. Ústavní právo. Dobrá Voda: Aleš Čeněk, 2002.
- KLÍMA, K. et al. Komentář k Ústavě a Listině. 2. díl. 2. rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009.
- KLÍMA, K. Praktikum českého ústavního práva. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005.
- KLÍMA, K. a kol. Encyklopedie ústavního práva. Praha: ASPI, 2007.
- KLOKOČKA, V., WAGNEROVÁ, E. Ústavy států Evropské unie. Praha: Linde, 2004.
- KLOKOČKA, V. Ústavní systémy evropských států. Praha: Linde, 2006.
- KNAPP, V. a kol. Teoretické problémy tvorby československého práva. Praha: Academia, 1983.
- KNAPP, V.; GERLOCH, A. Logika v právním myšlení. Praha: Ústav státní správy, 1983.
- KNAPP, V.; GROSPÍČ, J.; ŠÍN, Z. Ústavní základy tvorby práva. Praha: Academia, 1990.
- KNAPP, V. Teorie práva. Praha: C.H. Beck, 1995.
- KNAPP, V. Velké právní systémy – Úvod do srovnávací právní vědy. Praha : C. H. Beck, 1. vydání, 1996.
- KNAPP, V. a kol. Tvorba práva a její současné problémy. Praha: Linde, 1998.
- KNAPP, V. Vedecká propedeutika pro právníky. 1. vyd. Praha : Eurolex Bohemia, 2003.

- KNAPPOVÁ, M. Povinnost a odpovědnost v občanském právu. Praha: ČSAV, 1968; reprint Eurlex Bohemia, 2003.
- KNĚŽÍNEK, J.; MLSNA, P.; VEDRAL, J. Příprava návrhů právních předpisů – Praktická pomůcka pro legislativce. Praha: Úřad vlády ČR, 2010.
- KOBÍK, J. A kol. Daňové spory, jejich prevence a řešení. CODEX Bohemia, 1998.
- KOBÍK, J., ŠPERL, J. Dokazování v daňovém řízení. Praha: ASPI Publishing, 2004.
- KOBÍK, J.; ŠPERL, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. vyd. Praha : ASPI, 2005.
- KOBÍK, J. Daňová kontrola. Praha : ASPI, 2006.
- KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní. 7. aktual. vyd. Olomouc : ANAG, 2009.
- KOLÁŘ, P.; PECHÁČEK, Š.; SYLLOVÁ, J. Parlament české republiky 1993-2001. 1. vyd. Praha: Linde, 2002.
- KOUDELKA, Z. Právní předpisy samosprávy. 2. vyd. Praha : Linde, 2008.
- KOUDELKA, Z. Samospráva. 1. vyd. Praha : Linde, 2007.
- KOUDELKA, Z., ONDRUŠ, R., PRŮCHA, P. Zákon o obcích (obecní zřízení) : Komentář. 4. doplněné vyd. Praha : Linde, 2009.
- KRÁL, R. Transpozice a implementace směrnic ES v zemích EU a ČR. Praha : C.H. Beck, 2002.
- KRÁL, R. Zásady aplikace komunitárního práva národními soudy. Praha : C.H. Beck, 2003.
- KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. 1.vyd. Praha: Linde, 2011.
- KRAUS, J. Slovník cizích slov. Praha : Academia, 2008.
- KRSKOVÁ, A. Dějiny evropského politického a právního myšlení. Praha: EUROLEX Bohemia., 2003.
- KUBÁTOVÁ, K. a kol. Moderní průvodce daňovým systémem. Praha : Grada, 1994.
- KUBÁTOVÁ K., VÍTEK, L. Daňová politika, teorie a praxe. Praha : Codex Bohemia, 1997.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika, 1.vyd. Praha : Eurolex Bohemia, 2000.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie - úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie: úvod do problematiky. 2. aktual. vyd. Praha: ASPI, 2009.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 4. aktual. vyd. Praha : ASPI , 2006.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. aktual. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010.
- KUBŮ, L.; OSINA, P.; GRYGAR, J. Teorie práva I. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta, 2005.
- KUBŮ, L.; HUNGR, P.; OSINA, P.. Teorie práva I. Praha, Linde, 2007.
- KUČERA, J., RADVAN, E. Filosofické aspekty metodologie vědy (Vybrané problémy). Brno: Vojenská akademie v Brně, 2000.
- KUHN, Z. Aplikace práva ve složitých případech. K úloze právních principů v judikatuře. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2002.
- KÜHN, Z. ; BOBEK, M.; POLČÁK, R. (eds.). Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou. Praha: Auditorium, 2006.
- KUST, J. Evropská inspirace z Karlsruhe. Praha: OEZ, 2009.
- KYSELA, J. (ed.). Parlamenti a jejich funkce v 21. století. Sborník k 10. výročí ustavení Senátu Parlamentu České republiky. Praha: Eurolex Bohemia, 2006.
- KYSELA, J. Dvoukomorové systémy. Teorie, historie a srovnání dvoukomorových parlamentů. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2004.
- KYSELA, J. Zákonodárství bez parlamentu. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2006.
- KVASNIČKOVÁ, A. Dějiny ekonomického myšlení. Praha: Nakladatelství Rego, 1999.
- LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007.
- LAITKEPOVÁ, E. Veřejné finance. Brno: VUT v Brně, 2001.

- LICHNOVSKÝ, O. Sporné otázky daňového řízení. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2009.
- LICHNOVSKÝ O., ONDRÝSEK R. a kol. Daňový řád. Praha : C. H. Beck, 2009.
- MADAR, Z. a kol. Slovník českého práva. Praha: Linde, 1995.
- MADAR, Z. Slovník českého práva, 2. rozš. a podst. přepr. vyd. Praha: Linde Praha, 1999.
- MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní právo veřejné, jeho obecná část a poměr k vnitrostátnímu právu, zvláště právu českému. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 1997.
- MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k vnitrostátnímu právu, zvláště k právu českému. 3. opr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně 2001.
- MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní právo veřejné, jeho obecná část a poměr k vnitrostátnímu právu, zvláště právu českému. 4. oprav. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2004.
- MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní právo veřejné, jeho obecná část a poměr k vnitrostátnímu právu, zvláště právu českému. 5. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Doplněk, 2008.
- MALÍŘ, J. Odpovědnost členských států za škodu v právu Evropské unie : studie ze soudcovské tvorby práva. Praha : Univerzita Karlova v Praze. Právnická fakulta, 2008.
- MANSFELDOVÁ, Z.; KROUPA, A. (eds.). Proměny reprezentace zájmů po vstupu do Evropské unie. 1.vyd. Praha : Sociologické nakladatelství, 2008.
- MARITAIN, J. Člověk a stát. Praha: Triáda, 2007.
- MATES, P. a kol. Základy správního práva trestního. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008.
- MAZÁK, J. a kol. Ústavný priezrkum konaní pred všeobecnými súdmi aplikujúcimi komunitárne právo v praxi ústavných súdov. In 1.-2. júna 2006 : zborník zo seminára organizovaného Európskou komisiou pre demokraciu prostredníctvom práva (Benátska Komisia), Košice : Ústavný súd Slovenskej republiky, 2006.
- MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Praha: C.H.Beck, 2011.
- MIKULE, V., SLÁDEČEK, V. Ústavní soudnictví a lidská práva. Praha: CODEX, 1994.
- MLSNA, P.; KNĚŽÍNEK, J. Mezinárodní smlouvy v českém právu. Praha: Linde, 2009.
- MONTESQUIEU, C. O duchu zákonů. Praha: Právnické nakladatelství, 1947.
- MRKÝVKA, P. Finanční právo a finanční správa, 2. díl, 1. vyd., Brno: Masarykova univerzita, 2004.
- NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.
- NEUBAUER, Z. Státověda a theorie politiky. Praha: Jan Laichter, 1948.
- NOLČ, J. Evropská ústava s úvodním slovem. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005.
- Ottův slovník naučný, I., A-J.
- OUTLÁ, V. a kol. Právo Evropské unie. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006.
- Outlá, V.; Hamerník, P.; Bambus, J. Judikatura Evropského soudního dvora, Plzeň : Vydavatelství Aleš Čeněk, 2005.
- PAVLÍČEK, V., HŘEBEJK, J. Ústava a ústavní řád České republiky, Svazek I.: Ústava ČR, Praha: Linde Praha a.s., 1994.
- PEKOVÁ, J. Veřejné finance – úvod do problematiky. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008.
- PELC, V. Malá daňová encyklopedie. Praha : Linde, 1996.
- PELC, V. Daň z převodu nemovitostí. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009.
- PETRLÍK, D. Retroaktivita právních předpisů v komunitárním právu : s přihlédnutím k právu českému, německému a francouzskému. Praha: Linde, 2005.
- PIKAL, V., ŠIMÁK, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob. Praha: ASPI, 2002.
- PIPKOVÁ, H.; MALÍŘ, J.; GRYGAR, J. Vybrané komentované rozsudky Soudního dvora Evropských společenství. 1. vyd. Stráž pod Ralskem : Justiční akademie ČR, 2004.
- PÍTROVÁ, L., POMAHAČ, R. Evropské správní soudnictví. Praha: C.H. BECK, 1998.

- PÍTROVÁ, L.; POMAHAČ, R. Průvodce judikaturou Evropského soudního dvora. 1. díl. Praha: Linde, ; 2000.
- PÍTROVÁ, L.; POMAHAČ, R. Průvodce judikaturou Evropského soudního dvora. 2. díl. Praha : Linde, 2001.
- PÍTROVÁ, L.; POMAHAČ, R. Průvodce judikaturou Evropského soudního dvora. 3. díl. Praha : Linde, 2005.
- PÍTROVÁ, L.; POMAHAČ, R. Průvodce judikaturou Evropského soudního dvora. 4. díl. Praha : Linde, 2006.
- POMAHAČ, R., VIDLÁKOVÁ O. Veřejná správa. Praha: C. H. Beck, 2002.
- PRAŽÁK, J. Rakouské právo ústavní, část třetí - ústava říšská, Praha: Jednota právnická, 1902.
- PROCHÁZKA, R. ; ČORBA, J. Právo Európskej únie(vybrané otázky pre právnu prax. Bratislava : Eurokodex, 2007.
- PRŮCHA, P. Správní právo : Obecná část. 7. doplněné vyd. Brno : Doplněk, 2007.
- PUCHINGER, z. Úvodní kapitoly k daňové teorii. Daňová soustava ČR. 1. vyd. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2006.
- QUESNAY, F. Ekonomická tabulka a jiné ekonomické spisy. Praha: SNPL, 1958.
- RADVAN, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. 1. vydání. Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008.
- RAMBOUSEK, J. Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU. Praha: ASPI, 2004.
- RESCHOVÁ, J. Ústavněprávní aspekty členství České republiky v Evropské unii. In RICARDO, D. Zásady politickej ekonomie a zdaňovania. Bratislava: Pravda, 1980.
- Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR. Sv. 1 – 34. Praha: C.H. Beck
- SIMON, D. Komunitární právní řád. 3.vyd. Praha : ASPI, 2005.
- Slovník českých synonym a antonym. Praha: Lingea, 2007.
- SKULOVÁ, S. a kol. Správní právo procesní. Plzeň : Aleš Čeněk, 2008.
- SLÁDEČEK, V. Ústavní soudnictví. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003.
- SLÁDEČEK, V. ; MIKULE, V. ; SYLLOVÁ, J. Ústava České republiky : komentář. Praha : C.H.Beck, 2007.
- SLÁDEČEK, V. Obecné správní právo. 2. vyd. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2009.
- SLÁDEČEK, V. a kol. Správní soudnictví v České republice a ve vybraných státech Evropy. Praha: Wolters Kluwer, 2010.
- SMITH, A. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Praha: SNPL, 1958, reed. Praha: Liberální institut, 2001.
- STEINER, J.; WOODS, L.; TWIGG-FLESNER, Ch. Textbook on EC law. 8. vyd. Oxford : Oxford University Press, 2003.
- SUDRE, F. Mezinárodní a evropské právo lidských práv. Brno: Masarykova univerzita, 1997
- SVATOŇ, J. Vládní orgán moderního státu. Brno: Doplněk, 1997.
- SVOBODA, P. Úvod do evropského práva. 2. podstatně přeprac. vyd. Praha : C.H. Beck, 2007.
- SYLLOVÁ, PÍTROVÁ, PALDUSOVÁ a kol. Lisabonská smlouva. Komentář. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010.
- ŠÁMAL, P. a kol. Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vyd. C.H.Beck 2001.
- ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákon. Komentář. 5. vyd. C.H.Beck, 2003.
- ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník. Komentář 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009.
- ŠIMÍČEK, V. (ed.). Postavení prezidenta v ústavním systému České republiky. Brno: Masarykova univerzita, 2008.
- ŠÍN, Z. Legislativní pravidla vlády v období let po roce 1993. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2006.

- ŠÍN, Z. Tvorba práva a její pravidla. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2000.
- ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie s praktickou aplikací, 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008.
- ŠIŠKEOVÁ, S.; LAVICKÝ, P.; PODHRÁZSKÝ, M. Přehled judikatury ve věcech správního trestání. Praha: ASPI, 2006.
- ŠIŠKOVÁ, N. Dimenze ochrany lidských práv v EU. ASPI, 2003.
- ŠIŠKOVÁ, N. Evropská unijní ochrana lidských práv. Praha: Linde, 2001.
- ŠAMALÍK, F. Právní stát – geneze a principy. Právo a zákonnost. Ročník XL. Číslo 1. 1992.
- ŠIŠKOVÁ, N. ; STEHLÍK, V. Evropské právo. sv. 1. Ústavní základy Evropské unie. Praha : Linde, 2007.
- ŠLOSARČÍK, I. Evropský soudní dvůr a soudy členských států Evropské unie. Stráž pod Ralskem : Justiční akademie ČR, 2005.
- ŠUBERT, F.A. Malý Ottův slovník naučný dvoudílný. Praha, 1905.
- TRIDIMAS, T. The General Principles of EC Law. Oxford : Oxford University Press, 2003.
- TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2001.
- TÝČ, V. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 4. vyd. Praha: Linde, 2004.
- TÝČ, V. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 5. vyd. Praha : Linde, 2006
- TÝČ, V., KŘEPELKA, F., NOVÁK, D. Soudnictví v institucionální struktuře Evropské unie. Brno : Masarykova univerzita, 2006.
- URBANOVA, M. Systémy sociální kontroly a právo. Plzeň : Vydavatelství A. Čeňka, 2006
- VALEŠOVÁ, T. Vztah mezinárodního práva a vnitrostátního práva, vztah práva Evropských společenství, Evropské unie a vnitrostátního práva. Stráž pod Ralskem : Justiční akademie České republiky, 2003.
- VLACH, P., RYLOVÁ, Z. Reforma daní z příjmů od roku 2008. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2007.
- VOJTEK, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci : komentář. 2. vyd. Praha : C.H. Beck, 2007.
- VOLNÝ, Z. Toulky minulostí světa, 5.díl. Praha: Via Facti, 2003.
- Všeobecná encyklopedie v osmi svazcích. Praha: Encyklopedie Diderot, 1999.
- WAGNEROVÁ, E. Ústavní soudnictví. Praha: Linde Praha a.s., 1996.
- WEINBERGER, O. Norma a instituce. Brno: Masarykova univerzita, 1995.
- WEYR, F. Základy filosofie právní. Brno : Nakladatelství A. Píši, 1920.
- WEYR, F. Československé právo ústavní. Praha: Melantrich, 1937.
- WINTR, J. Principy českého ústavního práva. Praha: Eurolex Bohemia, 2006.
- WINTR, J. Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha: Karolinum, 2006.
- ZAKARIA, F. Budoucnost svobody, Praha: Academia, 2005.
- ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. Praha: C.H. Beck. 2008.
- ŽÁK, M. a kol. Velká ekonomická encyklopedie. Praha: Linde, 1999.

Články a statě

- ADAMUS, V. O promulgaci, vetu, podpisu a vyhlášení zákonů. *Správní právo*. 1995, č. 2.
- ANAGNOSTARAS, G. The Allocation of Responsibility in State Liability Actions for Breach of Community Law: A Modern Gordian Knot?. *European Law Review*. 2001, č. 26, strana 139-158.
- ANAGNOSTARAS, G. The principle of state liability for judicial breaches. *European public law*. 2001, sv. 7, č. 2.
- ANTOŠ, M.; KINDLOVÁ, M. Interpretace Ústavy ČR a SR a evropeizace ústavních systémů - Zpráva o společném zasedání katedry ústavního práva PF UK v Praze a katedry státního práva PF UK v Bratislavě. *Právník*. 2008, roč. 147, č.2, s.213-215.

- BARÁK, J. Legislativní pravidla a legislativní proces. *Právní rádce*. 1997, č. 2.
- BÁRTA, J. Systém procesních úprav v platném správním právu. *Právník*. 1995, č. 3.
- BÁRTA, J. Státní rozpočet jako součást majetku státu a jako předmět právní úpravy. *Právník*. 1997, roč. 136, č. 3, s. 230-253.
- BÁRTA, J. Ke zdaňování příjmů v historické perspektivě a v platné právní úpravě. *Právník*. 1996, roč. 135, č. 4.
- BĚLOHLÁVEK, A.J. K nejednoznačné právní úpravě daňového skladu: kdo nese daňovou povinnost. *Daně a finance*. 2012, č. 1.
- BOBEK, M. Odpovědnost členského státu Evropské unie za akty moci soudní. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2003, č. 4, s. 303 – 318.
- BOBEK, M. Vyhnání z rajské zahrady neodpovědnosti (Národní soudy a porušení komunitárního práva). *Soudce*, 2004, č. 9, s. 2 – 20.
- BOBEK, M. Jak (ne)citovat judikaturu Soudního dvora Evropských společenství. *Soudní rozhledy*. 2005, č. 3, s. 85-86.
- BOBEK, M. Argumentace srovnávacím právem v judikatuře Nejvyššího soudu USA. *Právní forum*. 2005, č. 5, s. 173.
- BOBEK, M. Několik poznámek k práci s judikaturou komunitárních soudů. *Soudní rozhledy*. 2006, č. 2, s. 41-49.
- BOBEK, M. Případ Ynos: Předběžné otázky se skutkovými okolnostmi před přistoupením mimo pravomoc Soudního dvora Evropských společenství. *Soudní rozhledy*. 2006, č. 3, s. 112-114.
- BOBEK, M. Ústavní soud České republiky: obecné soudy mají povinnost aplikovat komunitární právo samostatně. *Soudní rozhledy*. 2006, č. 5, s. 171-175.
- BOBEK, M. K absenci řádného vyhlášení komunitární legislativy v jazycích nových členských států. *Soudní rozhledy*. roč. 2006, č. 12, s. 449 – 469.
- BOBEK, M. Ústavní soud ČR a přezkum vnitrostátní implementace komunitárního práva: "Poslouchej, co říkám, a nekoukej, co dělám". *Soudní rozhledy*. 2007, č. 5, s. 173– 180.
- BOBEK, M. Evropské právo v aplikační praxi správních orgánů a soudů – přílivová vlna anebo postupný průsak? *Soudní rozhledy*. 2008, č. 10, s. 367-373.
- BONĚK, V. Zahájení daňové kontroly. *Daně a finance*. 2009. č. 11.
- BŘÍZA, P. Jaké jsou dopady „Lisabonského nálezu“ (nejen) pro ústavní rovínu vztahu českého a unijního práva? *Soudní rozhledy*. 2009, č. 6, s. 201-209.
- BŘÍZA, P.; ŠVARC, M. Komunitarizace trestního práva v Lisabonské smlouvě a její (případná) reflexe v právním řádu České republiky. *Trestněprávní revue*. 2009, č. 6, s. 161-170.
- CVČEK, F. Legisvakance v české legislativní praxi. *Právník*. 2001, č. 7.
- ČERVENÁ, Renata. Nová právní úprava odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. *Bulletin advokacie*. 1998, roč. 1998, č. 8.
- DVOŘÁČEK, D. K abstraktní kontrole ústavnosti vnitrostátních právních předpisů implementujících komunitární právo. *Právní rozhledy*. 2004, č. 19, s. 723-727.
- FILIP, J. Nález č. 403/2002 Sb. jako rukavice hozená ústavodárci Ústavním soudem. *Právní zpravodaj*. 2002, č. 11, s. 12-15.
- FILIP, Jan. Regulace nájemného před Ústavním soudem ČR – pouze další dějství. *Právní zpravodaj*. 2002, č. 12.
- GELETI, J. Právní úpravy vymáhání daňových nedoplatků. *Daně a právo v praxi*. 2002, č. 6, s.2.
- HERTL, D. Velká daňová válka v Čechách. *Respekt*. 2005, č. 21.
- HILSON, Ch. The role of discretion in EC law on non-contractual liability. *Common market law review*. 2005, č. 42, s. 677 – 695.

- HOLLÄNDER, P. Materiální ohnisko ústavy a diskrece ústavodárce. *Právník*. 2005, č. 4, s. 313-336.
- CHRISTOPHE TCHAKALOFF, M.F.; ŠMEJKAL, V. Současný vztah členských států k právu Společenství: otázka ústavní identity. *Ročenka Ústavního soudu 2011*. Brno: Ústavní soud, 2012, s. 80-87.
- JANDA, K. Nový daňový řád. *Daně a účetnictví*. 2009, č. 11.
- KINDLOVÁ, M. K dělbě moci a odpovědnosti mezi soudy a parlamentem ve sféře soudní kontroly zákonů (úvaha v oblasti ochrany lidských práv). *Právník*. 2008, roč. 147, č.3, s.279-294.
- KINDLOVÁ, M. Ústavní zvyklosti jako součást ústavy (komparace commonwealthského přístupu a judikatury Ústavního soudu ČR). In K. Klíma, J. Jirásek (eds.). *Pocta Jánů Gronsckému*. 1.vydání. Plzeň: Vydavatelství Aleš Čeněk, 2008, s.300-317.
- KNAPP, V. Některé otázky používání formální logiky při tvorbě práva. *Státní správa*. 1980, č. 2.
- KOBÍK, J. Absurdity daňového řízení. *Daňový expert*. 2006, č. 4.
- KOBÍK, J. Judikatura k některým sporným aspektům v postupu a rozhodování odvolacích orgánů v daňovém řízení. Daňové judikáty. *Daňový Tip*. 2007, č. 2.
- KOBÍK, J. Součinnost v odvolacím řízení u daně vyměřené na základě dokazování. *Daňový tip*. 2007, č. 2.
- KOLÁŘ, Petr. Kvantitativní analýza legislativního procesu s evropským prvkem. In: KOMÁREK, J., Federal elements in the community judicial system: building coherence in the community legal order, *Common market law review*, 2005, č. 42, s. 9 -34.
- KOMÁREK, J., "Velký hybatel" – Evropský soudní dvůr a hledání vnitřního souladu právního řádu Společenství. *Právník*. 2006, č. 5, strana 497 – 531.
- KOMÁREK, J. Podávání předběžných otázek obecnými soudy jako otázka ústavnosti. *Soudní rozhledy*. 2008, č. 10, s. 374-377.
- KOMÁREK, J. Vztah práva Evropské unie a právního řádu ČR očima tří rozhodnutí Ústavního soudu. *Soudní rozhledy*. 2008, č. 10, s. 357-366.
- KRÁL, R. Znovu k zakotvení vnitrostátních účinků komunitárního práva v Ústavě ČR. *Právní rozhledy*. 2004, č. 3, s. 110-112.
- KRÁL, R. K přezkumu ústavnosti českých předpisů transponujících popř. implementujících komunitární či unijní akty. *Právní rozhledy*. 2005, č. 6, s. 218-220.
- KRÁL, R. Uznání i rozpaky nad „komunitárním“ nálezem Ústavního soudu ve věci cukerných kvót. *Právní rozhledy*. 2006, č. 11, s. 410-414.
- KRÁL, R. K nálezem Ústavního soudu vyjasňujícím meze jeho derogační pravomoci ve vztahu k českým předpisům neslučitelným s komunitárním právem. *Právní rozhledy*. 2007, č.8, s. 299-301.
- KŘEPELKA, F. Nesamozřejmá hierarchie práva a vstup ČR do EU. *Soudní rozhledy*. 2003, č.6 s. 181-185.
- KŘEPELKA, F. Necelé tři roky práva Evropské unie v Česku se zaměřením na správní soudnictví. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2007, č. 1, s. 42-51.
- KUBAČKA, P.; NEUBAUER, J. Odpovědnost státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením komunitárního práva při legislativní (ne)činnosti. *Právní fórum*. 2006, č. 5, s. 185 – 187.
- KUDRNA, J. Mimořádná fiskální opatření a zásady právního státu - polský případ a jeho význam pro český právní řád. *Pocta prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha: Linde, 2004.
- KÜHN, Z.; KYSELA, J. Aplikace mezinárodního práva po přijetí tzv. euronovely Ústavy ČR. *Právní rozhledy*. 2002, č. 7, s. 301-312.
- KÜHN, Z.; KYSELA, J. Euronovela Ústavy ve světle překvapivého nálezu Ústavního

soudu č. 403/2002 Sb. *Soudní rozhledy*. 2002, č. 12, s. 421-428.

KÜHN, Z. Derogace a aplikační přednost ve vztahu domácího, mezinárodního a komunitárního práva. *Soudní rozhledy*. 2004, č. 1, s. 1-9.

KÜHN, Z.; KYSELA, J. Na základě čeho bude působit komunitární právo v českém právním řádu? *Právní rozhledy*. 2004, č. 1, s. 23 – 27.

KÜHN, Z. Rozšíření Evropské unie a vztahy šestadvaceti ústavních systémů. *Právník*. 2004, č. 8, s. 745-786.

KÜHN, Z. Ještě jednou k ústavnímu základu působení komunitárního práva v českém právním řádu. *Právní rozhledy*. 2004, č. 10, s. 395 – 397.

KÜHN, Z. Jak se změnilo ústavní soudnictví po 1. 5. 2004? *Právní rozhledy*. 2004, č. 13, s. 485-492.

KÜHN, Z. Rozšíření Evropské unie a vztahy šestadvaceti ústavních systémů. *Právník*. 2004, č. 8, s. 745-786.

KÜHN, Z. Teoretické problémy aplikace komunitárního práva v nových členských státech. *Právní fórum*. 2005, č. 9, s. 335-346.

KÜHN, Z. K přezkumu ústavnosti českých aktů implementujících evropské právo nejen ve vztahu k tzv. eurozatykači. *Trestněprávní revue*. 2005, č. 3, s. 57-62.

KÜHN, Z. Jako za Františka Josefa? K publikaci (nejen) evropského práva v České republice. *Právní rozhledy*. 2005, č. 18.

KÜHN, Z. Listina základních práv EU a český ústavní pořádek. In Klíma, K.; Jirásek, J. (eds.). *Pocita Jánu Gronskému*. 1. vyd. Plzeň : Vydavatelství Aleš Čeněk, 2008, s.112-120.

KYSELA, J. Úvod k teorii zákonodárné delegace: pojem a typy. In GERLOCH, A.; MARŠÁLEK, P. *Zákon v kontinentálním právu*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. s. 153-170.

KYSELA, J. Poznámky k připravované úpravě „mezinárodního a evropského rozměru“ Ústavy ČR. *EMP*. 2000, č. 7-8, s. 65-69.

KYSELA, J. K dalším důsledkům přijetí tzv. euronovely Ústavy ČR. *Právní rozhledy*. 2002, č. 11, s. 525 – 534.

KYSELA, J. Rok 2004 ve vývoji vybraných institutů českého ústavního práva – 1. Část. *Právní rozhledy*. 2005, č. 12.

KYSELA, J. Rok 2004 ve vývoji vybraných institutů českého ústavního práva – 2. část. *Právní rozhledy*. 2005, č. 13.

KYSELA, J. Na okraj platnosti, účinnosti a retroaktivity právních předpisů. *Právní rozhledy*. 2005, č. 22.

KYSELA, J. K "politické" roli ústavních soudů. *Přítomnost*. 2008, roč. 9, č.2, s.15-17.

KYSELA, J. Lisabonská smlouva v kontextu předběžného přezkumu Ústavním soudem. *Právní zpravodaj*. 2008, roč. 9, č. 6, p. 1, 3-5.

KYSELA, J.; ONDŘEJEK, P.; ONDŘEJKOVÁ, J. Proces vnitrostátního projednávání mezinárodních smluv v ČR. 1. část. Historický a komparativní kontext. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2010, č. 2, s. 100 – 110.

KYSELA, J. Implementace Lisabonské smlouvy v pravidlech jednání Parlamentu ČR. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2010, č. 1, s. 40-51.

MACHEK, S.; ŠMEJKAL, V. K nákladům na reprezentaci: pojem, nedaňový charakter a související otázky. *Daně a finance*. 2011, č. 2.

MALENOVSKÝ, J. O „chudokrevnosti“ mezinárodního rozměru české ústavy a možných terapiích. *Právník*. 1997, č. 7, s. 537-556.

MALENOVSKÝ, J. Komentovaný návrh článků Ústavy České republiky upravujících její vztah k mezinárodnímu právu. *Právník*. 1999, č. 5, s. 385-404.

MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní smlouvy podle čl. 10a Ústavy ČR. *Právník*. 2003, č. 9, s. 841-854.

- MALENOVSKÝ, J. Ve věci ústavního základu působení komunitárního práva uvnitř ČR nebylo řečeno poslední slovo. *Právní rozhledy*. 2004, č. 6, s. 227-229.
- MALENOVSKÝ, J. Vítězství „dogmatiků“ nad „pragmatiky“ se odkládá. *Právní rozhledy*. 2004, č. 11, s. 408-409.
- MALENOVSKÝ, J. Znovu ke kompetencím Ústavního soudu ČR ve vztahu k Evropskému soudnímu dvoru a komunitárnímu právu. *Právník*. 2005, č. 1, s. 106-114.
- MALENOVSKÝ, J. Kulečník namísto štafetového běhu v ratifikačních řízeních o integračních smlouvách v ČR. *Právní rozhledy*. 2009, č. 4, s. 115-124.
- MALENOVSKÝ, J. „Evropské nálezy“ a mezinárodněprávní základy práva ES/EU: Ústavní soud ČR i česká nauka pokračují v zastřelování. *Soudní rozhledy*. 2009, č. 8, s. 281-286.
- MARŠÁLKOVÁ, Z. Jak daleko sahá omezení pravomocí orgánů ČR po vstupu do EU ve světle nálezu Ústavního soudu ve věci cukerných kvót? *Právní rozhledy*. 2006, č. 15, s. 553-561.
- MARŠÁLKOVÁ, Z.; BŘÍZA, P. Vztah rámcových rozhodnutí a mezinárodních smluv. *Právní rozhledy*. 2006, č. 20, s. 742-750.
- MEZŘICKÝ, V. Peripetie procesu globalizace. In Globalizace, Václav Mezřický (ed.). Praha: Portál, 2003.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. B. Veřejné finance v teorii a praxi. *Finance a úvěr*. 1993, č. 3, s. 202 an.
- NEUBAUER J. Vnitrostátní realizace komunitární zásady odpovědnosti zákonodárce za škodu. *Právní fórum*. 2009, č. 6, s. 544 – 547.
- ONDRUŠ, R. Zamyšlení nad faktory snižujícími efektivnost výkonu veřejné správy. *Právní fórum*. 2004, č. 4, 154 - 163.
- PALIVEC, J. Kvantifikační analýza procesu aproximace práva České republiky s právem Evropských společenství. *Právník*. 2005, č. 1, s. 29-66.
- PALIVEC, J. Koordinace legislativních procesů na unijní a národní úrovni a harmonizace práva v podmínkách členství České republiky v Evropské unii. *Právník*. 2006, č. 2, s. 148-167.
- PÁTEK, V. Nový daňový řád. *Právní rádce*. 2009, č. 10.
- PAVLÍČEK, V. a kol. Ústava a ústavní řád České republiky. 2. Díl: Práva a svobody. Praha: Linde, 2002.
- PETR, M. Přednostní aplikace komunitárního práva českými správními úřady. Jurisprudence, Utrecht: Stichting EMP. 2006, č. 6, s. 14-16.
- POTĚŠIL, L. Vyslovení a prohlášení nicotnosti správního rozhodnutí. *Právní fórum*. 2006, č. 12.
- PRŮCHA, P. K pojetí správního práva a správní vědy. Časopis pro právní teorii a praxi, č. 2/1993, s. 36.
- PRŮCHA, P. Správní právo: obecná část. 7. dopl. a aktual. vyd.. Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2007.
- RICHTER, T. Jak (ne)pomoci legislativnímu procesu. *Právní rozhledy*. 2007, č. 3.
- SAUSSURE (de), F. Kurs obecné lingvistiky. Praha: Academia, 2008.
- STŘÍBRNÝ, Z. Charakter rozhodnutí odvolacího orgánu. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 1998, č. 3.
- SUDRE, F. Mezinárodní a evropské právo lidských práv. Brno: Doplněk, 1997.
- SVOBODA, P. Evropské kladivo na správní orgány a soudy členských států ignorující právo EU. *EU Legal Update*. 2003, č. 3, s. 1-4.
- SYLLOVÁ, Jindřiška. Parlamentní pravomoci v zákonodárném procesu a vstup do EU. In: Pocta prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám. JIRÁSKOVÁ, Věra; SUCHÁNEK, Radovan (eds.). Praha: Linde, 2004.

- SYLLOVÁ, J. Kauza Lisabon - Ústavní soud (tentokrát) jednotný. *Právní rozhledy*. 2008, č.23, s.2.
- ŠIMÁČKOVÁ, K. Bezmoc daňového poplatníka. *Právní fórum*. 2004, č. 3.
- ŠIMÍČEK, V. Opomenutí zákonodárce jako porušení základních práv. In Deset let Listiny základních práv a svobod v právním řádu České republiky a Slovenské republiky. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Mezinárodní politologický ústav, 2001.
- ŠÍN, Z. Právní regulace vyhlášení právních předpisů. *Právní rádce*. 1996, č. 5.
- ŠMEJKAL, V. Francouzské daně z příjmů z pohledu daňového práva (elementární shrnutí a reflexe z tuzemského úhlu pohledu). *Daně a finance*. 2007, č. 1.
- ŠMEJKAL, V. Komentář: Rozsudek Sabine Mayr: Pracovníprávní ochrana před propuštěním zaměstnankyně, která podstoupila umělé oplodnění in vitro. *Jurisprudence*. 2008, č. 5.
- ŠMEJKAL, V. Přímá aplikace komunitárních směrnic správcem daně. *Daně a finance*. 2009, č. 7-8.
- ŠMEJKAL, V. Quo vadis, městský soude pražský? Per aspera ad astra?. *Daně a finance*. 2009, č. 9.
- ŠMEJKAL, V. Vyloučení účinků insolvenčního zákona ve vztahu k nové úpravě platebního styku. *Daně a finance*. 2010. č. 1-2.
- ŠMEJKAL, V. K aplikaci komunitárního (evropského) práva správními soudy. *Daně a finance*. 2010, č. 4.
- ŠMEJKAL, V. Ke konceptu daňového procesu jakožto samostatného odvětví práva. *Daně a finance*. 2010, č. 5-6.
- ŠMEJKAL, V. Role dovolacího soudu v procesu aplikace evropského práva. *Daně a finance*. 2010, č. 7.
- ŠMEJKAL, V. Specifické finančněprávní vztahy a některé otázky jejich právní úpravy. *Daně a finance*. 2011, č. 1.
- ŠMEJKAL, V. Právo poplatníka na srozumitelnost daňového zákona. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2011, č. 3, s. 50-51.
- ŠMEJKAL, V. Ještě k nejednoznačné úpravě daňového skladu: pohled do praxe, DPH při uvedení do volného daňového oběhu. Teorie a praktické otázky. *Daně a finance*. 2012, č. 2.
- ŠTURMA P. Vztah Charty EU k dosavadnímu systému ochrany lidských práv v Evropě. *Právní rozhledy* 2004, č.9.
- ŠTURMA, P., Vláda práva podle Evropské úmluvy o lidských právech, *Právník* č. 5, 1993.
- TOMÁŠEK, M. Mechanismy resistance národního ústavního práva vůči právu evropskému. *Právník*. 2003, č. 11, s. 1057-1075.
- Všeobecná encyklopedie v osmi svazcích. Praha: Encyklopedie Diderot, 1999.
- VALEČKOVÁ, P. Odpovědnost státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením práva ES a důsledky pro Českou republiku v souvislosti s odpovědností za legislativní činnost. *Právní rozhledy*. 2003, č. 11/4, s. 185–187.
- VAŠEK, P.; BLAŽEK, V. Kalousek proti Ústavnímu soudu. *Hospodářské noviny*. 2009, č. 19.
- VYCHOPEŇ, J. Změny v zákoně o správě daní a poplatků s účinností v roce 2009 a od 1. 1. 2010. *Daňový tip*. 2009, č. 20.
- WAGNER, A. První Ústava České republiky z hlediska mezinárodního práva. *Právník*. 1994, č. 3, s. 201-210.
- WAGNEROVÁ, E. Koncept právního státu. In Liber amicorum, in memoriam meritního soudce ústavního soudu. Praha: Linde, 2009.
- WEINBERGER, O. Přirozené právo a právní argumentace. *Právník*. 1993, č. 3.
- WHELANOVÁ, M. Problémy české legislativy související s implementací práva ES/EU. *Právní rozhledy*. 2008, č. 16.
- WHELANOVÁ, M. Implementace práva EU do českého právního řádu. *Právník*. 2009, č. 3.

WINTR, J. První rozhodnutí Ústavního soudu o ústavnosti mezinárodní smlouvy. *Jurisprudence*. 2009, č. 1, s. 21-31.

ZEMÁNEK, J. Odpovědnost členského státu za škodu způsobenou jednotlivci rozhodnutím nejvyššího soudu. *Evropské a mezinárodní právo*. 2003, č. 5, s. 17 – 20.

ZEMÁNEK, J. Otevření ústavního pořádku komunitárním právu potvrzeno, nikoli však nekontrolovatelné. *Jurisprudence*. 2006, č. 5, s. 47-51.

ZEMÁNEK, J. Přezkum ústavnosti Lisabonské smlouvy: obsahové otázky. *Jurisprudence*. 2009, č. 1, s. 32-41.

Cizojazyčné prameny

ABRAHAM, R. Droit international, droit communautaire et droit français, Paris : Hachette supérieur, 1989.

ACHARYA, A. Mondialisation et souveraineté : une réévaluation de leur lien. *Revue internationale de politique comparée*. sv. 8, č. 3, 2001, s. 383-395.

ADRIANTSIMBAZOVINA, J. L'autorité des décisions de justice constitutionnelles et européennes sur le juge administratif français. Paris : LGDJ, 1998.

AFHELDER, H. Wirtschaft, die arm macht. Vom Sozialstaat zur gespaltenen Gesellschaft. München: Verlag Antje Kunstmann, 2003.

AGOSTINI, E. Droit comparé. Paris: PUF, 1988.

AGRON, L. Histoire du vocabulaire fiscal. Paris : LGDJ, 2000.

AGUILA, Y. La justice administrative : un modèle majoritaire en Europe. *AJDA*. 2007, s. 290-294.

ALLAND, D.; RIALS, S. a kol. Dictionnaire de la culture juridique. Paris: P.U.F., 2003.

ALOMAR, B.; DEZIANO, S.; GARAT, C. Grandes questions européennes. Paris : Sèdes, 2007.

ARDANT, G. Théorie sociologique de l'impôt. Paris : SEVPEN, 1973.

ARDANT, G. Histoire de l'impôt. Paris : Fayard, 1973.

ARMINJON, P. ; NOLDE, B. ; WOLFF, M. Traité de droit comparé. Paris : LGDJ, 1950-1951

ARNAUD, A.J. (Pour une pensée juridique européenne. Paris : PUF, 1991

ARNDT, H.-W. Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts. München: Verlag Franz Valen Muenchen, 1988

ARNULL, A. The European Union and its Court of justice. 2.vyd. Oxford: Oxford University Press, 2003.

AUBY, J.-M.; FROMONT, M. Les recours contre les actes administratifs dans les pays de la Communauté économique européenne. Paris: Dalloz, 1971

AUBY, J.-B. Le droit et la globalisation. Paris : Montchrestien, 2003, edice « Clefs».

EVERY JONES, J.F. Tax Law: Rules or Principles? *Fiscal Studies*. 1996, roč. 17, č. 3, s. 63-89.

AYRAULT, L. Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition. Paris : L'Harmattan, 2004.

BARBATO, J.-C. La diversité culturelle en droit communautaire, Contribution à l'analyse de la spécificité de la construction européenne. Aix-Marseille : Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2008.

BARILARI A. L'Etat de droit. Réflexion sur les limites du juridisme. Paris : LGDJ, edice « Systèmes », 2000.,

BARONE, L. L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français. Paris : L'Harmattan, 2000.

BASTID, P. L'idée de Constitution. Paris : Economica, 1985.

- BATBIE A. Traité théorique de droit public et administratif. 2.vydání. Paris: Laroze et Forcel, 1885.
- BAUR, J.-P. Droit fiscal général. Paris : C.P.U., 2001.
- BELTRAME, P. ; MEHL, L. Techniques politiques et institutions fiscales comparées. Paris : P.U.F., coll. « Thémis », 1997.
- BECHILLON (de), D.Qu'est-ce qu'une règle de droit ?. Paris : Odile Jacob, 2006.
- BERNS, T.; DUPONT J.-C.; XIFARAS, M. a kol. Philosophie de l'impôt. Bruxelles: Bruylant, 2006.
- BIENVENU, J.-J. ; LAMBERT, T. Droit fiscal. Paris : P.U.F., 2010.
- BIONDI, A.; FARLEY, M. The Right to Damages in European Law. London 2009.
- BIRK, D. Steuerrecht. 7. vyd. Heidelberg: C.F.Müller, 2004.
- BISCARETTI DI RUFFIA, P. ; ROZMARYN, R. La Constitution comme loi fondamentale dans les Etats de l'Europe occidentale et dans les Etats socialistes. Turin : Ed. de l'Institut universitaire d'études européennes, 1966.
- BODIN, J. Six books of commonwealth. Abridged and translated by M. J. Tooley. 1.vyd. Oxford : Basil Blackwell, 1955.
- BONNARD, R. Le contrôle juridictionnel de l'administration: étude de droit administratif comparé. Paris: Dalloz, 2005.
- BOULOUIS, J. Droit institutionnel de l'Union européenne, Paris : Domat, Montchrestien, 1997.
- BOULOUIS, J. Droit communautaire et droit français. Paris : La Mémoire du droit, 1999.
- BOUVIER, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9. vyd. Paris : L.G.D.J. « Lextenso Editions », 2008.
- BRAIBANT, G. ; LETOWSKI, J. ; WIENER, C. a kol. Le contrôle de l'administration en Europe de l'est et de l'ouest. Paris: Editions de CNRS, 1985.
- BRAIBANT G. La juridiction administrative en droit comparé. *Revue administrative*. 1999, zvláštní číslo 9, s. 204-210.
- BRAIBANT, G.; QUESTIAUX, N.; WIENER, C. Le contrôle de l'administration et la protection des citoyens (Etude comparative). Paris: Cujas, 1973.
- BREWER-CARRIAS, A.R. Judicial review in comparative law. Cambridge: Cambridge University Press, 1989.
- BREWER-CARRIAS A.R. (Principe de la procédure administrative non contentieuse : étude de droit comparé (France, Espagne, Amérique latine)). Paris : Economica, 1992.
- BREWER-CARRIAS, A.R. Etudes de droit public comparé. Bruxelles : Bruylant, 2001.
- BRISSON, J.-F. Les recours administratifs en droit public français, Paris: L.G.D.J, 1996.
- BRONDEL, S.; FOULQUIER, N.; HEUSCHLING, L. a kol. Gouvernement des juges et démocratie. Paris : Publications de la Sorbonne, edice « Science politique », 2001.
- BRUCE, E. La Cour de cassation et l'application d'office de la Convention européenne des droits de l'homme. *Revue trimestrielle des droits de l'homme*. 2005. č. 62. s. 401-443.
- BRUCE, E. Faut-il intégrer les normes communautaires aux normes de référence du contrôle de constitutionnalité ?. *Revue française de droit constitutionnel*. 2005. č. 63. s. 539-560.
- BRUCE, E. La primauté du droit communautaire. Retour sur la portée de l'article 88-1 de la Constitution dans la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel. Petites Affiches. 2005. č. 192. s. 3-10.
- BULLIER, J. En Australie, le principe de judicial review est-il un contrôle administratif ou un contrôle constitutionnel ?. RDIDC. 2004. s.97.
- BURDEAU, G. Une survivance : la notion de Constitution. In : L'évolution du droit public, Etudes en l'honneur d'Achille Mestre. Paris : Sirey, 1956.
- CALLEO, D.P. Rethinking Europe's Future. Princeton: Princeton University Press, 2001.

CARTOU L., CLERGERIE J.L., GRUBER A., RAMBAUD P. L'Union européenne. 4.vydání. Paris : Dalloz, 2002.

CASSESE, S. La construction du droit administratif : France et Royaume-Uni, Paris: Montchrestien, edice « Clefs », 2000.

1998.

CASTAGNEDE, B. Précis de fiscalité internationale. Paris : P.U.F., 2006.

CHAGNOLAUD, D. Droit constitutionnel contemporain. Tome I : Théorie générale. Les régimes étrangers. Paris : Dalloz, 2009.

CHALTIEL, F. La souveraineté de l'Etat et l'Union Européenne, l'exemple Français. Paris : LGDJ, 2000.

CHAPUS, R. Droit administratif général. Sv. 1. Paris: Montchrestien, 2001.

CHAPUS, R. Droit du contentieux administratif. Paris: Montchrestien, 2008.

CHASTAGNARET, M. De la responsabilité fiscale. Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers. Thèse. Marseille : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2003.

CHATELAIN, V. Donation et dation en droit public français. R.F.F.P. 1984, č. 7.

CHEVALIER, J. L'Etat de droit, Paris : Montchrestien, edice « Clefs », 1992.

CHRETIEN, M. A la recherche du droit international fiscal commun. Revue internationale de droit comparé. 1959. Sv. 11, č. 2, s. 441-444.

COLLET, M. Droit fiscal. Paris : P.U.F., 2007.

CONSTANTINESCO, V. Droit constitutionnel. Paris : P.U.F., 2004 .

CONSTANTINHO, P. ; DONY, M. Le droit communautaire. Paris : Armand Colin, edice Masson, 1995.

CONSTANTINESCO, V.; KOVAR, R.; SIMON, D. Traité sur l'Union européenne, Paris : Economica, 1995.

CORNU, G. a kol. Vocabulaire juridique. Paris : P.U.F., edice « Quadriges », 2002.

COZIAN, M. L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration. D. 1975, chron., s. 100.

COZIAN, M. ; GAUDEL, J.-P. La fiscalité racontée aux juristes. Paris : Litec, 2007.

CRAIG, P. BÜRCA (de), G. EU Law. Text, cases and materials. 3.vyd. Oxford: Oxford University Press, 2003.

CRAIG, P. The Lisbon Treaty. Law, Politics, and Treaty Reform. Oxford: Oxford University Press, 2010.

CROISAT, M. ; QUERMONNE, J.- L. L'Europe et le fédéralisme. 2.vydání. Paris: Montchrestien, 1999.

CRUCIS, H.-M. Les combinaisons de normes dans la jurisprudence administrative française. Paris: L.D.G.J, 1991.

DAGO, G. Contentieux constitutionnel français, Paris: PUF, 1998.

DAVID, R. Pour une organisation internationale des études de droit comparé. *Bulletin de la Société de législation comparée*. 1947, s. 780-885.

DAVID, R. Le droit comparé, enseignement de culture générale. *Revue internationale du droit comparé*. 1950, s. 682-685

DAVID, R. Traité élémentaire de droit civil comparé. Introduction à l'étude des droits étrangers et à la méthode comparative. Paris : L.G.D.J., 1950.

DAVID, R.. Réflexions sur l'organisation et le rôle des instituts de droit comparé. *Revue internationale de droit comparé*. 1955, sv. 7, č. 1, s. 121-130.

DAVID, R. Le droit comparé : droits d'hier, droits de demain. Paris : Economica, 1982.

DAVID, R. ; JAUFFRET-SPINOSI, C. Les grands systèmes de droit contemporains. Paris : Dalloz, 2002.

- DAVID, C., FOUQUET, O., PLAGNET, B., RACINE, P.-F. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Paris : Dalloz, 2003.
- DEBAT, O. La rétroactivité et le droit fiscal. Paris : Défrénois, 2006.
- DEBBASCH, CH.; COLIN, F. Droit administratif. Paris: Economica, 2007.
- DEBRUCHE (2008), A-F. Le juge à travers le temps et l'espace. *Revue de droit international et de droit comparé*. 2008, s.365.
- DEIRDRE, C. Executive Power of the European Union: Law, Practices, and the Living Constitution. Oxford: Oxford University Press, 2009.
- DELAMARRE, M. Commentaire de la décision du Conseil Constitutionnel en date du 10 juin 2004, www.robert-schuman.eu (náhled 3.10.2011).
- DELMAS-MARTY, M. Les processus de mondialisation du droit. In MORAND, C.-A. *Le droit saisi par la mondialisation*. op. cit. s. 63-80.
- DENIZEAU, C. L'idée de puissance publique à l'épreuve de l'Union européenne. Paris : LGDJ, 2004.
- DIBOUT, P. L'illégalité des instructions et circulaires fiscales, l'administration et le contribuable., *Dr. Fisc.* 1991. 18, s. 741.
- DICEY, A. V. An introduction to the study of the law of the constitution. 1.vydání 1885, reedice. London: Macmilan, 1982.
- DONAHUE, V.C. Comparative Law Before the Code Napoleon. In : Reimann, M., Zimmermann, R. (eds). *Oxford Handbook of Comparative Law*. Oxford: Oxford University Press, 2006.
- DONNAT, F. Contentieux communautaire de l'annulation. Paris : L.G.D.J, 2008.
- DONY, M.; BRIBOSIA, E. (eds.) Commentaire de la Constitution de l'Union Européenne. Bruxelles : Institut d'études européennes, 2005.
- DONY, M. Droit de l'Union européenne. Bruxelles : Université libre de Bruxelles, 2008.
- DOUBOUIS, L.; BLUMANN, C. (Droit matériel de l'Union européenne. 5.vydání. Paris : Montchrestien, 2009.
- DOUET, F. Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français. Paris : LGDJ, 1997.
- DRAGO, R. Le juge judiciaire, le juge administratif . *RFD. adm. Roč.* 1990, s. 757.
- DREZET, V. a kol. Pour un serpent fiscal européen. Paris : Ed. du S.N.U.I., 2005.
- DUBERGE, J. La psychologie sociale de l'impôt, Paris : P.U.F., 1961.
- DUBOS, O. Les juridictions nationales, juge communautaire. Paris : Dalloz, 2001.
- DUBUT, T. Le juge constitutionnel et les concepts. Réflexions à propos des « exigences constitutionnelles. *R.F.D.C.* 2009/4, č. 80.
- DUHAMEL, O. Dictionnaire constitutionnel. Paris : P.U.F., 1992.
- DUPUY, P.-M. Droit international public, Paris : Dalloz, 2008.
- DUPUIS, G. Le controle juridictionnel de l'administration : bilan critique .
'administration
publique). Paris : Economica, 1991.
- EISENMANN, P.M. a kol. L'intégration du droit international et communautaire dans l'ordre juridique national: Etude de la pratique en Europe. Paris : Kluwer, 1996.
- EISENMANN, Ch. Ecrits de théorie du droit, de droit constitutionnel et d'idées politiques. Paris : Editions Panthéon-Assas, 2002.
- EMERI, C. L'Etat de droit dans les systèmes polyarchiques européens. *RFDC.* 1992. č.°9, s. 27-41.
- EMILIOU, N. The principle of proportionality in european law : a comparative study. London : Kluwer Law International, 1996.
- ESCARRAS, J. – Cl. Les expériences belge et italienne d'unité de juridiction. Paris : L.G.D.J., edice « Bibliotheque de Droit public » n°104, 1972.

- ESCARRAS, J.-CL. La communicabilité entre les systèmes juridiques. Bruxelles : Bruylant, 2005.
- ESPLUGAS, P. La 5e République: Une pratique renversée de la Constitution de 1958, L.P.A. 1999, č. 90.
- FAVOREU, L. a kol. Droit constitutionnel. Paris : Dalloz, 2009.
- FAVOREU, L., PHILIP, L. Les grandes décisions du Conseil constitutionnel. Paris: Sirey, 1986.
- FAVOREU, L., PHILIP, L. Grandes décisions du Conseil constitutionnel. Paris : Dalloz, 2009.
- FERNANDEZ ESTEBAN, M. L. The rule of law in the European constitution. Haag : Kluwer Law International, 1998.
- FLIZOT, S. Les relations entre les institutions supérieures de contrôle financier et les pouvoirs publics dans les pays de l'Union européenne, Paris : L.G.D.J., 2003.
- FRANCQ, S. L'applicabilité du droit communautaire dérivé au regard des méthodes du droit international privé. Bruxelles : Bruylant Bruxelles, 2005.
- FREYRIA (C.), La personnalité morale à la dérive. In Mélanges en hommage à André Breton et Fernand Derrida. Paris : Dalloz, 1991.
- FRIER, P.-L. Précis du droit administratif. Paris: Montchrestien, 2004.
- FRIER, P.-L. Droit du patrimoine culturel. Paris: P.U.F., 1997.
- FROMONT, M. L'Etat de . RDP. 1984. s. 1203-1226.
- FROMONT, M. Droit administratif des Etats européens. Paris : PUF, edice « Thémis », 2006.
- GALILIGAN, D.J.; SMILOV, D.M. (eds.). Administrative law in Central and Eastern Europe. Budapest : Central European University Press, 1999.
- GALLETTI, F. Les transformations du droit public africain francophone. Bruxelles : Bruylant, 2004.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. La valeur normative de la Constitution. In Dix ans de démocratie constitutionnelle en Espagne, Colloque de Bordeaux des 29-30 mars 1990, Paris, C.N.R.S., 1991, s. 15-22.
- GARCIA-JOURDAIN, S.L'émergence d'un espace européen de liberté, de sécurité et de justice. Bruxelles : Bruylant, 2005.
- GATTENGO, H. ; JAKUBYSZYN, C. Le droit européen prime désormais sur la Constitution française. Le Monde. 17.6.2004.
- GAUTRON (), J.-C. Droit européen. Paris : Memento Dalloz, 2009.
- Berrod, F. La systématique des voies de droit communautaires. Paris : Dalloz, 2003.
- GAVALDA, Ch.; PARLEANI, G. Droit des affaires de l'Union européenne. Paris : Litec, 2002.
- GENEVOIS, B. Le dialogue des juges. Paris: Dalloz 2009.
- GEOFFROY, J.-B. Grands problèmes fiscaux contemporains, Paris : P.U.F., 1993.
- GICQUEL, J. Droit constitutionnel et institutions politiques. Paris: Montchrestien, 1991.
- GOMUŁOWICZ, A. In GOMUŁOWICZ, A.; MAŁECKI, J. Podatki i prawo podatkowe. 2. wyd. Warszawa : LexisNexis, 2004.
- GOODNOW, F.J. Comparative administrative law. 2 díly. New York, London : Putnam, 1897.
- GORDLEY, J. Is Comparative Law a Distinct Discipline?. American Journal of Comparative Law. 1998, 46.
- GOUNELLE, M. Introduction au droit public français. Paris: Montchrestien, 1979.
- GRABARCZYK, K. Les principes généraux dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, Aix-Marseille : Presses Universitaires d'Aix-Marseille 2008.

- GRARD, L.; GAUTRON, J.-C. Le droit international dans la construction de l'Union européenne. Droit international et droit communautaire : perspectives actuelles. Paris: Pedone, 2000.
- GROSCLAUDE., J. ; MACHESSOU, Ph. Droit fiscal général. Paris : Dalloz, 2009.
- GROSCLAUDE., J. ; MACHESSOU, Ph. Procédures fiscales. Paris : Dalloz, 2009.
- GUEZ, J. Interprétation en droit fiscal. Paris : L.G.D.J., 2007.
- GUIEZE, J.-L. Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, Paris : L.G.D.J., coll. « Bibliothèque de science financière », 1974.
- GUILLIEN, R. ; VINCENT, J. a kol. Lexique des termes juridiques, 12.vyd. Paris: Dalloz, 1999.
- GUTTERIDGE, H.C. Comparative law: an introduction to the comparative method of legal study and research. 2.vyd. Cambridge : Cambridge University Press, 1949.
- GUTTERIDGE, H.-C. Le droit comparé. Paris : L.G.D.J., 1953.
- HABERMAS, J. Apres l'État-nation: Une nouvelle constellation politique. Paris: Fayard, 1998.
- KESSEDIAN, C. a kol. La mondialisation du droit. op. cit. s. 43-57.
- HALPERIN, J.-L. Histoire des droits de 1750 à nos jours. 2.vyd. Paris : Flammarion, edice « *Champs* », 2006.
- HANF, D. Le jugement de la Cour constitutionnelle fédérale allemande sur la constitutionnalité u traité de Maastricht. R.T.D.E.. 1994.
- HARLOW, C. Francovich and the Problem of the Disobedient State. Euro Public Law, 1997.
- HARTLEY, T. C. The foundations of European community law : an introduction to the constitutional and administrative law of the European community. 6.vyd. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- HATOUX, B. a kol. Droits du contribuable. Paris : Economica, 2002.
- HEADY, F. Public administration. A comparative perspective. 2.vydání. New York / Bâle : Marcel Dekker, 1979. 2e éd.
- HECKLY, C., Fiscalité et mondialisation. Paris : L.G.D.J., edice « *Systèmes* », 2006.
- HOLMES, O.W. The Path of the Law. *Harvard Law Review*. 1987, č. 10.
- ISAAC, G. Droit communautaire général. 7.vyd. Paris : Dalloz, Armand Collin, 1999.
- ISAAC, G. ; BLANQUET, M. Droit communautaire général. 8.vyd. Paris : Armand Colin, edice « Masson », 2001.
- JACOT-GUILLARMOD, O. Le juge national face au droit européen. Bruxelles : Bruylant Bruxelles, 1993.
- JACQUE, J.-P. Le rôle du droit dans l'intégration européenne. *Revue de Philosophie politique*. 1981, s. 1199.
- JACQUET, J.-M. ; DELEBEQUE, Ph. Droit du commerce international. 3.vyd. Paris : Dalloz, edice « *Cours* », 2002.
- JÁNOŠÍKOVÁ, M. Komunitárne právo v judikatúre ústavných súdov SR a ČR, Bratislava : Iura Edition, 2009.
- JANS, T.; PIEDRAFITA, S. The Role of National Parliaments in European Decision-Making. *EIPASCOPE*. 2009, č. 1.
- JANSEN, V.N. Comparative Law and Comparative Knowledge. In : Reimann, M., Zimmermann, R. (eds). The Oxford Handbook of Comparative Law. Oxford : Oxford University Press, 2006.
- JARVIS, M. A. The application of EC law by national courts : the free movement of goods. Oxford : Clarendon Press, 1998.
- JELLINEK, G. L'Etat moderne et son droit, Paris : Giard & Brière, 1913.
- JEZE, G. Cours de Finances publiques. Paris : L.G.D.J., 1936.
- JOUHAUD, I. L'évolution du contentieux administratif (Afrique). Paris: Penant, 1961.

JURIDIQUES EUROPEENNES. *La Communauté et les Etats membres*. Haag : Martinus Nijhoff, 1973, s. 201-234.

KADLEC, K. Introduction à l'histoire du droit public des peuples slaves. Paris : Institut d'Etudes slaves, Champion, 1933.

KALEDA, S. L. Immediate Effect of Community Law in the New Member States: Is there a Place for a Consistent Doctrine? *European Law Journal*. 2004, sv. 10, č. 1, s. 102-122.

KOMBILA. H. Les principes constitutionnels face au droit communautaire, l'Union dans la diversité de l'identité constitutionnelle européenne. Příspěvek přednesený na 7. kongresu A.F.D.C. (Association française de droit constitutionnel). Paris, 25-27.9.2008.

KOOPMANS, T. Courts and political institutions: a comparative view. Cambridge : Cambridge University Press, 2003.

KOUBI, G. ; ROMI, R. Etat, Constitution, loi, La Garenne Colombes : vyd.. De l'Espace Européen, 1991.

KOVAR, R. L'efficacité interne du droit communautaire. In *La Communauté et ses États membres, colloque de l'IEJE*. La Haye : M. Nijhoff, 1973, s. 201-203.

KTISTAKI, S. L'évolution du contrôle juridictionnel des motifs de l'acte administratif,. Paris: LDGJ, 1991.

LAITHIER, Y.-M. Droit comparé, Paris : Dalloz, 2009.

LAMBERT, T. a kol. L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale. Equité et égalité : antagonisme ou complémentarité ?. Paris : Economica, 1999.

LAMBERT, T. a kol. Les chantiers fiscaux à engager. Paris : L'Harmattan, 2002.

LAMBERT, T. et al. Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé. Paris : L'Harmattan, 2006.

LATIL, G. Contentieux fiscal : réclamations, sursis de paiement, recours juridictionnels, modèles et formulaires. Paris : Francis Lefebvre, 2002.

LAURE, M. Traité de politique fiscale. Paris : P.U.F., 1956.

LAURE, M. Science fiscale. Paris : P.U.F., 1994,.

LAUVAUX, Ph. Les grandes démocraties contemporaines, Paris : P.U.F., 2004.

Le droit de l'Union européenne en principes : Liber amicorum en l'honneur de Jean Raux. Paris : Editions Apogée, 2006.

LECOURT, R. L'Europe des juges, Bruxelles : Bruylant Bruxelles, 1976,.

LEGEAIS, V.R. Grands systèmes de droit contemporains. Approche comparative. Paris : Litec, 2008

LEGRAND (1996), V.P. Comparer. In *Le droit comparé aujourd'hui et demain: colloque organisé par le Centre français de droit comparé au Conseil d'Etat, Paris, 1er décembre 1995*. Sv. 2. Paris : Société de Législation Comparée, 1996.

LEISNER, W. L'Etat de droit, une contradiction. In *Mélanges Eisenmann, Cujas*, 1977, s. 65-79.

LEMASURIER, J. Le contentieux administratif comparé. Paris: Economica, 2001.

LENAERTS, K.; CORTHAUT, T. "Of birds and hedges: the role of primacy in invoking norms of EU law". *European Law Review (United Kingdom)*. 2006, sv. 31, č. 3, s. 287.

LENAERTS, K.; NUFFEL (van), P. Constitutional law of the European Union. London: R. Bray (ed.), Sweet & Maxwell, 1999.

LEVADE, A. Constitution et Europe ou le juge constitutionnel au coeur des rapports de système. In *Cahiers du Conseil constitutionnel n°18*. Paris : Conseil constitutionnel , 2005.

LONG, WEIL, BRAIBANT, DELVOLVE, GENEVOIS. Les grands arrêts de la jurisprudence administrative. Paris : Dalloz, 2009.

LOUGHLIN, M. The idea of public law. Oxford : Oxford University Press, 2004.

LOUIS, J.-V. The community legal order. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1995.

LOUIS, J.-V. ; RONSE, T. L'ordre juridique de l'Union européenne. Bruxelles, Paris : Bruylant, L.G.D.J., 2005.

MALBERG (de), C. (1920-1922) : Contribution à la théorie générale de l'État. Paris : Sirey. C.N.R.S, reed. 1962.

MALTA (di), P. Droit fiscal pénal, Paris : P.U.F. Fiscalité, 1992.

MALTA (di), P. Finances publiques. Paris : P.U.F. , 1999.

MANIN, Ph. L'invocabilité des directives, quelques interrogations. RTDE. 1990. s. 669.

MARCOU, G. et al. Les mutations du droit de l'administration en Europe. Pluralisme et convergences. Paris : L'Harmattan, 1995.

MARCOU, G. Caractères généraux et évolution de la juridiction administrative en Europe occidentale. *RFDA*. 2006, s. 84-95.

MARCOU, G. ; GELARD, P. (eds). L'Etat et le Droit d'Est en Ouest. In Mélanges offerts au professeur Michel Lesage. Paris : Société de Législation Comparée, 2006.

MARCOU, G. Une Cour administrative suprême : exception française ou modèle en expansion ? *Pouvoirs*, roč. 2007. č. 123, s.133-154.

MARCOU, G. Caractères généraux et évolution de la juridiction administrative en Europe occidentale. *Revue française de droit administratif*. 2006, č. 1, s. 83-95.

MARCOU, G. Une Cour administrative suprême : particularité française ou modèle en expansion ? *Pouvoirs*. 2007, roč. 4, n°123, s.133-154.

MARINEAU, F. Petit traité d'argumentation judiciaire. 3.vydání. Paris: Dalloz, edice Praxis Dalloz, 2008.

MARKESINIS, B. Juges et universitaires face au droit comparé. Paris : Dalloz, 2006.

MASCLET, J.-C. ; MAUS, D. a kol. Les Constitutions nationales à l'épreuve de l'Europe. Paris : La Documentation française, 1993.

MATHIEU, B. ; VERPEAUX, M. Droit constitutionnel. Paris : P.U.F., edice « Droit », 2004.

MIRRELES, J. Information and Incentives: The Economics of Carrots and Sticks. Reprint from Les Prix Nobel. Stockholm: Norstedts Tryckeri, 1996.

MARCIALI, S. La flexibilité du droit dans l'Union européenne. Bruxelles : Bruylant, 2007.

MARTINEZ, J.-C. Le statut du contribuable, Paris : L.G.D.J., edice « Bibliothèque de science financière » , 1980.

MEHL, L. ; BELTRAME, P. Techniques, politiques et institutions fiscales comparées, Paris : P.U.F. , 1997.

MESSINE, J. ; BULTOT, F. Les instruments juridiques belges de lutte contre la fraude aux intérêts financiers des Communautés européennes. Bruxelles : Bruylant Bruxelles, 1998.

MISCHO, J. L'émergence du principe de la responsabilité de l'Etat. In Enforcing Community Law from Francovich to Köbler: Twelve Years of the State Liability Principle. Ed. By S. Moreira de Sousa; W. Heusel. Köln 2004.

MOREAU, J. Droit public, tome I. Théorie générale de l'Etat et Droit constitutionnel, Droit administratif. Paris : Economica, 1995.

MORANGE, J. Libertés publiques. Paris: P.U.F., 1985.

NEGRIN, O. Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze. *R.D.P.* 2008. č. 1.

NEURISSE, A. Histoire de l'impôt. Paris : P.U.F., edice « Que sais-je ? », 1978.

NIZET, J.-Y. Fiscalité, économie et politique. Paris : L.G.D.J., 1991.

OBERSON, X. L'impact de la mondialisation sur le droit fiscal suisse. In MORAND, C.-A. *Le droit saisi par la mondialisation*. Bruxelles. Bruylant-Editions de l'Université de Bruxelles-Helbing&Lichtenhahn Verlag, Coll. de droit international, 2001. s. 429-446.

Oxford Dictionary of English. 2.revid.vyd.Oxford: Oxford University Press, 2005.

PAULIAT H.; DEFFIGIER C.; ANDRIANTSIMBAZOVINA J. et al. La justice administrative en Europe. Paris : Kolokvium 16.3. 2007, Maison du Barreau. *Revue française de droit administratif (dossier RFDA)*. 2008, č. 2, s.225-275.

PAERELS, H. Le dépassement de la personnalité morale. Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal français. Doktorská práce. Lille: 2008. Université de Lille 2. Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales.

PANITCH, L. Rethinking the Role of the State. In MITTLEMAN, J. H. (ed.). *Globalization : Critical Reflections*. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1996.

PEISER, G. Contentieux administratif, 14. vyd. Paris: Memento Dalloz, 2006

PELLETIER, M. Les normes en droit fiscal. Paris : Dalloz, 2008.

PFERSMANN, O. Le droit comparé comme interprétation et comme théorie du droit. *Revue Internationale de Droit Comparé*. 2001, s. 275-288

PFERSMANN, O. La primauté: double, partiellement directe, organiquement indéterminée, rovisoirement fermée. *Cahiers du Conseil constitutionnel n° 18*. Paris: Conseil constitutionnel, 2005.

PFERSMANN, O. Classifications organocentriques et classifications normocentriques de la justice constitutionnelle en droit comparé. In *En hommage à Francis Delpérée – Itinéraire d'un comparatiste*. Paris : L.G.D.J., 2007, s. 1153-1167.

PHILIP, L. a kol. Droit fiscal constitutionnel. Paris : Economica, edice « *Finances publiques* », 1990.

PHILIP, L. Finances publiques. Paris : Cujas., 1992.

PHILIP, L. Les fondements constitutionnels des finances publiques. Paris : Economica, 1995.

PICARD, E. L'état du droit comparé en France, en 1999. In *Revue internationale de droit comparé*. 1991, sv. 51, č. 4, s. 885-915.

PIGOU, A.C. *The Economics of Welfare*. London : Macmillan and Co., 1932.

PILLET, F. ; BANGOURA, E. Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal. Paris : Litec, 2003.

POELEMANS, M. La sanction dans l'ordre juridique communautaire. Contribution à l'étude du système répressif de l'Union européenne. Bruxelles : Bruylant, 2004.

PORTA, J. La réalisation du droit communautaire. Paris : L.G.D.J, 2007.

POULI-PETROS, I. L'intégration des pays de l'Europe centrale et orientale dans une Europe en transition. Bruxelles : Bruylant Bruxelles, 2002.

PRECHAL, S. Directives in EC law. 2. revid. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2006.

PRETOT, X. La Sécurité sociale et les finances publiques. *RFFP*. 1995, č. 51.

PRÉTOT, X. La notion d'imposition de toutes natures. *RFFP*. 2007, č. 100.

PRIBAN, J. ; ROBERTS, P.; YOUNG J. (eds). *Systems of justice in transition: Central European experiences since 1989*. Aldershot Burlington : Ashgate, 2003.

PUISSOCHET, J.-P.; LEGAL, H. Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes. *Cahiers du Conseil constitutionnel*. 2000, č. 11. Dossier : Le principe de sécurité juridique.

PUJOL J. L'application du droit privé en matière fiscale. Paris : L. G. D. J. , 1987.

RASMUSSEN, H. *On Law and Policy in the European Court of Justice: A comparative Study in Judicial Policy-making*. Dordrecht-Boston-Lancaster: M. Nijhoff, 1986.

REINHARD, W. *Geschichte der Staatsgewalt*. München : C. H. Beck Verlag, 1999.

REMONDO. M. Droit administratif gabonais. Paris: L.G.D.J., 1987.

RICHER D. Les procédures fiscales. Paris : PUF, edice « *Que sais-je?* », 1990.

RIDEAU , J. Le rôle des Etats membres dans l'application du droit communautaire. *Annuaire français de droit international*. 1972, s. 864-903.

RIDEAU, J. Le droit de l'Union européenne. 2.vyd. Paris : PUF, edice « *Que sais-je?* », 1998.

- ROBERT, E. *Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal*. Paris : 2011. École doctorale de Droit public interne, science administrative et science politique. Université Paris 2 Panthéon-Assas.
- ROBLOT-TROIZIER, A. *Contrôle de constitutionnalité et normes visées par la Constitution française*, Paris : Dalloz, 2007.
- ROBSON, W.A. *Justice and administrative law: a study of the British constitution*. 3.vyd. London : Stevens, 1951.
- ROUSSEAU, D. *Droit du contentieux constitutionnel*. 7. vyd. Paris : Montchrestien, 2006.
- RUDDEN, B.; ROSSA PHELAN, D. *Basic community cases*. Oxford : Oxford University Press, 1997.
- RUZIE, D. *Droit international public*. Paris: Memento Dalloz, 2000.
- SACCO, R. *La comparaison juridique au service de la connaissance du droit*. Paris : Economica, 1991.
- SCHMITT, C. *Théorie de la Constitution*. Paris : P.U.F., edice « Léviathan » , 1993.
- SCHWARZE , J. et al. *Le droit administratif sous l'influence de l'Europe*. Bruxelles : Bruylant, 1994.
- SCHMIDT J. a kol. *Lamy fiscal*. Paris : Lamy, Wolters Kluwer, 2009.
- SCHULZ, P. *De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel*. Doktorská práce. Strasbourg : Université de Strasbourg, 1955.
- SERLOOTEN P. *Introduction au droit fiscal*, Paris : Dalloz, 2009.
- STARCK, C. *La Constitution, cadre et mesure du droit*, Paris, Aix : Economica /P.U.A.M., 1994.
- SERMET, L. *La Convention européenne des Droits de l'Homme e tle droit de propriété*. Strasbourg: Les éditions du Conseil de l'Europe, 1991.
- SHANY, Y. *Regulating jurisdictional relations between national and international courts*. Oxford : Oxford University Press, 2007.
- SIMON, D. *Les exigences de la primauté du droit communautaire, continuité ou métamorphose ?*. In *L'Europe et le droit. Mélanges en hommages à J. Boulouis*. Paris :Dalloz, 1991, s. 481-493.
- SIMON. D. *Les fondements de l'autonomie du droit communautaire. Droit international et droit communautaire : perspectives actuelles*. Paris: Pedone, 2000.
- SIMON, D. *Primauté du droit communautaire*. In Canivet, G. ; Idot, L. ; Simon, D. et al. Paris : Lamy procédures communautaires, 2005.
- SIMON, D. (2006), « Séparation des autorités administratives et judiciaires et primauté : le pouvoir de contrôle de conventionnalité du juge judiciaire menacé ? », *Procédures*. 2006, Focus n ° 36, s. 2-3.
- SMITH, F., WOODS, L., *Causation in Francovich: The Neglected Problem*. *International and Comparative Law*. 1997, č. 46, s. 925-941.
- STEINER, J. *From Direct Effects to Francovich: Shifting Means of Enforcement of Community Law*. *European Law Review*. 1993, č. 18, s. 3-22.
- STEINER, J.; WOODS, L. *EU Law*. 10. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2009.
- SUDRE, F. *Droit européen et international des droits de l'homme*. Paris : PUF, 2006.
- STONE SWEET, A. *Governing with judges : constitutional politics in Europe*. Oxford : Oxford University Press, 2000.
- SUMMERS, R. S. *Essays in Legal Theory*. Dordrecht – Boston – London: Kluwer Academic Publishers, 2000, s. 30.
- ŠÍMÍČEK, V. *Opomenutí zákonodárce jako porušení základních práv*. In: DANČÁK, Břetislav a Vojtěch ŠÍMÍČEK. *Deset let Listiny základních práv a svobod v České a Slovenské republice*. Brno: Masarykova univerzita, 2001, s. 147.

- ŠIŠKOVÁ, N. et al. The process of Constitutionalisation of the EU and Related Issues. 1.vyd. Groningen: Europa Law Publishing, 2008.
- ŠMEJKAL, V. L'appréciation de la conformité de la loi interne aux directives communautaires par l'administration: réflexion en droit français et en droit tchèque. *Daně a finance*. 2010, č. 10-11.
- The relationship between international and domestic law : Warsaw on 19 to 21 May 1993 / European Commission for Democracy through Law. Strasbourg : Council of Europe Press, 1994.
- THURONYI, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. Sv. 1. Washington: International Monetary Fund, 1996.
- TILLOTSON, J. Text, cases and materials on European Union law. 3.vyd. London: Cavendish Publishing Limited, 2003.
- TILLOTSON, J.; FOSTER, N. Text, cases and materials on European Union law. 4. vyd. London: Cavendish Publishing Limited, 2003.
- TILLY B. La compétence des agents du fisc. Paris : L'Harmattan, 1999
- TIMSIT, G.; LETOWSKI, J. et al. Les fonctions publiques en Europe de l'est et de l'ouest. Paris : Editions du CNRS, 1986.
- TISON, M. Do not attack the watchdog! Banking supervisor's liability after Peter Paul. *Common market law review*. 2005, č. 42, s. 639 – 675.
- TIXIER, G. La mondialisation et le droit fiscal français. In LOQUIN, E.; KESSEDJIAN, C. a kol. La mondialisation du droit. Dijon : Litec, 2000. s. 11-42.
- TOUCHARD, J. Histoire des idées politiques. Svazek 2. Du XVIIIe siècle à nos jours. 14.vydání. Paris : PUF 1998.
- TRIDIMAS, T. Liability for breach of community law: growing up and mellowing down?. *Common market law review*. 2001, č. 38, s. 301–332.
- TRIDIMAS, T. The General Principles of EU Law. 2. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2006, s. 274.
- TROPER, M. Réplique à Otto Pfersmann. RFD const. Roč. 2002, č. 50.
- TROTABAS, L., COTTERET J.-M. Droit budgétaire et domptabilité publique. Paris: Dalloz 1985.
- TROTABAS, L. ; GEST G. Droit fiscal. Paris : Dalloz, 1997.
- TURPIN, D. Contentieux constitutionnel. Paris : P.U.F., 1986.
- TURPIN, D. Contentieux constitutionnel. Paris : P.U.F., 1999.
- VERHOEVEN, J. Souveraineté et mondialisation : libres propos. In LOQUIN, E.; KESSEDJIAN, C. a kol. *La mondialisation du droit*. Paris : Litec, 2000. s. 43-57.
- VAPAILLE, L. La doctrine administrative fiscale. Paris : L'Harmattan, 1999.
- Lamy fiscal.
- VEPEAUX, M. Cours Droit constitutionnel et Institutions politiques. Paris : Université de Paris 1, CAVEJ, 2002.
- WADE, H. W.; RANGELMAN, H.; STRAUSS, P.L. (eds). Administrative law: the problem of justice. 1 – Anglo-american and Nordic systems. Milano : Giuffrè, 1991.
- WADE, H.W.; FORSYTH, C. F. Administrative Law. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- WADDINGTON, Lisa. Future Prospects for EU Equality Law: Lessons to be Learnt from the Proposed Equal Treatment Directive. *European Law Review*, 2001, Vol. 36, No. 2, s. 169-184.
- WALLINE, J. Droit administratif. Paris: Dalloz, 2008.
- WATTEL, P. Köbler, Cilfit and Welthgrove: We can't go on meeting like this. *Common market law review*. 2004, č. 41, s. 177 – 190.

WEILER, J.H.H. The Constitution of Europe. „Do the new clothes have an emperor?“ and other essays on European integration. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

WHINNEY(Mc), E. Judicial review in the English-speaking world. Toronto: University of Toronto Press, 1960.

WILD, S. E. Webster's New World Law Dictionary. Cleveland : Webster's New World, 2006.

WOEHLING, J.-M. et al. Les transformations de la justice administrative. Paris / Strasbourg : Economica / Institut de Droit local Alsacien-Mosellan, 1995.

ZHANG, Y. (ed.). Comparative studies on the judicial review system in East and Southeast Asia. Boston / Haag : Kluwer Law International, 1997.

ZILLER, J. Administrations comparées. Les systèmes politico-administratifs de l'Europe des Douze. Paris : Montchrestien, 1993.

ZOLLER, E. Introduction au droit public. Paris : Dalloz, 2006.

Elektronické publikace

ADAM, S. BROWNE, J. A Survey Of Uk Tax System [online]. 2011 [cit. 16. 3. 2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>.

BERNARD, B. Odkaz Aristotelské logiky. 2004. [cit 10.6.2011]. Dostupný z WWW: <<http://www.borber.com/files/FIL103-Odkaz-Aristotelske-logiky.doc>>

BOBEK, M.; KÜHN, Z. What About That “Incoming Tide”? The Application of EU Law in the Czech Republic [online]. In LAZOWSKI, A. The Application of EU Law in the New Member States - Brave New World. T.M.C. Asser Press and Cambridge University Press, 2009 [cit. 17. 2. 2010]. s. 1-29. Dostupný z: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1442496>.

BOBEK, M. Temporální působení práva Společenství ad absurdum [online]. Jiné právo [cit. 15. 3. 2010]. Dostupný z: <<http://jinepravo.blogspot.com/2008/03/temporlnpsoben-prva-es-ad-absurdum.html>>.

BOBEK, M.; KOSAŘ, D. The Application of European Union Law and the Law of the European Convention of Human Rights in the Czech Republic and Slovakia - an Overview [online]. Eric Stein Working Paper No. 2/2010 [cit. 16. 3. 2010]. s. 1-28. Dostupný z: <<http://www.ericsteinpapers.eu/dokumenty/ESWP-2010-02-Bobek+Kosar.pdf>>.

BOBEK, M. A New Legal Order, or a Non-Existent One? Somer (Early) Experiences in the Application of EU Law in Central Europe [online]. Croatian Yearbook of European Law and Policy. 2006, Vol. 2 [cit. 19. 3. 2010]. s. 265-298. Dostupný z: <<http://hrcak.srce.hr/file/44720>>.

BOBEK, M. Jak se s Kyrianem nemazali [online]. Jiné právo [cit. 28. 3. 2010]. Dostupný z: <<http://jinepravo.blogspot.com/2009/09/jak-se-s-kyrianem-namazali.html>>.

BOBEK, M. A co Váš parlament? Je také neodpovědný? In: Jiné právo [online]. 27. 8. 2007 [cit. 28.2.2012]. Dostupný z WWW: <<http://jinepravo.blogspot.com/2007/08/co-v-parlament-je-tak-neodpovdn.html>>

BOBEK, M. Res iudicata? Tak s tím se běžte vyfotit ... [on-line]. [cit 1.7.2012]

Dostupný z WWW: <<http://jinepravo.blogspot.com/2007/07/res-iudicata-tak-s-tm-se-bte-vyphotit.html>>

BRATKOVÁ, E. (zprac.). Metody citování literatury a strukturování bibliografických záznamů podle mezinárodních norem ISO 690 a ISO 690-2 : metodický materiál pro autory vysokoškolských kvalifikačních prací [online]. Verze 2.0, aktualiz. a rozšíř. Praha : Odborná komise pro otázky elektronického zpřístupňování vysokoškolských kvalifikačních prací, Asociace knihoven vysokých škol ČR. [cit. 30.12.2008]. Dostupný z WWW: <<http://www.evskp.cz/SD/4c.pdf>>

CREMONA, M. External Relations of the EU and the Member States: Competence, Mixed Agreements, International Responsibility, and Effects of International Law [online]. EUI Law Working Paper No. 2006/22 [cit. 6. 3. 2010]. s. 1-40. Dostupný z: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=963316>.

ČELADNÍK, F. Pozitivní vliv práva Evropské unie na český právní řád, epravo.cz [cit. 20.2.2010]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/pozitivni-vliv-prava-evropske-unie-na-cesky-pravni-rad-56659.html>>

ČERMÁK, K. Společnost, spravedlnost a právo, [cit. 20.6.2008]. Dostupný z WWW: <http://epravo.cz/v01/index.php3?s1=Y&s2=3&s3=D&s4=0&s5=0&s6=0&m=1&recid_cl=25287&typ=clanky>.

DANI, M. Tracking Judicial Dialogue – The Scope for Preliminary Rulings from the Italian Constitutional Court [online]. Jean Monnet Working Paper No. 10/08. NYU School of Law [cit. 14. 3. 2010]. s. 1-25. Dostupný z WWW: <<http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/08/081001.pdf>>.

DICEY, A. V. Introduction to the Study of the Law of the Constitution [online]. [cit. 29.3.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.constitution.org/cmt/avd/law_con.htm>.

DUTHEILLET DE LAMOTHE, O. La sécurité juridique: Le point de vue du juge constitutionnel. [online]. 20.9.2005. [cit. 15.7.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/pdf/Conseil/securitejuridique.pdf>.

FEKETE, I. Zákon o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci a o zmene niektorých zákonov. In: Epi.sk [online]. [cit. 31.3.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~/Main/TArticles.ascx&phContent=~/Comments/RuleComments.ascx&RuleID=28762&CTypeId=1&pa=40739>>.

FÜLE, Š. Projev ministra pro evropské záležitosti Štefana Füleho v rámci vystoupení před Ústavním soudem ČR. [cit. 20.3.2010]. Dostupný z WWW: <<http://www.vlada.cz/cz/evropske-zalezitosti/projevy-fule/projev-ministra-pro-evropske-zalezitosti-stefana-fuleho-v-ramci-vystoupeni-pred-ustavnim-soudem-cr-63529>>

GRIBNAU, J.L.M.; HAPPÉ, R.H. Restricting the Legislative Power to Tax. Electronic Journal of Comparative Law. 2007, sv. 11.1. [cit. 15.7.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.ejcl.org>>

Inventura demokracie [online]. 24. 5. 2010 [cit. 1.3.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.inventurademokracie.cz/2010/05/prilepky/>>.

KOMÁREK, J. Nepoložením předběžné otázky k ESD porušil NSS právo na zákonného soudce [online]. Jiné právo [cit. 17. 3. 2010]. Dostupný z: <<http://jinepravo.blogspot.com/2009/01/nepolozenm-pedbn-otzky-k-esd-poruilnss.html>>.

KŘEPELKA, F. Vstup České republiky do Evropské unie a české ústavní soudnictví [online]. Institut pro Evropskou politiku EUROPEUM, Fórum pro evropskou politiku, prosinec 2003 [cit. 27. 2. 2010]. s. 1-5. Dostupný z: <http://www.europeum.org/doc/arch_eur/Soudnictvi_podklad_Krepelka.pdf>.

KUNC, D.; ČERNOHOUZ, J. Sankce v daňovém řízení. Právní rádce [online]. 25.9.2007. [cit. 5.3.2009]. Dostupný z WWW: <<http://pravnicradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rozeni>>.

MAZANEC, M. Historie NSS, [online]. nssoud.cz, 24. ledna 2011 [cit. 30.1.2011]. Dostupný na <<http://www.nssoud.cz/Historie/art/4?menu=174>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007 [online]. 2006 [cit. 20.5.2008]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-C56C5673/cds/Informace_o_cinnosti07.pdf>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 10.1.2009]. Dostupný z WWW: <http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc>.

MOLEK, P. Tak nám zakázali přílepký, paní Müllerová!. Jiné právo [online]. 15. 2. 2007 [cit. 1.3.2012]. Dostupný z WWW: <<http://jinepravo.blogspot.com/2007/02/tak-nm-zakzali-plepky-pan-mllerov.html>>.

Obsolence. Iuridictum: Encyklopedie o právu [online]. 28. 9. 2008. [cit. 16.3.2012]. Dostupný z: <<http://iuridictum.pecina.cz/w/Obsolence>>.

Odpovědnost. Wikipedie [online]. 7. 9. 2011. [cit. 14.1.2012]. Dostupný z: <<http://cs.wikipedia.org/wiki/Odpovednost>>.

PELIKÁN, T. Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice [online]. [cit. 20.5.2008]. Dostupný z WWW: <http://www.terinvest.cz/dwe/index.php?id_document=308>.

RADVAN, M. Možnosti obcí ovlivnit daň z nemovitostí [online]. [cit. 11. 2. 2011]. Dostupný z WWW: <http://www.law.muni.cz/edicni/sborniky/cofola2008/files/pdf/financ/radvan_michal.pdf>.

RIA. Oficiální web Vlády České republiky [online]. [cit. 31.1.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/ria/uvod-87615/>>.

Situace v soudnictví ohrožuje právo na spravedlivý proces. [online]. 14. 3. 2012. [cit. 29.3.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.ochrance.cz/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2012/situace-v-soudnictvi-ohrozuje-pravo-na-spravedlivy-proces/>>.

Stenografický zápis 35. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky ze dne 6. 4. 2001 [online]. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 1995 – 2008 [cit. 15. 8. 2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/eknih/1998ps/stenprot/035schuz/s035135.htm#r3>>.

SVOBODA, P. Společnost pro srovnávací právo [online]. [cit. 11.3.2010]. Český a komunitární koncept odpovědnosti státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením práva. Dostupný z WWW: <<http://srovnavacipravo.cz/texty/svoboda-cz.htm>>.

ŠIMÁČKOVÁ, K. Retroaktivita z pohledu ústavního práva. In Dny veřejného práva, sborník z mezinárodní konference. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 151 - 167. Dostupný z WWW: <<http://www.simackova.cz/dokumenty/>>.

TERMINOLOGICKÝ GLOSÁŘ ETDS. Terminologická databáze Evropské agentury pro životní prostředí [online]. [cit. 15.7.2012]. Dostupný z WWW: <<http://glossary.fr.eea.europa.eu/>>.

TYL, T. Jak se dělá právní smetí?. In: Epravo.cz [online]. 14. 11. 2001. [cit. 16.3.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-se-dela-pravni-smeti-15378.html>>.

Víme první: Zrušení voleb požene malá strana k soudu. Aktuálně.cz [online]. [cit. 3.2.2012]. Dostupný z WWW: <<http://aktualne.centrum.cz/domaci/volby/clanek.phtml?id=646499>>.

Vláda České republiky, Metodické pokyny pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii. [cit. 26.3.2010]. Dostupný z WWW: <http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicke_pokyny_UZ.pdf>.

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE. Výstup expertní skupiny. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006. Příloha 2. [online]. [cit. 1.6.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vystupni_material_expertni_skupiny_pdf.pdf>.

Bakalářské, diplomové, rigorozní a disertační práce

AL ARJA, R. La Fiscalité Directe au Liban. Histoire et Processus d'une Modernisation. Doktorská práce. Lyon: 2011. Université Jean Moulin Lyon 3.

BLUMAIEROVÁ, M. Daňová správa v Německu. Bakalářská práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta.

ELEDER, V. Reforma veřejných financí - návrh koncepce právní úpravy. Diplomová práce. Brno: 2007. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

EL HADJI, D. Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal. Doktorská práce. Paris: 2011. Université Paris-Est. Ecole doctorale.

GOTTWALDOVÁ, M. Komparace daňového řádu s vybraným státem Evropské Unie. Komparace vymáhání daňových pohledávek v České a Slovenské republice. Bakalářská práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

HALOUI, K. Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain. Doktorská práce. Grenoble : 2010. Université de Grenoble. École Doctorale Sciences Juridiques.

HLOUCH, L. Teorie a realita právní interpretace. Disertační práce. Brno : 2008. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

HORÁKOVÁ, J. Právní úprava zdaňování sportovců. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

JÄGER, P. Hodnoty a právo. K aktuálním otázkám vztahu práva a náboženství. Disertační práce. Brno: 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta. s. 70.

JAKUBCOVÁ, A. Daňové úniky u daně z příjmů v ČR. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

KADERÁBEK, J. Správa daní ve vybraném evropském státě. Bakalářská práce. Brno : 2010. Ekonomicko-správní fakulta.

KALISKÁ, S. Úprava vyhýbání se daňové povinnosti v přímých daních v českém a evropském právu a judikatuře. Diplomová práce. Brno : 2010. Právnická fakulta. Masarykova univerzita.

KOZIEŁ, M. Správa daně z přidané hodnoty v Evropě. Diplomová práce. Brno : 2009. Masarykova Univerzita. Právnická fakulta.

MIKULKOVÁ, E. Čas v berním právu. Brno : 2011. Diplomová práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

MÜLLEROVÁ K. Zdanění psů a dalších zvířat. Diplomová práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

ONDROVÁ, K. Přímé zdanění v České republice po vstupu do Evropské unie. Diplomová práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

PEKÁR, M. Nepřímé daně při provádění zahraničně obchodní činnosti. Brno : 2010. Rigorózní práce.

PÉREZ, X. La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain. Doktorská práce. Bordeaux: 2011. Université Montesquieu-Bordeaux IV. École doctorale de Droit.

PLÁTĚNKOVÁ, H. Interpretace práva jako významné stádium aplikačního procesu. Disertační práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

POLÍVKA, O. Evoluce správy spotřebních daní na území České republiky. Bakalářská práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

RAŠNEROVÁ, O. Zásada mlčenlivosti a poskytování informací v daňovém řízení. Rigorózní práce. Olomouc : 2010. Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta.

ROBERT, E. Éléments d'une théorie de la frontière appliqués au droit fiscal. Paris: 2011. École doctorale de Droit public interne, science administrative et science politique. Université Panthéon-Assas.

ROLFOVÁ, D. Daňové úniky u nepřímých daní v ČR. Diplomová práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

SCHÖNFELD, J. Stanovení hodnoty pohledávky simulací insolvenčního řízení. Doktorská disertační práce. Praha: 2011. Vysoká škola ekonomická. Fakulta podnikohospodářská.

SLUNSKÝ, P. Obecná a teoretická hlediska tvorby soudního rozhodnutí. Brno : 2007. Disertační práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

STANČÍK, D. Možnosti obrany osob zúčastněných na správě daní dle daňového řádu. Rigorózní práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

ŠIMÁČKOVÁ, K. Daň a právní stát. Disertační práce. Brno : 2006. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

ŠPÁK, J. Spravedlnost v právu. Diplomová práce. Brno : 2008. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

URBAN, T. Korekční prvky v daňovém právu. Diplomová práce. Brno : 2011. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.
VESELÁ, L. Práva a povinnosti v rámci daňové kontroly. Rigorózní práce. Olomouc : 2010. Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta.
VOBORNÍK, M. Role správního řádu ve finančním právu. Diplomová práce. Brno : 2010. Masarykova univerzita. Právnická fakulta.

Ostatní publikace

Vládní návrh zákona daňový řád. Sněmovní tisk 686. PS PČR, V. volební období.

POSPÍŠIL, I.; MATOUŠOVÁ, L. Judikatura ÚS – legitimní očekávání. Brno: 2009. Ústavní soud. Analytický odbor. Interní materiál. Pskytnuto pro účely vědeckého zpracování Analytickým odborem Ústavního soudu ČR.

ŠMEJKAL, V. Právní úprava správy daní v zahraničí. Praha: Ministerstvo financí České republiky - odbor 25, 2007.

Organizační řád Ministerstva financí. Úplné znění Organizačního řádu, jak vyplývá z pozdějších změn a doplnění provedených dodatkem č. 1 č.j. 903/109 926/2005, ze dne 17. srpna 2005, č.j. 30/81 465/2005-303.

Judikatura

Rozhodnutí Ústavního soudu ČR

Nález Ústavního soudu ze dne 1.2.1994, sp.zn. III.ÚS 23/93
Nález Ústavního soudu ze dne 9.10.1996, sp. zn. Pl. ÚS 15/96
Nález Ústavního soudu ze dne 30.4.1997, sp.zn. Pl.ÚS 17/96
Nález Ústavního soudu ze dne 2.4.1998, sp. zn. III.ÚS 456/97
Nález Ústavního soudu ze dne 22. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 245/98
Nález Ústavního soudu ze dne 15.11.2000, sp.zn. II.ÚS 305/99
Nález Ústavního soudu ze dne 10.1.2001, sp. zn. Pl. ÚS 14/2000
Nález Ústavního soudu ze dne 31.1.2001, sp.zn. Pl.ÚS 6/2000
Nález Ústavního soudu ze dne 6.3.2001, sp.zn. I. ÚS 553/2000
Nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000
Nález Ústavního soudu ze dne 30. 4.2002, sp. zn. Pl. ÚS 18/01
Nález Ústavního soudu ze dne 25.6.2002, sp. zn. Pl.ÚS 36/01
Nález Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 5/02
Nález Ústavního soudu ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01
Nález Ústavního soudu ze dne 11.6.2003, sp.zn. Pl.ÚS 40/02
Nález Ústavního soudu ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02
Nález Ústavního soudu ze dne 11.2.2004, sp.zn. Pl.ÚS 31/03
Nález Ústavního soudu ze dne 9.3.2004, sp.zn. Pl.ÚS 2/02
Nález Ústavního soudu ze dne 23.6.2004, sp. zn. II. ÚS 644/02
Nález Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 185/04
Nález Ústavního soudu ze dne 18.8.2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03
Nález Ústavního soudu ze dne 15.9.2004, sp. zn. I.ÚS 350/04
Nález Ústavního soudu ze dne 2.11.2004, sp. zn. IV.ÚS 630/03
Nález Ústavního soudu ze dne 26.1.2005, sp.zn. IV.ÚS 178/04

Nález Ústavního soudu ze dne 26.4.2005, sp.zn. Pl.ÚS 21/04
Nález Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05
Nález Ústavního soudu ze dne 16.6.2005, sp. zn. I.ÚS 353/04
Nález Ústavního soudu ze dne 30.6.2005, sp. zn. II.ÚS 444/03
Nález Ústavního soudu ze dne 30.6.2005, sp. zn. II.ÚS 37/04
Nález Ústavního soudu ze dne 8.3.2006, sp.zn. Pl. ÚS 50/04
Nález Ústavního soudu ze dne 20.6.2006, sp.zn. Pl. ÚS 38/04
Nález Ústavního soudu ze dne 20.9.2006, sp. zn. II. ÚS 566/05
Nález Ústavního soudu ze dne 11.1.2007, sp.zn. II.ÚS 493/05
Nález Ústavního soudu ze dne 16.1.2007, sp.zn. Pl. ÚS 36/05
Nález Ústavního soudu ze dne 15.2.2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06
Nález Ústavního soudu ze dne 21.2.2007, sp.zn. II.ÚS 490/04
Nález Ústavního soudu ze dne 16.5.2007, sp. zn. IV.ÚS 493/06
Nález Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 642/05
Nález Ústavního soudu ze dne 13.9.2007, sp.zn. I.ÚS 643/06
Nález Ústavního soudu ze dne 17.9.2007, sp.zn. IV.ÚS 1007/07
Nález Ústavního soudu ze dne 15.11.2007, sp.zn. II.ÚS 457/06
Nález Ústavního soudu ze dne 22.11.2007, sp. zn. I.ÚS 1126/07
Nález Ústavního soudu ze dne 11.1.2008, sp.zn. IV.ÚS 814/06
Nález Ústavního soudu ze dne 14.1.2008, sp.zn. I.ÚS 822/06
Nález Ústavního soudu ze dne 31.1.2008, sp.zn. Pl.ÚS 24/07
Nález Ústavního soudu ze dne 8.2.2008, sp.zn. IV.ÚS 626/06
Nález Ústavního soudu ze dne 14.2.2008, sp.zn. III.ÚS 705/06
Nález Ústavního soudu ze dne 27.3.2008, sp. zn. Pl.ÚS 56/05
Nález Ústavního soudu ze dne 8.4.2008, sp. zn. I.ÚS 2254/07
Nález Ústavního soudu ze dne 23.4.2008, sp. zn. Pl.ÚS 2/08
Nález Ústavního soudu ze dne 10.7.2008, sp. zn. II.ÚS 2742/07
Nález Ústavního soudu ze dne 25.9.2008, sp. zn. II.ÚS 519/08
Nález Ústavního soudu ze dne 28.11.2008, sp.zn. Pl.ÚS 19/08
Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/08
Nález Ústavního soudu ze dne 12.2.2009, sp. zn. III.ÚS 619/06
Nález Ústavního soudu ze dne 19.3.2009, sp. zn. III.ÚS 2822/07
Nález Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2009, sp.zn. I.ÚS 944/07
Nález Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, sp.zn. Pl. ÚS 29/08
Nález Ústavního soudu ze dne 14.5.2009, sp.zn. IV.ÚS 2696/08
Nález Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 663/06
Nález Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09
Nález Ústavního soudu ze dne 22. 9. 2009, sp.zn. Pl.ÚS 42/06
Nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2009, sp.zn. Pl.ÚS 29/09
Nález Ústavního soudu ze dne 17.3.2010, sp.zn. I.ÚS 947/09
Nález Ústavního soudu ze dne 8. 7. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 36/08
Nález Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1521/10.
Nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, Pl. ÚS 53/10
Nález Ústavního soudu ze dne 13.12.2011, sp.zn. II.ÚS 727/11
Nález Ústavního soudu ze dne 13.12.2011, sp.zn. I. ÚS 3368/11
Nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2012, sp.zn. IV. ÚS 3369/11
Nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp.zn. Pl. ÚS 17/11
Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 17.2.1998, sp. zn. Pl. ÚS-st. 6/98
Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2008, sp.zn. Pl. ÚS-st. 25/08
Usnesení Ústavního soudu ze dne 30.1.1998, sp.zn. IV.ÚS 324/97

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 3. 1999, sp. zn. IV. ÚS 226/98
Usnesení Ústavního soudu ze dne 11.10.1999, sp.zn. IV.ÚS 309/99
Usnesení Ústavního soudu ze dne 25.3.2003, sp.zn. IV.ÚS 720/01
Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2004, sp. zn. II. ÚS 770/02
Usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp.zn. Pl.ÚS 19/04

Rozsudky Evropského soudu pro lidská práva

Rozsudek ze dne 28.8.1991, BRANDSTETTER v. Rakousko, stížnosti č.11170/84; 12876/87; 13468/87
Rozsudek ze dne 15. 11. 1996, Cantoni vs. Francie, stížnost č. 17862/91
Rozsudek ze dne 9. 11. 1999, Špaček s.r.o. v. Česká republika, stížnost č. 26449/95
Rozsudek ze dne 5. 1. 2000, Beyeler v. Itálie, stížnost č. 33202/96
Rozsudek ze dne 19. 6. 2001, Zwierzyński v. Polsko, stížnost č. 34049/96
Rozsudek ze dne 10. 7. 2002, Gratzinger a Gratzingerová, Poláček a Poláčková v. Česká republika, stížnost č. 39794/98
Rozsudek ze dne 22. 6. 2004, Broniowski v. Polsko, stížnost č. 31443/96
Rozsudek ze dne 14. 10. 2010, Shchokin v. Ukraine, stížnosti č. 23759/03; č. 37943/06

Rozsudky Soudního dvora EU (Soudního dvora ES)

Rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 1960, Jean-E. Humblet v. Belgický stát, věc 6/60
Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 7. 1964, Flaminio Costa v E.N.E.L., věc 6/64,
Rozsudek Soudního dvora ze dne 17.12.1970, Internationale Handelsgesellschaft, věc 11/70
Rozsudek Soudního dvora ze dne 22.6.1972, Rita Frilli v Belgian State, věc 1/72
Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 3. 1978, Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal SpA., věc 106/77
Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 2. 1981, Komise proti Francii, věc 90/79
Rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 7. 1981, Rewe v. Hauptzollamt Kiel, věc 158/80
Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health, věc 283/81
Rozsudek Soudního dvora ze dne 2.2.1989, Ian William Cowan c. Trésor public, věc 186/87
Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 6. 1990, The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and others, věc C-213/89
Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 11. 1990, Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentacion SA, věc C-106/89
Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 11. 1991, Andrea Francovich a Danila Bonifaci a další proti Italské republice, věc C-6 a 9/90
Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. 8. 1993, M. Helen Marshall proti Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority, věc C-271/91
Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 3. 1996, Brasserie du Pêcheur SA proti Bundesrepublik Deutschland a The Queen proti Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd a další, spojené věci C-46/93 a C-48/93
Rozsudek Soudního dvora ze dne 8.11.2007, Amurta, věc C-379/05
Rozsudek Soudního dvora ze dne 17.1.2008, Lammers & Van Cleeff, věc C-105/07
Rozsudek Soudního dvora ze dne 22.6.2010, Aziz Melki a Selim Abdeli, věc C-188/10 a C-189/10
Rozsudek Soudního dvora ze dne 16.6.2011, Komise v. Rakousko, věc C-10/10

Stanovisko generálního advokáta ze dne 21. 5. 2008, přednesené ve věci C-127/07, Société Arcelor Atlantique et Lorraine

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR

Rozsudek NSS ze dne 27. 09. 2005, č.j. 1 Ao 1/2005-98
Rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2005, č.j. 2 Afs 92/2005 – 45
Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č.j. 2 Afs 4/2005-56
Rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2006, č.j. 3 As 21/2005 – 105
Rozsudek NSS ze dne 18.5.2006, sp. zn. 2 Afs 101/2005
Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2006, č.j. 1 Ao 1/2006-74
Rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2007, č.j. 2 Afs 160/2006-75
Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č.j. 1 As 3/2007 - 83
Rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005
Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č.j. 2 Afs 4/2005-56
Rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, sp. zn. 1 Afs 147/2005
Rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009–70
Rozsudek NSS ze dne 17.8.2011, č.j. 9 Afs 16/2011-97
Rozsudek NSS ze dne 17.8.2011, č.j. 9 Afs 18/2011-233
Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110
Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16.11.2010, č.j. 7 Aps 3/2008-98

Rozhodnutí ostatních českých soudů

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26.7.2001, sp.zn. 20 Cdo 192/99
Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 31. 1. 2007, č.j. 25 Cdo 1124/2005
Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6.2.1998, sp.zn. 22 Ca 262/97

Rozhodnutí zahraničních soudů

Usnesení Druhého senátu Spolkového ústavního soudu ze dne 22. 6. 1995 (2 bvl 37/91)
Rozhodnutí CC n° 62-20 DC ze dne 6.11.1962
Rozhodnutí CC n° 70-39 DC ze dne 19.6. 1970,
Rozhodnutí CC n° 76-71 DC ze dne 30. 12. 1976
Rozhodnutí n° 85-188 DC ze dne 22.5. 1988
Rozhodnutí CC n°90-285 DC ze dne 28.12.1990
Rozhodnutí CC n° 92-308 ze dne 9. 4. 1992, Maastricht I
Rozhodnutí CC n° 92-312 ze dne 2. 9. 1992, Maastricht II
Rozhodnutí CC n° 92-313 ze dne 23. 9.1992, Maastricht III
Rozhodnutí CC n° 98-408 DC ze dne 22.1. 1999
Rozhodnutí CC n° 2004-496 DC ze dne 10. 6. 2004
CE 4.2.1932, Delville
CE 12.11. 1949, Soc.civ.du domain de Dreux
CE 13.1.1961, Syndicat des industriels beurriers
CE 3.11.1967, Min. Economie et Finances c/ Marc
CE 15.10.1969, Soc.des raffineries Say
CE 3.11.1976, n° 2486
CE 11.2. 1977, Groupe des industries métallurgiques de la région parisienne
CE 22.12.1978, Syndicat viticole des Hautes-Graves
CE 26.10.1990, Union fédérale des consommateurs