

ACTA  
UNIVERSITATIS  
CAROLINAE

---

IURIDICA 4/2010



# FINANČNÍ PRÁVO V PRVNÍ DEKÁDĚ 21. STOLETÍ

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE  
NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM  
2011

Vědecký redaktor: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Recenzenti: JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.  
Mgr. Ing. Aleš Borkovec

# OBSAH

<i>Milan Bakoš, Marie Karfíková, Petr Kotáb, Radim Boháč: Pojetí finančního práva v České republice</i> .....	7
<i>Liudmila Samoylova: Topical issues of teaching the “Financial law” discipline at higher schools</i> .....	17
<i>Hana Marková: Územní samosprávné celky a jejich majetková a finanční samostatnost</i> . . .	21
<i>Miroslava Zajičková: Základní zásady souhrnného rozpočtu Evropské unie</i> .....	29
<i>Pavlna Vondráčková, Petr Novotný: Daňová soustava České republiky</i> .....	43
<i>Radim Boháč: Zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů v České republice v první dekádě 21. století</i> .....	59
<i>Michael Kohajda: Otázky spojené s uplatňováním osvobození od daně z přidané hodnoty u loterijních společností</i> .....	71

## AUTOŘI

prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc. – Katedra finančního práva a finanční vědy  
Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze

JUDr. Radim Boháč, Ph.D. – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické  
fakulty Univerzity Karlovy v Praze

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc. – Katedra finančního práva a finanční vědy  
Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze

JUDr. Michael Kohajda, Ph.D. – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické  
fakulty Univerzity Karlovy v Praze

JUDr. Petr Kotáb – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty  
Univerzity Karlovy v Praze

doc. JUDr. Hana Marková, CSc. – Katedra finančního práva a finanční vědy  
Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze

JUDr. Petr Novotný – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty  
Univerzity Karlovy v Praze

Liudmila Samoylova, Candidate of Economy – Northwest (Saint-Petersburg) Branch  
of Russian Law Academy

JUDr. Pavlína Vondráčková – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické  
fakulty Univerzity Karlovy v Praze

Mgr. Miroslava Zajíčková – Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické  
fakulty Univerzity Karlovy v Praze

## POJETÍ FINANČNÍHO PRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE

MILAN BAKEŠ, MARIE KARFÍKOVÁ,  
PETR KOTÁB, RADIM BOHÁČ

### 1. ÚVOD

V tomto článku<sup>1</sup> se zabýváme pojetím finančního práva v České republice. Dnes již snad nikdo nepochybuje, že finanční právo je v České republice samostatným právním odvětvím, tvořícím důležitou součást českého právního řádu. Zároveň se jedná o tradiční a všeobecně uznávaný obor právní vědy, který nachází svůj odraz také v pedagogické praxi, kde je finanční právo jako svébytný a samostatný předmět vyučováno jako součást obecného povinného základu magisterského studia práva na všech čtyřech právnických fakultách veřejných vysokých škol v České republice. O tom svědčí ostatně i skutečnost, že na uvedených právnických fakultách s výjimkou fakulty právnické v Plzni vyvíjejí činnost samostatné katedry zaměřené buď jen na obor finančního práva, nebo též na jeho širší ekonomický vědní základ. Na právnické fakultě v Praze tak existuje katedra finančního práva a finanční vědy, na právnické fakultě v Brně katedra finančního práva a národního hospodářství, na právnické fakultě v Olomouci katedra finančního práva, národního hospodářství a ekonomie.

Vzhledem ke vzrůstajícímu významu finančního práva v praxi a k nárůstu jeho rozsahu i komplexnosti v posledních desetiletích se objevují tendence vyčlenit z finančního práva do samostatných právních oborů určité jeho části, a to zejména právo daňové. Pojímání daňového práva jako samostatného právního odvětví je tendence, se kterou se česká právní věda bude muset do budoucna po patřičné analýze vypořádat. Nezdá se správné bez důkladného zkoumání a priori tvrdit, že pojetí daňového práva jako samostatného právního odvětví je zcela vyloučeno. Domníváme se však, že je nutné vést seriózní vědecké diskuze s cílem sjednotit názor odborníků zabývajících se finančním právem i teorií práva v České republice na postavení daňového práva jako pododvětví práva finančního nebo jako samostatného právního odvětví.

Zejména s ohledem na uvedené tendence vyčlenit z finančního práva určité jeho části je podle našeho názoru potřebné se více věnovat obecným otázkám finančního

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Univerzity Karlovy v Praze Právnické fakulty, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy“.

práva a přispět tak k prohloubení jeho teoretických základů. Zejména k tomuto cíli bychom chtěli přispět i tímto článkem.

## 2. K HISTORII FINANČNÍHO PRÁVA NA ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY

V krátkém historickém pohledu lze upozornit na zákonitosti vývoje finančního práva a finanční vědy, kdy lze vyzorovat, že se změnou společenských vztahů se vždy mění i charakter vztahů finančních, jakož i finanční nástroje používané státem či jinými veřejnoprávními subjekty. Je možno konstatovat, že čím je změna společenských vztahů výraznější, přelomovější či revolučnější (jako tomu bylo např. v našem státě před 20 lety), tím razantnější změny doznávají i ve společnosti existující či nově vznikající vztahy finanční a tím významněji se mění forma, obsah i množství finančněprávních norem, vztahů a institutů.

Finanční právo a finanční věda, jak bylo konstatováno, patří nejen k vědeckým, ale i k důležitým pedagogickým disciplínám. Předmět finanční věda včetně finančního práva se začal učit na pražské Právnické fakultě od druhé poloviny 18. století. Učebnice z roku 1765 prof. J. Sonnenfelse definovala předmět finanční vědy a finančního práva takto: „*Finanční vědy ukazují, jakým způsobem mohou býti výhodně zvýšeny a používány státní příjmy.*“<sup>2</sup>

Finanční věda a finanční právo byly spojeny v jeden zkouškový předmět s názvem „Finanční vědy se zvláštním zřetelem k rakouskému zákonodárství finančnímu“, jako součást třetí, tzv. státovědní, státní zkoušky v roce 1893, a to nařízením z 24. prosince 1893. Tato úprava právnického studia byla převzata i po vzniku samostatného Československa a trvala až do roku 1949. Jen název předmětu byl upraven a zněl „Finanční věda se zvláštním zřetelem k československému zákonodárství finančnímu“.

Po vzniku Československé republiky v roce 1918 rozvíjel finanční vědu a finanční právo zejména prof. J. Kaizl (Finanční věda – Finanzwissenschaft, 1900), prof. A. Bráf (Nástin přednášek universitních, III. sv., Finanční věda, 1915), prof. V. Funk (Finanční věda, 3. vyd., 1929) a prof. K. Engliš (Finanční věda – Nástin teorie hospodářství veřejných svazků, 1928). Klasickým způsobem definoval finanční vědu, finanční politiku, finanční právo a jejich vzájemný vztah emeritní profesor finanční vědy a finančního práva na Právnické fakultě Univerzity Karlovy prof. V. Funk ve své učebnici pro studující práva. O finanční vědě a finanční politice konstatoval: „*Finanční věda jest nauka o hospodářství finančním těles veřejných. Úkolem jejím jest zkoumati zásady, dle kterých hospodářství finanční se vyvíjela a vyvíjí, a vyvozovati z poznanych skutečností závěry a všeobecná pravidla jednání čili maximy pro úpravu jich čili pro jich finanční politiku.*“ Dále prof. V. Funk definoval finanční právo: „*Finančním právem v objektivním smyslu rozumí se souhrn norem, jimiž finanční hospodářství určitého tělesa veřejného jest upraveno. Finanční právo jest, pokud upravuje poměry mezi organizovanými svazky veřejnými a jednotlivci jako členy (právními neb faktickými)*

<sup>2</sup> SONNEFELS, Joseph von. Grundsätze der Polizei, Handungs und Finanzwissenschaft. Wien, 1764, 309 s. (Josef Sonnenfels je první, kdo použil název Finanzwissenschaft – finanční věda).



*těchto svazků, právem veřejným. Souhrn norem, jimiž upraveno finanční hospodářství státu jako takového a veškerých těles veřejných ve státě nazýváme právem finančním v širším smyslu. Pojem tento zahrnuje finanční právo státu v užším smyslu, tj. souhrn norem, jimiž upraveno finanční hospodářství státu jako takového, a finanční práva, jimiž upravena finanční hospodářství jednotlivých těles veřejných ve státě.*<sup>3</sup>

V hospodářské a zejména ve finanční a měnové politice se po vzniku Československa výrazně prosazovaly tři názorové proudy, které byly představovány vynikajícími a silnými osobnostmi a které se velmi zřetelně promítly do řízení státních financí. Byl to především směr dr. A. Rašína<sup>4</sup> v první polovině 20. let min. století. Dr. A. Rašín byl vyhraněným stoupencem neoliberální školy. Požadoval nejen vyrovnanost státních příjmů a výdajů, ale i minimální rozsah rozpočtových příjmů a výdajů. Dále to byl směr prof. K. Engliš<sup>5</sup>, který vycházel z jeho originální teologické hospodářské teorie a prosazoval se do praxe státních financí od druhé poloviny 20. let minulého století. A konečně to byl směr českých keynesiánců, představovaný především J. Mackem a J. Nebesámem. Státní rozpočet má podle tohoto směru být – na rozdíl od liberálních názorů – jedním z nejdůležitějších prostředků k rozběhu výroby, má nahradit nedostatek soukromých investic.

Tyto teoretické přístupy se však dostaly do konfrontace s reálnou hospodářskou situací, která vytvářela jen velmi úzký prostor pro jejich plně uplatňování, když oba hlavní představitelé finanční politiky tzv. první republiky – dr. A. Rašín (jako ministr financí) a prof. K. Engliš (jako ministr financí a později jako guvernér Národní banky Československé), oba významní českoslovenští právníci, ekonomové, politici a představitelé finanční vědy, byli v rozpočtové politice neústupní. Oba se významně podíleli v praxi na realizaci hospodářské politiky státu. Dr. A. Rašín, jako ministr financí, uchránil československou měnu před (hyper)inflačním osudem některých sousedních států při vzniku republiky. V roce 1919 byla provedena tzv. Rašínova finanční reforma, která spočívala v okolování bankovek<sup>6</sup> a soupisu jmění za účelem uložení jednorázové majetkové dávky. Prof. K. Engliš pak své teoretické úvahy částečně realizoval jako ministr financí při provedení daňové reformy. Tzv. Englišova daňová reforma roku 1927<sup>7</sup> byla zásadní modernizací daňového systému<sup>8</sup> z finančněvědeckých hledisek.

Také další změny ve vývoji Československa po roce 1949 se plně odrazily i na státních financích, a to systémově i věcně, protože státní finance, jak již bylo řečeno, jsou za každé situace pilířem provádění státní politiky. Počátkem padesátých let byla provedena drastická měnová reforma (zákon č. 41/1953 Sb., o peněžní reformě) a byla zavedena soustava nových daní,<sup>9</sup> která byla sice korigována koncem padesátých let a počátkem let šedesátých, ale v podstatě v základních rysech byla uchována až do při-

<sup>3</sup> FUNK, Vilém. Finanční věda se zvláštním zřetelem k československému zákonodárství finančnímu. 3. vyd. Praha: VŠEHRD, 1929.

<sup>4</sup> Blíže viz KARFÍKOVÁ, Marie. Alois Rašín In: Antologie československé právní vědy v letech 1918–1939. Praha: Linde, 2009, s. 637–639.

<sup>5</sup> Blíže viz KARFÍKOVÁ, Marie. Karel Engliš In: Antologie československé právní vědy v letech 1918–1939. Praha: Linde, 2009, s. 576–582.

<sup>6</sup> Blíže viz RAŠÍN, Alois. Můj finanční plán. Praha: Pražská akciová tiskárna, 1920, s. 53–60.

<sup>7</sup> Blíže viz ŠOUŠA, Jiří. Daně a poplatky v 19. století a za Československé republiky. In: STARÝ, Marek et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 124 a násl.

<sup>8</sup> Blíže viz ENGLIŠ, Karel. Finanční věda. Praha: Borový, 1929.

<sup>9</sup> Blíže viz KARFÍKOVÁ, Marie. Soustava státních příjmů v letech 1952–1970. In: STARÝ, Marek et al. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 172 a násl.

jetí nové daňové soustavy k 1. lednu 1993. Vznik federativního uspořádání našeho státu v roce 1968 znamenal pouze rozdělení kompetencí mezi Federální shromáždění a národní rady, ale co do systému finančního práva mnoho nového nepřinesl.

Významným teoretikem a pedagogickým pracovníkem v daném období byl prof. B. Spáčil. Prof. B. Spáčil byl řádným profesorem finančního práva a finanční vědy na Právnické fakultě Karlovy univerzity v Praze, kdy je na místě zmínit jeho monografii „Teorie finančního práva v Československu“ vydanou v roce 1970.<sup>10</sup>

K dalším významným osobnostem a představitelům finanční vědy a finančního práva v Československu patřili a patří prof. M. Bakeš (v České republice)<sup>11</sup> a prof. A. Slovinský a prof. J. Girášek (ve Slovenské republice).<sup>12</sup> Bohatá vědecká a publikační činnost prof. M. Bakeše našla ohlas nejen u nás, ale také zejména v zahraničí, kde patří k významným odborníkům a představitelům finanční vědy a finančního práva. Také jeho dlouholeté pedagogické působení na Právnické fakultě Univerzity Karlovy znovu vedlo k obnovení významu finančního práva a finanční vědy, kdy v 80. letech minulého století byla na této právnické fakultě zřízena samostatná katedra finančního práva a financí, dnes katedra finančního práva a finanční vědy.

Ve výuce na Univerzitě Karlově v Praze na Právnické fakultě nebyl od roku 1949 až do pádu totalitního režimu a ještě několik let poté obor finanční právo oborem státnicovým, byl však vždy ve výuce zařazen do závěrečných ročníků a jeho výuka byla zakončena samostatnou postupovou zkouškou.

Změna společenských vztahů po roce 1989 se záhy projevila i v ekonomické oblasti, na což reagovaly i obory finančního práva a finanční vědy, jejichž předmět se mnohonásobně rozšířil a po jejichž vědeckých i pedagogických výstupech mnohonásobně vzrostla společenská objednávka. Rozvoj finanční vědy a finančního práva u nás po roce 1989 se odrazil nejen v nových vědeckých přístupech, ale i ve výuce finančního práva, kdy finanční právo a finanční věda byly v letech 1993–2001 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy opět státnicovým oborem, a to v blokovém studiu ve třetí závěrečné souborné státnicové zkoušce.

### 3. VYMEZENÍ FINANČNÍHO PRÁVA

V souvislosti s vymezením finančního práva je nutné se nejprve zabývat definicí základního finančněprávního institutu, a to institutu finance. Finanční právo jako samostatné právní odvětví (tj. soubor finančněprávních norem) upravuje právě finance a práva a povinnosti s nimi související. Finance jsou tak primárním předmětem regulace finančního práva.

Finance bývají nejčastěji definovány jako komplex finančních vztahů souvisejících s tvorbou, rozdělováním a používáním peněžní masy, resp. jejích částí.<sup>13</sup> Pokud jsou

<sup>10</sup> SPÁČIL, Bedřich. Teorie finančního práva ČSSR. Praha: Orbis, 1970.

<sup>11</sup> Např. BAKEŠ, Milan a kol. Československé finanční právo, Praha: Panorama, 1979.

<sup>12</sup> Např. SLOVINSKÝ, Anton, GIRÁŠEK, Jordán. Československé finančné právo, Bratislava: Obzor, 1974. SLOVINSKÝ, Anton et al. Československé finančné právo, Bratislava: Obzor, 1985.

<sup>13</sup> Blíže viz BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 5.

předmětem finančního práva, stávají se takové finanční vztahy vztahy finančněprávními a práva a povinnosti, které jsou obsahem těchto právních vztahů, jsou právně vynutitelné. Vedle práv a povinností, které jsou obsahem finančněprávních vztahů, však finanční právo upravuje i práva a povinnosti, které existují mimo finančněprávní vztahy (mimo finance), které však s financemi souvisí, ať už přímo či nepřímo.

Z výše uvedeného vyplývá, že **finanční právo je souborem právních norem, které upravují finanční vztahy (finance), jakož i práva, povinnosti a skutečnosti, které se financí týkají.**

Obdobně bývá finanční právo vymežováno i v odborných publikacích. V pražské učebnici finančního práva je finanční právo definováno jako „*soubor právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejich částí*“.<sup>14</sup> Brněnská učebnice finančního práva finanční právo nedefinuje, pouze vymezuje předmět jeho regulace. Podle této odborné publikace je předmětem finančního práva „*chování osob při realizaci finanční činnosti zejména státu, ale též územních samosprávných celků a dalších veřejnoprávních korporací*“.<sup>15</sup> Další definice je uvedena v publikaci Finanční a daňové právo, podle které je finanční právo „*souhrn právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby a používání peněžních fondů, jež jsou vytvářeny ve veřejném zájmu k uspokojování veřejných potřeb*“.<sup>16</sup>

Vzhledem k obdobnému společenskému a právnímu vývoji v České republice a na Slovensku po rozdělení společného státu, lze zmínit i pojetí finančního práva v bratislavské učebnici finančního práva, která finanční právo definuje jako „*samostatné právní odvětví, jehož předmět tvoří zvláštní okruh majetkových vztahů, které jsou vyjádřeny v peněžích a které vznikají při soustředování peněžních prostředků do státních a jiných veřejných peněžních fondů, jakož i v procesu jejich opětovného rozdělování a používání*“.<sup>17</sup>

Finanční právo i přes pokusy (prozatím úspěšné pouze v oblasti daňového procesu) nastoupit cestu postupné kodifikace, zůstává právním odvětvím s velkým množstvím více či méně roztržitých právních předpisů, tj. nekodifikovaným odvětvím práva.

Tak jako jiná právní odvětví, i finanční právo bývá tradičně členěno na část obecnou a část zvláštní. Obecná část finančního práva obsahuje obecné poznatky o tomto právním oboru. Do obecné části finančního práva řadíme problematiku finanční činnosti a jejich organizačněprávních forem, předmětu, subjektů, obsahu a systému finančního práva a celou rozsáhlou problematiku realizace finančněprávních vztahů, jejich subjektů a objektů, i práv a povinností jejich účastníků. Do obecné části patří i problematika pramenů finančního práva, jejich ústavních základů a dalších obecných otázek finančního práva. Vyskytují se však i jiné názory na obsah obecné části finančního práva. Podle těchto názorů nejsou všeobecné poznatky o finančním právu, jeho předmětu, finančněprávních normách a finančněprávních vztazích apod. předmětem obecné části

<sup>14</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 12.

<sup>15</sup> MRKÝVKA, Petr, et al. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, s. 35.

<sup>16</sup> JANOŠIKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 47.

<sup>17</sup> KRÁLIK, Jozef, JAKUBOVIČ, Daniel. Finančné právo, Bratislava: VEDA, 2004, s. 14.

finančního práva, ale předmětem vědy o finančním právu. Domníváme se ovšem, že pokud hledíme na finanční právo jako na právní odvětví, je nutné nejprve toto právní odvětví vymezit, a k tomuto účelu slouží právě obecná část tohoto právního odvětví. Takovýto postup je obvyklý i v ostatních právních odvětvích.

Zvláštní část finančního práva je v pražské učebnici finančního práva členěna na právní úpravu veřejných rozpočtů a státních fondů, právní úpravu daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek, právní úpravu úvěru, právní úpravu měny a peněžního oběhu, právní úpravu devizového hospodářství a právní úpravu finančního trhu.<sup>18</sup> Brněnská učebnice finančního práva člení zvláštní část finančního práva na část fiskální, která zahrnuje rozpočtové právo, berní právo a celní právo, a část nefiskální, která zahrnuje měnové právo, devizové právo, veřejné bankovní právo, veřejné pojišťovnické právo a puncovní právo.<sup>19</sup> Je patrné, že v detailech názory na to, jak uspořádat a co řadit do zvláštní části finančního práva, nejsou zcela jednotné, zvláště pak z hlediska terminologického (např. tzv. právo bankovní nebo právo pojišťovací, ale také tzv. právo berní).

Osobně se přikláníme k zachování členění finančního práva na část obecnou a část zvláštní. V případě označení jednotlivých částí zvláštní části finančního práva je podle našeho názoru možné použít termín „právo“ (např. daňové právo, rozpočtové právo, měnové právo apod.), ovšem s tím, že použití tohoto slova neznamená vyčlenění příslušné části finančního práva jako samostatného právního odvětví. Jsme toho názoru, že vhodnější výraz pro označení jednotlivých částí zvláštní části finančního práva je „pododvětví“ či alternativně „úsek finančního práva“, aby tak bylo zcela zřejmé, že se jedná pouze o jednotlivé relativně koherentní, avšak nikoli samostatné části jednoho právního oboru.

Vzhledem k výše uvedenému se přikláníme k tomuto členění českého finančního práva:

1. část obecná a
2. část zvláštní, která se dále člení na tato pododvětví:
  - a) rozpočtové právo,<sup>20</sup>
  - b) daňové, poplatkové a celní právo,<sup>21,22</sup>
  - c) měnové právo včetně práva úvěrového,
  - d) devizové právo,
  - e) právo finančního trhu.<sup>23</sup>

<sup>18</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 13–14.

<sup>19</sup> MRKÝVKA, Petr, et al. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, s. 59–60.

<sup>20</sup> Miněno je rozpočtové právo v užším smyslu, tj. nezahrnující právní úpravu příjmů veřejných rozpočtů, která je obsažena v následujícím pododvětví.

<sup>21</sup> Lze vést diskuse i o alternativním označení „právo rozpočtových příjmů“, případně „právo povinných dávek“.

<sup>22</sup> Pod pojem celní právo zahrnujeme pro účely vymezení tohoto pododvětví finančního práva pouze právní normy upravující fungování a správu cla jakožto povinné dávky, nikoli normy další (tvořící celní právo v širším smyslu), upravující ostatní, nefinanční směry působení orgánů celní správy (např. při regulaci a dohledu nad oběhem kontrolovaného zboží s cizinou).

<sup>23</sup> Pojem práva finančního trhu chápeme v širším smyslu obsahujícím normy upravující veškeré vztahy, k nimž dochází při finanční činnosti prováděné na principu dobrovolného střetu nabídky a poptávky. Do tohoto pododvětví tedy dle našeho názoru spadají právní vztahy, jejichž účastníky jsou komerční a investiční banky, pojišťovny a zajišťovny a řada dalších typů subjektů činných na finančním trhu.

Právní úpravu financí, práv, povinností a skutečností s nimi souvisejících není možné postupně soustřeďovat do jednoho předpisu zákoníkového typu jako je např. občanský zákoník, trestní zákoník a obchodní zákoník. Tento stav není snad způsoben nedostatkem finančněprávní legislativy, protože z objektivního hlediska, podle našeho názoru, finanční právo ani kodifikováno být nemůže, a to vzhledem k relativně diferencované povaze základních finančněprávních institutů, jako jsou veřejné rozpočty, daně, poplatky, clo, úvěr, měna a devizy a finanční trh. Přesto si myslíme, že vývojem by bylo možné kodifikovat některá z jednotlivých pododvětví finančního práva tak, jak bylo uvedeno, a to např. oblast daní, poplatků, rozpočtů apod.

Tuto vývojovou tendenci, podle našeho názoru, je možné považovat za prioritu vědy o finančním právu. Ruku v ruce s touto tendencí by pak mělo být vypracováno tolik žádoucích zpřehlednění (zjednodušení, sjednocení a konsolidace) finančněprávních předpisů, zejména na úseku daňového práva. Podstatou této potřebné vývojové tendence je akceptování a aplikování legislativních požadavků na přehlednost, vzájemnou harmonizaci a srozumitelnost finančněprávních předpisů, čímž by se nesporně vytvořil reálný prostor pro omezování případů neúmyslného porušování státní finanční disciplíny, resp. závazného rámce finančněprávních předpisů, tedy nechtěného jednání právníků a fyzických osob v rozporu s platnými právními normami.

Lze tak shrnout, že finanční právo je v České republice etablovaným právním odvětvím, přičemž **je souborem právních norem, které upravují finanční vztahy (finance) a práva, povinnosti a skutečnosti, které s nimi souvisejí.** Finanční právo se člení na část obecnou a část zvláštní, která se dále člení na jednotlivá pododvětví finančního práva.

#### 4. PROBLEMATIKA DAŇOVÉHO PRÁVA JAKO SAMOSTATNÉHO PRÁVNÍHO ODVĚTVÍ

Jak již bylo uvedeno, objevují se tendence vyčlenit daňové právo z práva finančního jako samostatné právní odvětví. V této souvislosti je pozoruhodná myšlenka, zastávaná zejména kolektivem slovenských autorů okolo prof. V. Babčáka z Právnické fakulty Univerzity P. J. Šafárika v Košicích, že daňové právo se již vyčlenilo z práva finančního a etablovalo se jako samostatné právní odvětví slovenského právního řádu. Vedle nesčetných odborných článků, je zásadní publikací košické školy daňového práva kniha *Daňové právo*,<sup>24</sup> ve které se její autoři snaží daňové právo komplexně popsat a vymezit. Autoři konstatují, že daňové právo se vyčlenilo jako samostatné právní odvětví z práva finančního a má mezi ostatními právními odvětvími rovnocenné postavení. Podle názoru autorů je to „*přirozený, nezvratný a zákonitý*“ proces. Jako argumenty pro tento názor slouží změny v normotvorné oblasti, změny v soustavě daní, změny v oblasti daňověprávních institutů, změny v chápání místa daňového práva v právním pořádku a změny v adaptaci společnosti.

Definice daňového práva v publikaci není uvedena, ovšem je možné ji vyvodit z definice předmětu daňového práva. Za předmět daňového práva autoři považují tu

<sup>24</sup> BABČÁK, Vladimír et al. *Daňové právo*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika, 2005.

část společenských vztahů, která se týká realizace daňových práv a plnění daňových povinností subjekty těchto vztahů (daňových vztahů). Významnou pasáží v knize Daňové právo je popsání a vymezení vzájemného vztahu daňového a finančního práva jako dvou samostatných právních odvětví. Podle autorů je tento vztah determinovaný zejména těmito aspekty:

- daňové právo bylo po dlouhou dobu považováno za součást finančního práva,
- blízkostí společenských vztahů, které daňové právo a finanční právo upravují a
- příbuznými charakteristickými znaky daňověprávních a finančněprávních norem, přičemž autoři dodávají, že finanční právo zakotvuje konkrétní druhy rozpočtových příjmů (na prvním místě daně a poplatky) a daňové právo upravuje vlastní právní konstrukci daní a poplatků včetně jejich procesních aspektů (placení, vybírání atd.). **Daňové právo je tak pojímáno jako samostatné právní odvětví.**

Domníváme se, že v rámci odborné diskuse o případném ustavení daňového práva v české právní vědě jako samostatného právního odvětví nelze odhlédnout od argumentů ve prospěch jeho úzkého sepětí s finančním právem.

Z existence daňového práva jako samostatného právního odvětví a nikoliv jako pododvětví finančního práva by vyplývaly tyto závěry:

- a) daňové právo by nebylo součástí finančního práva,
- b) daňové vztahy by nebyly předmětem regulace finančního práva, tj. nebyly by podřazeny do kategorie vztahů finančních,
- c) daňověprávní vztahy by nebyly vztahy finančněprávními a
- d) normy daňového práva by nebyly finančněprávními normami.

Stejně jako jsou pro finanční právo základním právním institutem finance, je pro daňové právo základním právním institutem daň. Daň bývájí definovány jako neúčelové a nenávratné povinné platby ukládané na základě zákona státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, jejichž výnos plyne do veřejných rozpočtů, přičemž za platbu daně není poskytováno přímé protiplnění.<sup>25</sup> Daň zcela nepochybně souvisí s peněžní masou. Prostřednictvím daní je redistribuována část peněžní masy od fyzických a právnických osob (daňových subjektů) do veřejných rozpočtů. Při tomto procesu mezi daňovými subjekty a státem vznikají, mění se a zanikají daňové vztahy. Tyto daňové vztahy se týkají peněžní masy, resp. její části přerozdělované prostřednictvím státního a dalších veřejných rozpočtů, a jsou tedy *ex definitione* vztahy finančními. Vzhledem k tomu lze shrnout, že daňové vztahy jsou součástí financí, a to velmi významnou součástí, jejímž prostřednictvím je získávána významná část příjmů veřejných rozpočtů. Tyto daňové vztahy se stávají daňověprávními vztahy, neboť jsou regulovány právem a jejich obsah (práva a povinnosti jejich účastníků) je právem vynutitelný.

Z uvedeného vyplývá, že:

- a) daňové vztahy jsou finančními vztahy a spadají do kategorie financí,
- b) daňověprávní vztahy jsou vztahy finančněprávními a
- c) normy daňového práva jsou normami finančněprávními.

<sup>25</sup> K tomu blíže viz BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim. Obecně k daňovému právu. In: ŠTURMA, Pavel, TOMÁŠEK, Michal et al.: Nové jevy v právu na počátku 21. století, III. Proměny veřejného práva. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Nakladatelství Karolinum, 2009.

Pokud nejsme připraveni přistoupit k celkové revizi kritérií pro vymezení jednotlivých oborů platného práva a jmenovitě pro vytýčení charakteristiky, předmětu a obsahu finančněprávních vztahů, nelze než z výše uvedených závěrů vyvodit, že **daňové právo (soubor daňověprávních norem) je pododvětvím práva finančního, neboť všechny daňověprávní normy jsou zároveň normami finančněprávními.**

## 5. ZÁVĚR

Obor finančního práva prošel za uplynulých 20 let bouřlivým vývojem a tento vývoj pokračuje i nadále. Probíhá zároveň v celkovém kontextu vývoje právní vědy v České republice, Evropské unii i v měřítku celosvětovém. Nelze vyloučit, že pod vlivem tohoto vývoje bude v budoucnu nutno podrobit zkoumání a třeba i kritické revizi stávající pojetí finančního práva, zejména např. s ohledem na stále více rozostřenou hranici mezi právem veřejným a právem soukromým.

Právě v oblasti právních vztahů týkajících se peněz, peněžních toků a peněžních plnění, která vždy stála na pomezí finančního práva, obchodního práva, občanského práva a dalších právních oborů a která se již dnes vyznačuje sbližováním veřejnoprávních a soukromoprávních prvků,<sup>26</sup> lze *pro futuro* očekávat největší posuny v tradičním vymezení právních oborů a případnou redefinici pojmových znaků právních vztahů v takové oblasti vznikajících.

### THE CONCEPTION OF FINANCIAL LAW IN THE CZECH REPUBLIC

#### Summary

This article is focused on the conception of financial law in the Czech Republic. Financial law as an independent branch of law is the part of legal system in the Czech Republic. Financial law can be defined as the set of legal rules which governed financial relationships (finance) and rights, obligations and relating facts. There is a discussion if tax law is an independent branch of legal system or a part of financial law. If we are not ready to revise the criteria for determination the branches of legal system namely the definition of object and content of legal financial relationships, we must deduct that tax law (the set of legal taxation relationships) is a part of financial law, because all legal taxation rules are simultaneously legal financial rules.

*Key words:* financial law, financial science, reform, policy, rule, finance, tax law, public law, currency, public budgets

---

<sup>26</sup> V této souvislosti se zejména vlivem působení evropského komunitárního práva často hovoří o publicizaci soukromého práva, kdy do tradičních soukromoprávních vztahů (typu např. smlouvy o úvěru, pojistné smlouvy nebo smlouvy o převodu cenných papírů) pronikají výrazné prvky veřejnoprávní (jako příklad lze uvést komplexní institut ochrany spotřebitele), které dávají vzniknout konglomerátu právních vztahů, v němž již prakticky nelze od sebe oddělit a mnohdy ani odlišit veřejnoprávní a soukromoprávní metodu úpravy.





## TOPICAL ISSUES OF TEACHING THE “FINANCIAL LAW” DISCIPLINE AT HIGHER SCHOOLS

LIUDMILA SAMOYLOVA

Financial Law is one of the most dynamically developing branches of Law in the Russian Federation; it is conditioned by the general tendency of evolutionary processes in various spheres of the State vital functions, including permanently transforming and rearranging socio-economic relations influenced by changing economic conditions. Transition to a completely different economic system became the initial cause of the formation and consolidation of private ownership, which in its turn determines the significance of the financial law rules as a tool to regulate a privities set, establishing responsibilities and guaranteeing rights of the State and of an owner-entrepreneur. Knowledge of the financial law fundamental principles as well as specific provisions of the legislation in the indicated sphere of activities are a necessary part of the professional legal training and determines the importance of the relevant training course.

Financial law as a science and academic discipline emerged in the second half of XIX century. The appearance of this branch of law is the result of development, classification of the accumulated knowledge in the areas of political economy, public finances, administrative law, which resulted in an interdisciplinary course. Thus, K. S. Velsky, describing the general line of the formation of the financial law science, indicates that two basic theories were dominant in West European literature of the period between the second half of XIX century and the beginning of XX century. The first theory rejects the independence of financial law, showing the lack of boundaries between financial law and financial science; the second one, being normative, reduces the problem of financial law science only to the positive legislation study<sup>1</sup>.

The first theory is actually aimed at teaching financial law as a science of finance. Such scholars as L. Stein, G. Jellinek, A. Wagner and such Russian researchers as M. N. Kapustin, I. X. Ozerov, G. I. Tiktin represented this direction. In those cases when the financial law science was considered separately from the financial science, it was usually completely based on the conceptual-categorical system, developed in the framework of the financial science<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Velsky, K. S. *Financial law: science, history, bibliography*. Moscow: Jurist, 1995.

<sup>2</sup> Belikh, V. S., Vinnitsky, D. V. *Tax Law of Russia. Short course*. Moscow: Norma, 2004, p. 319.

Moreover, there is no consensus on the financial law place in the Russian law system. In particular, domestic authors in their scientific developments express some radically different points of view. In accordance with the first point of view the financial law is not an independent branch of law but a part of administrative or constitutional law. Supporters of the second point of view, which is now more popular, acknowledge the financial law as an independent branch of law, but also believe that it separated out from administrative and constitutional law and this separation was due to the specific object of legal regulation and its social significance. The third point of view implies the substantiation of financial rules complexity, regulations of which are legally heterogeneous, and at the same time their content is more aimed at regulating a number of sub-sectors and institutions of legal science.

Proceeding from the above it follows that two inextricably linked parts should be taught to increase the efficiency of students' professional training while studying a single course "Financial Law". The first part is economic, i.e. public finances, and the second is legal, i.e. branches of the law, regulating relations in the sphere of public finance. This practice of integrated financial law teaching exists in many foreign universities.

Introduction of the characteristic features of the financial system functioning parts within the common part of the training course; the basic directions of the state financial policy, forms and methods of its implementation; contents and principles of the state and businesses financial activities is aimed at preparing highly skilled specialists capable of participating in the development of new and adjustment of existing documents, which regulate some individual aspects of financial relations, taking into account certain requirements such as: ensuring the needs of an expanded social production, promoting the rational use of nature, labor, material and other resources, coordination of economic processes.

The main feature of the financial law study is that it presupposes a clarification of the economic substance of financial and economic mechanisms and a number of formal aspects of the legal regulation of their functioning<sup>3</sup>.

The relationship and interdependence of finance and financial law suggest the need to clarify the boundaries of each science subject. The aim of the science of finance is the development of category-conceptual system that defines the basic terms of financial performance, identification of the economic substance of finance; in its turn, financial law regulates the correlation of financial and economic relations, their interactions with the social environment, methods of public finance organization, i.e. a system of rules and procedures, legally preparing the necessary regulations.

Special attention at the discipline study should be paid to a number of peculiarities:

- subject of financial law is complex of relations, which forms the financial system of the state, elements of which are not uniform in their content and, consequently, subject to specific to legal regulation;
- financial law has no common codified source, which results in the lack of a clear hierarchy of financial law norms in general; on the contrary, the major sub-sectors of the financial law have the status of complex normative entities and its sources have appropriate codes;

<sup>3</sup> Kozyrin, A. N. Taxation of foreign countries. Theory and practice. M.: Manuscript, 1993.

- vertical structure of financial and legal relationships in all levels of public administration and management expands, itemizes and complicates the subject of financial and legal regulation;
- high mobility of financial legislation, due to the constant changing of living conditions of economic entities, the use of financial and legal mechanisms for reforming the diversity of public relations, periodic and changing nature of some financial processes<sup>4</sup>.

The logic of the financial law teaching is as follows: introduction of financial science basis, analysis of the financial law doctrines and its basic principles, analysis of the structure and content of national model of the financial legislation.

The purpose of any course teaching is to adopt the state educational standard of discipline in full. Generalized theoretical material on the most important topics of the course is presented in lectures, focused primarily on the detailed basic aspects of financial relations and summarized representation of the content of legal acts regulating them. Thus, a student, with a teacher's help, must learn to work with the law sources at theoretical lessons, and then study them independently by getting ready for seminars and workshops.

It should be noted that the discipline curriculum is far from perfect. It lacks in practical sessions, which must have been focused on development of self-education abilities; understanding and critical analysis of literature on occupational activity, the use of knowledge to manage financial relations conflicts. The introduction of practical sessions on the legal expertise of legislative acts in the sphere of financial activity, will contribute to developing the skills of comparative analysis and comparison of different normative documents.

Besides, seminars help to consolidate knowledge gained from the study of such courses as constitutional law, administrative law, civil law, a number of economic disciplines, provisions of which formed the foundation for developing certain aspects of the science and discipline "Financial Law". To get ready for seminars and workshops students are encouraged to undertake independent research of financial and legal categories, legal acts regulating the financial relationship. So at students preparation for practical sessions the major attention is paid not to the consolidation of norms of current legislation, but teaching students the methods of legal science that allows them to develop skills to work with normative legal acts applicable to financial activities, to learn to address reasonably disputes arising when economic subjects come into financial and legal relations.

Thus, well-planned lecture material, alternation of practical sessions and seminars held in the form of debate, discussions on the structure and content of laws and regulations, business games, students individual work under the teachers guidance contribute to the most effective mastering of the course.

However, at current conditions, when the financial legislation is being continuously reformed, it is impossible to give learners the knowledge, which would reflect the future state. Therefore, law students must develop the ability to work systematically on repetition, generalization and update of the material under study, and in particular, legislative base, used in future careers.

<sup>4</sup> Kolesnikov, Yu. On peculiarities of financial law teaching. Law and Life, 2006, No. 92 (2).

In addition to the stated above, knowledge of other countries financial legislation, namely, tax and currency, acquire particular significance in the teaching of this particular area of law. This factor is conditioned by the fact that modern economy is characterized by a high degree of business internationalization, the intensification of integration processes both at the level of public authorities and individual businesses. These are the most important issues that arise at studying the “Financial Law” discipline; therefore the correction of educational process taking into account these features will improve its efficiency.

#### Summary

This article focuses on financial law and its importance as one of disciplines taught at universities in Russia. The author briefly describes theoretical and historical approaches to financial law and its place in the system of legal disciplines, as well as different approaches to teaching of this subject. Afterwards main peculiarities of the financial law, which demand special attention, are pointed out. At the end of the article the author talks about methodology of teaching of financial law and also presents some critical remarks on this sphere.

*Key words:* financial law, financial science, legal, regulation, legislation, constitutional law, independence, study, rule, seminars, teaching

## ÚZEMNÍ SAMOSPRÁVNÉ CELKY A JEJICH MAJETKOVÁ A FINANČNÍ SAMOSTATNOST

HANA MARKOVÁ

### ÚSTAVA A PRÁVO NA SAMOSPRÁVU

Právo vystupuje do popředí v situaci, kdy se navzájem vylučují cíle jednotlivců, skupin, státu. Hlavní roli v souhrnu právních předpisů, na které je postaven český právní řád, má Ústava, která zakotvuje celý komplex základních práv, která se mnohdy navzájem podmiňují nebo dokonce limitují. Ve vztahu k územním samosprávným celkům jde o právo na samosprávu a právo na samostatnost finanční.

Obsah ústavního práva na samosprávu je vymezen v několika člancích, ale ve vztahu k tématu příspěvku se zaměřím na čl. 101 odst. 3 Ústavy, který uvádí, že obce hospodaří podle vlastního rozpočtu a mohou mít vlastní majetek. Jednotlivé zákonné normy toto ustanovení o ekonomické autonomii obcí (ale ani krajů) příliš nerozvádějí. Z územní suverenity, kterou s sebou přináší veřejná moc, plyne určitá finanční suverenity, tj. právo opatřovat si k plnění úkolů a k úhradě z toho vznikajících nákladů patřičné prostředky. Zásadně by tedy měl samosprávný svazek hradit svoje výdaje ze zdrojů, jež pramení z jeho vlastního území. Je-li však veřejná moc ve státě rozdělena mezi více veřejných svazků, pak vůči fyzickým i právnickým osobám, od nichž jediné lze prostředky čerpat, stojí vlastně více věřitelů. Z jejich konkurence potom vyplývá, že není-li stanoven patřičný poměr mezi těmito svazky, potom pro fyzické a právnické osoby hrozí nebezpečí přetížení.<sup>1</sup>

V unitárních státech najdeme vedle ústřední vlády i územní samosprávu – vláda je tím článkem, který nese odpovědnost za výkon veřejné správy (zpravidla i té, která je přenesena na územní samosprávu). Vztahy mezi ústřední vládou a územní samosprávou mohou být různého typu, jejich podoba závisí na vymezení a rozdělení pravomocí a odpovědnosti při zabezpečování veřejných statků, optimální rozdělení příjmů jednotlivým stupňům, preference a zohlednění určitých zájmů (celku či území), stupeň autonomie v rozhodová-

<sup>1</sup> Hovoří se o teorii fiskálního federalismu, která vzniká po druhé světové válce na základě potřeby zkvalitnění demokratického rozhodování o finančních tocích v rozpočtové soustavě, potřeby zvýšení intenzity veřejné a občanské kontroly nad utrácením veřejných prostředků či zvýšení efektivnosti financování potřeb veřejného sektoru. Zkoumá možnost využití funkcí veřejných financí jednotlivými vládními úrovněmi, zkoumá optimální rozdělení odpovědnosti za financování veřejných statků, zkoumá optimální přiřazení příjmů a výdajů v rámci rozpočtové soustavy. Podrobněji viz Marková, H., Boháč, R.: Rozpočtové právo. Praha: C. H. Beck, 2008

ní či kontrola ze strany státu. Tyto vztahy upravují příslušné zákony a fakticky jde o uplatnění určitého modelu fiskálního federalismu. Tyto modely jsou v zásadě tři.

Centralizovanému modelu fiskálního federalismu odpovídá nízká míra soběstačnosti místních úrovní, kdy většina daní plyne do státního rozpočtu. K finančním vztahům dochází po vertikální ose – zejména prostřednictvím dotací a stát tímto způsobem může intenzivně ovlivňovat činnost municipalit. Přerozdělovací vztahy jsou v tomto systému rozsáhlé a rozhodují o nich zákonodárci. Decentralizovanému modelu by odpovídala úplná finanční soběstačnost nižších vládních úrovní bez existence přerozdělovacích procesů uvnitř rozpočtové soustavy, což by ve svých důsledcích znamenalo rozsáhlou daňovou pravomoc územních samospráv. V tomto modelu by samosprávy musely být finančně soběstačné (majetek, finance), aby pokryly všechny potřeby, což však vzhledem k rozdílné velikosti obcí, rozdílné daňové kapacitě a daňovému výnosu menších územních celků je nereálné. Stát by za této situace neměl možnost rozdily korigovat. Tento postup by byl i nevhodný (přebytky či nedostatek prostředků by se musel nějak řešit) a vedl by ve svém důsledku k růstu daňového zatížení, aby byl zajištěn potřebný výnos, protože růst veřejných potřeb je trendem. Dá se proto říci že tento model je teoretický.

Kombinovaný model stanovuje pro každou úroveň vlády vlastní příjmy. Rozpočtové určení daní ovlivňuje míru finanční soběstačnosti jednotlivých vládních úrovní. Územní samospráva má stanovený podíl na daních (svěřené a sdílené daně), které doplňují dotace z vyššího rozpočtu a vlastní příjmy. Prostřednictvím dotací stát může zmírňovat nerovný daňový výnos v jednotlivých regionech, obcích a zajistit tak uspokojení základních potřeb obyvatel na celém území v určité výši. Zároveň může i v minimální míře ovlivňovat rozhodování územní samosprávy. V kombinovaném modelu fiskálního federalismu mohou převládat centralizační či decentralizační prvky podle toho, co je považováno v dané etapě za potřebné.

Z výše naznačených prvků systému vyplývá potřeba existence právní normy, která vymezí hranici nároků státu na jedné straně a všech územních samosprávních celků na druhé straně, stanovující do jaké míry jsou samosprávné celky ve své finanční suverenitě omezeny ohledy na finanční postavení státu. Úprava finančně-hospodářských vztahů mezi uvedenými články tak zahrnuje po stránce výdajové rozvržení úkolů a po stránce příjmové hlavně rozdělení daňové oblasti mezi jednotlivé nositele veřejné moci.

Článek 101 Ústavy v odstavci 3 uvádí, že „územní samosprávné celky jsou veřejnoprávními korporacemi, které mohou mít vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu“. Je třeba proto ještě vymezit, co se rozumí pod pojmem veřejnoprávní korporace. Jde o subjekt, který je chápán jako subjekt veřejné správy, člensky organizovaný, kterému byla svěřena moc samostatně plnit veřejné úkoly. Pro členství v územních korporacích je rozhodující, aby příslušné osoby měly své trvalé bydliště nebo u právnických osob sídlo uvnitř teritoria, v němž je korporace oprávněna působit. Klasickým příkladem jsou právě obec ve smyslu zákona o obcích (obecního zřízení) nebo kraj ve smyslu zákona o krajích.

Také okruh úkolů, který v rámci veřejné moci ve státě přísluší územním samosprávným svazkům a vyvolává finanční vydání, je možné vymezit ve dvojitě směru:

- se zřetelem ke kompetenci, která přísluší státu,
- v mezích samosprávy mezi jednotlivými územními samosprávnými svazky samotnými.

Rozdělení kompetencí je výsledkem historického i ekonomického vývoje na daném území, ale také politické konstrukce státu (viz výše otázka fiskálního federalismu). Stát zajišťuje ty úkoly, které by měly být zajištěny na stejné úrovni po celém území podle principu jednotné daně = jednotné služby. V případě těch úkolů, které mohou být úkolem jak státu, tak i samosprávných svazků, jsou i takové úkoly, které lépe zabezpečí samospráva. Je-li samospráva pojmově omezena na určité teritorium uvnitř státu, pak z hlediska zachování státu jsou vyhrazeny státu přirozeně v první řadě veškeré úkoly vztahující se na celé státní území a na obyvatelstvo jako celek, dále úkoly, které vyžadují jednotnou úpravu pro celé státní území. Na stát se obvykle přesunují úkoly, na které finanční síla samosprávných celků nestačí. Dochází k dělbě práce a kooperaci podle účelnosti a hospodárnosti. Z územní suverenity, kterou s sebou přináší veřejná moc, tak plyne určitá finanční suverenity, tj. právo opatřovat si k plnění úkolů a k úhradě z toho vznikajících nákladů patřičné prostředky.

Je třeba, aby existovala právní norma, která vymezí hranici nároků státu na jedné straně a všech územních samosprávných celků na druhé straně. Vzhledem k tomu, že samosprávné celky jsou většinou podřízeny státu, může se taková úprava pohybovat jen v tom směru, do jaké míry jsou samosprávné celky ve své finanční suverenity omezeny ohledy na finanční postavení státu.

Pod pojmem finanční hospodářství obcí i krajů se tak rozumí ona stránka jejich hospodářské činnosti, kterou se snaží obec či kraj opatřit si prostředky, aby mohly úspěšně plnit veřejné úkoly, které jim byly svěřené. V současné době je plná ekonomická soběstačnost územních svazků nereálná a potřebné finanční prostředky do územních rozpočtů nutně plynou zejména z ústředních rozpočtů a tak se ani dnes nelze obejít bez přerozdělovacích procesů mezi jednotlivými vládními úrovněmi.

## MÍSTNÍ SAMOSPRÁVA A EVROPSKÁ CHARTA MÍSTNÍ SAMOSPRÁVY

Finanční zdroje místních společenství jsou považovány za jednu ze základních záruk plnění úkolů místních samospráv také v Evropě. Tato problematika se projevila v Evropské chartě místní samosprávy (dále jen Charta), která byla přijata v roce 1985. Jedná se o rámcovou mezinárodní smlouvu s možností přístupu dalších států. Vstoupila v platnost již v roce 1988, ale teprve dnem 1. 9. 1999 vstoupila tato Charta v platnost pro naši republiku.<sup>2</sup>

Za základní princip považuje Charta možnost volné dispozice se zdroji, které společenství získá a počítá s přerozdělováním ve prospěch finančně slabších místních společenství či poskytováním dotací z centra, které by však na druhé straně nemělo omezovat základní svobodu místních orgánů. Zároveň se však objevuje otázka, do jaké míry má místo volnost místních společenství při nakládání s finančními prostředky, které jsou jim poskytovány, zda nemá být omezena a jak je možné zajistit zodpovědné jednání těchto subjektů a nakládání s finančními prostředky.

<sup>2</sup> Sdělení ministra zahraničních věcí publikované pod č. 181/1999 Sb.

Vazba mezi zdroji a odpovědností stanovenou Ústavou a zákony je uvedena jako nezbytný princip, který je třeba dodržet. Odpovědnost za rozhodování o majetkových a finančních otázkách nesou zastupitelstva, která se ustavují na základě voleb, ale jak naložit se závazky, které v důsledku nesprávného rozhodnutí místnímu společenství vzniknou a které přecházejí na nové zastupitelstvo, to což může být pro územní celek problém. Podle zákonů o obcích i o krajích v ČR stát neručí za hospodaření a závazky kraje a obce, pokud tento závazek nepřevzme smluvně. Zákonem taxativně stanovené vyloučení ručení za závazky jiných osob je navíc doplněno povinností provést kontrolu hospodaření cestou přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok.<sup>3</sup> Odpovědnost v majetkových krocích, dotýkajících se příslušného území, je na zvolené samosprávě tohoto samosprávného celku.

Charta uvádí, že alespoň část finančních zdrojů místních společenství má pocházet z místních daní a poplatků, jejichž sazbu mohou místní společenství v mezích zákona stanovit. Jde o princip určité dílčí daňové autonomie, která se však u nás realizuje jen v určité omezené míře.

Flexibilita zdrojů, která je dále v Chartě vyjádřena, znamená nejen to, že místní společenství hospodaří s určitými daněmi a poplatky, ale že mají k dispozici i jiné zdroje, mohou využít též návratných zdrojů, kterými mohou být smluvně zabezpečené půjčky, úvěry, návratné finanční výpomoci nebo výnosy prodeje vlastních dluhopisů.

Ochrana finančně slabších místních společenství, korekce nerovného rozdělování potenciálních finančních zdrojů a finančního zatížení, nesmějí omezovat volné uvážení, které místní společenství mohou v rámci své vlastní odpovědnosti uplatňovat. Princip solidarity znamená, že příjmy rozpočtů článků na stejné úrovni (obcí, krajů) jsou prakticky stejné a regiony získávají příjmy v závislosti na počtu obyvatelstva.

Možnost místních společenství vstupovat na kapitálový trh je v ČR umožněna a znamená, že místní společenství si mohou půjčovat peníze na kapitálovém trhu, pokud prokáží schopnost splácet dlužné částky z vlastních příjmů s tím, že dodržováním státem stanovených rozpočtových a účetních pravidel nelze považovat za zásah do finanční autonomie regionů.

## MAJETEK ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ A NAKLÁDÁNÍ S NÍM

Vlastnictví majetku je důležitým ekonomickým předpokladem existence územní samosprávy. Z hospodaření s tímto majetkem plynou příjmy do rozpočtu územního celku, o způsobu využívání rozhodují orgány obcí či krajů, které jsou také za toto hospodaření odpovědní občanům, kteří je jako své zástupce tímto úkolem pověřili v okamžiku, kde je do orgánů samosprávy zvolili.

Od roku 1950 nebyl majetek samosprávných celků vymezován vůbec (národní výbory neměly samosprávné postavení) a až novela Ústavy v roce 1990, která zakotvila místní samosprávu, vytvořila podmínky pro obnovení obecního majetku. Přestože zákony zaručovaly obcím přístup k majetku, ke skutečné realizaci institutu vlast-

<sup>3</sup> Zákon č. 420/2004 Sb.



nictví došlo až v roce 1991, kdy byl přijat zákon č. 172/1991 Sb., který určoval, které z věcí, z majetku České republiky přejdou do majetku obcí.<sup>4</sup> V případě krajů to bylo až v roce 2000.<sup>5</sup>

Obec či kraj jako vlastník majetku má právo majetek držet, užívat a nakládat s ním. Možnosti hospodaření s majetkem ovlivňují i povinnosti a odpovědnosti k majetku, který není jednotlivce, ale veřejnoprávní korporace – jedná se o majetek, který tvoří nejen věci ale také majetková práva, s nimž obec či kraj samostatně hospodaří. Hospodaření s majetkem jiných osob je možné na základě uzavřené smlouvy podle platných právních předpisů. Majetek musí být využíván účelně a hospodárně v souladu se zájmy a úkoly obce či kraje, které vyplývají ze zákonem vymezené působnosti. Územní samosprávný celek je povinen pečovat o zachování a rozvoj svého majetku, majetek musí být chráněn před zničením, poškozením, odcizením nebo zneužitím. Obec i kraj je povinen chránit majetek před neoprávněnými zásahy a včas uplatňovat právo na náhradu škody a právo na vydání bezdůvodného obohacení. Tyto povinnosti, které se dají označit i za obecné zásady, kterými se řídí každý vlastník majetku, jsou přímo vyjmenovány v zákoně o obcích a zákoně o krajích. Místní samosprávy mohou s majetkem disponovat, tj. mohou jej prodat nebo převést na jinou osobu ale musí přitom dodržet podmínky stanovené zákonem. Prodeje a pronájmy majetku mají přímou vazbu na příjmovou část rozpočtu obce či kraje. Od prodeje majetku se např. odráží realita a nastavení rozpočtu v příjmové oblasti, ale při schvalování rozpočtu ještě není zřejmé, zda majetek bude prodán nebo pronajat a za jakou cenu.<sup>6</sup>

Záměr obce či kraje prodat, směniti nebo darovat nemovitý majetek, pronajmout jej nebo poskytnout jako výpůjčku se zveřejňuje po stanovenou dobu před projednáním v orgánech obce či kraje vyvěšením na úřední desce obecního či krajského úřadu, aby se k němu mohli zájemci vyjádřit a předložit své nabídky. Pokud by se záměr nezveřejnil, je právní úkon (s výjimkou stanovenou v zákoně) od počátku neplatný. Stát i kraj mají podle zákona výslovně příznáno právo, aby při bezúplatném převodu či přechodu movitých věcí, práv a nemovitostí na obec a při finanční spoluúčasti na pořízení takového majetku obcí si vyhradil stanovení podmínek pro další hospodaření a nakládání s tímto majetkem. Učiní-li obec právní úkon s tímto majetkem v rozporu se stanovenými podmínkami a majetek nelze vrátit původnímu účelu, je obec povinna odvést do státního rozpočtu peněžní částku odpovídající obvyklé ceně dotčeného majetku (obdobně to platí i v případě majetku, ke kterému se vyjadřuje kraj – odvod peněžní částky je však určen do rozpočtu kraje). S majetkem ve vlastnictví státu hospodaří obec podle uzavřených smluvních vztahů a vnitřních pravidel obce.<sup>7</sup> Obdobně platí, že učiní-li kraj právní úkon s majetkem v rozporu se stanovenými podmínkami a majetek nelze vrátit původnímu účelu, je kraj povinen odvést do státního rozpočtu

<sup>4</sup> Zákon č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5</sup> Zákon č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku České republiky do majetku krajů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6</sup> Podrobněji viz např. Marková, H.: Finanční hospodaření samosprávných územních celků Praha: UK Praha, 2008

<sup>7</sup> Prokúpková, D., Uhlířová, J.: Nejčastější závady při přezkumech hospodaření v oblasti majetku. Obec a finance č. 1/2008.

peněžní částku odpovídající obvyklé ceně dotčeného majetku. Při úplatném převodu majetku se cena sjednává zpravidla ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá, nejde-li o cenu regulovanou státem. Odchylka od ceny obvyklé musí být zdůvodněna. Stát si i v případě krajů ponechal právo při bezúplatném převodu či přechodu movitých věcí, práv a nemovitostí na kraj a při finanční spoluúčasti na pořízení takového majetku krajem vyhradit si stanovení podmínek pro další hospodaření a nakládání s tímto majetkem. Za porušení povinností kraje v péči o majetek může Ministerstvo financí nebo jím pověřený místně příslušný finanční úřad kraji uložit pokutu.

## FINANČNÍ ZDROJE ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁV

Z celospolečenského hlediska je žádoucí, aby vlastní příjmovou základnu obcí a krajů a tím i co možná nejvyšší míra finanční soběstačnosti municipalit, tvořily nejlépe příjmy, které jsou:

- takové, že je může municipalita svojí činností pozitivně ovlivňovat,
- rovnoměrně územně rozloženy ve vztahu k potřebám municipality,
- do určité míry předvídatelné (možnost uvažovat o nich při sestavování rozpočtu),
- nepřiliš administrativně náročné.

K takzvaným vlastním rozpočtovým příjmům náleží zejména příjmy z prodeje majetku, který municipalita vlastní a příjmy, které má z vlastního hospodaření nebo z hospodaření subjektů, které založila či zřídila. Do této skupiny jsou řazeny rovněž i převody prostředků z vlastních peněžních fondů. Nejvýznamnější součástí příjmů, nejen této skupiny, tvoří příjmy daňového charakteru. Jde o daně, jejichž celý výnos nebo jeho část je zvláštním zákonem určen do rozpočtu obce či kraje. Do těchto rozpočtových příjmů patří rovněž výnos poplatků, které jsou vybírány za úkony prováděné municipalitou, přičemž výnos místních poplatků náleží do rozpočtu obce celý. Poplatky správní se dají také spojit s příjmy obce z vlastní správní činnosti. Rovnoměrný vývoj kulturní úrovně jednotlivých územních celků by však byl podstatně ohrožen, kdyby se potřeby uspokojovaly jenom podle vlastní daňové či jiné výnosnosti územních celků.

Všechny územní samosprávné celky ve státě jsou zároveň ve službách veřejného zájmu a jsou se státem spjaty tímto účelem. Za takové situace musí stát vyrovnávat místní nerovnosti a přispívat jako vyrovnávající činitel ze svých prostředků slabším článkům (viz výše). Příjmy rozpočtu proto tvoří kromě jiných i takové příjmy, které se dají označit jako nenávratné a nedaňové. To, co je všem těmto příjmům společné je skutečnost, že se jedná o příjmy, které neplynou z nějaké povinnosti uložené zákonem, ale z určité aktivity obce, kraje či jiných subjektů ve prospěch obce a kraje. Mezi vlastní nedaňové příjmy územních rozpočtů patří příjmy z vlastního podnikání (výnos majetku, příjmy, které má z vlastního hospodaření nebo příjmy z hospodaření subjektů, které založila či zřídila), příjmy z mimorozpočtových fondů, uživatelské poplatky a příjmy sankční povahy, ostatní nedaňové příjmy – nahodilé, nepravidelné příjmy.

Příjmy vlastního podnikání jsou ve vyspělých zemích tradičním příjmem rozpočtů územní samosprávy a řadí se mezi ně např.:

- zisk místních podniků,
- podíl na zisku podniků s majetkovým vkladem obce,
- příjmy z pronájmu nebo také z prodeje obecního majetku,
- příjmy z obchodování s cennými papíry.

Mezi vlastní nedaňové příjmy rozpočtů obcí či krajů, můžeme zahrnout příjmy, které plynou do jejich rozpočtu z jiných, zejména vlastních účelových peněžních fondů. Zejména v případě hrozícího schodku hospodaření nebo v případech zabezpečování neplánovaných potřeb mohou obce či kraje použít na doplnění příjmů svého rozpočtu právě tyto finanční prostředky, jestliže je tvoří.

Obce a kraje, jako jednotky místní samosprávy, vykonávají vedle vlastní působnosti (samosprávy) i působnost přenesenou (určitý díl místní státní správy). Přenesená působnost obcí je svou podstatou dekoncentrovaná státní správa svěřená municipalitám zákony na základě ustanovení čl. 105 Ústavy České republiky. Na tuto působnost je poskytován příspěvek, který je určen na částečnou úhradu výdajů spojených s výkonem státní správy územními orgány obcí, měst i krajů. Postup pro stanovení výše příspěvku na výkon státní správy jednotlivým obcím tvoří přílohu zákona o státním rozpočtu na příslušný rok. Obec či kraj vystupují při výkonu přenesené působnosti obdobně jako výkonné orgány státu, jejich činnost má podzákonný, výkonný a nařizovací charakter. V přenesené působnosti tak pomáhá státu ve výkonu jeho působnosti a pravomoci, přičemž v míře stanovené zákony se musí řídit nejen právními předpisy, ale též usneseními vlády a směrnicemi ústředních správních úřadů.

## SHRNUTÍ

Místní rozpočty je možné označit za projev finanční samostatnosti obcí. Výdaje zahrnuté v rozpočtech obcí jsou (nebo by měly být) kryty příjmy, které obec získává pro plnění a „zafinancování“ svých úkolů ve formě návratných nebo nenávratných zdrojů, a to ze své vlastní činnosti nebo jako příjemce prostředků od jiných subjektů v podobě povinné nebo dobrovolné alokace. Veškeré tyto zdroje jsou v rukách obcí veřejnými prostředky, které by měly být použity pouze pro financování veřejných zájmů. Je možné též konstatovat, že po desetiletí uvolněného režimu nakládání s veřejnými prostředky se v současné době přichází zpět k důraznější kontrole nakládání s veřejnými prostředky také na úrovni místních municipalit.

## SELF-GOVERNMENT ADMINISTRATIVE UNITS AND THEIR PROPRIETARY AND FINANCIAL AUTONOMY

### Summary

Local budgets can be described as a manifestation of financial autonomy of municipalities. Expenses included in the budgets of municipalities are (or should be) covered by revenues, which the municipality receives for the performance and “financing” of its tasks in the form of repayable or non-repayable sources, either from its own activity or as a recipient of funds from other subjects in the form of mandatory or voluntary allocation. All these resources are, in the hands of municipalities, public funds, that should be used only for the financing of public interests. It can also be stated, that after decades of loose regime in terms of dealing with public funds is currently coming back to more emphatic control of the use of public funds also at the level of local municipalities.

*Key words:* constitution, state, local self-government, financial, independence, fiscal federalism, public corporation, European charter, municipality, region, financial source

## ZÁKLADNÍ ZÁSADY SOUHRNNÉHO ROZPOČTU EVROPSKÉ UNIE

MIROSLAVA ZAJÍČKOVÁ

### ÚVOD DO ROZPOČTU EVROPSKÉ UNIE

Pojem rozpočtu a jeho základní smysl lze nejstručněji vyjádřit jako finanční plán hospodaření státu. Rozpočet bývá ve většině případů spojován právě se základní funkcí státu, a to s funkcí fiskální. Je prostředkem, který státu umožňuje centralizaci peněžních prostředků a jejich následnou redistribuci za účelem uspokojování veřejných potřeb občanů a plnění úkolů státu. Nejen stát, ale i jednotlivé články jeho správní soustavy, (v jednotlivých státech odlišné), v České republice územní samosprávné celky (obce, kraje), spravují svůj vlastní rozpočet a hospodaří s ním dle svých konkrétních potřeb a úkolů. Není možno opomenout ani mimorozpočtové fondy<sup>1</sup> a rozpočty veřejnoprávních neziskových organizací,<sup>2</sup> které jsou rovněž součástí rozpočtové soustavy. Neziskové organizace veřejného sektoru jsou prostřednictvím systému finančních vztahů napojeny na rozpočet svého zřizovatele. Ve svém souhrnu vytváří výše zmíněné instituty finanční systém státu, nebo finanční systém územního samosprávného celku.

Evropská unie je specifická nadnárodní forma seskupení států, vyznačující se mnoha znaky, které ji individualizují a odlišují od ostatních obdobných státních sjednocení. Evropská unie byla donedávna založena na tzv. pilířové struktuře. Tři pilíře Evropské unie představovala jednak Evropská společenství, společná zahraniční a bezpečnostní politika členských států a dále policejní a justiční spolupráce v trestních věcech. Otázka právní subjektivity Evropské unie, jakožto subjektu mezinárodního práva vyvolávala četné spory a kolem této otázky panovala poměrně vysoká míra právní nejistoty. Jediným určitým a výslovně stanoveným faktem byla existence právní subjektivity Evropských společenství, která vyplývala přímo z textu zakládacích smluv.<sup>3</sup> Dne 1. prosince roku 2009 po náročném ratifikačním procesu vstoupila v platnost tzv. Lisabonská smlouva (smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství)<sup>4</sup> a novelizující ustanovení Smlouvy o Evropské unii

<sup>1</sup> K tomu blíže viz Marková, H., Boháč, R. Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 159 an.

<sup>2</sup> Příspěvkových organizací státu a územních samosprávných celků (krajů a obcí).

<sup>3</sup> Analýza dopadů Lisabonské smlouvy, vypracoval odbor koncepční a institucionální Útvaru ministra pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR, s. 3, 13. Dostupný na <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analýza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>.

<sup>4</sup> Úř. Věstník C 303, 14. 12. 2007.

a Smlouvy o fungování Evropské unie, která s sebou přinesla i jisté zásadní změny. Nejenže Evropská unie získala právní subjektivitu, ale byla výslovně označena jako nástupkyň Evropských společenství.<sup>5</sup>

Typickým znakem EU, jež ji charakterizuje, a který je určující pro celou její činnost, je supranacionalita. Tato supranacionalita se projevuje především v nadřazenosti Evropské unie členským státům, které se podpisem přístupové smlouvy k Evropské unii dobrovolně vzdávají části své národní suverenity a vkládají část této pravomoci do rukou Evropské unie a jejích orgánů. Podřizují se v mnoha ohledech Evropské unii, jakožto suverénovi, který tím získává nejen moc „zákonodárnou“, ve smyslu pravomoci vydávat primární a sekundární právní předpisy, s různou mírou závaznosti, podle jejich typu a povahy, nýbrž i moc výkonnou, soudní, sankční, ale pro naši problematiku nejdůležitější moc a tou je moc fiskální, tedy moc sestavit, spravovat a hospodařit podle vlastního rozpočtu. Prostřednictvím existence vlastního rozpočtu, nezastupitelného institutu, je Evropská unie schopna plnit stanovené úkoly a zabezpečit chod svých orgánů. Každý členský stát se podpisem přístupové smlouvy zavazuje k plnění příspěvkové povinnosti, tedy k pravidelným a povinným odvodům finančních prostředků do rozpočtu EU. Evropská unie vynakládá finanční prostředky daňových poplatníků k finančnímu krytí aktivit, na nichž se všechny členské státy a jejich parlamenty dohodly v zakládacích smlouvách. Nízké procento těchto prostředků – okolo 1 % národního bohatství Unie, jež odpovídá přibližně částce 235 eur na hlavu, přichází do ročního rozpočtu Evropské unie a je následně vynaloženo ku prospěchu jejích občanů a pro zabezpečení potřeb EU. Evropská unie se podílí příspěvkem z finančních prostředků svého rozpočtu také na financování světového ekonomického vývoje a humanitární pomoci zemím vně Evropské unie, postiženým přírodní katastrofou, nebo jinými krizovými situacemi.

Plán výdajů a rozpočtového hospodaření je výsledkem jednání mezi Parlamentem a Radou ministrů, na základě návrhu Komise. Rozpočet pokrývá plán výdajů, které bude třeba vynaložit v rozpočtových kapitolách všech institucí Evropské unie. Každý rok je nutno stanovit příjmy a výdaje na celý rok, vytvořit seznam všech aktivit, jež budou v dalším roce financovány a sestavit závěrečný účet. Plán výdajů obsahuje nejen osnovu, dle níž by mělo vynakládání rozpočtových prostředků z té které kapitoly probíhat, nýbrž i tzv. autorizační dokumenty pro každou činnost, jelikož předtím, než mohou být implementovány, vyžadují rozpočtové aktivity v mnoha případech vydání právního předpisu, tzv. autorizačního dokumentu, určitého právního základu, který je navržen Komisí a následně odsouhlasen zákonodárným orgánem – společně Radou ministrů a Parlamentem.

Příjmy a výdaje Evropské unie jsou limitovány Smlouvou. Je zcela nepřipustné, aby Evropská unie sestavila rozpočet, který by byl koncipován jako nevyrovnaný, tedy který by ve svém hospodaření počítal s rozpočtovým schodkem.<sup>6</sup> Všechny výdaje Evropské unie tedy musí být pokryty ze skutečných a reálných příjmů. Lisabonská smlouva deklaruje nejen zabezpečení finančních prostředků, nezbytných k dosažení stanovených cílů Unie, k plnění jejích úkolů a provádění politik, zachovává však rovněž i požadavek, aby rozpočet byl financován plně z vlastních zdrojů Evropské unie,

<sup>5</sup> „Unie nahrazuje Evropské společenství a je jeho nástupkyní.“ Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, č. 6655/08 ze dne 15. dubna 2008, hlava I., Společná ustanovení, Článek I, s. 20.

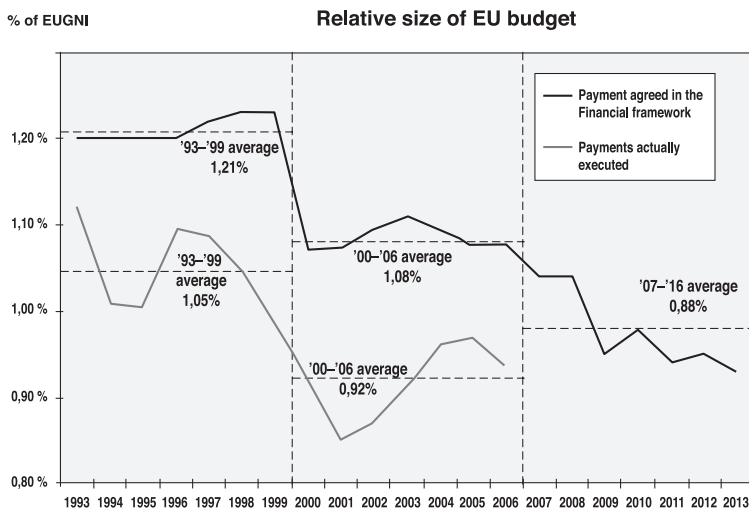
<sup>6</sup> Blíže viz [http://ec.europa.eu/budget/budget\\_glance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/budget/budget_glance/index_en.htm).

bez zásahu do položky ostatních příjmů. Na otázku rozpočtového schodku je EU celkově velmi citlivá. Nejen na úrovni samotné EU jako takové, nýbrž i na úrovni členských států.<sup>7</sup> Souhrnný rozpočet Evropské unie má 3 hlavní rozpočtové zdroje:<sup>8</sup>

- celní poplatky,
- podíl EU na harmonizovaném základu daně z přidané hodnoty vybrané v členských státech,
- příspěvek členských států určený dle výše jejich hrubého domácího produktu.

Systém vlastních zdrojů Evropské unie se po vstupu Lisabonské smlouvy v platnost změnil pouze nepatrně. Novinky, které nová právní úprava přináší, nelze označit za nikterak zásadní, avšak nelze se o nich na tomto místě nezminít. Co se týče schvalování systému vlastních zdrojů Radou, zůstal zachován požadavek jednomyslnosti a nutnost konzultace s Evropským parlamentem. Účinnosti však schválený materiál, pro nějž je nově požadována forma rozhodnutí, nabude až po absolvování schvalovací procedury v souladu s požadavky ústavněprávních předpisů toho kterého členského státu, která musí kladně proběhnout ve všech členských státech. Odklon od požadavku jednomyslnosti a zavedení kvalifikované většiny v Radě nutné ke schválení návrhu, přináší Lisabonská smlouva v otázce přijetí postupů, jimiž se rozpočtové příjmy v rámci systému vlastních zdrojů poskytují Komisi. Nově je stanoveno oprávnění Rady přijímat v oblasti systému vlastních zdrojů Unie prováděcí opatření.<sup>9</sup>

Bez zajímavosti jistě není následující graf, znázorňující historii, současnost a budoucí vývoj velikosti rozpočtu Evropské unie k hrubému národnímu produktu EU, a to od roku 1993 až do prognózy na následující léta až do roku 2013.<sup>10</sup>



<sup>7</sup> Povolená míra rozpočtového schodku členských států je 3 % HDP.

<sup>8</sup> Pro základní informaci viz [http://ec.europa.eu/budget/budget\\_glance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/budget/budget_glance/index_en.htm).

<sup>9</sup> Analýza dopadů Lisabonské smlouvy, vypracoval odbor koncepční a institucionální Útvaru ministra pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR, s. 57, 58. Dostupná na <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analýza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>.

<sup>10</sup> Zdroj: European NAvigator. Laurence Maufort. Translated by the Centre Virtuel de la Connaissance sur l'Europe CVCE., s. 2. Dostupný na [http://www.ena.lu/budgetary\\_principles-2-19694](http://www.ena.lu/budgetary_principles-2-19694).

## ROZPOČTOVÉ ZÁSADY<sup>11</sup>

Rozpočtové právo Evropské unie je založeno a vychází ze svých základních principů, které vymezují rámec rozpočtového hospodaření. Tyto principy jsou všeobecně uznávanými pravidly, jež jsou užívány rovněž v rozpočtovém právu národních států. Principy rozpočtového práva jsou neoddělitelnou součástí Smlouvy o založení Evropských společenství, najdeme je však rovněž v hlavě II., v části Finanční ustanovení Konsolidovaného znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, č. 6655/08 ze dne 15. dubna 2008, jakož i v Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství. Toto nařízení navazuje na původní nařízení z roku 1977 o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, a jeho vydání si vyžádal časový vývoj a změna podmínek, k nimž v jeho průběhu v Evropském společenství došlo. Již v úvodních odstavcích nařízení č. 1605/2002 je deklarováno, že toto nařízení se vztahuje „na stanovení obecných zásad a základních pravidel, které platí pro celou rozpočtovou oblast, na kterou se vztahuje Smlouva“.<sup>12</sup> Úkolem tohoto nařízení je rozpočtové zásady znovu vymezit a potvrdit a redukovat výjimky z těchto pravidel pouze na nezbytné minimum a stanovit přísná pravidla, za nichž bude možno k výjimce přistoupit.

Nařízení požaduje, aby jak při sestavování, tak i při plnění rozpočtu, byly dodržovány čtyři rozpočtové zásady, které nařízení označuje jako zásadní:

1. Zásada jednotnosti a správnosti rozpočtu
2. Zásada obecnosti
3. Zásada specifikace
4. Zásada ročního rozpočtování

A dále rovněž následující zásady rozpočtového práva:

5. Zásada vyrovnanosti rozpočtu
6. Zásada zúčtovací jednotky
7. Zásada řádného finančního řízení
8. Zásada průhlednosti

### I. ZÁSADA JEDNOTNOSTI A SPRÁVNOSTI ROZPOČTU

Význam této zásady spočívá v požadavku, aby všechny příjmy a výdaje Evropské unie pro každý rozpočtový rok byly obsaženy v jediném dokumentu – souhrnném rozpočtu Evropské unie. Tento princip a jeho aplikace zaručuje možnost efektivní kontroly užití zdrojů EU dle stanovených podmínek a celkového nakládání s rozpočtovými prostředky. Přestože Smlouva o založení Evropských společenství z 25. března 1957 formulovala rozpočet ve svém článku 171, neexistoval souhrnný

<sup>11</sup> K tomu blíže viz Marková, H., Boháč, R. Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 70 an.

<sup>12</sup> Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, bod 2. Dostupný na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:01:04:32002R1605:CS:PDF>.



rozpočet vždy v podobě tak, jak ho známe dnes. Na počátku evropské integrace, v prvních letech existence Společenství, existovalo paralelně vedle sebe několik různých rozpočtů:

1. Všeobecný rozpočet Evropských Společenství,
2. Provozní, výzkumný a investiční rozpočet Evropského sdružení pro Atomovou energii,
3. Správní a provozní rozpočet Evropského společenství uhlí a oceli.

Toto dělení vyplývalo z faktu, že na počátku existovala tři výše uvedená společenství. Na počátku vzniku Společenství totiž jako jednu z hlavních otázek bylo nutno řešit otázku získání vlastních příjmů Společenství. K tomu, aby toho Společenství mohlo dosáhnout, bylo zapotřebí zesílit pravomoc jeho orgánů, především Parlamentu, který by mohl kontrolovat hospodaření s vlastním rozpočtem. Nejvýznamnější krok směrem k souhrnnému rozpočtu představovala smlouva z roku 1965, která konstitovala jednotnou Radu a jednotnou Komisi Evropských Společenství, a dále smlouva, která doplnila ustanovení dříve platných smluv týkajících se rozpočtu a umožnila snížit počet dříve sestavovaných rozpočtů nejprve na tři, poté na dva. Roku 1966 byl mezi Francií a ostatními členskými státy uzavřen tzv. Lucemburský kompromis a následně roku 1967 byly sloučeny řídicí orgány všech tří společenství ESUO, EHS a Euratomu. Důležitým předělem byla rovněž v letech 1970 až 1975 uskutečněná rozpočtová reforma, kdy rozhodovací pravomoc týkající se rozpočtu ES byla svěřena Parlamentu. Celý systém byl tedy napříště založen na postavení Komise, jako navrhovatele a předkladatele rozpočtu a postavení Parlamentu, který návrhy Komise posuzuje a přijímá, nebo odmítá. Jádrem této reformy v oblasti příjmů rozpočtu ES bylo nahrazení dosavadních příspěvků vlastními příjmy Společenství.

23. června 2002, záhy po vypršení Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli, provozní rozpočet Evropského společenství uhlí a oceli zanikl a některé přidružené operace se staly součástí tzv. zbytkového rozpočtu, z něhož posléze vznikl Souhrnný rozpočet Evropských společenství. V praxi došlo však také k případům, kdy zásada jednotnosti byla překračována tím, že některé z finančních operací Společenství nebyly obsaženy v souhrnném rozpočtu, probíhaly zcela odděleně od tohoto systému.<sup>13</sup> To se týká rovněž některých provozních nákladů vzniklých v souvislosti se společnou zahraniční a bezpečnostní politikou a také policejní a justiční spoluprací v oblasti trestních věcí. Mimo systém rozpočtu je postaveno financování Evropského rozvojového fondu<sup>14</sup>, dále finanční aktivity Evropské investiční banky, která je nadána právní subjektivitou a finanční nezávislostí. Mimoto některé z evropských decentralizovaných entit, především různé druhy Evropských agentur, mají svůj vlastní rozpočet.

<sup>13</sup> *Článek 5 odst. 1.*: „S výhradou článku 74 nesmí být žádný příjem ani výdaj uskutečněn, pokud není zaznamenán v rozpočtové položce“. *Článek 74*: „Příjmy z pokut, penále a sankcí a úroků se nezaznamenávají jako příjmy rozpočtu s konečnou platností, dokud mohou být rozhodnutí, která je ukládají, zrušena Soudním dvorem. První pododstavec se nepoužije na rozhodnutí o schválení účetní závěrky nebo o finančních opravách.“ Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, hlava II, kap. 1–8, s. 81–86. Dostupný na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:01:04:32002R1605:CS:PDF>.

<sup>14</sup> Finanční nástroj pro spolupráci Společenství se státy s oblastí Ariky, Karibiku a Pacifiků.

V souvislosti s nedávným přijetím Lisabonské smlouvy a jejími důsledky, nelze opomenout rovněž její vztah k zásadě jednotnosti. Jelikož je tato poměrně kontroverzní smlouva nová a pro následující léta neaktuálnějším dokumentem, je nutno její ustanovení zvláště zdůraznit. Zásada jednotnosti je v Konsolidovaném znění SEU a SFEU vyjádřena následovně: „Pro každý rozpočtový rok musí být veškeré příjmy a výdaje Unie předběžně vyčísleny a zahrnuty do rozpočtu.“<sup>15</sup> Zde je velmi důležité si povšimnout významné změny, kterou Lisabonská smlouva přináší. Pokud provedeme komparaci s výše uvedenými ustanoveními dříve platných verzí SES, zaznamenáme významný vliv LS v oblasti terminologie, kdy výraz „Společenství“, byl nahrazen pojmem „Unie“.

## II. ZÁSADA OBECNOSTI ROZPOČTU

Zásada obecnosti vyjadřuje požadavek, aby celkové výdaje rozpočtu byly kryty rozpočtovými příjmy, neboli aby příjmy EU soustředěné pro rozpočtové účely tvořily fond, jehož finanční prostředky budou následně užity pro financování všech rozpočtových výdajů, a to bezvýjimečně. Princip obecnosti vyjadřuje významná rozpočtová pravidla. Základem této zásady je tzv. pravidlo neurčenosti, blíže tedy skutečnost, že rozpočtové příjmy nesmí být předem určeny na určité rozpočtové výdaje. Jinými slovy se jedná o zásadu neúčelnosti příjmů a účelovosti výdajů, známou z rozpočtového práva národních států. Lze tedy tuto zásadu rozvést tak, že nesmí existovat jakýkoliv způsob nastavení příjmů a výdajů oproti sobě navzájem. Jak příjmy, tak i výdaje se musí ve své celkové výši stát součástí rozpočtu, aniž by byly předtím jakkoliv započteny proti sobě navzájem. Toto je vyjádření jedné z dílčích rozpočtových zásad, a to zásady hrubého rozpočtu.<sup>16</sup>

Velmi zajímavý je z tohoto hlediska rovněž čl. 17 Nařízení Rady 1605/2002: „Celkové příjmy pokrývají celkové položky plateb, s výhradou článku 18. S výhradou článku 20 se všechny příjmy a výdaje vykazují v plné výši bez jakýchkoli vzájemných zápočtů.“ Toto nařízení tedy jednak přímo potvrzuje výše uvedenou zásadu a současně stanoví významné výjimky, k nimž dochází právě v případech popsanych ve dvou výše uvedených ustanoveních. Ustanovení čl. 18 obsahuje taxativní výčet účelově vázaných příjmů, sloužících pro účely financování zvláštních výdajů. Nařízení dále stanoví povinnost založit pro výše uvedené položky jednotlivé rozpočtové kapitoly dle jejich dělení a v případě, že to jejich povaha umožňuje i uvedení konkrétní výše částek určených pro tu kterou rozpočtovou kapitolu. Ustanovení článku 20 Nařízení hovoří o možných případech připustnosti zápočtů. Podstatu této výjimky nejlépe charakterizuje jeho odstavce 1: „Prováděcí pravidla mohou stanovit případy, kdy mohou být určité příjmy odečteny od faktur nebo žádostí o platbu, které jsou poté vyplaceny v čisté částce.“

Tzv. pravidlo neurčenosti příjmů najdeme rovněž v rozhodnutí Rady o založení vlastních zdrojů Evropských Společenství. I přesto jsou však povoleny určité výjimky.

<sup>15</sup> Článek 310 (bývalý článek 268) Pro každý rozpočtový rok musí být veškeré příjmy a výdaje Unie předběžně vyčísleny a zahrnuty do rozpočtu. Roční rozpočet Unie stanoví Evropský parlament a Rada v souladu s článkem 314. Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, č. 6655/08 ze dne 15. dubna 2008, hlava II., Finanční ustanovení, bod 1, s. 237

<sup>16</sup> Blíže viz European Navigator. Laurence Maufort. Translated by the Centre Virtuel de la Connaissance sur l'Europe CVCE, s. 3. Dostupný na [http://www.ena.lu/budgetary\\_principles-2-19694](http://www.ena.lu/budgetary_principles-2-19694).

Mezi všemi můžeme zmínit finanční příspěvky členských států určené jako zdroj peněžních prostředků pro chod konkrétních vědeckých výzkumných programů, nebo již výše zmíněné zvláštní výdaje dle čl. 18, kterými se rozumí kupříkladu finanční příspěvky států ucházejících se o členství v EU, jež jsou určeny opět na určité programy fungující v rámci EU. Zásada hrubého rozpočtu, související s výše uvedeným čl. 20 nebo nařízením č. 1605/2002 rovněž zná jisté výjimky, které jsou však spíše technické povahy a upravují méně složité případy.

### III. ZÁSADA SPECIFIKACE

Rozpočtové prostředky mohou být vyčleněny pouze pro určitý předem stanovený účel. Toto pravidlo slouží k tomu, aby se předešlo vzniku možných nesrovnalostí kolem čerpání a užití rozpočtových prostředků. Pro správné fungování jakékoliv instituce je nutno dbát na rozpočtovou kázeň a pořádek, při nakládání s finančními prostředky organizace světového významu, kterou Evropská unie, jako konstituující se protipól gigantů USA, Ruska a Číny, bezesporu je, je nutno požadavek transparentnosti veřejných financí obzvláště zdůraznit. Je tedy důležité eliminovat jakékoliv formy neprůhlednosti a nejasností, a to jak v okamžiku, kdy je užití rozpočtových prostředků schváleno, nýbrž i následně v průběhu jejich samotného užití a čerpání.

Pro účely výkladu této zásady je možno si představit rozpočet ve dvou rovinách, a to v rovině horizontální a v rovině vertikální.<sup>17</sup> Každou z těchto rovin můžeme dále členit na dílčí části. Rovina horizontální člení všeobecné návrhy příjmů a výdajů do úseků podle jednotlivých institucí zřízených Smlouvou o založení ES. Pro oblast vertikální, svislé roviny dělení, je rozhodujícím kritériem hledisko účelnosti přidělení rozpočtových prostředků, a to především do jednotlivých částí, nadpisů, kapitol, článků, bodů, či odstavců. Jelikož v době, kdy probíhá příprava rozpočtu není vždy možno přesně odhadnout objem potřebných finančních prostředků, je nutno přistoupit k tvorbě rezerv. Finanční nařízení zahrnuje tři typy rozpočtových rezerv:<sup>18</sup>

- účelové bilanční rezervy,
- záporné rezervy,<sup>19</sup>
- rezervy pro nouzovou pomoc třetím zemím, a rezervy vztahující se k půjčkám Společenství a záruky třetím zemím.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> In: European Navigator. Laurence Maufort. Translated by the Centre Virtuel de la Connaissance sur l'Europe CVCE, s. 5. Dostupný na [http://www.ena.lu/budgetary\\_principles-2-19694](http://www.ena.lu/budgetary_principles-2-19694).

<sup>18</sup> Tamtéž.

<sup>19</sup> *Článek 44* Oddíl rozpočtu Komise může obsahovat „zápornou rezervu“, jejíž maximální výše činí 200 milionů eur. Tato rezerva, která bude zapsána ve zvláštní hlavě, může obsahovat jak položky závazků, tak položky plateb. Tato rezerva musí být vytvořena před koncem rozpočtového roku prostřednictvím převodu postupem podle článků 22, 23 a 25. Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, hlava II, kap. 1–8, s. 81–86. Dostupný na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:01:04:32002R1605:CS:PDF>.

<sup>20</sup> *Článek 45* 1. Oddíl rozpočtu Komise obsahuje tyto dvě rezervy: a) rezervu na pomoc při mimořádných událostech pro třetí země; b) rezervu na úvěry a záruky za úvěry Společenství poskytnuté třetím zemím. 2. Podmínky zapsání, použití a financování rezerv uvedených v odst. 1 písm. a) a b) stanoví nařízení Rady o rozpočtové kázní a nařízení Rady, kterým se provádí rozhodnutí Rady o systému vlastních zdrojů Společenství. (Tamtéž.)

Princip specifikace se zde projevuje právě ve faktu, že finanční prostředky z rezerv mohou být použity pouze na výše uvedené účely.

#### IV. ZÁSADA ROČNÍHO ROZPOČTOVÁNÍ

Příjmy rozpočtu Evropské unie, stejně jako jeho výdaje, jsou rozpočtovány vždy na období jednoho kalendářního roku. To znamená, že každý rok je zpracováván nový plán hospodaření s rozpočtovými prostředky. Rozpočet je vždy schválen pouze na jeden rozpočtový rok, který začíná vždy 1. ledna a končí 31. prosince. V této souvislosti je však důležité poukázat na skutečnost, že většina z rozpočtových operací, které se v průběhu roku uskuteční, jakož i celá rozpočtová koncepce, je ve skutečnosti výsledkem střetu koncepce dlouhodobého plánování Evropské unie, v časovém horizontu několika let, která je obsahem mnohých plánů, programů, výzkumů a metodik, s aktuální situací a výhledem pro rok, na který je rozpočet EU připravován. Musí se tedy i přes požadavky koncepce dlouhodobého plánování vždy přizpůsobit soudobé politice a potřebě evropských států a institucí.

Článek 7 finančního nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství<sup>21</sup> rozděluje položky rozpočtových kapitol následovně:

1. tzv. časově nerozlišené položky,
2. tzv. časově rozlišené položky:
  - a) položky závazků,<sup>22</sup>
  - b) položky plateb.<sup>23</sup>

Časově nerozlišené položky se vyznačují tím, že položky závazků a plateb jsou zde shodné. Položka závazky je vyčleněna pro tvorbu rezerv za účelem úhrady následných výdajů. Položka platby zahrnuje průběh skutečných finančních toků, k nimž v rozpočtovém roce dochází. Konkrétně se jedná o výdaje na chod a fungování institucí a administrativy, platby členským zemím, výdaje Zemědělského a garančního fondu, ručení za půjčky, výdaje vyplývající ze samotné podstaty existence a fungování Evropské unie a jejího charakteru nadnárodního společenství sdružujícího většinu Evropských států. Výdaj, který je schválen, je i proveden v časovém rámci jednoho fiskálního roku. Neexistuje zde zpoždování plateb, tedy časové intervaly mezi přijatým splatným závazkem a jeho úhradou.

Časově rozlišené položky jsou oproti výše uvedenému, závazky a platby vyčleněné pro položky, u nichž dochází k nevyhnutelnému zpoždování při provádění operací, které jsou prováděny v časových intervalech. Platby mají rozsah jak strukturální, tak externí a zahrnují i vnitřní politiku.

<sup>21</sup> Článek 7 1. Rozpočet obsahuje časově rozlišené položky, které sestávají z položek závazků a z položek plateb, a časově nerozlišené položky. (Tamtéž.)

<sup>22</sup> Článek 7 2. S výhradou čl. 77 odst. 2 a čl. 166 odst. 2 kryjí položky závazků v průběhu běžného rozpočtového roku celkové náklady právních závazků. (Tamtéž.)

<sup>23</sup> Článek 7 3. Položky plateb kryjí výdaje ke splnění právních závazků zapsaných v běžném rozpočtovém roce nebo v předchozích rozpočtových letech. (Tamtéž.)

V oblasti ročního rozpočtu přinesla jistou úpravu Lisabonská smlouva, která zrušila dělení výdajů na „povinné a nepovinné“. Tato změna vedla k rozšíření působnosti Evropského Parlamentu, který byl dosud při schvalování rozpočtu nadán rozhodovací pravomocí pouze ve vztahu k výdajům nepovinným. Za velmi zásadní vliv Lisabonské smlouvy lze považovat nový způsob rozpočtové procedury, která bude zjednodušená a redukována na pouhé jedno čtení v Radě a Evropském Parlamentu, po němž bude následovat jednání tzv. dohodovacího výboru, jehož cílem bude ve lhůtě 21 dnů dojednat podobu rozpočtu tak, aby byla přijatelná zástupci Evropského parlamentu i Rady. Tento dokument nabude formu návrhu rozpočtu EU, který musí být oběma částmi rozpočtového orgánu odsouhlasen a schválen.<sup>24</sup> Další vliv má Lisabonská smlouva na problematiku rozpočtového provizoria. Zavádí novou pravomoc Rady umožnit v případě rozpočtového provizoria na návrh Komise překročení 1/12 výdajů, což může být dále upraveno ze strany Evropského parlamentu, který je však oprávněn provést zásah pouze směrem ke snížení částky navržené Komisí.

#### V. ZÁSADA VYROVNANOSTI ROZPOČTU

Je třeba důsledně dbát na to, aby rozpočet Evropské unie byl vyrovnaný, tedy aby mezi jeho příjmovou a výdajovou stránkou panovala shoda a nedocházelo k vytváření rozpočtového schodku. Podstata této základní rozpočtové zásady spočívá v požadavku, aby rozpočet Evropské unie byl nastaven způsobem, kdy výdaje nepřevyšují příjmy, tak, aby výdaje byly s příjmy minimálně shodné. V případě, kdy příjmy výdaje převyšují, byť by je převyšovaly i výrazně, což je však velmi málo pravděpodobné, nenastává žádná komplikace. Pokud však výdaje není možné pokrýt z příjmů, které jsou k dispozici, může nastat složitá situace. Celková výše výdajů Evropské unie je limitována mezi vlastních zdrojů. Na rozdíl od rozpočtového práva národních států vyžaduje rozpočtové právo Evropské unie jistá specifika, která se mimo jiné projevují i v zásadě vyrovnanosti rozpočtu. V případě, že by došlo k situaci, kdy by Evropská unie nedisponovala dostatečným množstvím finančních prostředků, nemusí přistupovat k řešení této situace formou úvěrů a půjček a aby byla schopna pokrýt své výdaje řešit nedostatek financí cestou zadlužení, které by mohlo mít mnoho negativních důsledků. V tomto ohledu je velmi důležité znění článku 14<sup>25</sup> nařízení Rady č. 1605/2002, které jasně stanoví dvě základní důležitá pravidla. Prvním z nich je již výše zmiňovaný požadavek na vyrovnanost příjmových a výdajových položek rozpočtu EU, a druhým, a poměrně zásadním, je pravidlo, které explicitně zakazuje určitým subjektům<sup>26</sup> EU upisovat půjčky. Těmito subjekty jsou subjekty zřízené Evropskou

<sup>24</sup> Viz Analýza dopadů Lisabonské smlouvy, vypracoval odbor koncepční a institucionální Útvaru ministra pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR, s. 58. Dostupná na <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analýza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>.

<sup>25</sup> Článek 14 1. Příjmy a položky plateb rozpočtu musí být vyrovnané. 2. Aniž je dotčen čl. 46 odst. 1 bod 4, Evropské společenství, Evropské společenství pro atomovou energii a subjekty zřízené Společenstvím uvedené v článku 185 nesmějí upisovat půjčky. Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství. Dostupný na <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:01:04:32002R1605:CS:PDF>.

<sup>26</sup> Článek 185 1. Komise přijme rámcové finanční nařízení pro subjekty zřízené Společenstvím, které mají právní subjektivitu a skutečně dostávají subvence z rozpočtu. Finanční předpisy těchto subjektů se mohou odchýlit od rámcového nařízení pouze tehdy, pokud je to nezbytné pro zvláštní potřeby jejich činnosti,

unií, které jsou nadány právní subjektivitou a jsou faktickými příjemci subvencí z rozpočtu EU. Existence tohoto zákazu je důsledkem oprávněných obav členských států, aby nedošlo k roztočení spirály zadlužení Evropské unie a schodek nezatěžoval svou existenci členské státy EU. Problematiku vyrovnanosti rozpočtu EU upravuje rovněž článek 310 (bývalý článek 268) konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie. V průběhu rozpočtového hospodaření mohou zpravidla nastat dvě situace. První z nich, kladná, je případ rozpočtového přebytku, kdy výdaje rozpočtu, odhadované na rozpočtový rok, jsou nižší než příjmy. Příčinou této situace může být kupříkladu velmi dobrá hospodářská situace, správné nastavení právních norem, ekonomika v cyklické fázi oživení, či hospodářského růstu. Tento přebytek je přímým důsledkem principu vyrovnanosti a je tedy rozdílem mezi příjmy a výdaji. Finanční prostředky tvořící přebytek nemohou být umístěny do rezervy, a proto musí být součástí rozpočtové kalkulace pro následující rozpočtový rok, prostřednictvím tzv. opravného rozpočtu. Pokud je bilance kladná (přebytek), je zapsán na straně příjmů.

Naopak tam, kde je záporná, (schodek), je vedeno na straně výdajů, i když tento spíše hypotetický případ nastává na rozdíl od rozpočtového hospodaření členských států, na úrovni rozpočtu Evropské unie pouze výjimečně. Podle právní úpravy před vstupem Lisabonské smlouvy v platnost je zůstatek rozpočtového hospodaření v případě přebytku pro každý rozpočtový rok veden jako příjem rozpočtu následujícího rozpočtového roku. Pokud nastane situace rozpočtového schodku, je tato částka vedena jako položka plateb. Již v průběhu rozpočtového procesu jsou v závislosti na aktuální situaci buď položky příjmů, nebo plateb zapisovány do rozpočtu. K tomuto zápisu dochází prostřednictvím návrhu na změnu předloženého rozpočtu orgánem oprávněným k předložení návrhu na změnu předběžného návrhu rozpočtu na základě nových údajů, které nebyly známy v době jeho sestavení, kterým je Komise, jež tak může učinit buď z vlastního podnětu, nebo na žádost ostatních orgánů. Tento návrh může předložit Radě, která jej dále postoupí Evropskému parlamentu, a to nejpozději 15 dní před prvním čtením.

Na základě rozhodnutí o systému vlastních zdrojů a jeho prováděcího nařízení Rady, byly provedeny odhady těchto položek. Základní funkcí tzv. opravného rozpočtu je zachycení a promítnutí rozdílů mezi skutečným rozpočtem každého rozpočtového roku a odhady tohoto rozpočtu. Tento rozdíl byl vypočten po vyúčtování všech účetních operací za rozpočtový rok. Předběžný návrh opravného rozpočtu je předkládán Komisi ve lhůtě 15 dnů po předložení prozatímních účtů. Existence přebytku rozpočtu Evropské unie je poměrně obvyklou situací. Z tohoto důvodu byl zaveden tzv. mechanismus záporné rezervy. I přesto, že fungování takového mechanismu je v zásadě porušením principu rovnováhy, je nespornou skutečností, že sehrává důležitou roli, neboť nepřímě přispívá k udržení vyrovnaného rozpočtu.

Skládá se z financování nových výdajů úsporami za předpokladu, že budou provedeny v průběhu rozpočtového roku. Tato rezerva, zastoupená zápornou částkou v roz-

---

a s předchozím souhlasem Komise. 2. Evropský parlament uděluje subjektům uvedeným v odstavci 1 na doporučení Rady absolutorium za plnění rozpočtu. 3. Interní auditor Komise vykonává vůči subjektům uvedeným v odstavci 1 stejné pravomoci jako vůči útvarům Komise. 4. Subjekty uvedené v odstavci 1 používají účetní pravidla uvedená v článku 133, aby jejich účty mohly být konsolidovány s účty Komise. (Tamtéž.)

počtu, by měla být vyplněna v průběhu roku převody z rozpočtových položek, kde se objevil přebytek. V důsledku Lisabonské smlouvy se však staly nepoužitelnými dosavadní ustanovení týkající se procesu schvalování převodu prostředků mezi rozpočtovými položkami. Do doby, než bude provedena aktualizace předmětných ustanovení, se tato problematika bude řídit přechodnými opatřeními, vzeššími z dohody mezi Evropským parlamentem, Radou a Komisí.<sup>27</sup>

## VI. ZÁSADA ZÚČTOVACÍ JEDNOTKY

Tato zásada stanoví požadavek, aby souhrnný rozpočet byl vyjádřen v zúčtovacích jednotkách.<sup>28</sup> Již od svého vzniku, tedy od 1952, byl rozpočet jednoho ze tří tehdejších Společenství, a to rozpočet ESUO vyjádřen v zúčtovacích jednotkách, odlišných od měn členských států.<sup>29</sup> Zúčtovací jednotkou plateb v Evropské unii byla tehdy jedna z nejstabilnějších měn světa, americký dolar. Stejný požadavek jako ESUO byl stanoven také ve smlouvách zakládajících EHS a ESAE. Mezi lety 1958 a 1960 byl zúčtovací jednotkou rozpočtů tehdejšího EHS a ESAE belgický frank. Rozpočet ESUO by však od roku 1958 vypracováván odlišným způsobem. Zúčtovací jednotka byla definována tzv. fixní hmotností zlata, nebo tzv. zlatou paritou. Tento způsob zúčtování je nazýván Brettenwoodský systém, jelikož vzešel z dohod uzavřených ve městě Bretton Woods.<sup>30</sup> Roku 1961 byl tento systém zlaté parity zúčtovací jednotky rozšířen i na EHS a ESAE. Ke změně tohoto systému dochází až roku 1978, kdy ve snaze zajistit vyšší míru stability finančního prostředí Společenství byla zlatá parita zúčtovací jednotky nahrazena košem vybraných měn evropských států. Byla vytvořena evropská zúčtovací jednotka (EUA). Základem této zúčtovací jednotky byl vážený průměr hodnot měn členských států.<sup>31</sup> V březnu roku 1979 zpětně k 1. lednu 1979 došlo ke vzniku Evropského měnového systému (European Monetary System), jehož cílem byla především stabilizace měnových kurzů, podpora konvergence členských států, podpora měnové integrace směrem k hospodářské a měnové unii. K základním znakům tohoto systému patřila Evropská měnová jednotka ECU (European Currency Unit)<sup>32</sup>, která byla vytvořena uměle jako koš měn členských států. Váhy jednotlivých měn zahrnutých v měnovém koši reflektovaly ekonomickou sílu jednotlivých členských států. Složení měn v koši ECU bylo pravidelně v pětiletých intervalech revidováno. Od roku 1981 se stala ECU zúčtovací jednotkou pro rozpočet Společenství.<sup>33</sup>

<sup>27</sup> Analýza dopadů Lisabonské smlouvy, vypracoval odbor koncepční a institucionální Útvaru ministra pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR, s. 59. Dostupná na <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analýza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>.

<sup>28</sup> Čl. 277 Smlouvy o ES, článek 181 Smlouvy o ESÚO a článku 16 nařízení Rady č. 1605/2002.

<sup>29</sup> Článek 2 rozhodnutí ESUO č. 3–52 ze dne 23. prosince 1952.

<sup>30</sup> V roce 1944 byl na zasedání v americkém Bretton Woods vytvořen nový měnový systém, jehož základem byl americký dolar. Každý dolar byl podložen zlatem a ostatní měny měly vůči němu téměř fixní kurz. Světová ekonomika tím získala stabilitu a dolar pozici neomezeného vládce světových financí. Dolar se stal hlavní měnou pro mezinárodní obchod, ukládání úspor a devizových rezerv světových centrálních bank. To vydrželo téměř 30 let, než se v roce 1971 Bretton-Woodský měnový systém rozpadl. Viz <http://blog.aktualne.centrum.cz/blogy/stepan-pirko.php?itemid=6083>.

<sup>31</sup> Viz čl. 10 finančního nařízení ze dne 21. prosince 1977.

<sup>32</sup> Srov. na [http://www.zavedenieura.cz/cps/rde/xchg/euro/xsl/euro\\_evrop\\_men\\_sys.html](http://www.zavedenieura.cz/cps/rde/xchg/euro/xsl/euro_evrop_men_sys.html).

<sup>33</sup> Viz čl. 10 finančního nařízení ze dne 21. prosince 1977, ve znění finančního nařízení ze dne 16. prosince 1980.

ECU měla dvě linie. V linii oficiální byla zúčtovací jednotkou, neoficiálně plnila funkci rezervní, byla měnou užívanou centrálními bankami k intervencím na devizových trzích. Významným předělem v měnové oblasti Společenství byl rok 1999, kdy se k zavedení hospodářské a měnové unie přidává vytvoření jednotné měny Euro, která se současně stává i zúčtovací jednotkou souhrnného rozpočtu Společenství, a to pro sestavování a plnění rozpočtu a pro předkládání účtů.<sup>34</sup>

## VII. ZÁSADA ŘÁDNÉHO FINANČNÍHO ŘÍZENÍ

Princip řádného finančního řízení velmi úzce souvisí s principem hospodárnosti, účinnosti a efektivity. Hospodárné využívání zdrojů reprezentuje snahu, aby prostředky použité orgánem při provádění jeho činností byly k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství, přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu. Princip účinnosti je vyjádřením optimálního vztahu mezi prostředky, které byly vynaloženy a dosaženým výsledkem. Zásada efektivity se týká dosažení stanovených cílů a zamýšlených výsledků. Základem pro efektivní nakládání se zdroji je s co nejnižšími náklady dosáhnout co nejvyššího přínosu a nejlepšího výsledku. Aplikace principu řádného finančního řízení vychází ze způsobu určení konkrétního, měřitelného, dosažitelného, odpovídajícího a časově vymezeného cíle, vytyčeného pro všechny oblasti aktivity. Dosahování cílů není tedy nahodilou činností, ale předem připravenou, promyšlenou a plánovanou aktivitou, s přesným stanovením postupů. Průběh tohoto procesu a postupu k cíli je sledován a analyzován za užití mnoha indikátorů, které řídí postup směrem od zdrojů finančních prostředků, k výsledku dosaženém jejich užitím. Příslušné útvary zpravující výdaje předávají informace rozpočtovému orgánu, a to každoročně a nejpозději s dokumenty příloženými k předběžnému návrhu rozpočtu. Pro zjednodušení a zdokonalení rozhodování provádějí příslušné orgány dle pokynů Komise u všech programů a činností spojených se značnými výdaji hodnocení ex ante a ex post. Výsledky těchto hodnocení jsou předány útvarům příslušným pro výdaje, a dále útvarům legislativním a rozpočtovým útvarům, připravujícím návrh rozpočtu. Takovým hodnocením, jakož i finančním výkazem musí být doložen každý návrh předložený legislativnímu útvaru, z jehož obsahu vyplývá vysoká pravděpodobnost, že ve svém důsledku by mohl mít vliv na rozpočet EU, včetně případných změn počtu pracovních míst.

## VIII. ZÁSADA PRŮHLEDNOSTI

Rozpočet je sestavován, plněn a účty jsou předkládány v souladu se zásadou průhlednosti. Je nutno trvat na jejím striktním dodržování ve všech fázích, kterými rozpočet prochází, tedy již od samotné přípravy návrhu rozpočtu, přes jeho provádění, až po závěrečné shrnutí rozpočtových výdajů. Rozpočet a opravné rozpočty schválené s konečnou platností jsou z podnětu předsedy Evropského parlamentu zveřejněny do dvou měsíců ode dne prohlášení o jeho schválení s konečnou platností v Úředním věstníku Evropské unie. Zde se zveřejňují rovněž konsolidované finanční výkazy, jakož i zprávy jednotlivých orgánů o finančním řízení. Lisabonská smlouva klade

<sup>34</sup> Článek 16 nařízení Rady č. 1605/2002.



vysoký důraz na plnění rozpočtu, deklaruje spoluodpovědnost členských zemí a orgánů EU za jeho plnění. Finanční nařízení stanoví bližší podmínky a požadavky členských států na provedení kontroly a auditu. Zajímavým nově zavedeným prvkem je povinnost Komise předložit Evropskému Parlamentu a Radě rovněž finanční rozvahu aktiv a pasiv EU a hodnotící zprávu o financích EU.<sup>35</sup>

## BUDGETARY PRINCIPLES OF THE GENERAL BUDGET OF THE EUROPEAN UNION

### Summary

The existence of own budget is a necessary condition to the European Union was able to perform the specific tasks and ensure the functioning of its institutions. Unlike the budgets of the Member States, however shows some specific features, resulting from the nature of the European Union as an international group of states, characterized by specific features that modify the budgetary principles compared budgetary principles applied to Member States' budgets. The budget law of the European Union is based on their basic general principles, which provide a Financial management framework. These principles are generally accepted rules for the preparation, development and management of the general budget of the European Union.

*Key words:* budgetary principles, European Union, budget, treaty, Commission, chapter of a budget, revenue, expenditures, own sources, member states

---

<sup>35</sup> Analýza dopadů Lisabonské smlouvy, vypracoval odbor koncepční a institucionální Útvaru ministra pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR, s. 59. Dostupná na <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analýza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>.



# DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ, PETR NOVOTNÝ

## 1. ÚVOD

Tento článek se zabývá daňovou problematikou a s ohledem na rozsah si neklade za cíl detailně pojednat o jednotlivých daních. Snahou je podat ucelený přehled o současné daňové soustavě a rovněž upozornit na změny v procesní oblasti, ke kterým dochází od 1. 1. 2011, kdy vstoupí v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Daně jsou od pradávna základním instrumentem k odčerpání a následné akumulaci důchodů vytvořených fyzickými a právníckými osobami s cílem využít je k úhradě celospolečenských potřeb. Pojem daň není v českém právním řádu definován. Daň lze charakterizovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.<sup>1</sup>

Daňová problematika často bývá volebním tématem politických stran, jejichž cílem je zaujmout voliče zpravidla sliby o snížení daňové zátěže. Na druhou stranu však vládní strana musí zajistit příjmy pro státní rozpočet a výběr daní je jednou z možných alternativ. Ekonomicky vyspělejší politici poukazují na nutnost zefektivnit veřejné finance nikoli jen provedením náhodných škrtů ve výdajích či jednorázovým zvýšením některých daní. Řešením je komplexně reformovat systém veřejných financí a zkvalitnit zákonná pravidla pro přípravu, schvalování a implementaci státního rozpočtu a všech zákonů s dopadem na rozpočet. Pouze efektivnější daňový systém stimuluje ekonomickou aktivitu, omezuje daňové úniky a zajišťuje vyšší příjmy. Efektivnější výdajový systém přináší větší užitek a šetří náklady státu.<sup>2</sup>

Politici, ale i odborná veřejnost není jednotná v náhledech na základní daňové principy, na kterých by měla být daňová soustava postavena. Obecně panuje shoda v tom, že by daně měly být spravedlivé a efektivní. Náhled na obsah těchto pojmů však rovněž není jednoznačný. Spravedlnost výběru daní někteří spatřují v tom, že daňové zatížení by mělo být v relaci k profitu, který má daný subjekt z veřejného projektu, na jehož financování daná daň slouží. S ohledem na princip neekvivalentnosti daně je toto hledisko nereálné. Dalším pohledem týkajícím se spravedlnosti daně je nastavit

<sup>1</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000, str. 13.

<sup>2</sup> Švejnar, J., Dušek, L., Semerák, V. Jak inteligentně reformovat veřejné finance. Praha: IDEA, 2010, str. 1.

míru zdanění jednotlivých daňových subjektů podle jejich schopnosti unést daňové břemeno. Efektivnost daní spočívá v přínosu finančních prostředků pro veřejné rozpočty v poměru k administrativnímu zatížení spojenému s výběrem daní. V souvislosti s reformou veřejných financí je značně akcentován princip jednoduchosti a administrativní nenáročnosti daní. Čím nesrozumitelnější, náročnější a komplikovanější bude daňový systém, tím bude větší zátěž kladena jak na správce daně, tak i subjekty daně, u nichž lze očekávat snahu vyhnout se daňovým povinnostem.

S růstem daňové zátěže poroste snaha subjektů daně, zejména právnických osob, nalézat vhodnější daňové destinace, ve kterých by zdaňovaly své příjmy. Je osvědčeným pravidlem, že rozumná daňová zátěž vede zejména u daně z příjmů k vyšším příjmům pro veřejné rozpočty, neboť daňové subjekty se méně zabývají snahou snížit daně, ale zaměřují se více na svou podnikatelskou činnost a dosažení zisku. Zvýšení daní v konečném efektu může znamenat odliv kapitálu ze země a tím i nižší příjem pro státní rozpočet.

## 2. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

Daňová soustava se v České republice jako i v jiných zemích utvářela působením řady vlivů – ekonomických, politických a sociálních. K významným změnám v daňové soustavě České republiky došlo v roce 1992, kdy byly s účinností od 1. 1. 1993 zavedeny zcela nové daně. Byl přijat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který zavedl následující nové daně:

1. daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu,
2. daně spotřební, a to
  - a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
  - b) daň z lihu a destilátů,
  - c) daň z piva,
  - d) daň z vína,
  - e) daň z tabáku a tabákových výrobků,
3. daně z příjmů:
  - a) daň z příjmů fyzických osob,
  - b) daň z příjmů právnických osob,
4. daň z nemovitostí,
5. daň silniční,
6. daň z dědictví a darování,
7. daň z převodu nemovitostí,
8. daně k ochraně životního prostředí.

Na základě zákona o soustavě daní byly přijaty zákony upravující jednotlivé daně, vyjma zákona o dani k ochraně životního prostředí, který nebyl nikdy zaveden. Přijetím jednotlivých daňových zákonů byla naplněna zásada vyjádřená v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanovící, že daně a poplatky lze ukládat jen

na základě zákona. Zavedení nové daňové soustavy přineslo u přímých daní důchodového typu namísto analytického zdanění syntetické zdanění příjmů. Zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, byly zavedeny nové názvy spotřebních daní a současně byl zrušen i zákon o soustavě daní.

K významnější daňové reformě došlo v roce 2007, zejména s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v návaznosti na legislativu Evropské unie rozšířil daňovou soustavu České republiky o tři nové daně, a to o daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny, jež jsou společným názvem rovněž označovány jako ekologické daně.

Současnou daňovou soustavu České republiky tvoří jak daně přímé (které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku), tak daně nepřímé (které se spojují s příjmem při jeho upotřebení). Nepřímé daně jsou uvalovány na spotřebu a hradí je výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny nepřímou daň přenáší na jiný subjekt, především na spotřebitele.

Mezi přímé daně se řadí *daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí a daň silniční*. K nepřímým daním patří *daň z přidané hodnoty, spotřební daně a tzv. ekologické daně*.

### 3. PŘÍMÉ DANĚ DŮCHODOVÉHO TYPU

Daně z příjmů jsou daně přímé, důchodového typu, upravené v zákoně ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daně z příjmů se člení na *daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob*. Daně z příjmů jsou z hlediska podílu na celkovém daňovém indexu druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu po nepřímých daních.

#### DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů fyzických osob je daní univerzální, které podléhají až na výjimky veškeré fyzické osoby. Je to daň syntetická, která postihuje veškeré příjmy fyzických osob, vyjma těch, které jsou samostatným základem daně nebo jsou od daně osvobozeny.

Subjektem daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby – daňoví rezidenti, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, tj. pobývají zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce souvisle nebo v několika obdobích. Daňoví rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, tj. jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí. Ostatní poplatníci jsou daňovými nerezidenty a mají povinnost zdaňovat příjmy jen ze zdroje na území České republiky. Mezi daňové nerezidenty náleží rovněž osoby, které se na území České republiky sice zdržují více než 183 dnů v kalendářním roce, avšak za účelem studia nebo léčení.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy:

- ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,

- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu a
- ostatní příjmy.

Základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále není u jednotlivých příjmů stanoveno jinak.

Zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok a jestliže má poplatník ve zdaňovacím období průběžně dva nebo více příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých příjmů. Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně. Zákon o daních z příjmů stanoví četné možnosti osvobození od daně obecně pro všechny druhy příjmů i jednotlivě jen pro některé druhy příjmů. Od dosažených příjmů se odpočítávají výdaje, zásadně se uplatňují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v některých případech lze uplatnit i výdaje stanovené paušálními částkami z celkových dosažených příjmů. Základ daně lze snížit o tzv. nezdanitelné části základu daně. Jedná se např. o možnost odečíst hodnotu darů, jež splňují zákonem stanovená kritéria (např. jde o dary věnované na veřejně prospěšné účely). Od základu daně lze dále, do zákonem stanoveného limitu, odečíst částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úrokům z hypotečního úvěru u banky, příspěvek zaplacený poplatníkem na penzijní připojištění se státním příspěvkem, jakož i zaplacené pojistné na zdaňovací období na soukromé životní pojištění apod. Základ daně je dále možné snížit o položky odčitatelné od základu daně. Jde např. o odečet daňové ztráty vzniklé a vyměřené za předchozí zdaňovací období nebo jeho část (nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se ztráta vyměřuje). Od základu daně lze dále např. odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací apod.

Sazba daně z příjmů fyzických osob byla změněna ze sazby progresivně klouzavé na sazbu lineární – v současné době činí 15 %.

U poplatníků, kteří zaměstnávají pracovníky se změněnou pracovní schopností, je možné uplatnit slevu na dani, která je diferencována podle míry zdravotního postižení zaměstnávaného zaměstnance. Dále lze daň snížit o slevu z titulu investiční pobídky.<sup>3</sup> Daň sníženou o výše uvedené slevy je ještě možné snížit o částky reflektující sociální postavení poplatníka.<sup>4</sup> Správcem daně z příjmů fyzických osob je příslušný finanční úřad podle bydliště fyzické osoby v České republice.

<sup>3</sup> V rámci investičních pobídek mohou kapitálově silné subjekty získat za daných podmínek slevu na dani až do výše daňové povinnosti připadající na příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

<sup>4</sup> Slevu ve výši 23 640 Kč za kalendářní rok odečítá poplatník sám na sebe (od 1. 1. 2012 pak 24 840 Kč). Při uplatnění dalších slev se přihlíží k tomu, zda-li je poplatník osobou pobírající částečný nebo plný invalidní důchod, zda-li vyživuje manželku, která nemá ve zdaňovacím období vyšší vlastní příjem než 68 000 Kč, zda-li je poplatník osobou připravující se soustavně na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let, resp. 28 let apod. Slevu na dani lze uplatnit rovněž formou daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatník má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 11 604 Kč. Tato částka se zvyšuje na dvojnásobek, jde-li o dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P.

## DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Subjektem daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Poplatníky daně jsou tedy veškeré právnické osoby, a to nejen ty, které jsou zřízeny za účelem podnikání a vznikají zápisem do obchodního rejstříku. Obchodní společnosti, jako je zejména akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost a družstvo, jsou nejběžnějším subjektem daně z příjmů právnických osob. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou i jiné subjekty, které vznikají jinak, než zápisem do obchodního rejstříku. Jde např. o občanská sdružení nadace a nadační fondy, zájmová sdružení právnických osob ale i obecně prospěšné společnosti, veřejné školy, politické strany a náboženské organizace apod. Za poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou považovány zejména osoby, které mají v tuzemsku své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Poplatníci daně z příjmů právnických osob se stejně jako poplatníci daně z příjmů fyzických osob dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňoví rezidenti, kterými jsou právnické osoby, jež mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje na jejich celosvětově získané příjmy. Ostatní poplatníci jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Od daně se osvobozuje Česká národní banka a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení. Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li zákon o daních z příjmů jinak. Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob se u daně z příjmů právnických osob uplatňuje celá řada osvobození, jež jsou taxativně vymezena zákonem.

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti. Na rozdíl o příjmů fyzických osob nelze u příjmů právnických osob odečíst výdaje (náklady) paušální částkou. Základ daně je možné snížit o položky odčitatelné od základu daně. Jde zejména o daňovou ztrátu a výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Od základu daně lze odečíst také hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu a dalším právnickým osobám za zákonem stanovených podmínek.

Sazba daně je u právnických osob diferencovaná. Ve většině případů je sazba daně lineární a pro rok 2010 činí 19 %, u investičního fondu a penzijního fondu je sazba daně 5 % ze základu daně.

Samostatným základem daně jsou například veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Ze samostatného základu daně činí sazba daně 15 %.

Od daně z příjmů právnických osob je možné uplatnit obdobné slevy jako od daně z příjmů fyzických osob v případě zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností a v případě poskytnutí příslibu investiční pobídky.

Správcem daně z příjmů právnických osob je příslušný finanční úřad podle místa sídla právnické osoby v České republice.

#### 4. PŘÍMÉ DANĚ MAJETKOVÉHO TYPU

##### DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Je hlavní daní majetkového typu, u níž se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku. Zdanění podléhají pozemky, stavby a též byty a nebytové prostory, které se nacházejí na území České republiky. Daň z nemovitostí je upravena v zákoně ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí a zahrnuje *daň z pozemků* a *daň ze staveb*. Důvodem tohoto rozdělení je skutečnost, že podle právní úpravy České republiky je možné, že vlastník stavby nemusí být subjektem totožným s vlastníkem pozemku. Výpočet daně z pozemků a daně ze staveb se proto provádí odděleně, avšak v rámci jednoho daňového přiznání.

##### DAŇ Z POZEMKŮ

Poplatníkem daně z pozemků je zásadně vlastník pozemku, v určitých vymezených případech může být místo vlastníka pozemku poplatníkem daně nájemce nebo uživatel pozemku. Má-li více poplatníků pozemek ve spoluvlastnictví, nebo jim přísluší právo hospodaření s majetkem státu apod., platí až na výjimky daň společně a nerozdílně.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí. Jedná se především o pozemky *zemědělské*, mezi které náleží orná půda, vinice, chmelnice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty. Dále je daň vybírána z pozemků *nezemědělských*, mezi které náleží hospodářské lesy sloužící k těžbě dřeva a rybníky sloužící k intenzivnímu chovu ryb, a z pozemků *ostatních*, jako jsou zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky dosud nezastavěné a ostatní plochy.

Předmětem daně nejsou v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami, lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou intenzifikačních rybníků a pozemky určené pro obranu státu.

Určité pozemky jsou ze zákona od daně osvobozeny. Jedná se zejména o případy, kdy jsou sledovány celospolečenské zájmy, např. jde o pozemky ve vlastnictví státu, krajů, obcí, restituované pozemky, pozemky sloužící k zabezpečování veřejných služeb apod.

Základ a sazba daně je různá podle typu pozemku. U zemědělských pozemků je základem daně tzv. cena půdy a sazba daně je u nich poměrná a je diferencována podle typu pozemku (sazba ve výši 0,75 % s výjimkou trvalých travních porostů, pro které platí sazba 0,25 % ze základu daně). U nezemědělských pozemků je základem daně cena pozemku, která se zjišťuje podle zvláštního zákona. Za základ může být vzata též cena 3,80 Kč za 1 m<sup>2</sup> výměry nezemědělského pozemku. Sazba daně činí 0,25 % ze základu daně. U ostatních pozemků je základem daně výměra pozemku v m<sup>2</sup>



zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. U zastavěných ploch a nádvoří a u ostatních ploch platí pevná sazba 20 haléřů za 1 m<sup>2</sup> a u stavebních pozemků 2 Kč za 1 m<sup>2</sup>. U stavebních pozemků se tato sazba násobí koeficientem odstupňovaným podle počtu obyvatel obce, v níž se stavební pozemek nachází. Obec může obecně závaznou vyhláškou upravit koeficienty stanovené zákonem.

#### DAŇ ZE STAVEB

Poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Má-li ke stavbě, bytu nebo nebytovému prostoru více subjektů vlastnické právo, právo nájmu nebo právo trvalého užívání se u těchto subjektů změnilo na výpůjčku nebo jim přísluší hospodaření s majetkem státu, jsou tyto subjekty povinny platit daň společně a nerozdílně.

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, které mají charakter nemovitostí ve smyslu občanského zákoníku (tj. stavby spojené se zemí pevným základem) a které podléhají kolaudačnímu řízení. Předmětem daně ze staveb jsou rovněž byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. Naopak předmětem daně nejsou stavby vodohospodářských děl, rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě. Stejně jako u daně z pozemků stanoví zákon o dani z nemovitostí osvobození i u daně ze staveb.

Základem daně u staveb je tzv. zastavěná plocha, což je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U bytů a nebytových prostorů je základem daně tzv. upravená plocha.<sup>5</sup>

Sazba daně je koncipována jako sazba základní, která je diferencována podle jednotlivých druhů staveb s ohledem na jejich účelové určení. Základní sazba se zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže jeho zastavěná plocha přesahuje dvě třetiny stavbou zastavěné plochy. Výjimku tvoří stavby pro podnikatelskou činnost, u nichž se zvyšuje základní sazba daně o tuto částku bez ohledu na rozsah zastavěné plochy. Základní, popřípadě zvýšená sazba, se dále v některých případech násobí koeficienty, jež jsou stanoveny zákonem a obce je mohou ve vymezeném rozsahu upravovat s ohledem na místní podmínky.

Obce mohou rovněž stanovit obecně závaznou vyhláškou místní koeficienty, kterými se vynásobí celková daňová povinnost poplatníka.

Daň se vyměřuje na zdaňovací období dopředu, a to vždy podle stavu k 1. lednu roku, na který je vyměřována. Ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu kalendářního roku, se nepřihlíží. Tyto změny ovlivní daňovou povinnost až v následujícím zdaňovacím období.

#### DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ, DAŇ DĚDICKÁ A DAŇ DAROVACÍ

Daň z převodu nemovitosti, daň dědická a daň darovací je upravena jedním zákonem, a to zákonem ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani

<sup>5</sup> Je to výměra podlahové plochy v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,20.

z převodu nemovitostí. Tyto daně jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka a postihují nabytí majetku novým vlastníkem nebo jeho převod, resp. přechod z dosavadního na nového vlastníka. Vzhledem k tomu, že postihují majetek v pohybu, jsou někdy nazývané jako daně převodní nebo transferové. Rozlišujícím znakem mezi těmito daněmi je úplatná nebo bezúplatná forma majetkového převodu a u bezúplatných převodů pak skutečnost, zda k převodu dochází mezi živými (inter vivos) nebo v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka (mortis causa).<sup>6</sup> Daní z převodu nemovitostí se odčerpává část kupní ceny získané z prodeje nemovitého majetku. Daň dědická a daň darovací postihují obohacení, které dědic nebo obdarovaný získávají bez poskytnuté protihodnoty. Převodní daně se vztahují jak na osoby fyzické, tak právnické a platí u nich poměrně rozsáhlá osvobození.

#### DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTI

Poplatníkem daně je při převodu nemovitosti převodce a nabyvatel je ručitelem. Při přechodu (např. při nabytí nemovitosti v exekuci, vyvlastněním, vydržení apod.) je poplatníkem daně nabyvatel. Zvláštním případem je výměna nemovitostí na základě směnné smlouvy, která je považována za jeden převod. Daň se v takovém případě vypočítá z obou nemovitostí a platí se z té nemovitosti, z jejíhož převodu je vyšší. Účastníci směnné smlouvy jsou povinni daň platit společně a nerozdílně. Jde o jediný případ solidární odpovědnosti u převodních daní.

Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, přičemž není rozhodující v čem úplata spočívá – nemusí tedy spočívat jen v peněžitém plnění, ale může to být i v různých druzích plnění, např. v nepeněžním plnění, v poskytnutí služby, v postoupení pohledávky, v převzetí závazku apod.

Základem daně z převodu nemovitostí je zásadně cena zjištěná<sup>7</sup> v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, že je sjednaná cena nižší než cena zjištěná. Rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Pro některé převody nemovitostí je základ daně stanoven speciálně. V případě přechodu nemovitostí je základem daně cena sjednaná. Sazba daně je poměrná lineární a činí 3% ze základu daně.

#### DAŇ DĚDICKÁ

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část podle pravomocného rozhodnutí, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.

Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Dědická daň postihuje veškerý majetek spadající do dědictví, a to jak majetek movitý, tak nemovitý. Daň dědická se vybírá z nemovitého majetku, který se nachází na území České republiky, v případě movitého majetku je zdanění závislé na tom, byl-li zůstavitel v době smrti občanem České republiky a měl-li zde trvalý pobyt. Jsou-li splněny obě tyto podmínky, tak se

<sup>6</sup> Blíže viz Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kolektiv, Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 293 a 294.

<sup>7</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

daň vybírá z celého movitého majetku bez ohledu na to, kde se daný majetek nachází. Pokud však není splněna některá z uvedených podmínek, tak se daň vybírá pouze z movitého majetku umístěného na území České republiky.

U daně dědické zákon stanoví řadu osvobození, významné osvobození se vztahuje na nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami v blízkém příbuzenském vztahu – tam je osvobození celého majetku.

Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem určená v dědickém řízení, která se snižuje o položky stanovené zákonem.

Sazba daně dědické je klouzavě progresivní. Její výše je odstupňována v závislosti na výši základu daně a na stupni příbuzenského vztahu mezi zůstavitelem a dědicem. Pro rok 2011 se uplatňuje sazba daně pro dědice bez osobního vztahu k zůstaviteli; podle výše základu daně v rozpětí od 7 % do 40 %. Vypočtená daň se pak násobí koeficientem 0,5, čímž se snižuje na polovinu.

#### DAŇ DAROVACÍ

Poplatníkem daně darovací je u darování na území České republiky nabyvatel a dárce je ručitelem. Dárce je poplatníkem, dochází-li k darování tuzemskou fyzickou či právnickou osobou fyzické osobě, která nemá v tuzemsku trvalý pobyt, příp. právnické osobě, která nemá v tuzemsku sídlo.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Předmětem daně darovací jsou i věcná břemena zřízená bezúplatně. Dani darovací podléhá darování nemovitosti nalézající se na území České republiky. Byl-li nabyt movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch na území České republiky, je předmětem daně darovací bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce či nabyvatele. Byl-li nabyt movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch v zahraničí, je předmětem daně darovací jen tehdy, je-li jednou ze stran občan České republiky, který má v České republice trvalý pobyt nebo právnická osoba se sídlem v České republice. Zákon nabízí širokou možnost osvobození od daně darovací, zejména to je bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami v blízkém příbuzenském vztahu, obdobně jako u daně dědické.

Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem daně. Tato cena se snižuje o zákonem stanovené položky.

Sazba daně je poměrná, progresivně klouzavá a závislá jak na základu daně, tak na vztahu poplatníka a dárce. Progresivně klouzavá sazba daně se pohybuje v závislosti na základu daně v rozpětí od 7 % do 40 %. Vypočtená sazba daně se již nenásobí žádným koeficientem.

#### DAŇ SILNIČNÍ

Výnos silniční daně jako příjem související s financováním silnic, dálnic a jiných dopravních cest, je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury. Dani podléhají zpravidla vozidla sloužící podnikatelské činnosti.

Poplatníkem daně silniční jsou zejména fyzické i právnické osoby, které jsou provozovatelem vozidla registrovaného v České republice a zapsané v technickém průkazu. Provozovatel vozidla má povinnost platit daň jak v případě, že vozidlo používá k podnikání sám, tak v případě, že ho ponechá k podnikání jiné osobě. U vozidel, registrovaných v České republice, jež provozují osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí, které mají na území České republiky stálou provozovnu nebo jinou organizační složku, je poplatníkem daně tato provozovna nebo složka.

Předmětem daně jsou silniční motorová a jejich přípojná vozidla, která jsou registrována v registru vozidel a jsou provozována v České republice. Další podmínkou je, že silniční motorová vozidla musí být používána k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním. Vždy jsou předmětem daně, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Povinnost k placení silniční daně se týká jen vozidel dvoustopých. Jednostopá vozidla a vozidla se třemi koly a jejich přípojná vozidla dani nepodléhají, stejně jako vozidla, jež nejsou určena k přepravě na pozemních komunikacích, jako jsou zemědělské a lesnické traktory apod.

Řada osvobození od daně silniční je motivována především veřejnou prospěšností účelu, k němuž je vozidlo používáno (např. vozidla používaná policií, hasiči, záchrannou službou apod.), či sledováním ekologických hledisek.

Základ silniční daně je rozdílný dle druhu zdaňovaných vozidel. Je jím u:

- osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm<sup>3</sup>,
- u návěsu součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav,
- ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Sazba daně je pevná a je odstupňována u osobních automobilů podle zdvihového objemu motoru v rozpětí od 1200 Kč do 4200 Kč a u ostatních vozidel je odstupňována podle počtu náprav a hmotnosti od 1800 Kč do 50 400 Kč.

Několik způsobů snížení sazeb a slev na dani je upraveno přímo zákonem – sleva na dani se např. uplatňuje u kombinované dopravy a má dopravce motivovat ke kombinování silniční dopravy s ekologicky šetrnější vodní a železniční dopravou.

## 5. NEPŘÍMÉ DANĚ

### DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Jde o daň neutrální, neboť se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou činností osvobozených od daně), čímž vytváří jednotné podmínky pro podnikatelský sektor. Dani z přidané hodnoty podléhá i do České republiky dovážené zboží (což platí pro podnikatelské subjekty, jiné právnické osoby, i nepodnikatele, pokud zboží překročí určitý limit).

Tato daň zatěžuje konečného spotřebitele, odváděna je však dodavatelem. Daň se vybírá po částech v jednotlivých stupních výroby a v rámci odbytu při prodeji a nákupu produktu. Plátce daně je oprávněn si od daňové povinnosti odpočítat část daně,

kteřou zaplatil svým dodavatelům na vstupu a tak platí pouze částku, která je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení prodejní ceny. Zaplacením této prodejní ceny nese daň konečný spotřebitel, který již nemá právo nárokovat odpočet daně na vstupu.

Plátce daně má právo odpočtu daně zaplacené na vstupu při nákupu zboží a tato částka následně tvoří daňovou povinnost dodavatele. Do státního rozpočtu se odvádí pouze saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu, daňová povinnost je tedy rozdíl mezi dani na výstupu a odpočtem daně, což je upravená suma daně na vstupu.

Platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který platí od 1. května 2004 a byl několikrát novelizován. Oblast DPH je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení jednoznačně vychází nebo má vycházet z úpravy platné pro členské státy EU. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, 2008/8/ES a 2008/9/ES.

Zákon definuje jako osobu povinnou k dani fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.<sup>8</sup>

Od daně jsou povinně osvobozené osoby, které mají sídla, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, pokud jejich obrát<sup>9</sup> nepřesáhne za nejbližších nejméně 12 předcházejících po sobě následujících kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Plátcem daně je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, jejíž obrát přesáhne za 12 kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Pokud tato osoba nesplnila registrační povinnost, tak se stává plátcem daně dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci.

Pro funkci daně z přidané hodnoty má zásadní význam, ve kterém státě bylo plnění uskutečněno. Plnění lze tak rozdělit na následující kategorie:

- *tuzemské plnění*, kdy poskytovatel i příjemce plnění jsou české tuzemské osoby,
- *intrakomunitární plnění* uskutečňující se mezi osobami v různých členských státech EU,
- *plnění z a do třetích států*, tj. dovoz zboží a služeb z třetích států a vývoz zboží a služeb třetích zemí.

Základem daně je částka snížená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. V některých zákonem vymezených případech se základ daně ještě zvyšuje, např. o clo, dávky nebo poplatky související s dovozem, spotřební daň, energetické daně, apod. Za podmínek stanovených v zákoně jsou od daně některá plnění osvobozena – tato plnění nepodléhají dani ani netvoří součást obrátu rozhodného pro registraci plátce daně. Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet náleží například poštovní služby, provozování televizního a rozhlasového vysílání, pojišťovací činnosti, zdravotnické služby a zboží, atd. Mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet náleží například dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU, apod.

<sup>8</sup> Ekonomickou činností se zejména rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby apod. Za ekonomickou činností se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

<sup>9</sup> Obratem se rozumí souhrn úplat bez DPH, které osobě povinné k dani náležejí za uskutečněná plnění.

Sazba daně z přidané hodnoty je poměrná, lineární a diferencovaná. Základní sazba daně z přidané hodnoty pro rok 2010 činí 20 %, snížená sazba daně z přidané hodnoty činí 10 %.

#### SPOTŘEBNÍ DANĚ

Spotřební daně, jako daně, kterými stát zatěžuje spotřebu úzké skupiny výrobků, tvoří další skupinu nepřímých daní, které zatěžují konečného spotřebitele. Od daně z přidané hodnoty se odlišují tím, že jsou vybírány jednorázově u výrobce. Při dovozu jsou však spotřební daně vybírány – stejně jako u daně z přidané hodnoty – celními úřady. Hlavním přínosem spotřebních daní je pozitivní efekt na státní rozpočet pro jejich stabilní a dobře odhadnutelnou výši. Dalším přínosem je omezování škodlivého vlivu vznikajícího spotřebou touto daní zatížených produktů, která má často negativní vliv na zdraví obyvatelstva a životní prostředí. Právní úprava vychází ze zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Harmonizace právní úpravy, jejímž základním dokumentem je směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, je na vyšší úrovni, nežli u daní přímých. Harmonizovány jsou především minimální sazby vybraných výrobků a předmět zdanění, kterým může být pouze jedna ze skupiny vybraných komodit:

- minerální oleje,
- alkohol a alkoholické nápoje,
- tabákové výrobky.

Přes veškerou snahu se úplná harmonizace sazeb dosud nepodařila, proto je zaveden u vybraných výrobků princip zdanění dle země určení, což znamená, že je vybraný výrobek zdaňován v zemi spotřeby, což řeší situaci, která by mohla vzniknout při zdanění dle země původu po nákupu zboží v zemích s různými sazbami spotřebních daní.

Jednotlivé spotřební daně se nazývají dle výrobků které postihují a jsou jimi tedy dle platné právní úpravy:

- daň z minerálních olejů (např. motorové a letecké benzíny, letecké pohonné hmoty benzínového typu, střední oleje a těžké topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a stlačené plyny,
- daň z lihu (líh – etanol, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoliv výrobcích),
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků.

Plátcí spotřebních daní jsou právnické nebo fyzické osoby, které jsou provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, výrobcem, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou, zničením nebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně nebo osoby, které skladují nebo vyskladňují větší množství vybraných výrobků, pokud neprokáží, že vybrané výrobky již byly zdaněny, nebo oprávněně nabyty bez daně.

Předmětem spotřebních daní jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.

Jednorázovost spotřebních daní je zaručena tím, že již jednou spotřební daní podrobené výrobky nejsou předmětem této daně.

Základem daně se u spotřebních daní rozumí množství vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách a u tabákových výrobků také cena pro konečného spotřebitele. Výrobky jsou tříděny dle celní nomenklatury používané pro třídění zboží, pro účely výběru cla a uvedené v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu v pravidelně aktualizovaném znění.

Sazby spotřebních daní jsou stanoveny ve většině případů pevnou částkou na jednotku množství (pevnou sazbou) a jsou součástí základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, což posiluje jejich ekonomický dopad. Výše spotřební daně se vypočítá násobkem základu daně příslušnou sazbou a u tabákových výrobků součtem dvou spotřebních daní a to procentní části z ceny pro konečného spotřebitele (cena na tabákové nálepce) a pevné části daně množstvím cigaret v kusech.

Daňová povinnost vzniká okamžikem výroby nebo dovozu vybraných výrobků. U spotřebních daní je uplatňován princip zdanění v zemi spotřeby, tedy v zemi, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Povinnost daň přiznat a zaplatit se liší od okamžiku vzniku daňové povinnosti. V období mezi těmito dvěma situacemi se výrobek pohybuje v režimu podmíněného osvobození od daně.

Správce spotřebních daní je celní úřad. Právnícké nebo fyzické osoby jsou povinny se registrovat jako plátce u celního úřadu nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Ke každé spotřební daní se plátce registruje samostatně.

#### ENERGETICKÉ (EKOLOGICKÉ) DANĚ

Energetické daně jsou někdy též nazývané jako ekologické daně. Do daňové soustavy České republiky byly zavedeny s účinností od 1. ledna 2008. Předpisem v oblasti energetických daní na komunitární úrovni je směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pro nově přistupující země byly přijaty přechodné režimy ve formě dvou směrníc měnících směrnici č. 2003/96/ES. Pro Českou republiku má význam zejména směrnice Rady č. 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004. Energetické daně jsou právně upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů a jsou členěny na:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv a
- daň z elektřiny.

Správu této skupiny daní vykonávají celní úřady.

#### 6. DAŇOVÝ ŘÁD

Dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákonem č. 208/2009 Sb., daňový řád, který byl publikován ve Sbírce zákonů dne 3. 9. 2009 a který od 1. 1. 2011 nahradil dosavadní zákon o správě daní a poplatků. Daňový řád je novým procesním předpisem v oblasti daňového práva. Kodifikace si klade za cíl zejména vymežit a upřesnit použité

pojmy a jejich vazby, což by mělo pozitivně ovlivnit spory o výklad procesního předpisu a posílit právní jistotu adresátů normy:

- vytvořit uspořádaný a přehledný text, který umožní snadnou orientaci,
- rozšířit základní interpretační zásady uplatňující se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem a judikaturou,
- zkvalitnit výkon daňové správy a podpořit klientský přístup,
- změnit systém opravných a dozorčích prostředků,
- zavést transparentní pravidla pro vedení spisu a nahlížení do něj.

Daňový řád především zavádí novou terminologii. Namísto daňové příznání pracuje daňový řád s termínem daňové tvrzení, které je legislativní zkratkou pro daňová příznání, hlášení nebo vyúčtování. Poplatníci tedy budou podávat řádná daňová tvrzení a dodatečná daňová tvrzení. Pojem pracovníci správce daně je nahrazen termínem úřední osoby. Daňový řád zavádí pojem – a institut – atrakce, když umožňuje převzetí věci nadřízeným správcem daně. Daňový řád upřesňuje zastoupení daňových subjektů – výslovně za zástupce považuje prokuristu (v tomto směru některé finanční úřady dosud zastoupení per procura odmítaly a vyžadovaly, aby prokuristovi byla pro daňové řízení udělena speciální plná moc).

V určitém směru nový daňový řád reflektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, a to např. pokud jde o prekluzivní lhůtu pro vyměření daně (daňový řád pracuje s termínem stanovení daně) nebo pokud jde o opakování daňové kontroly.

Z ustanovení § 4 daňového řádu vyplývá, že se daňový řád použije tehdy, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Speciální právní úpravu daňového procesu například obsahuje zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o daních z příjmů a zákon o trojdaní. Tyto právní předpisy využívají subsidiárně ustanovení daňového řádu. Každá daň obsahuje určitá specifika, jimiž se odlišuje od obecné procesní úpravy. Například daň z přidané hodnoty upravuje zvláštní způsob registrace z hlediska vymezení podmínek, za nichž je registrace povinná, ale i z hlediska postupu a umožňuje i dobrovolnou registraci plátců daně. Daň z příjmů obsahuje speciální úpravu vztahů mezi poplatníkem a plátcem daně v případech daně ze závislé činnosti a funkčních požitků. V rámci zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí je speciálně upraveno promítnutí daně za určitých, přesně daných podmínek. Při správě daní se nepoužije správní řád. V daňové exekuci se použije subsidiárně občanský soudní řád.

Na základě zákona o správě daní a poplatků byla až do února 2009 podle státní správy lhůta čtyřletá od konce roku, za který se daň vyměřuje. Podle nálezu Ústavního soudu ČR z 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 má být prekluzivní lhůta jen tříletá. Tento nesoulad byl zapříčiněn tím, že v zákoně o správě daní a poplatků zákonodárce jednoznačně nevymezil, od jakého okamžiku začíná prekluzivní lhůta běžet. Daňový řád je v tomto smyslu přesný – lhůta pro vyměření daně bude činit tři roky a začne běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení. Pro praxi je však významnější to, že došlo k vymezení úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušují, prodloužují a staví. Prekluzivní lhůta je např. prodloužena o jeden rok, pokud v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontro-



la, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Nově bude možné podat po prekluzivní lhůtě daňové tvrzení a daň zaplatit, pokud je to zapotřebí k zániku trestnosti trestného činu z důvodu účinné lítosti.

Pokud jde o daňovou kontrolu, z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu ČR vyplývá, že daňovou kontrolu není možné libovolně opakovat, pokud se týká stejné daně, stejného období a stejných skutečností kontrolovaných již dříve. Ústavní soud ČR připustil opakování daňové kontroly za podmínky, že předmětem kontroly jsou nové skutečnosti, které nemohly být předem správci daně známy. Daňový řád v sobě v podstatě zahrnuje ustálenou judikaturu a stanoví, že daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly kontrolovány, je možné opakovat jen tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Daňovou kontrolu je možné zopakovat rovněž v případě, že sám daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení. Správce daně má nadto uloženu povinnost seznámit při zahájení daňové kontroly daňový subjekt s důvody pro její opakování.

Ohledně opravných prostředků je zásadní zákonný odkladný účinek podaného odvolání. Podle daňového řádu platí, že v případě kladného rozdílu mezi daní vyměřenou správcem daně a daní tvrzenou daňovým subjektem, bude tento rozdíl splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. To znamená, že dodatečná daň bude splatná teprve v případě, že marně uplyne lhůta pro odvolání nebo poté, co bude o odvolání daňového subjektu pravomocně rozhodnuto.

V rámci vyměření daně se vedle zachování dosud zavedené možnosti daň vyměřit na základě pomůcek zavádí nově institut sjednání daně. V případě, že daňový subjekt neprokáže svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.

Daňový řád nově upravuje i penále (pokutu) za porušení povinností podat daňové tvrzení a zaplatit daň. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání, nebo tak učiní po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 dnů, ve výši:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše 5 % stanovené daně,
- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše 5 % stanoveného daňového odpočtu,
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

Minimální výše pokuty za opožděné podání daňového tvrzení činí 500 Kč, maximální výše pokuty za opožděné podání nebo nepodání daňového tvrzení činí 300 000 Kč.

Daňovému subjektu dále vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši:

- 20 %, je-li daň zvyšována,
- 20 %, je-li snižován odpočet,
- 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

V případě, že daňový subjekt nezaplatí daň ve lhůtě její splatnosti, vzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím

po dni splatnosti (na rozdíl od úpravy zákona o správě daní a poplatků, podle kterého vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti), a to ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.

Přehlédnout by se neměla přechodná ustanovení daňového řádu, a to ve vztahu ke lhůtám pro vyměření daně tak, jak jsou popsány shora. Pro posouzení běhu a délky lhůty, která počala běžet před 1. 1. 2011, se od 1. 1. 2011 postupuje podle daňového řádu, a to podle těch ustanovení, která upravují lhůtu, jež je dané lhůtě svou povahou nejbližší. Pokud uplynula lhůta pro podání daňového přiznání před 1. 1. 2011, uplatní se zvýšení daně a penále podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před 1. 1. 2011, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků.

## 7. ZÁVĚR

Jak již bylo řečeno, daňový systém je mj. odrazem politického působení a mění se často s novou vládou a jejími sociálními prioritami. Tato skutečnost je nežádoucí a časté novelizace daňových předpisů zhoršují orientaci daňových poplatníků v daňovém systému, což v konečném důsledku může vést jak k úmyslným, tak i neúmyslným daňovým únikům. Přehlednosti a jednoznačnosti daňové právní úpravy nepřispívá ani neustálá změna právní terminologie, s jejímž výkladem mají mnohdy problémy i renomovaní specialisté na daňovou problematiku. Složitý, nepřehledný a permanentně se měnící daňový systém zatěžuje daňové subjekty náklady na poradenskou činnost daňových poradců. Zvýšeným nákladům se ovšem nevyhne ani stát, který musí v souvislosti se změnou právní úpravy zajistit na své náklady proškolení správců daně. Česká republika jako člen Evropské unie by měla být vedena snahou o vytvoření takového daňového systému, který by byl pro daňové poplatníky transparentní a jednoduchý a který by motivoval zahraniční investory v tuzemsku investovat.

## CZECH REPUBLIC TAX SYSTEM

### Summary

The article presents a brief overview of the tax system of the Czech Republic. It does not aim to analyze individual taxes imposed upon taxpayers (which are instead characterized by their place in the system of tax laws), but rather to provide a thorough description of current Czech tax obligations and to highlight recent changes in the taxation process effective 1 January 2011 that were brought about by the new Tax Code. The article makes an observation that the Czech taxation system is fraught with ever-shifting political bias and alerts to the fact that the resulting lack of legal certainty could lead to an outflow of capital from the Czech Republic.

*Key words:* tax system, direct tax, indirect tax, tax base, taxpayer, real property, land, structures, consumer, harmonisation, Tax Code

# ZÁSADA VYROVNANOSTI VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V ČESKÉ REPUBLICE V PRVNÍ DEKÁDĚ 21. STOLETÍ

RADIM BOHÁČ

## 1. ÚVOD

V tomto článku<sup>1</sup> bych se chtěl zaměřit na uplatňování zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů v České republice v poslední době, a to zejména rozpočtu státního. Domnívám se, že toto téma je velmi aktuální, a to nejenom vzhledem k proběhlé (či probíhající) finanční a ekonomické krizi, ale i s ohledem na aktuální návrhy de lege ferenda v této oblasti, a to jak na úrovni národní, tak evropské.

Uplatňování zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů je úzce spjata s rozpočtovým hospodařením a s příjmy a výdaji veřejných rozpočtů. V demokratickém právním státu je nutné, aby pravidla rozpočtového hospodaření a úprava příjmů a výdajů veřejných rozpočtů byla upravena právními předpisy. Tyto právní předpisy jsou řazeny do rozpočtového práva.

Rozpočtové právo je v České republice vymezováno jako soubor právních norem, které upravují soustavu veřejných rozpočtů, obsah veřejných rozpočtů, fondovní hospodaření, rozpočtový proces a vztahy vznikající při tvorbě, rozdělování a používání peněžní masy v těchto veřejných rozpočtech.<sup>2</sup>

V dalším textu se nejprve zaměřím na vymezení zásad rozpočtového práva a poté na vymezení zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů jako jedné z těchto zásad. V této části se jedná o teoretické shrnutí poznatků ohledně zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů. Následně se budu zabývat uplatňováním této zásady v České republice v současné době na příkladu státního rozpočtu, a to pomocí konkrétních dat získaných empirickou metodou. Cílem je zjistit, zda a jak je zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů uplatňována v případě státního rozpočtu České republiky. Konečně v poslední části se zaměřím na aktuální návrhy řešení problému dlouhodobé nevyrovnanosti veřejných, resp. státního, rozpočtu v České republice.

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Univerzity Karlovy v Praze Právnické fakulty, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem „Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy“.

<sup>2</sup> MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007.

## 2. ZÁSADY ROZPOČTOVÉHO PRÁVA

Každé právní odvětví i pododvětví by mělo spočívat na určitých zásadách. Základní myšlenky a pravidla by měly prostupovat celým právním odvětvím nebo pododvětvím. Rozpočtové právo není v tomto směru žádnou výjimkou. Určitý výčet základních zásad rozpočtového práva<sup>3</sup> najdeme ve všech odborných publikacích, které se rozpočtovým právem zabývají.<sup>4</sup>

V následujícím textu uvádím výčet nejdůležitějších rozpočtových zásad, které jsou zmiňovány a uváděny jednotlivými autory, kteří se věnují rozpočtovému právu. Jedná se o tyto rozpočtové zásady:

1. zásada každoročního sestavování a schvalování veřejných rozpočtů,
2. zásada včasnosti veřejných rozpočtů,
3. zásada časového ohraničení veřejných rozpočtů,
4. zásada reálnosti a pravdivosti veřejných rozpočtů,
5. zásada úplnosti veřejných rozpočtů,
6. zásada jednotnosti veřejných rozpočtů,
7. zásada přehlednosti veřejných rozpočtů,
8. zásada neúčelovosti příjmů a účelovosti výdajů veřejných rozpočtů,
9. zásada dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů,
10. zásada veřejnosti veřejných rozpočtů,
11. zásada sestavování veřejných rozpočtů jako brutto (hrubých) rozpočtů,
12. zásada efektivnosti a hospodárnosti veřejných rozpočtů,
13. zásada přednosti výdajů před příjmy,
14. zásada omezení přesunů ve veřejných rozpočtech na úhrady potřeb v těchto rozpočtech nezajištěných,
15. zásada zjišťování rozpočtových důsledků právních předpisů.

Některé z rozpočtových zásad se týkají spíše rozpočtového procesu (tj. procesu sestavování, schvalování, hospodaření a uzavření rozpočtového hospodaření), některé se vztahují k samotným veřejným rozpočtům. S obsahem veřejných rozpočtů (příjmy a výdaji veřejných rozpočtů) souvisí zejména zásada reálnosti a pravdivosti veřejných rozpočtů, zásady úplnosti, jednotnosti a přehlednosti veřejných rozpočtů, zásada neúčelovosti příjmů a účelovosti výdajů veřejných rozpočtů a právě zásada dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů. Pro naplnění těchto zásad je důležité, jaký má příslušný veřejný rozpočet příjmy a výdaje.

Pokud se podíváme na rozpočtové zásady z hlediska evropského práva, zjistíme, že rovněž unijní právo obsahuje výčet základních zásad rozpočtového práva (rozpočtových zásad). Rozpočtové hospodaření Evropské unie spočívá na určitých zásadách, které jsou vypočteny v nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství, v platném znění. Čtyři z těchto zásad, a to zásada jednotnosti, obecnosti, specifi-

<sup>3</sup> Zásady rozpočtového práva jsou rovněž označovány jako rozpočtové zásady.

<sup>4</sup> Viz např. MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, nebo JANOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.

kace a ročního rozpočtu, jsou výslovně označeny jako čtyři základní zásady rozpočtového práva. K rozpočtovým zásadám Evropské unie dále patří zásady správnosti rozpočtu, vyrovnanosti, zúčtovací jednotky, řádného finančního řízení a zásada průhlednosti. Zásady jednotnosti a správnosti rozpočtu jsou upraveny v rámci jedné kapitoly finančního nařízení o souhrnném rozpočtu. Cílem unijního práva je, aby rozpočtové hospodaření Evropské unie spočívalo na výše uvedených zásadách a aby výjimky z těchto zásad byly minimální (tj. pouze výjimky nezbytně nutné v rámci stanovených podmínek).

### 3. OBECNĚ K ZÁSADĚ VYROVNANOSTI VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ

Jednou z rozpočtových zásad je i zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů. Nyní se zaměřím na to, jak je tato zásada pojímána v české odborné právnické literatuře. Už Karel Engliš uváděl, že rozpočtové hospodaření má usilovat o pokladní a finanční rovnováhu, která by měla být jeho hlavním postulátem.<sup>5</sup> Tento postulát převzalo i socialistické finanční právo, když například Spáčil uvádí, že rozpočet má být vyrovnaný.<sup>6</sup>

V současné publikaci *Rozpočtové právo*<sup>7</sup> je zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů uvedena jako zásada dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů a je vymezena jako požadavek na rovnost příjmové a výdajové stránky veřejných rozpočtů, a to z dlouhodobého hlediska. Krátkodobá nevyrovnanost se připouští a je v určitých případech z hlediska rozpočtového hospodaření i nutná. V knize *Finanční právo a finanční správa*<sup>8</sup> je rovněž zmiňována zásada vyrovnanosti rozpočtu jako klasicky uznávaný princip umožňující co nejlepší hospodářský výsledek v hospodářském rozvoji.

Nyní se zaměřím na vyjádření zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů v platném právu České republiky. Ohledně státního rozpočtu rozpočtová pravidla<sup>9</sup> tuto zásadu nestanoví. Neexistuje tak zákonné pravidlo, podle kterého by státní rozpočet měl být vyrovnaný, a to ani z dlouhodobého hlediska. Podle ustanovení § 53 odst. 2 rozpočtových pravidel však musí být vyrovnaný rozpočet příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace jsou rozpočtové jednotky, které jsou právnickými osobami a které hospodaří na principu netto rozpočtového hospodaření. U těchto rozpočtových jednotek musí být rozpočet vždy vyrovnaný, ovšem ve skutečnosti je vyrovnanosti dosahováno tak, že je do rozpočtu zahrnut příspěvek ze státního rozpočtu nebo stanoven odvod do státního rozpočtu.

O vyrovnanosti rozpočtu se zmiňují rozpočtová pravidla územních rozpočtů,<sup>10</sup> a to ve svém ustanovení § 4 odst. 4. Podle tohoto zákonného ustanovení se místní rozpočet sestavuje zpravidla jako vyrovnaný. Pod pojmem místní rozpočet je nutné rozumět rozpočet obce, kraje, dobrovolného svazku obcí a Regionální rady regionů soudržnos-

<sup>5</sup> ENGLIŠ, K. *Malá finanční věda*. 2. vydání. Praha: Fr. Borový, 1946.

<sup>6</sup> SPÁČIL, B. *Teorie finančního práva ČSSR*. 1. vydání. Praha: Orbis, 1970, s. 99.

<sup>7</sup> MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007.

<sup>8</sup> MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2004.

<sup>9</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

ti.<sup>11</sup> Je tak patrné, že zákonodárce se pokusil alespoň částečně zásadu dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů u místních rozpočtů zakotvit. Slovo „zpravidla“ vyjadřuje, že místní rozpočet může být i schodkový nebo přebytkový, ale zpravidla by měl být vyrovnaný.

Na úrovni Evropské unie je zásada vyrovnanosti rozpočtu vymezena v ustanovení čl. 14 a 15 finančního nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství. Jako základní pravidlo je uvedeno, že rozpočet Evropské unie musí být vyrovnaný, tj. příjmy a výdaje (položky plateb) musí být shodné. Finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství dokonce tuto zásadu označuje za základní rozpočtové pravidlo. I když je rozpočet Evropské unie sestaven jako vyrovnaný, obvykle končí rozpočtové hospodaření v příslušném rozpočtovém roce přebytkem, řidčeji schodkem. Takový přebytek či schodek rozpočtu se zapisuje do rozpočtu následujícího rozpočtového roku jako příjem v případě přebytku nebo jako výdaj v případě schodku.

Se zásadou vyrovnanosti rozpočtu Evropské unie souvisí zákaz využívání půjček k obstarání finančních prostředků, neboť je to neslučitelné se systémem vlastních zdrojů Evropské unie. Výjimku tvoří výpůjční a úvěrové operace, které jsou zaručeny souhrnným rozpočtem Evropské unie.

Zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů tak, jak je uplatňována nyní v České republice, se vyvinula ze zásady vyrovnanosti státního rozpočtu. V čisté podobě tato zásada znamenala, že státní rozpočet na každý rozpočtový rok musí být vyrovnaný, tj. příjmy a výdaje státního rozpočtu musí být shodné. To souviselo se skutečností, že byla důsledně prosazována zásada úplnosti státního rozpočtu, tj. postulát, že všechny příjmy a výdaje státu mají být zahrnuty v jednom (státním) rozpočtu. Tato zásada je dnes již překonána, neboť existuje celá řada veřejných rozpočtů. V důsledku toho byla zásada vyrovnanosti státního rozpočtu rozšířena na všechny tyto veřejné rozpočty.

Ovšem je otázkou, zda tato zásada má platit pro každý veřejný rozpočet zvlášť či je možné ji vztahovat na veřejné rozpočty jako celek. V prvním uvedeném případě by každý veřejný rozpočet měl být vyrovnaný, v druhém případě by měly být veřejné rozpočty vyrovnané jako celek. V současné době je spíše prosazován a aplikován první přístup, tj. že každý veřejný rozpočet by měl být vyrovnaný. Není tudíž možné, aby jeden veřejný rozpočet byl trvale schodkový s poukazem, že jiné veřejné rozpočty jsou přebytkové a schodek tohoto rozpočtu je vyrovnáván přebytky rozpočtů jiných.

Zásada vyrovnanosti rozpočtů však byla dále rozšířena na zásadu dlouhodobé vyrovnanosti. Důsledkem toho je skutečnost, že každý veřejný rozpočet nemusí být vyrovnaný v daném rozpočtovém roce, ale v delší časové periodě. To ovšem vede k tomu, že schodkový rozpočet je považován za něco zcela samozřejmého, nikoliv negativního a někdy dokonce pozitivního, a to s poukazem, že v budoucnu bude tento rozpočet přebytkový a schodek bude uhrazen.

V praxi však dochází k řetězení schodkových rozpočtů, aniž by schodky byly vyrovnávány přebytky rozpočtů, které budou následovat. Takový postup je však v příkřím rozporu se zásadou dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů.

Z uvedeného vymezení zásady dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů vyplývá, že tato zásada má spíše ekonomický charakter a nikoliv charakter právní. Z ekono-

<sup>11</sup> Viz ustanovení § 1 zákona č. 250/2000 Sb.

mického hlediska je totiž zřejmé, že každý veřejný rozpočet by měl být dlouhodobě vyrovnaný. Jen tehdy se totiž jedná o řádné rozpočtové hospodaření.

Dále je nutné upozornit na to, že každý veřejný rozpočet je finanční plán, který se sestavuje a schvaluje vždy před začátkem příslušného rozpočtového roku. Rozpočet představuje totiž pouze předpoklad, jak má být hospodařeno. Skutečné příjmy a výdaje v daném rozpočtovém roce se však mohou lišit od příjmů a výdajů rozpočtovaných. Důvodem může být zejména nenaplnění předpokládaných příjmů či naopak nutnost vynaložení nepředpokládaných výdajů. Právě z těchto důvodů zná rozpočtové právo institut rozpočtových opatření. Rozpočtová opatření jsou nástrojem, který se používá v průběhu rozpočtového roku ke korekci rozpočtu v návaznosti na skutečné získávané příjmy a vynakládané výdaje. V České republice se používají tyto typy rozpočtových opatření:

- a) přesun prostředků,
- b) povolené překročení rozpočtu výdajů, kterým nedochází ke změně závazného ukazatele (zejména použitím nových, rozpočtem nepředvídaných příjmů),
- c) vázání prostředků státního rozpočtu v rámci rozpočtu, kterým nedochází ke změně závazného ukazatele (zejména je-li ohroženo naplnění předpokládaných příjmů),
- d) souvztažné zvýšení příjmů a výdajů státního rozpočtu,
- e) snížení některého příjmu z činnosti za předpokladu, že se nezmění saldo příjmů a výdajů.

Při přesunu rozpočtových prostředků se jednotlivé příjmy nebo výdaje navzájem ovlivňují, aniž by se změnil jejich celkový objem nebo schválený rozdíl celkových příjmů a výdajů. Zvýšit celkový objem příjmů a výdajů rozpočtu je možné v případě, kdy jsou získány nepředpokládané příjmy, a tyto jsou použity na úhradu nepředpokládaných výdajů. Snížit celkový objem příjmů a výdajů je pak nutné v případě, kdy nejsou naplněvány předpokládané příjmy. V takovém případě se musí snížit i vynakládané výdaje. Právní institut rozpočtových opatření tak přispívá k naplňování zásady dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů.

#### 4. UPLATŇOVÁNÍ ZÁSADY VYROVNANOSTI VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ U STÁTNÍHO ROZPOČTU ČESKÉ REPUBLIKY

Uplatňování zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů u státního rozpočtu České republiky je dobře patrné z tabulky, která uvádí salda státního rozpočtu v letech 1993–2009.

Z výše uvedené tabulky lze vyčíst tyto skutečnosti:

- a) v letech 1993–1998 byly jednotlivé státní rozpočty sestavovány jako vyrovnané,
- b) v letech 1999–2009 byly jednotlivé státní rozpočty sestavovány jako schodkové,
- c) v letech 1993–1995 skončilo rozpočtové hospodaření přebytkem,
- d) v letech 1996–2009 skončilo rozpočtové hospodaření schodkem,
- e) v letech 1993–1995, 1999, 2002–2005, 2007 a 2008 bylo skutečné saldo státního rozpočtu nižší než rozpočtované,
- f) v letech 1996–1998, 2000, 2001, 2006 a 2009 bylo skutečné saldo státního rozpočtu vyšší než rozpočtované.

Rok	Rozpočtované saldo (v mil. Kč)	Skutečné saldo (v mil. Kč)
1993	0	1 080
1994	0	10 450
1995	0	7 230
1996	0	-1 562
1997	0	-15 717
1998	0	-29 331
1999	-31 015	-29 634
2000	-35 180	-46 061
2001	-48 980	-67 705
2002	-46 223	-45 716
2003	-121 900	-109 053
2004	-114 970	-93 684
2005	-83 585	-56 338
2006	-83 710	-97 580
2007	-91 300	-66 392
2008	-70 800	-19 370
2009	-52 200	-192 400

Zdroj: Státní závěrečný účet České republiky za rok 2009, zákony o státních rozpočtech a [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

Sestavování státního rozpočtu jako vyrovnaného v letech 1993–1998 je zcela v souladu se zásadou vyrovnanosti veřejných rozpočtů. Ovšem od roku 1997 je státní rozpočet sestavován vždy jako ztrátový. Celková výše plánovaných schodků v tomto období činí 779,863 mil. Kč. Uvedená skutečnost není v souladu se zásadou dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů, neboť státní rozpočet je dlouhodobě (11 let) sestavován jako schodkový.

Krátkodobá nevyrovnanost státního rozpočtu je možná, a to zejména v době, kdy je ekonomika státu v recesi. V této souvislosti je vhodné uvést tabulku růstu hrubého domácího produktu České republiky v letech 1996–2009.

Je patrné, že v letech 2004–2007, kdy byl nejvyšší růst hrubého domácího produktu, byly jednotlivé státní rozpočty sestavovány jako ztrátové, a to se schodky kolem cca 100 000 mil. Kč. Právě při růstu ekonomiky by měly být sestavovány státní rozpočty jako přebytkové, aby byly vyrovnány minulé schodky.

Co se týká výsledku rozpočtového hospodaření, je od roku 1997 státní rozpočet ve schodku. To znamená, že již po 13 po sobě jdoucích rozpočtových roků skončilo hospodaření státního rozpočtu ve ztrátě. Vzhledem k proběhlé (či probíhající) ekonomické krizi je zřejmé, že i následující státní rozpočty budou schodkové. Schodek státního rozpočtu na rok 2010 byl plánován ve výši 162 700 mil. Kč, přičemž ke konci září činil skutečný schodek 99 555 mil. Kč.<sup>12</sup> Na rok 2011 je navrhován schodek státního

<sup>12</sup> Mfcr.cz [online]. 2010 [cit. 2010-10-28]. Pokladní plnění státního rozpočtu ČR za leden až září 2010. Dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove\\_zpravy\\_57704.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_57704.html).



rozpočtu ve výši 135 000 mil. Kč.<sup>13</sup> Za této situace bude v nejbližších letech prakticky nemožné dosáhnout zásady vyrovnanosti státního rozpočtu z dlouhodobého hlediska.

Rok	Růst HDP (v %)
1996	4,0
1997	-0,7
1998	-0,8
1999	1,3
2000	3,6
2001	2,5
2002	1,9
2003	3,6
2004	4,5
2005	6,3
2006	6,8
2007	6,1
2008	2,5
2009	-4,1

Zdroj: www.czso.cz

V důsledku rozpočtových schodků státního rozpočtu roste rovněž celkový státní dluh, jak ukazuje tabulka na str. 66.

Navíc státní dluh České republiky roste rovněž kvůli finanční krizi, neboť ke konci června 2010 se vyšplhal na 1 246 130 mil. korun.<sup>14</sup> Vezmeme-li v úvahu, že příjmy státního rozpočtu na rok 2010 jsou předpokládány ve výši 1 022 219 350 000 Kč, dojdeme k závěru, že současný státní dluh odpovídá cca 120 % příjmům jednoho ročního rozpočtu České republiky. Takový stav je podle mého názoru alarmující a v příkřím rozporu se zásadou vyrovnanosti státního rozpočtu z dlouhodobého hlediska.

Z hlediska plnění tzv. maastrichtských konvergenčních kritérií, která představují soubor pravidel, která je členská země Evropské unie povinna plnit, aby mohla přijmout společnou měnu euro, se situace pro Českou republiku nevyvíjí vůbec příznivě. Výše vládního (veřejného) dluhu v poměru k hrubému domácímu produktu je sice mírně nad polovinou stanoveného limitu 60 % pro poměr veřejného dluhu k hrubému domácímu produktu v tržních cenách. Ovšem předpokládané schodky státního rozpočtu v následujících letech budou vysoko nad stanovenou 3% hranicí pro poměr plánovaného nebo skutečného schodku veřejných financí k hrubému domácímu produktu v tržních cenách. Pro rok 2010 se předpokládá schodek ve výši 4,6 % HDP. Je zřejmé, že v důsledku finanční a ekonomické krize nebude Česká republika schopna plnit maastrichtská konvergenční kritéria nejméně do roku 2012.

<sup>13</sup> Psp.cz [online]. 2010 [cit. 2010-10-28]. Sněmovní tisk 102/0. Dostupné na <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=102&CT1=0>.

<sup>14</sup> Mfcr.cz [online]. 2010 [cit. 2010-10-28]. Development of the Central Government Debt. Dostupné na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/central\\_govern\\_debt\\_55841.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/central_govern_debt_55841.html).

<b>Rok</b>	<b>Státní dluh (v mil. Kč)</b>	<b>Státní dluh / HDP (v %)</b>
1993	158 800	15,6
1994	157 300	13,3
1995	154 400	10,5
1996	155 200	9,2
1997	173 100	9,6
1998	194 700	9,8
1999	228 400	11,0
2000	289 300	13,2
2001	345 000	14,7
2002	395 900	16,1
2003	493 200	19,1
2004	592 900	21,1
2005	691 200	23,2
2006	802 500	24,9
2007	892 300	25,2
2008	999 800	27,0
2009	1 178 200	32,5

Zdroj: Státní závěrečný účet za rok 2009 a [www.czso.cz](http://www.czso.cz)

## 5. NÁVRHY DE LEGE FERENDA

Jaký bude další vývoj (ne)dodržování zásady vyrovnanosti veřejných rozpočtů v České republice? Určitou odpověď dává programové prohlášení Vlády České republiky.<sup>15</sup> Vláda hodlá reformovat veřejné finance s cílem zastavit rostoucí veřejný dluh a nastavit parametry rozpočtové politiky tak, abychom v roce 2016 dosáhli, za předpokladu ekonomického růstu, vyrovnaných veřejných rozpočtů. Na tomto prohlášení je zajímavé, že jeho splnitelnost je podmiňována ekonomickým růstem. Není však specifikováno, jak velký tento růst má být. V důsledku této skutečnosti znamená, že se jedná spíše o deklaraci vůle vlády.

Je pozitivní, že vláda chce v roce 2016 dosáhnout vyrovnaného rozpočtu. Je však nutné si uvědomit, že tato vláda, za předpokladu, že bude vládnout po celé funkční období, bude sestavovat státní rozpočty na léta 2011–2014, přičemž ve všech těchto rozpočtových letech předpokládá sestavení schodkových rozpočtů. Schodky státního rozpočtu mají podle programového prohlášení nejpozději v roce 2013 dosahovat maximálně 3 % HDP. Státní rozpočet na rok 2016, který má být vyrovnaný, již bude sestavovat vláda následující, která nemusí názor této vlády o jeho vyrovnanosti sdílet.

<sup>15</sup> [Vlada.cz](http://www.vlada.cz) [online]. 2010 [cit. 2010-10-28]. Programové prohlášení Vlády České republiky, 4. srpna 2010. Dostupné na [http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove\\_prohlaseni\\_vlady.pdf](http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove_prohlaseni_vlady.pdf).

Uvedené cíle a úkoly mají být zajištěny zejména těmito dvěma kroky:

1. předložením ústavního zákona o rozpočtové kázní a odpovědnosti,
2. vytvořením Národní rozpočtové rady, která bude ověřovat výdajové rámce rozpočtu a návrhy ovlivňující rozpočet; bez vyjádření Rady nebude možné projednat žádný legislativní návrh.

Je však těžké si pod výše uvedeným obecným pojmenováním zamýšlených kroků vlády představit podobu konkrétních opatření. Co se týká ústavního zákona o rozpočtové kázní a odpovědnosti lze využít i koaliční smlouvu vládních stran,<sup>16</sup> která hovoří o finanční ústavě, která by měla nastavit mantinely a brzdy rozchazovací rozpočtové politiky, neboť o daních a veřejných penězích rozhodují politici, a proto by také za hospodaření s nimi měli nést přímou zodpovědnost.

Je tedy patrné, že ústavní zákon o rozpočtové kázní a odpovědnosti má zavést odpovědnost politiků za hospodaření veřejných rozpočtů. Tato myšlenka je jistě správná, ovšem lze předpokládat její velmi obtížnou realizaci a prosazení. Navíc není zřejmé, zda má být rozpočtová odpovědnost zavedena již za sestavení a schválení rozpočtu nebo za hospodaření s ním. Zejména koncept rozpočtové odpovědnosti za schválení rozpočtu, který by měl být například vyrovnaný, je z teoretického hlediska sporný, neboť rozpočet je přijímán formou zákona. V parlamentní demokracii by totiž bylo velmi problematické volat k odpovědnosti poslance za schválení „nesprávného“ zákona o státním rozpočtu. Z uvedeného důvodu se kloním k tomu, že se má jednat spíše o odpovědnost vlády za sestavení a předložení rozpočtu na straně jedné a hospodaření podle rozpočtu na straně druhé.

Za přínosný lze označit i druhý návrh, a to návrh za zřízení Národní rozpočtové rady, která by měla ověřovat výdajové rámce rozpočtu a návrhy ovlivňující rozpočet, přičemž bez vyjádření Rady by nebylo možné projednat žádný legislativní návrh. V této souvislosti však bude stěžejní zakotvení působnosti a pravomocí této nové instituce a její vztah k ostatním mocím ve státě (moci zákonodárné, výkonné a soudní, příp. moci bankovní).

Ovšem ani programové prohlášení vlády, ani koaliční smlouva neuvádí požadavek na zavěšení zásady dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů do právního řádu. Domnívám se, že její zakotvení (alespoň ve formě deklarovaného cíle) by bylo vhodným doplňkem k vládou připravovaným krokům. Jak již bylo uvedeno, ustanovení § 4 odst. 4 rozpočtových pravidel územních rozpočtů stanoví, že místní rozpočet se sestavuje zpravidla jako vyrovnaný. Uvědomuji si, že se jedná spíše než o právní normu o zákonou deklaraci cíle zákonodárce. Ovšem, pokud by takové či obdobné pravidlo bylo součástí ústavního pořádku (ať už Ústavy samotné či ústavního zákona o rozpočtové kázní a odpovědnosti), mohli bychom konstatovat, že zásada dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů je ústavním principem a pravidlem s důsledky, které se k tomu vážou (zejména nadřazeností nad „běžnými“ zákony). V takovém případě by situace popsaná výše ohledně vývoje salda státního rozpočtu neměla nastat, protože by

<sup>16</sup> Vlada.cz [online]. 2010 [cit. 2010-10-28]. Koaliční smlouva o vytvoření koalice rozpočtové odpovědnosti, vlády práva a boje proti korupci. Dostupné na [http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalici\\_smlouva\\_ods\\_top09\\_vv.pdf](http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalici_smlouva_ods_top09_vv.pdf).

mohla být shledána jako protiústavní. Zákonodárce by se pak při schvalování zákona o státním rozpočtu musel řídit ústavním pravidlem, že rozpočet se schvaluje zpravidla jako vyrovnaný.

## 6. ZÁVĚR

Domnívám se, že v České republice by měla být zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů lépe zakotvena v právních předpisech. O této zásadě se vůbec nezmiňují rozpočtová pravidla, rozpočtová pravidla územních rozpočtů pouze vyrovnanost místních rozpočtů doporučují. V této souvislosti by bylo vhodnější, aby zásada vyrovnanosti veřejných rozpočtů byla zakotvena přímo v Ústavě České republiky. V takovém případě by dlouhodobá schodkovost státního rozpočtu neměla nastat, protože by mohla být shledána jako protiústavní. Zákonodárce by se pak při schvalování zákona o státním rozpočtu musel řídit ústavním pravidlem, že každý veřejný rozpočet musí být z dlouhodobého hlediska vyrovnaný.

V důsledku finanční a ekonomické krize se nadále prohloubí státní dluh České republiky a rovněž schodky státních rozpočtů budou vyšší. V době ekonomické recese mohou být rozpočty sestavovány a schvalovány jako ztrátové, ovšem v době ekonomického růstu by měly být zase přebytkové. Bohužel v České republice v době ekonomického růstu byly schvalovány schodkové rozpočty, v čemž vidím největší problém.

Schodky státních rozpočtů v letech 2009–2012 pak budou tak vysoké, že Česká republika nebude splňovat maastrichtské konvergenční kritérium nejvýše 3% pro poměr plánovaného nebo skutečného schodku veřejných financí k hrubému domácímu produktu v tržních cenách.

Kladně lze hodnotit snahu vlády reformovat veřejné finance s cílem zastavit rostoucí veřejný dluh a nastavit parametry rozpočtové politiky tak, abychom v roce 2016 dosáhli, za předpokladu ekonomického růstu, vyrovnaných veřejných rozpočtů. Vláda předpokládá přijetí ústavního zákona o rozpočtové kázní a odpovědnosti a vytvoření Národní rozpočtové rady, ovšem nikoliv zakotvení zásady dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů do ústavního pořádku.

### PRINCIPLE OF BALANCE OF PUBLIC BUDGETS IN THE CZECH REPUBLIC IN THE FIRST DECADE OF THE 21<sup>ST</sup> CENTURY

#### Summary

I assume that the principle of balance of public budgets should be embedded in the legal regulations of the Czech Republic in a better way. The Budgetary Rules Act does not mention this principle at all; the Budgetary Rules of Local Budgets Act only recommend it. In this relation, it would be more suitable to embed the principle of balance of public budgets right in the Constitution of the Czech Republic. In such case, the aforementioned situation concerning the state budget should not happen, because it could have been determined as unconstitutional. The legislator would have to abide by the constitutional rule that every public budget shall be balanced in a long-term view during the adoption of the state budget act.

As a result of the financial crisis, the state debt of the Czech Republic will deepen further and also the deficits of state budgets will be higher. In the current time of economic recession, the budgets may be structured and adopted as deficient, but in times of economic growth, they should have a surplus again. Unfortunately, in the Czech Republic in the period of economic growth, deficient state budgets have been adopted which is the biggest problem I see.

The deficits of state budgets in 2009–2012 will then be so high that the Czech Republic will not be able to fulfill the Maastricht convergence criterion of a maximum of 3% proportion between the planned or real deficit of public finance and the gross domestic product in market prices.

It is positive, that the government intends to reform public finances with the aim to stop the growing public debt and set the parameters of budgetary policy to reach (assuming economic growth) the balance of public budgets in 2016. The government supposes to adopt the Constitutional Act on Budgetary Discipline and Responsibility and to create the National Budgetary Board, but not to anchor the principle of long-term balance of public budgets in the constitutional order.

*Key words:* balance, public budgets, state budget, principles, budget management, revenues, expenditures, proposal, Budgetary Rules Act, legal regulation



## OTÁZKY SPOJENÉ S UPLATŇOVÁNÍM OSVOBOZENÍ OD DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY U LOTERIJNÍCH SPOLEČNOSTÍ

MICHAEL KOHAJDA

### 1. ÚVOD

Již od roku 2006 se táhnou spory o výklad ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty týkajících se osvobození od daně u plátců, kteří provozují loterie nebo jiné podobné hry. Celý spor o výklad právní normy začal a má původ v přijaté novele zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách. Tato změna ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty týkajících se osvobození od daně byla provedena obvyklým pokoutným způsobem, který naplňuje povahu tzv. „přílepků“ neboli „divokých jezdců“, tuto skutečnost však ponechme nyní stranou, neboť nad tímto legislativním postupem se v dnešní české realitě již nikdo příliš nepozastavuje.

Impulzem pro napsání tohoto článku<sup>1</sup> není obvyklá nespokojenost s normotvorbou v daňově-právní oblasti, když nesystémovost a vysoká frekvence změn daňových zákonů se stala základním aspektem daňového práva, ale skutečnost, že díky práci našich zákonodárců jsme se dostali již do takové fáze našeho právního marasmu, kdy průměrný adresát právní normy objektivně není schopen seznat, co je a co není jeho povinností uloženou mu zákonem, neboť není s to zjistit, co vůbec právní normou chování je a co jí není, neboť *teprve skrze právní argumentaci se činí závěr o tom, co je či není součástí platného právního řádu.*<sup>2</sup>

Vzhledem k tomu, že v těchto sporech loterijních společností se správci daně již proběhlo mnoho soudních řízení na úrovni krajských soudů a i na úrovni Nejvyššího správního soudu<sup>3</sup> (a v této problematice jsou již podány také ústavní stížnosti, o kte-

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Univerzity Karlovy v Praze Právnické fakulty, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem *Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy*.

<sup>2</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2008, č.j. 11 Ca 160/2008 – 140, ve sporu společnosti Tipgames, a.s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu.

<sup>3</sup> jejichž výsledkem je například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č.j. 2 Afs 131/2008 – 137, ve sporu společnosti FORTUNA sázková kancelář, a. s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č.j. 5 Afs 56/2009 – 62, ve sporu společnosti SYNOT TIP, a. s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu – obecně pak tento článek vychází ze studia rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního soudu, ve kterých se o právní výklad v tomto článku rozebíraných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty spori loterijní společnosti se správci daně, autor tohoto článku pak jednotlivé závěry obsažené v odůvodněních těchto rozsudků zobecňuje (přitom musí upozornit, že se jednotlivé rozsudky svým textem vzájemně velmi podobají)

rých však ještě Ústavní soud nerozhodl), existuje mnoho soudních rozhodnutí, které tento problém hodnotí. V tomto článku bychom proto z těchto rozhodnutí vycházeli a doplňovali je různými postřehy či argumentací, kterou soudy neviděly. Svou nejvyšší autoritou pak tuto otázku snad v blízké době rozřeší právě Ústavní soud ČR, u kterého již více jak rok leží první návrhy v této věci.

## 2. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA PROBLÉMU

Zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, ze dne 14. 3. 2006, publikovaným ve Sbírce zákonů České republiky dne 31. 3. 2006, bylo ze zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěno<sup>4</sup> přechodné ustanovení obsažené v § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty,<sup>5</sup> kterým *pozbylo platnosti* ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty dnem 31. 12. 2004. Tato úprava byla vyvolána potřebou harmonizace českého práva s právem Evropské unie.

Tato ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném do dne 31. 12. 2004 poskytovala provozovatelům loterie a jiné podobné hry osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet.<sup>6</sup> Provozovatelé loterií s odkazem na zrušení přechodného ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nyní ve svých žalobách dovozují, že zrušením tohoto derogacího ustanovení je opět možné právě podle těchto ustanovení využít osvobození od daně s nárokem na odpočet.

V takovém případě by pak vedle sebe existovala dvě ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která stanoví osvobození od daně z přidané hodnoty, jedno s nárokem na odpočet daně na vstupu, druhé bez nároku na odpočet. Tzn. výše uvedená ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, jak zcela určitě platila v době od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004 – tedy ustanovení poskytující možnost osvobození od daně s nárokem na odpočet; ale i ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je provozování loterií a jiných podobných her bez výjimky sice osvobozeno od daně z přidané hodnoty, avšak bez nároku na odpočet daně na vstupu.

S tímto výkladem samozřejmě nesouhlasí správci daně, kteří nyní zásadně aplikují pouze § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty a osvobození od daně provozovatelům loterií a jiných podobných her přiznávají, avšak zásadně bez nároku na odpočet daně na vstupu.

---

a uvádí je s odkazem, že se jedná o názory „soudů“; autorovi je znám jediný rozsudek správního soudu, který se liší od ostatních, je jím rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č.j. 30 Ca 3/2008 – 111, který může být brán jako důkaz, že i názory správních soudů na tuto problematiku se liší.

<sup>4</sup> Znění ustanovení Čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, je: *V § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).*

<sup>5</sup> Znění ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty bylo: *ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbyvají platnosti dnem 31. prosince 2004.*

<sup>6</sup> Subjekt vymezený v zákoně č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, mimo her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách.



### 3. POSTUP V PŘÍPADĚ EXISTENCE DVOU USTANOVENÍ OPAČNÉHO VÝZNAMU

Pokud bychom přijali výše uvedenou argumentaci, tedy existenci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty umožňující osvobození s nárokem na odpočet daně a současně také existenci ustanovení umožňující osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu, byla by aplikace těchto zákonných ustanovení, která jsou ve vzájemném rozporu, zřejmě v praxi bezproblémová. Existovala by totiž vedle sebe dvě ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která by upravovala tutéž situaci, přičemž jedno by bylo pro daňové subjekty výhodnější.

K tomuto je možno uvést často citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu,<sup>7</sup> který odůvodnil, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřijatelnou libovůli zákonodárce). Přílehlavým je z tohoto pohledu také další právní názor Nejvyššího správního soudu,<sup>8</sup> že: *V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoliv nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajícího povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňuje oproti jiným plátcům daně z přidané hodnoty.*

Tyto argumenty jsou však významné pouze v případě, že bude nutné „vybírat“ mezi dvěma ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty, která dopadají na tytéž skutkové okolnosti. Je tedy nejprve potřebné zjistit, zda v tomto případě k této legislativní situaci opravdu došlo. Pokud by tomu tak bylo a v zákoně o dani z přidané hodnoty by existovala dvě rozdílná ustanovení upravující osvobození od daně z přidané hodnoty u loterijních služeb, měli by dle výše uvedených názorů Nejvyššího správního soudu správci daně při stanovení výše nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty postupovat podle ustanovení, které je pro plátce daně příznivější – v tomto případě tedy dle ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty (samozřejmě pokud bychom došli k závěru, že v právním řádu stále existují).

Je možno již dopředu uvést, že tuto otázku soudu ve svých rozhodnutích zodpověděly tak, že nelze dovodit, že by zákon o dani z přidané hodnoty nabízel v souvislosti s odpočtem daně z přidané hodnoty u loterií a jiných podobných her dvojí výklad.

<sup>7</sup> Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005 – 44.

<sup>8</sup> Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005 – 64.

#### 4. OTÁZKA PLATNOSTI USTANOVENÍ ZÁKONA

Z výše uvedených důvodů je tedy základní otázkou v této problematice otázka důsledků novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Zobecněně tedy – jaký důsledek má zrušení zrušovacího ustanovení zákona, zda po zrušení zrušovacího ustanovení dochází k „reinkarnaci“ prvně zrušeného ustanovení.

Argumentem plátců daně byla formulace zrušení ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, která nebyla učiněna v souladu s v té době používaným zněním legislativních pravidel Vlády,<sup>9</sup> když namísto příslušného tvaru pojmu *se zrušuje* byl použit text *pozbývají platnosti*. Plátcí v tomto rozdílném postupu zákonodárce hledají příčinu a své zdůvodnění rozdílných výsledků. Toto jejich snažení je logické z pohledu hodnocení legislativní tvorby zákonodárce jako tvorby nechybujícího, perfektního zákonodárce, což je postup při interpretaci takřkajíc samozřejmý. Pokud zákonodárce volí dvě různé formulace, lze se oprávněně domnívat, že mají rozdílné důsledky, neboť v opačném případě by zákonodárce použil formulace shodné. Plátcí tedy argumentují, že pokud by mělo být nějaké ustanovení opravdu zrušeno, ve smyslu jeho konečného vypuštění z právního řádu, byla by použita formulace, že se předmětná ustanovení *zrušují*. Tomu se však nestalo, byla použita formulace, že *pozbývají platnosti*, což dle plátců znamená, že tato změna byla jen dočasná. Důsledkem této argumentační konstrukce by byla možnost navrácení předmětných ustanovení do právního řádu pouhým zrušením zrušovacího ustanovení.

Dále pak plátcí daně argumentovali totožností postupu zákonodárce rušícího zrušovací ustanovení a postupu Ústavního soudu v případě, že svým nálezem ruší zrušovací ustanovení zákona z důvodu, že shledal takové ustanovení rušící právní předpis, resp. určité právní ustanovení, protiústavním. Zkráceně lze odkázat na názor V. Knappa<sup>10</sup> na tuto otázku, když shrnuje: *Ústavní soud ČR v této věci zaujal teoreticky plně odůvodněné stanovisko, že zrušením derogačního ustanovení se ex nunc obnovuje platnost derogační klauzule zrušeného ustanovení*. Sám Ústavní soud k tomuto problému konstatuje,<sup>11</sup> že: *Zmíněná derogace derogačního ustanovení bodu 198 zákona č. 292/1993 Sb. měla za následek „rehabilitaci“ ustanovení § 324 trestního řádu, které je jeho součástí až do těchto dnů*. Ústavní soud tedy v tomto konkrétním rozhodnutí uzavřel, že zrušením derogačního ustanovení se obnoví stav, který byl zrušen rušeným derogačním ustanovením. Otázkou však je, zda je tento závěr možno zobecnit a aplikovat i na činnost zákonodárce.

Správní soudy však nejprve odmítly tvrzení plátců daně, že je nutno odlišovat zrušení ustanovení právního předpisu a pozbytí platnosti ustanovení právního předpisu jako dva svými důsledky odlišné pojmy. Dle názoru soudů skutečnost, že norma neby-

<sup>9</sup> V článku 56 odst. 1 legislativních pravidel Vlády je upraveno zrušení ustanovení nebo části ustanovení právního předpisu bez náhrady: *Zrušuje-li se stávající ustanovení právního předpisu, část tohoto ustanovení, nebo jen některá slova či některé slovo anebo číslovka bez náhrady, vyjádří se to v textu bodu novely slovy „se zrušuje.“*; v odst. 2 a 3 je pak upraven způsob, jakým se řeší zrušení uceleného úseku právního předpisu, jednotlivých vět, jejich částí nebo jednotlivých slov, když i zde se má používat výraz *„se zrušuje“* nebo *„se zrušují“*

<sup>10</sup> Knapp, V.: *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 116.

<sup>11</sup> Odůvodnění nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 2/02.

la přímo zrušena, nýbrž jen pozbyla platnosti, je třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (technologickou) a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti a nikoliv ke zrušení totiž podle názoru soudů zjevně došlo proto, že toto ukončení platnosti bylo obsaženo přímo v zákoně, kde se předmětná ustanovení nacházela, a nikoliv v zákoně jiném, kterým by se původní zákon novelizoval. Soudy dále zdůvodnily, že každý právní předpis, který má být součástí platného právního řádu, je nadán atributy platnosti a účinnosti – právě to, že lze právní předpis kvalifikovat jako platný, znamená, že je součástí právního řádu. V předmětné problematice to podle soudů nepochybně platí tím spíše, že právě v souvislosti s pozbytím platnosti předmětných ustanovení nabyla účinnosti úprava obsažená v ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle názoru soudů, pokud by bylo v době přijetí novely zákona o dani z přidané hodnoty úmyslem zákonodárce „pozastavit“ působení předmětných ustanovení v tom směru, že mají být nadále součástí platného právního řádu, jistě by neoperoval pojmem platnosti ustanovení, ale termínem její účinnosti. Soudy proto svou argumentaci v této otázce uzavřely, že od 1. 1. 2005 pozbyla dotčená ustanovení platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky. Na tom podle názorů soudů nic neměnila ani skutečnost, že zákonodárce nepoužil formulaci, že se uvedená ustanovení zrušují.

Soudy také shledaly, že zákonodárce nemá v otázce derogace derogačních ustanovení pravomoc shodnou s pravomocí Ústavního soudu.

Dále pak správní soudy argumentovaly, že prostým zrušením derogačního ustanovení bez výslovně provedeného projevu vůle zákonodárce nemůže dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve zrušených ustanovení. Tento postup by totiž podle názoru soudů nebylo možno ani považovat za „tvorbu zákonů“, resp. legislativní proces, nýbrž spíše za jakýsi hybridní proces „reinkarnace“, který je v oblasti normotvorby zcela nepřipustný. Podle názoru soudů je takováto situace možná jen v případě tzv. derogace nepřímé, kdy původní právní předpis je i nadále formálně platnou součástí našeho právního řádu, nicméně je neaplikovatelný z důvodu pozdější rozporné úpravy, příp. úpravy provedené právním předpisem vyšší právní síly anebo úpravy speciální. Soudy konstatovaly, že je nutno trvat na tom, že k „obnovení“ formálně zrušeného pravidla může dojít pouze jeho výslovným opětovným přijetím, případně výslovným obnovením, tedy že k opětovnému nabytí platnosti ustanovení nemůže dojít tím, že v pozdější době dojde ke zrušení ustanovení, které zrušilo ustanovení původní.

Plátcí daně však užíli argumentů, že opětovné vyhlášení právního předpisu nebo jeho jednotlivých ustanovení, která byla před tím zrušena derogačním ustanovením, ve Sbírce zákonů však není nutná v případě, že dojde ke zrušení předmětného derogačního ustanovení, které takový právní předpis nebo jednotlivé ustanovení zrušilo. V takovém případě je podle názoru plátců daně právní předpis nebo jeho jednotlivé ustanovení do právního řádu navráceno automaticky samotným zrušením ustanovení, v jehož důsledku přestalo být součástí právního řádu ČR. Přitom zákon č. 109/2006 Sb. (a samozřejmě tedy i předmětné zrušovací ustanovení) byl řádným legislativním procesem schválen Parlamentem České republiky, poté byl v úplném znění vyhlášen ve Sbírce zákonů, jak je k platnosti zákona vyžadováno ustanoveními § 1 odst. 1 písm. b) a § 3 odst. 1 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv.

K podpoře argumentů plátců daně je možné citovat také názory teoretické, ač by snad s ohledem na názory správních soudů ani neměly existovat. Takovým názorem může být například závěr J. Sedláčka:<sup>12</sup> *Může nastati případ, že nový předpis neobsahuje nic jiného, než zrušení staršího předpisu. Tento nový předpis pak je ještě novějším předpisem zrušen. Nemáme nikde v našem právním řádu obecně řečeno, že by tím omezení původního předpisu daně zrušeným zrušovacím ustanovením opětně oživilo. Je věcí výkladu v tom v kterém případě, zda možno za to míti, že starý předpis měl býti novějším předpisem obnoven, anebo zda prostě otázka tato má zůstati nevyřešena. Pro tento případ budeme se kloniti asi k tomu mínění, že zákonodárce zrušením zrušujícího předpisu mínil obnoviti zrušený předpis.*

## 5. ÚMYSL ZÁKONODÁRCE

Soudy se ve své argumentaci, a to i přes námitky plátců daně, nijak významněji nezabývaly úmyslem zákonodárce při tvorbě novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Je otázkou, zda to nebyl i částečně úmyslný postup, neboť zkoumání okolností, jak byla tato změna zákona přijata a jak probíhaly diskuze při přijímání této změny, příliš nepodporují závěry soudů. Přitom historický výklad by měl být uplatňován stejně jako ostatní způsoby výkladu právních norem, nikoli opomíjen, zejména v situaci, kdy není postaveno na jisto, co je vůbec obsahem právní normy (v tomto případě tedy zákona o dani z přidané hodnoty), neboť není na první pohled zřejmé, jaký je vůbec samotný text této právní normy.

Domníváme se, že není správné konstatování soudů, že není možné zjistit historický záměr zákonodárce, nad to pouze s odůvodněním, že pozměňovací návrh měnící předmětná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebyl předložen spolu s důvodovou zprávou a že absentovala i jakákoliv rozprava. Je pravdou, že důvodová zpráva k navrhované změně nebyla předložena (jednalo se přitom o poslanecký návrh), není však pravdou, že by neprobíhala při schvalování těchto změn jakékoliv diskuze, ze které by bylo možno zjistit úmysl zákonodárce. Není přitom vhodné, a soudy k tomu nemají ani pravomoc, zkoumat důvody či správnost těchto úmyslů. Není možné, aby soudním výkladem byl napravený (podle názoru jakéhokoliv konkrétního soudu) „nedobrá“ úmysl zákonodárce.

Rozprava o změně předmětných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty sice absentovala při prvním projednávání tohoto poslaneckého pozměňovacího návrhu v Poslanecké sněmovně, avšak zazněla při projednávání návrhu zákona později publikovaného pod č. 109/2006 Sb. v Senátu a následně také v Poslanecké sněmovně, když jí byl návrh zákona vrácen s pozměňovacími návrhy. Například při projednávání návrhu zákona v Senátu jasně zaznělo z úst M. Balabána, předsedy Výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu, že pozměňovací návrh poslankyně M. Šojdové, přijatý Poslaneckou sněmovnou, umožní, že *by se do režimu osvobození od daně s nárokem na odpo-*

<sup>12</sup> Sedláček, J., Rouček, F.: Komentář k československému obecnému zákoníku občanskému. Díl I. Praha, 1935, s. 157

čet daně dostaly loterie a podobné hry.<sup>13</sup> Také při opětovném projednávání tohoto návrhu spolu s návrhy senátními v Poslanecké sněmovně se vyjádřil místopředseda Vlády Z. Škromach, který přednesl stanovisko Vlády a doporučil přijmout změny schválené Senátem, a to včetně změny, která by zamezila uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u vybraných loterií a jiných podobných her.<sup>14</sup> I přes tato vyjádření Poslanecká sněmovna setrvala na svém původním názoru a Senát přehlasovala.

Z výše uvedeného je zřejmé, že zákonodárce si byl vědom dopadu tohoto pozměňovacího návrhu. Není tedy možné jednoduše tvrdit, že úmyslem zákonodárce nebyl právě úmysl, aby loterie a podobné hry byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny s nárokem na odpočet. Horní komora jedním ze svých pozměňovacích návrhů totiž výslovně zamýšlela změnu ustanovení, o kterém se domnívala, že je s to umožnit osvobození s nárokem na odpočet, odvrátit, jak to zaznělo i v diskusi, a tím ve výsledku docílit pouze možnosti osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Dolní komora Parlamentu však tento senátní návrh přehlasovala. Je tedy zřejmé, že úmyslem dolní komory Parlamentu a ve svém důsledku tak celého Parlamentu jako zákonodárce bylo, aby loterie a podobné hry byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny s nárokem na odpočet.

Správci daně však úmysl zákonodárce v této věci vykládají zcela rozdílně. Názorem správců daně je, že zákonem č. 109/2006 Sb. došlo pouze k technické úpravě zákona o dani z přidané hodnoty, kdy bylo zrušeno již obsoletní písmeno b) § 113 tohoto zákona. K tomuto názoru se připojil i Nejvyšší správní soud, když konstatoval: *Vzhledem k absenci jakékoli rozpravy a odůvodnění, a tedy nemožnosti zjistit záměr historického zákonodárce, lze dospět k závěru, že jím zákonodárce, jemuž je nutno přičítat racionálnost, měl v úmyslu toliko odstranit nadbytečný text.*<sup>15</sup> Tento rezolutní závěr je však zajímavý ve srovnání s názorem vyjádřeným jen o několik řádků výše: *v této souvislosti jí (rozuměj plátcí daně jako stěžovateli) lze přisvědčit v tom, že nedošlo-li k rehabilitaci předmětných ustanovení zákona o DPH, pak novela provedená zákonem č. 109/2006 Sb. v části čtrnácté bod 2 postrádá reálný význam.*

Pokud bychom tento závěr přijali, musíme si současně klást otázku, kdy se takové ustanovení stává obsoletním, popř. kdy má být zrušeno. Každé ustanovení zákona má v textu zákona svou určitou úlohu, která se v průběhu času nemůže sama od sebe změnit. Bylo tedy úkolem soudu, když přijal argumentaci správců daně, vyložit, kdy se toto konkrétní ustanovení stalo obsoletním a jak se obsoletním stalo, aniž by došlo k nějaké legislativní změně. Nejvyšší správní soud však vysvětlení a zdůvodnění tohoto svého názoru neposkytl.

Také není obvyklé, aby zákonodárce tímto způsobem postupoval. Podobných obsoletních ustanovení je v českém právním řádu mnoho, soudy však nenabídly ani jeden další příklad, kdy by takto konkrétně zákonodárce postupoval s cílem pouze vypustit obsoletní ustanovení ze zákona. Je také otázkou, zda by racionální zákonodárce činil tento legislativní krok, který by přitom měl jen minimální vliv na právní regulaci. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo, aby předmětná ustanovení nevyvolávala žádné

<sup>13</sup> Srovnej stenoprotokol z 9. schůze Senátu Parlamentu ČR konané 9. 2. 2006.

<sup>14</sup> Srovnej stenoprotokol z 54. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR konané 14. 3. 2006.

<sup>15</sup> Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2009, I Afs 26/2009 – 109.

další právní účinky, nečinil by žádných dalších kroků a ustanovení ponechal v původní podobě, neboť by jinak tyto jeho kroky byly zcela nadbytečné. A racionální zákonodárce zcela jistě nečiní žádné legislativní kroky, které jsou a priori bez jakéhokoliv právního významu.

Není také ani možné, aby soud, a zde se můžeme domnívat, že i pro zjednodušení své argumentační situace, konstatoval, že záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě jako motivy zákonodárcova jednání, na obsah a platnost (účinnost) normy nemají vliv. V takto složité výkladové situaci není totiž možné, aby byl opomíjen jeden ze základních způsobů výkladu zákona, byť by komplikoval, nikoli zjednodušoval celkové závěry. Je nutné, aby se soudy i s tímto možným výkladem vypořádaly, zejména pokud se jedná o výklad vyznívající ve prospěch daňových subjektů, byť by jen vysvětlily, avšak dostatečně podrobně a odůvodněně, proč takovýto výklad nepřevažuje.

## 6. APLIKACE PRÁVA EVROPSKÉ UNIE

V návaznosti na výše uvedené otázky úmyslu zákonodárce jako základu pro jeden z druhů výkladu právní normy, je vhodné poukázat i na názory správců daně, kterými odůvodňují svůj výklad předmětných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na úpravu nároku na odpočet u vybraných loterií a jiných podobných her podle Šesté směrnice<sup>16</sup>. Správci daně poukazovali na znění článku 13 části B bod 6 písm. f) a článku 17 Šesté směrnice, kde pro sázkové hry není připuštěna možnost příznání nároku na odpočet daně.

Pokud přijmeme argument, že zákonodárce i přes svou vědomost rozporu právní úpravy, kterou hodlal přijmout, s unijní normotvorbou, tuto právní úpravu přijal, je nutné se vypořádat s eurokonformním výkladem zákona, tvrzeným správcí daně, na základě kterého je však daňovému subjektu upřeno právo, kterému mu příznává vnitrostátní norma.

Podle obecně přijímaných pravidel není tzv. eurokonformním výkladem možné docílit výkladu vnitrostátní právní normy, kdy navzdory této vnitrostátní úpravě, která je (ač v rozporu s evropským právem) pro daňový subjekt příznivější, bude užita úprava evropská, která je pro daňový subjekt nepříznivá. Nelze tímto postupem vyloučit aplikaci vnitrostátní normy a rozšířit povinnosti daňových subjektů s odvoláním na evropskou úpravu. Eurokonformním výkladem vnitrostátního práva nelze docílit uložení povinnosti, která je vnitrostátnímu právu neznáma. Princip evropsky podmíněné interpretace vnitrostátního práva je limitován obecnými právními principy právní jistoty a zákazu retroaktivity, které mají zásadní význam zvláště v oblasti veřejného práva. Například Soudní dvůr Evropských Společenství vylučuje možnost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva, který by vedl k založení trestní odpovědnosti za jednání, které není podle vnitrostátního práva trestné.<sup>17</sup> Také s použitím argumentu *a simili* je rovněž vylou-

<sup>16</sup> 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 (č. 77/388/EHS); Směrnice 2006/112/ES (článek 135), která s účinností od 1. 1. 2007 nahrazuje Šestou směrnici

<sup>17</sup> Srovnej 80/86 Criminal proceedings against Kolpinghuis Nijmegen BV. [1987] ECR 03969.

čeno soudní dotváření vnitrostátního práva ve smyslu jeho doplňování o povinnosti daňových subjektů, které vnitrostátní právo neupravuje, resp. které jsou mu neznámé.

Nadto lze dodat, že stejné meze má také tzv. přímý účinek evropských směrnic – není možné ze strany státu, který řádně nebo včas netransponoval předmětnou směrnici do vnitrostátního právního řádu, dovolávat se jejich účinků vůči daňovým subjektům a vyloučit tak vnitrostátní úpravu, popř. překonat tak neexistenci této vnitrostátní úpravy. Takovýto „obrácený“ přímý účinek je zcela nepřipustný.<sup>18</sup>

Pokud by si zákonodárce byl vědom rozpornosti přijímané úpravy vůči Šesté směrnici, ale i přesto tuto vnitrostátní úpravu přijal, není možné, aby správci daně postupovali v neprospěch českých daňových subjektů s odůvodněním, že se vnitrostátní právní úprava, jejíž obsah není zcela zřejmý (v tomto konkrétním případě dopadem novely zákona o dani z přidané hodnoty), musí vykládat v souladu s evropským právem.

Základy uplatňování nepřímého účinku komunitárního práva byly judikovány v rozsudku *Von Colson a Kamann*<sup>19</sup>, proto bývají někdy označovány i jako *Von Colson* princip. Tento princip představuje další oporu aplikace komunitárního práva v řízeních před národními orgány a v podstatě znamená povinnost národního soudce (nebo jiného orgánu) vykládat své vnitrostátní právo ve světle cílů a obsahu komunitárních norem. Podkladem pro vytvoření této vlastnosti komunitárního práva je především povinnost loajality členských států (čl. 10 SES) a závazná povaha směrnic.

Tento účinek nebo princip prošel v judikatuře Evropského soudního dvora výraznou kvalitativní i kvantitativní evolucí (zpočátku se jednalo jenom o výklad implementačního národního práva ve světle ustanovení implementované směrnice, nebyly vyjasněné otázky možného použití této zásady v horizontálních vztazích, chybělo i vymezení přesných mantinelů interpretační povinnosti národních orgánů aplikace práva) a dnes je jeho uplatnění determinováno následujícími znaky:

- a) vodítkem pro eurokonformní interpretaci národního práva jsou veškerá ustanovení komunitárního práva bez ohledu na to, jaké je jejich postavení v systému pramenů komunitárního práva, a bez ohledu na to, zda mají nebo nemají přímý účinek;
- b) předmětem interpretace není jenom to národní právo, které je implementační reakcí národního zákonodárce na komunitární ustanovení, ale veškeré národní právo, které se může dotýkat komunitárně založených subjektivních práv jednotlivců;<sup>20</sup>
- c) nepřímý účinek působí i v horizontálních právních vztazích, tedy může vést i ke zhoršení postavení jednotlivce;<sup>21</sup>
- d) výklad národního práva ve světle komunitárních ustanovení je limitován rozsahem diskreční pravomoci národního orgánu aplikace práva a výkladovými pravidly upravenými národním procesním právem, což je dalším projevem národní procesní autonomie;<sup>22</sup>

<sup>18</sup> Srovnej 152/84 *Marshall vs. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)* [1986] ECR 723, C-91/92 *Paola Faccini Dori v Recreb Srl* [1994] ECR I-3325.

<sup>19</sup> Srovnej 14/83 *Von Colson and Kamann vs. Land Nordrhein-Westfalen* [1984] ECR 1891.

<sup>20</sup> Srovnej C-106/89 *Marleasing SA vs. La Comercial Internacional de Alimentacion SA* [1990] ECR I-4135 a C-397-403/01 *Bernhard Pfeiffer (C-397/01), Wilhelm Roith (C-398/01), Albert Süß (C-399/01), Michael Winter (C-400/01), Klaus Nestvogel (C-401/01), Roswitha Zeller (C-402/01) and Matthias Döbele (C-403/01) v Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV*. [2004] ECR I-08835.

<sup>21</sup> Viz výše uvedený případ *Marleasing C-106/89*.

<sup>22</sup> Srovnej 14/83 *Von Colson and Kamann*.

- e) eurokonformní výklad národního práva nesmí vést k závěrům popírajícím podstatu národní úpravy, tedy k výsledkům *contra legem*;<sup>23</sup>
- f) výkladem nesmí být zhoršeno postavení jednotlivce ve smyslu založení nebo rozšíření jeho deliktní odpovědnosti;<sup>24</sup>
- g) v případě nepřímého účinku směrnice platí, že povinnost eurokonformního výkladu vzniká až po uplynutí lhůty stanovené pro implementaci směrnice;<sup>25</sup>
- h) nepřímý účinek představuje první z vlastností komunitárního práva, která byla ESD převzata i do úzce unijního práva, když v kauze C-105/03 *Trestní řízení proti Marii Pupino* [2005] ECR I-5285 Soud vyslovil, že povinnost eurokonformního výkladu vzniká také ohledně rámcových rozhodnutí (III. pilíř EU), kterých ustanovení jsou interpretačním vodítkem pro výklad národního práva.

Z těchto důvodů proto není možné, aby správci daně postupovali v neprospěch českých daňových subjektů s odůvodněním spočívajícím v eurokonformním výkladu, pokud vnitrostátní úprava stanoví povinnosti českých daňových subjektů v rozporu s evropskou legislativou, ale ve prospěch těchto subjektů.

## 7. ÚSTAVNĚPRÁVNÍ A PRÁVNĚ TEORETICKÉ SOUVISLOSTI

Vzhledem k tomu, že problematiku osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet u loterií a jiných podobných her řešily již krajské soudy a také Nejvyšší správní soud, i když u těchto soudů stále probíhají obdobná řízení, neboť loterijní společnosti jsou velmi pravděpodobně ve své většině měsíčními plátcí daně z přidané hodnoty, a proto neustále každý měsíc vznikají další a další rozhodnutí správců daně, kteří aplikují předmětná ustanovení, je jediným a posledním orgánem v České republice, který by mohl změnit celou situaci a změnit také správními soudy přijímaný výklad předmětných ustanovení, Ústavní soud. V této otázce již na Ústavní soud bylo podáno několik stížností, žádná však zatím rozhodnuta nebyla. Je proto vhodné krátce nastínit, v čem by mohla být spatřována protiústavnost aplikace předmětných ustanovení správci daně a správními soudy. Stejně tak uvést argumenty vztahující se k „vyšším“ právním principům, jak o nich může mít představu běžný adresát zákona o dani z přidané hodnoty.

V souladu s principem právního státu není situace, kdy platné právo není seznatelné jeho adresáty. I například základní právní princip, že neznalost zákona neomlouvá, vždy neoddělitelně obsahoval předpoklad, že adresát právní normy měl možnost se s obsahem normy seznámit, tedy měl možnost znát pravidlo chování, které je po něm právní normou požadováno. V případě, který je předmětem tohoto článku, je ale evidentní, že běžný adresát zákona o dani z přidané hodnoty není z textu zákona s to zjistit, jaká je platná a účinná díkce předmětných ustanovení o osvobození od daně. Oprávnění vycházející z těchto ustanovení musí adresát dovozovat prostřednictvím

<sup>23</sup> Opět srovnej případ *Marleasing* C-106/89.

<sup>24</sup> Srovnej 80/86 *Criminal proceedings against Kolpinghuis Nijmegen BV*. [1987] ECR 03969.

<sup>25</sup> Srovnej C-212/04 *Konstantinos Adeneler and další v Ellinikos Organismos Galaktos (ELOG)* [2006] Sbsd I-6057.



složitě právní argumentace, což přinejmenším otevírá prostor pro rozdílné závěry. Vytrácí se tak zásadní požadavek právní jistoty, který je základním atributem demokratického právního státu.

Český právní řád již dlouhou dobu trpí svou nepřehledností, kterou způsobuje nesystematická práce jeho tvůrce, českého zákonodávce, který při své práci často nerespektuje ani svá vlastní pravidla. České daňové právo tímto nešvarem trpí o to víc, že je abnormálně často a obvykle zcela nesystematicky měněno. Není nutné připomínat, že se v poslední době v českém zákonodárství rozmohl jev, kdy jsou používány „přílepky“ k zákonům, někdy nazývané také jako „divocí jezdcí“. I v tomto případě se pak jednalo o poslaneckou iniciativu, kterou byla k návrhu zákona přidána změna jiného zákona, který s původní předlohou vůbec nesouvisel.

Pokud by správci daně a následně také správní soudy nesprávně aplikovaly ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty o osvobození od daně, porušily by meze uplatňování státní moci a ústavně-právní principy ukládání povinností.<sup>26</sup> Dále by pak bylo dotčeno právo daňových subjektů na vlastnictví majetku, pokud by správci daně touto nesprávnou aplikací zákona o dani z přidané hodnoty ukládali daňovým subjektům vyšší daňovou povinnost, než zákon stanoví. Plátcí daně by nemohli v důsledku takového postupu správců daně a správních soudů uplatňovat zákonný odpočet daně a nenaplnili by tak svá legitimní očekávání majetkového prospěchu. Naopak by se jejich majetek ještě více snížil, pokud by jim správci daně po neuznání nároku na odpočet ještě vyměřili vlastní daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty.<sup>27</sup>

V případě, že by se ukázalo, že aplikace předmětných ustanovení nebyla správná, byl by porušen základní ústavně-právní princip ukládání daní a poplatků jen na základě zákona, jak jej stanoví čl. 11 odst. 5 Listiny a jak jej vykládá i Ústavní soud.<sup>28</sup> Správci daně by pak v takovém případě postupovali *extra legem*, čehož důsledek by mohl být právě zásah do vlastnického práva daňových subjektů, když Ústavní soud v oblasti daňové mimo jiné také vyložil, že: *Porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se tak státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost zcela extra legem, ale i tehdy, pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty a situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá.*<sup>29</sup>

Proto pokud Ústavní soud dojde k rozdílnému názoru na problematiku výkladu ustanovení o osvobození od daně z přidané hodnoty u loterijních společností od názoru správních soudů, je zde zcela jistě prostor ke zrušení jednotlivých rozhodnutí z důvodu jejich protiústavnosti.

<sup>26</sup> Vycházející z čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1, 2, 4 Listiny základních práv a svobod.

<sup>27</sup> V takovém případě by se mohlo jednat o porušení práv vyplývajících ze čl. 11 odst. 1, 4 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod ve spojení s čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR a čl. 10 Ústavy ČR.

<sup>28</sup> Například závěr Ústavního soudu obsažený v nálezu II. ÚS 644/02: *Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon.*

<sup>29</sup> Nález Ústavního soudu II. ÚS 152/07.

## 8. ZÁVĚR

V tomto článku nastíněná problematika je komplikovaná, pro běžného plátce daně z přidané hodnoty zcela nepřehledná. Není však možné na ni pohlížet černobíle, na druhou stranu je ale nutné akceptovat, že nakonec musí převážit buď bílá, nebo černá.

Je vhodné poukázat například na názor Nejvyššího správního soudu,<sup>30</sup> že: *Je věci zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby – jakkoli by takový požadavek byl v konkrétním případě z morálního hlediska třeba i oprávněný – dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni.* Obdobně také na další názor Nejvyššího správního soudu, že *je věci státu, aby formuloval své daňové zákony nato-lik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnos-ti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce.*<sup>31</sup>

V tomto případě evidentně došlo k selhání zákonodárce, který nebyl schopen formulovat jednoduchým a zřejmým způsobem normu chování. Je podle našeho názoru zřejmé, že zákonodárce (ve smyslu konkrétního jednotlivce či jednotlivců) činil své kroky s úmyslem umožnit loterijním společnostem osvobození od daně s nárokem na odpočet. Je právně zcela irelevantní, jaký k tomu měl důvod. Zákonodárský sbor jako celek k tomuto partikulárnímu zájmu přistoupil pozitivně a navrhané znění novely zákona o dani z přidané hodnoty přijal. Je však také skutečností, že aktéři celého procesu nebyli s to realizovat tento cíl včetně dostatečně bezchybné formulace textu právní normy. Následně se správci daně praktickou aplikací těchto ustanovení snaží dosáhnout obecně racionálního výsledku, čemuž ale předchází iracionální postup zákonodárce příliš neodpovídá. To vše završují správní soudy, které hledají své argumenty s cílem překonat původní záměr zákonodárce a nastolit rozumný a spravedlivý stav. Toto je bohužel každodenní realita českého zákonodárství této doby.

Právní hodnocení této problematiky je však podstatně složitější. Jak je z výše uvedeného zřejmé, na většinu argumentů jedné strany je možné nalézt protiargumenty, které by druhá strana mohla použít. Asi nejpodstatnější otázkou tohoto sporu je otázka, jaký následek má zrušení zrušovacího ustanovení zákona. Správci daně a soudy většinou jednoznačně uzavírají, že není možné, aby pouhým zrušením zrušovacího ustanovení „obživlo“ primárně zrušené ustanovení. Plátci daně argumentují přesně opačně, a i v právní teorii, a to například i respektované, prvorepublikové, jak je citováno výše, je možné nalézt názor, že důsledkem zrušení zrušovacího ustanovení je právě „obživnutí“ primárně zrušeného ustanovení. Podle našeho názoru pak všechna další argumentace jen více méně navazuje na tuto zásadní otázku. V celkovém hodnocení je pak nutné zvážit jednotlivé argumenty a přiklonit se na stranu, která bude reprezentovat spravedlivé uspořádání věcí – úkol to zcela jistě není snadný.

<sup>30</sup> Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155.

<sup>31</sup> Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 14. 5. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005 – 44.

## QUESTIONS RELATED TO EXEMPTION FROM VALUE ADDED TAX OF LOTTERY COMPANIES

### Summary

This article is focused on an exemption from a value added tax of lottery companies in the Czech Republic. There are many disputes during last several years about application of the Czech value added tax act, in particular about application of exemption from tax after the value added tax act amendment made by the act No. 109/2006 Col. The fundamental question of the disputes is whether lottery companies are exempted from the tax with or without right of value added tax deduction. The change of the value added tax made by the act No. 109/2006 Col. was made very inconsequently which causes many interpretation problems. In the article there are several relevant court decision cited and these decisions are commented by opinions of the author who adds his own point of view on the problem.

*Key words:* tax exemption, value added tax, lottery companies, tax deduction, court decision, provision of a statute, Constitutional Court, legislator, EU law, cancellation of an act



## REDAKČNÍ RADA

*Předseda:* prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

*Tajemnice:* Blanka Jandová

### *Členové:*

doc. JUDr. PhDr. Ilona Bažantová, CSc.

prof. JUDr. Miroslav Bělina, CSc.

prof. JUDr. Stanislava Černá, CSc.

doc. JUDr. Jaroslav Drobník, CSc.

prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc.

doc. JUDr. Vladimír Kindl

prof. JUDr. Zdeněk Kučera, DrSc.

prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc., dr. h. c.

prof. JUDr. Jiří Švestka, DrSc.

prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.

prof. JUDr. Petr Tröster, CSc.

JUDr. Marie Vanduchová, CSc.

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc.

### *Externí členové:*

prof. JUDr. Michael Bogdan (Lund)

prof. JUDr. Jiří Boguszak, DrSc. (Praha)

prof. Dr. Wladyslaw Czapliński (Varšava)

doc. JUDr. Taisia Čebišová, CSc. (Praha)

prof. JUDr. Jan Filip, CSc. (Brno)

prof. Dr. Michael Geistlinger (Salzburg)

prof. JUDr. Mahulena Hofmannová, CSc. (Giessen/Heidelberg)

prof. JUDr. Pavol Holländer, DrSc. (Brno)

prof. JUDr. Dalibor Jílek, CSc. (Brno/Bratislava)

Dr. Kaspar Krolop (Berlín)

prof. JUDr. Jan Musil, CSc. (Brno)

prof. JUDr. Jan Svák, CSc. (Bratislava)

prof. Dr. Jiří Toman (Santa Clara)

JUDr. Peter Tomka, CSc. (Haag)

prof. JUDr. Helena Válková, CSc. (Plzeň/Praha)

prof. Dr. Miroslav Vítěz (Subotica)

doc. JUDr. Ladislav Vojáček, CSc. (Brno/Bratislava)

ACTA  
UNIVERSITATIS  
CAROLINAE

---

IURIDICA 4/2010

## FINANČNÍ PRÁVO V PRVNÍ DEKÁDĚ 21. STOLETÍ

Prorektor-editor: prof. PhDr. Ivan Jakubec, CSc.

Vědecký redaktor: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Recenzovali:

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.

Mgr. Ing. Aleš Borkovec

Obálku navrhla Jarmila Lorencová

Graficky upravila Kateřina Rezáčová

Vydala Univerzita Karlova v Praze

Nakladatelství Karolinum, Ovocný trh 3–5, 116 36 Praha 1

<http://cupress.cuni.cz>

Praha 2011

Sazba a zlom: DTP Nakladatelství Karolinum

Vytiskla tiskárna Nakladatelství Karolinum

Periodicita: 4× / rok

Vydání 1. Náklad 300 výtisků

ISBN 978-80-246-1914-9

ISSN 0323-0619

MK ČR E 18585