

POJEM DAŇ V DAŇOVÝCH ZÁKONECH

RADIM BOHÁČ

Právnická fakulta Univerzity Karlovy, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek se zabývá vymezením pojmu daň v platných daňových zákonech v České republice. Dne 1. ledna 2011 totiž nabyl účinnosti daňový řád, který vymezuje pojem daň pro své účely. Cílem příspěvku je porovnání této definice daně s vymezením pojmu daň v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech a poukázání na důsledky z toho plynoucí.

Key words in original language

daň, daňové zákony, daňový řád

Abstract

This article deals with the definition of the term tax under the tax laws in the Czech Republic. Tax Code Procedure came into effect from 1st January 2011 and this code defines the term tax for its purposes. The aim of this article is to compare this definition of tax with the definitions of tax in substantive tax laws and to point out the consequences of its use.

Key words

tax, tax laws, Tax Code Procedure

1. ÚVOD

Vymezení pojmu daň je úkol především pro právní a ekonomickou teorii, nicméně zejména v souvislosti s přijetím nového daňového řádu je významné i vymezení tohoto pojmu v platných právních předpisech České republiky.

V tomto článku¹ bych se chtěl primárně zabývat vymezením pojmu daň v platných daňových zákonech, které jsou součástí právního řádu České republiky. Nicméně nejprve se budu stručně věnovat vymezením tohoto pojmu zvláště v soudobé právní a ekonomické odborné literatuře, přičemž toto vymezení bude základem pro zkoumání pojmu daň v platném právu. Následně se pak zaměřím na vymezení, resp. používání, pojmu daň v platných hmotněprávních

¹ Tento článek byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu specifického vědeckého výzkumu "Právní otázky daňové, fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední Evropy v letech 2011 až 2015" realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze a rovněž 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".

daňových zákonech a poté v procesním předpise upravujícím správu daní, tj. daňovém řádu.²

Cílem tohoto článku je zhodnocení a posouzení definic a vymezení pojmu daň v hmotněprávních i procesněprávních předpisech upravujících jednotlivé daně a jejich správu.

2. POJEM DAŇ Z HLEDISKA TEORIE

V České republice existuje ohledně vymezení pojmu daň poměrně propracovaná teorie, a to jak teorie právní, tak teorie ekonomická. Nejprve se proto zaměřím na teoretické vymezení pojmu daň z právního hlediska a poté z hlediska ekonomického.

Významný teoretik finančního práva první československé republiky, prof. Engliš, vymezoval daně jako "příspěvky soukromých hospodářství nadřazeným veřejným svazkům k obecné úhradě jejich správy"³ či "příspěvky pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků"⁴ a zařazoval daně mezi solidaristické příjmy, které "plynou z vlastního státního hospodářství pod ideálem národa jako účelem a jsou opatřovány jako prostředky pro toto hospodářství škodou (nákladem)"⁵. Tato vymezení pojmu daň jsou ve shodě s vymezením Kaizlovým, který daně definoval jako "podatky na způsob povšechné úplatnosti ukládané veškerosti nebo některé části občanů pro úhradu nákladů správy veřejné neuhrazených neb neuhraditelných skrze příjmy ostatní".⁶

V období socialistického státu Spáčil daně vymezil jako povinné zákonem stanovené platby, které jsou nucení odvádět státu ti, nad nimiž stát má moc. Přičemž ten, kdo je daní povinen, nedostává za platbu daně přímý, současný a rovnocenný ekvivalent.⁷

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb.

³ ENGLIŠ, Karel. Národní hospodářství (příručka). Brno : Fr. Borový, 1924. 610 s. s. 345.

⁴ ENGLIŠ, Karel. Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků. Praha : Fr. Borový, 1929. 407 s.

⁵ ENGLIŠ, Karel. Malá finanční věda. 2. vydání. Praha : Fr. Borový, 1946. 326 s. s. 97.

⁶ KAIZL, Josef. Finanční věda. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní : Poplatky : Všeobecná teorie daní. Praha : Jos. R. Vilímek, 1892. 197 s. s. 89 an.

⁷ SPÁČIL, Bedřich. Teorie finančního práva ČSSR. 1. vydání. Praha : Orbis, 1970. 176 s. s. 115.

Současná pražská učebnice finančního práva⁸ vymezuje daně jako povinné platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Pojmovým znakem daní je tedy podle této učebnice jejich nenávratnost.

Obdobné vymezení pojmu daň nalezneme v brněnsko-plzeňské učebnici finančního práva⁹, kde je uvedeno, že daň je možné definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Rovněž Radvan¹⁰ vymezuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění. Obdobně jsou daně definovány i v soudobé zahraniční právnické literatuře.¹¹

Ekonomická literatura obvykle vymezuje daně jako povinnou (nedobrovolnou), pravidelně se opakující a zákonem stanovenou platbu, která je nenávratná a neekvivalentní.¹² Učebnice teorie národního hospodářství konstatuje, že daně tvoří rozhodující část státních rozpočtových příjmů a jsou nevratnými a neúčelovými platbami do veřejného rozpočtu.¹³ Velmi stručně vymezuje daň

⁸ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 154.

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 287.

¹⁰ RADVAN, Michal, et al. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 23.

¹¹ Viz např. GLUCHOWSKI, Jan. *Polskie Prawo podatkowe*. 5. zmienione wyd. Warszawa : LexisNexis, 2004. 592 s. ISBN 83-7334-315-6. s. 11, BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír, et al. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava : Eurokódex, 2009. 688 s. ISBN 978-80-89447-02-2. s. 165 nebo TIPKE, Klaus, et. al. *Steuerrecht*. 18. zcela přepracované vyd. Köln : Schmidt, 2005. 1118 s. ISBN 3-504-20138-X.

¹² PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4. s. 301.

¹³ URBAN, Jan. *Teorie národního hospodářství*. 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha : ASPI, 2006. 516 s. ISBN 80-7357-188-9. s. 402.

Kubátová, která ji označuje za povinnou nenávratnou platbu do veřejného rozpočtu.¹⁴

V současné době lze na základě výše uvedených definic daní dovodit následující hlavní znaky daní. Daně jsou

- 1) peněžítá plnění (hradit daň nepeněžní formou není možné),
- 2) zákonné (daně lze ukládat pouze na základě zákona),
- 2) nedobrovolné (je uložena povinnost hradit daně),
- 3) nenávratné (daně se daňovým subjektům nevracejí),
- 4) neúčelové (úhrada daně není určena na konkrétní účel),
- 5) neekvivalentní (absentuje bezprostřední protiplnění ze strany veřejné moci),
- 6) ukládané státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi,
- 7) příjmem veřejných rozpočtů.

Z uvedeného je možné vytvořit následující obecnou definici daní. Daně jsou neúčelová, nenávratná a neekvivalentní povinná peněžítá plnění ukládaná na základě zákona státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, která jsou příjmem veřejných rozpočtů.

3. POJEM DAŇ V HMOTNĚPRÁVNÍCH DAŇOVÝCH ZÁKONECH

V této části se budu zabývat používáním pojmu daň v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech, přičemž důraz bude kladen zejména na zhodnocení vhodnosti používání tohoto pojmu. Je pochopitelné, že jednotlivé hmotněprávní daňové zákony nevymezují pojem daň z obecného hlediska, nicméně mohou použít pojem daň bez dalšího pro označení konkrétní daně. Jak bude uvedeno níže, je takové používání často nesprávné, problematické a nepřispívá k přehlednosti a jednoduchosti příslušného právního předpisu.

3.1. Zákon o daních z příjmů

V zákoně o daních z příjmů¹⁵ je zavedena legislativní zkratka "daň", a to v ustanovení § 3 odst. 1. Tato legislativní zkratka zkracuje slovní spojení "daň z příjmů fyzických osob", tj. označení pro jednu ze dvou přímých důchodových daní, které jsou zákonem o daních z příjmů upraveny.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie : Úvod do problematiky*. Praha : ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7557-092-0. s. 9.

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Na tomto místě je potřebné uvést základní pravidla používání legislativních zkratk. Tato pravidla jsou obsažena v Legislativních pravidlech vlády¹⁶, která sice nejsou obecně závazným právním předpisem, ovšem z materiálního pohledu mají velkou sílu, neboť se jimi, ať už povinně či dobrovolně, řídí předkladatelé návrhů právních předpisů. Podle ustanovení čl. 44 odst. 1 Legislativních pravidel vlády platí, že legislativní zkratka se zavede za pojmem, který nahrazuje, a to na místě, kde je tento pojem v právním předpisu použit poprvé. Ustanovení čl. 44 odst. 2 Legislativních pravidel vlády pak obsahuje základní pravidlo pro používání legislativní zkratky, když uvádí, že po jejím zavedení je nutné legislativní zkratky v dalším textu téhož právního předpisu důsledně používat. Na základě těchto pravidel se dá dovodit i základní pravidlo týkající se výkladu pojmů v právním předpise, kde je zavedena legislativní zkratka. Pojem zkrácený legislativní zkratkou je totiž nutné v dalším textu zákona důsledně nahradit pojmem, který tato legislativní zkratka zkracuje. Jiný výklad by vedl k popření samotného smyslu a významu zavedení legislativní zkratky.

Jak jsem již uvedl, zákon o daních z příjmů zavádí legislativní zkratku daň pro daň z příjmů fyzických osob, a to v ustanovení § 3 odst. 1. Ovšem již v ustanovení § 1 a § 2 odst. 1 zákon o daních z příjmů používá slovní spojení "daň z příjmů fyzických osob". Z uvedeného vyplývá, že legislativní zkratka daň měla být zavedena dříve, a to v ustanovení § 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Ovšem ani takový postup zákonodárce by nebyl správný, neboť legislativní zkratka "daň" v zákoně o daních z příjmů vůbec neměla být zavedena.

Důvodem je skutečnost, že zavedením legislativní zkratky daň ve svém důsledku znamená, že v dalším textu zákona o daních z příjmů by slovo „daň“ mělo být nahrazeno slovním spojením „daň z příjmů fyzických osob“. Toto nahrazení by mělo být důsledné, aby zavedení legislativní zkratky mělo svůj smysl.

Zákon o daních z příjmů však neupravuje pouze daň z příjmů fyzických osob, ale i daň z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu zákon o daních z příjmů (zejména v části druhé) obsahuje ustanovení, která se týkají pouze daně z příjmů právnických osob. Ovšem i v těchto ustanoveních je třeba aplikovat legislativní zkratku. Její aplikace však vede k absurdním závěrům, že poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami¹⁷, nebo že od daně z příjmů fyzických osob je osvobozena Česká národní banka¹⁸, ačkoliv je samozřejmě poplatníkem daně z příjmů právnických osob.

¹⁶ Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády č. 188, ze dne 19. března 1998, ve znění pozdějších usnesení vlády.

¹⁷ Viz ustanovení § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

¹⁸ Viz ustanovení § 17 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Dále celá řada ustanovení zákona o daních z příjmů obsahuje označení jiných daní, konkrétně daně z přidané hodnoty¹⁹, daně z převodu nemovitostí²⁰, daně z nemovitosti²¹, daně darovací²², daně dědické²³, daně silniční²⁴ a spotřebních daní²⁵. Aplikace legislativní zkratky "daň" v těchto ustanoveních vede k nesmyslným označením těchto daní jako "daň z příjmů fyzických osob z přidané hodnoty" nebo "spotřební daně z příjmů fyzických osob". Obdobná situace nastává, když zákon o daních z příjmů používá slovní spojení "daně z příjmů"²⁶.

Zákon o daních z příjmů však ani důsledně nepoužívá zavedenou legislativní zkratu "daň", neboť zejména v části čtvrté a v dalších mnoha ustanoveních²⁷ používá označení "daň z příjmů fyzických osob". Zde by použití legislativní zkratky vedlo ke zdvojení názvu této daně na "daň z příjmů fyzických osob z příjmů fyzických osob". Navíc zákon o daních z příjmů používá i označení "daň z příjmů právnických osob"²⁸, kde je problém obdobný.

Naopak v určitých ustanoveních²⁹ zákon o daních z příjmů používá pouze pojem "daň", ovšem nejedná se o daň z příjmů fyzických osob, jak by bylo možné dovodit za použití legislativní zkratky. Pojem daň je v těchto ustanoveních použit ve významu obecném, znamenajícím

¹⁹ Viz ustanovení § 5 odst. 9, § 6 odst. 6, § 7a odst. 7, § 7b odst. 3, § 23 odst. 16, § 24 odst. 5 písm. a), odst. 7 a odst. 13 a § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

²⁰ Viz ustanovení § 10 odst. 5, § 24 odst. 2 písm. ch) a písm. u) zákona o daních z příjmů.

²¹ Viz ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

²² Viz ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) bod 3, § 24 odst. 7 písm. b) bod 1, § 25 odst. 1 písm. s) a § 27 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

²³ Viz ustanovení § 24 odst. 7 písm. b) bod 1 a § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů.

²⁴ Viz ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) zákona o daních z příjmů.

²⁵ Viz ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

²⁶ Viz například ustanovení § 22 odst. 3, § 24 odst. 2 písm. ch), § 35ba odst. 1 písm. b) nebo § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů.

²⁷ Viz ustanovení § 9 odst. 6, § 24 odst. 2 písm. u), § 25 odst. 1 písm. s) a § 35a odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

²⁸ Viz ustanovení § 25 odst. 1 písm. s), § 35a odst. 1 písm. a), § 38m a § 39a písm. c) zákona o daních z příjmů.

²⁹ Viz ustanovení § 18 odst. 4 písm. b), § 24 odst. 2 písm. ch) a § 25 odst. 1 písm. r) a s) zákona o daních z příjmů.

jakékoli daně, tj. jakákoli povinná peněžítá plnění označená jako daň. Zde tudíž musí být z povahy věci použití legislativní zkratky výkladem vyloučeno.

Obdobně, i když úžeji, je pojem daň použit v ustanovení § 19 odst. 3 písm. a) bod 3 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že nepojednává o dani z příjmů fyzických osob, ale o daních uvedených v příslušném právním předpise Evropské unie.

Zákon o daních z příjmů dále ve dvou ustanoveních³⁰ dosud odkazuje na již zrušený zákon o správě daní a poplatků. Odhlédneme-li od toho, že tato ustanovení by měla být ze zákona o daních z příjmů vypuštěna, není možné ani zde legislativní zkratku "daň" aplikovat, neboť by to vedlo ke změně názvu zákona.

Konečně je třeba zmínit, že v části šesté, přechodných a závěrečných ustanoveních, jsou uvedeny názvy daňových zákonů, které byly zákonem o daních z příjmů zrušeny.³¹ I zde by aplikace legislativní zkratky "daň" vedla k absurdním a nesmyslným závěrům, neboť by byly změněny názvy těchto zákonů.

Lze shrnout, že legislativní zkratka "daň" je v zákoně o daních z příjmů použita zcela nevhodným způsobem. Bylo by tak více než vhodné tuto legislativní zkratku vypustit. Ze systematiky zařazení příslušného ustanovení a z textu daného ustanovení by pak vždy bylo nutné dovodit, zda konkrétní ustanovení hovoří o dani z příjmů fyzických osob, o dani z příjmů právnických osob, o jiné dani nebo o dani v teoretickém (obecném) smyslu. Ostatně tak je to nutné činit i dnes, neboť výklad některých ustanovení za použití výše uvedené legislativní zkratky je nutné pomocí argumentu ad absurdum odmítnout. V tomto směru se nabízí zejména použití výkladu systematického, neboť část první zákona o daních z příjmů upravuje daň z příjmů fyzických osob a část druhá tohoto zákona daň z příjmů osob právnických. Části třetí a čtvrtá pak upravují zejména společná a zvláštní ustanovení týkající se obou daní z příjmů. S tímto výkladem však nelze vystačit, neboť v současné době jsou v těchto částech zákona upravena i ustanovení týkající se pouze jedné daně. Jako příklad lze uvést ustanovení § 35ba, které se týká pouze daně z příjmů fyzických osob. Zde je tudíž nutné dovodit, že pojem „daň“ použitý v tomto ustanovení nezahrnuje obě daně z příjmů, ale pouze daň z příjmů fyzických osob (paradoxně v souladu s nesprávně zavedenou legislativní zkratkou).

3.2. Zákon o dani z nemovitostí

³⁰ Viz ustanovení § 35c odst. 11 a § 38ch odst. 5 zákona o daních z příjmů.

³¹ Jedná se o zákon o dani ze mzdy, zákon o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti, zákon o zemědělské dani, zákon o důchodové dani, zákon o dani z příjmů obyvatelstva atd.

V zákoně o dani z nemovitostí³² se pojem daň používá buď ve spojení s daní z pozemků, daní ze staveb nebo daní z nemovitostí. V případě, že je použit bez výslovného označení daně, lze z kontextu, smyslu a systematického zařazení daného ustanovení dovodit, o kterou daň se jedná.

3.3. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Ohledně zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí³³ je situace obdobná jako u zákona o dani z nemovitostí. I tento zákon pojem daň používá převážně ve spojení s jednou ze tří převodních daní upravených v tomto zákoně. V případě, že je použit bez výslovného označení daně, lze z kontextu, smyslu a systematického zařazení daného ustanovení dovodit, o kterou daň nebo daně se jedná.

3.4. Zákon o dani silniční

Zákon o dani silniční³⁴ obdobně jako zákon o daních z příjmů zavádí v ustanovení § 2 odst. 1 legislativní zkratku "daň", která zkracuje pojem "daň silniční". Používání této legislativní zkratky ve většině případů nečiní v dalším textu zákona o dani silniční problémy.

Ovšem je nutné upozornit, že problematické je použití této zkratky v ustanovení § 2 odst. 1 a § 6 odst. 9 zákona o dani silniční, ve kterých se používá odkaz na předmět daně z příjmů. S ohledem na skutečnost, že slovo "daň" je nutné ve smyslu výše uvedené legislativní zkratky nahradit slovy "daň silniční", lze dojít k závěru, že se jedná o "předmět daně silniční z příjmů". Je nepochybné, že zákonodárce má na mysli daň z příjmů, ovšem nesprávným zavedením legislativní zkratky "daň" lze dojít k výše uvedenému nesmyslnému označení předmětu daně. Za zmínku ještě stojí zrušovací ustanovení § 18 zákona o dani silniční, kde, pokud bychom opět nahradili slovo "dani" slovy "dani silniční", lze dospět k závěru, že se zrušuje zákon s názvem "zákon o dani silniční dani".

Je patrné, že použití legislativní zkratky "daň" v zákoně o dani silniční sice ve většině případů nevede, nicméně i výše uvedené tři uvedené případy, kdy použití legislativní zkratky vede k nesmyslným závěrům, svědčí pro to, aby byla taková zkratka ze zákona o dani silniční vypuštěna. Poté by tam, kde zákon o dani silniční používá pojem daň bez spojení s označením některé z daní, bylo nutné takovou daní rozumět daň silniční, a to na základě logického a systematického výkladu.

³² Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

³³ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

³⁴ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

3.5. Zákon o dani z přidané hodnoty

Rovněž zákon o dani z přidané hodnoty³⁵ zavádí v ustanovení § 1 legislativní zkratku "daň", která zkracuje pojem "daň z přidané hodnoty". V souladu s legislativními pravidly pro používání legislativních zkratk je tak nutné za slovo daň v dalším textu zákona o dani z přidané hodnoty nahradit slovy daň z přidané hodnoty. Stejně jako v jiných právních předpisech, tak i v zákoně o dani z přidané hodnoty působí zavedení legislativní zkratky daň problémy.

Na prvním místě je nutné uvést, že zákon o dani z přidané hodnoty používá na více než 30 místech pojem "spotřební daň"³⁶. Samozřejmě, že není možné slovo "daň" důsledně nahradit slovním spojením "daň z přidané hodnoty", které legislativní zkratka "daň" zkracuje, neboť pojem "spotřební daň z přidané hodnoty" je nesmyslný. Obdobné lze tvrdit o použití názvu jednotlivých energetických daní (daně z elektřiny, daně ze zemního plynu a některých dalších plynů a daně z pevných paliv).³⁷ I zde je aplikace legislativní zkratky prakticky vyloučena.

K absurdním závěrům dojdeme rovněž v případě ustanovení § 4 odst. 3 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, kde zákonodárce používá odkaz na zákon upravující daně z příjmů. V souladu s výše uvedenou legislativní zkratkou by se jednalo o zákon upravující daně z přidané hodnoty z příjmů. Nemusím dodávat, že žádný takový zákon neexistuje.

Bohužel výčet problémů spojených se zavedením legislativní zkratky "daň" v zákoně o dani z přidané hodnoty stále není konečný. Několik ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty totiž používá i pojem „daň z přidané hodnoty“.³⁸ To by znamenalo zdvojení názvu této daně na "daň z přidané hodnoty z přidané hodnoty". V těchto případech se jedná o zjevně nesprávný legislativní postup, neboť zde měla být legislativní zkratka "daň" zcela jistě použita (pokud už ji zákonodárce zavedl). Určitou pochybnost pak ještě budí přechodné ustanovení § 111 bodů 12 a 19 a zrušovací ustanovení § 112 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je odkazováno na předchozí zákon o dani z přidané hodnoty, a kde by aplikace legislativní zkratky vedla ke stejným závěrům, tj. zdvojení názvu předchozího zákona o dani z přidané hodnoty. I z tohoto důvodu je zavedení legislativní zkratky

³⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ Viz např. ustanovení § 2 odst. 2 písm. b), § 4 odst. 1 písm. m), § 36 odst. 1 a 3, § 41 nebo § 64 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁷ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. m) a § 36 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁸ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. g), § 10g odst. 2 písm. a), § 71g odst. 2 písm. b) nebo § 111 bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

nešťastné, neboť zde legislativní zkratku není možné použít, ačkoliv by tato měla být podle Legislativních pravidel vlády důsledně používána.

Konečně zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje i ustanovení, ve kterých je použit pojem "daň", ovšem z kontextu těchto ustanovení lze dovodit, že se v těchto případech nejedná o daň z přidané hodnoty, tudíž není možné z povahy věci slovo "daň" nahradit slovním spojením "daň z přidané hodnoty", které legislativní zkratka zkracuje. V prvé řadě se jedná o ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je slovo "daň" použito ve významu srážkové daně, resp. daně vybírané zvláštní sazbou daně, podle zákona o daních z příjmů. Vůbec se tudíž nejedná o daň z přidané hodnoty.

Druhým případem je ustanovení § 36 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uvedeno, že základ daně z přidané hodnoty zahrnuje jiné daně. Zde lze z dikce ustanovení (srov. pojem jiné daně) dovodit, že zákonodárce má na mysli naopak ostatní daně, a nikoliv daň z přidané hodnoty. Konečně ustanovení § 90 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rovněž používá pojem "daň" ve smyslu jeho obecného významu, tj. jedná se v případě tohoto ustanovení o jakoukoli daň a nikoliv pouze daň z přidané hodnoty.

Jak je patrné na výše uvedených příkladech, zavedení legislativní zkratky "daň" v zákoně o dani z přidané hodnoty působí velké komplikace napříč celým tímto zákonem. Proto by bylo více než vhodné legislativní zkratku ze zákona vypustit. Z textu daného ustanovení by pak vždy bylo nutné dovodit, zda konkrétní ustanovení hovoří o dani z přidané hodnoty nebo o jiné dani.

3.6. Zákon o spotřebních daních

Rovněž zákon o spotřebních daních³⁹ zavádí v ustanovení § 1 odst. 2 legislativní zkratku "daň". Tato legislativní zkratka tvoří samostatnou závěrečnou část tohoto ustanovení, což je patrně nutné vyložit tak, že zkracuje veškerá slova uvedená v písmenech a) až e). Slovo patrně jsem použil z toho důvodu, že zavedení legislativní zkratky tímto způsobem není obvyklé a navíc může vyvolávat nejasnosti o tom, které slovní spojení takto zavedená legislativní zkratka vlastně zkracuje, zda slova "spotřebními daněmi" v úvodní části ustanovení nebo veškerá slova uvedená v písmenech a) až e). S ohledem na skutečnost, že legislativní zkratka se uvádí vždy bezprostředně za slova, která zkracuje, lze odmítnout výklad, že by zkratka měla zkracovat slova "spotřebními daněmi". Přijmu proto výše uvedený závěr, že tato zkratka zkracuje vše, co je uvedeno v jednotlivých písmenech ustanovení § 2 zákona o spotřebních daních, tzn., že zkracuje slovní spojení "daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků". V souladu s legislativními pravidly pro používání legislativních

³⁹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

zkratek je tak nutné slovo "daň" v dalším textu zákona o spotřebních daních nahradit slovy "daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků".

Mimo to, že legislativní zkratka "daň" je problematicky zavedena v závěrečné části ustanovení § 2 zákona o spotřebních daních, lze poukázat na skutečnost, že její zavedení působí problémy při výkladu celé řady ustanovení zákona o spotřebních daních.

V první řadě je nutné zmínit vztah legislativní zkratky "daň" a pojmu "spotřební daň", který je v zákoně o spotřebních daních hojně používán. Spotřební daně jsou definovány v již zmiňovaném ustanovení § 2 zákona o spotřebních daních. Nicméně s použitím legislativní zkratky daň by pojem "spotřební daň" měl být vždy nahrazen pojmem "spotřební daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků". Tento závěr je problematický z několika důvodů:

1) Pojem "spotřební daň" je velmi často v zákoně o spotřebních daních používán v rámci názvu určitého unijního předpisu. Jedná se například o označení směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní⁴⁰, nařízení Komise o osvědčení o osvobození od spotřební daně⁴¹, nařízení Komise, kterým se provádí směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní⁴² nebo směrnice o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů⁴³. Nahrazení slovního spojení "spotřebních daní" v názvu těchto předpisů v duchu výše uvedené legislativní zkratky je nesprávné a ve svém důsledku není možné.

2) Dále je pojem "spotřební daň" používán i bez spojitosti s názvem určitého unijního předpisu, a to v celé řadě ustanovení zákona o spotřebních daních, která následují po zavedení legislativní zkratky "daň".⁴⁴ Z kontextu a systematického zařazení těchto ustanovení lze dovodit, že někdy má pojem zahrnovat všechny spotřební daně, někdy

⁴⁰ Viz ustanovení § 2 odst. 1 písm. b), § 3 písm. k), § 24 odst. 8, § 25 odst. 1 písm. bod 3 a písm. c) bod 3, § 25 odst. 9, § 26 odst. 1, § 27 odst. 1 nebo § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

⁴¹ Viz ustanovení § 25 odst. 4 nebo § 27a odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních.

⁴² Viz ustanovení § 26 odst. 6, § 27 odst. 7, § 27a odst. 1 a 2 nebo § 27b odst. 1 zákona o spotřebních daních.

⁴³ Viz ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

⁴⁴ Viz ustanovení § 5 odst. 2 písm. d), odst. 3 písm. d) a odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d), § 15 odst. 5, § 21 odst. 6, § 45 odst. 12 písm. b), § 51 odst. 1, § 56 odst. 8 písm. d) a e) a odst. 9 písm. c) a d), § 56a odst. 6 písm. d) a e) a odst. 7 písm. c) a d), § 57 odst. 9 písm. d) a e) a odst. 10 písm. c) a d) a § 106 zákona o spotřebních daních.

pouze některou z nich. Zejména v tomto druhém případě je důsledné použití legislativní zkratky vyloučeno.

3) Pojem "spotřební daně" je použit i dvakrát v textu zákona o spotřebních daních před zavedením legislativní zkratky "daň"⁴⁵. Zde tudíž není možné v souladu s pravidly pro používání legislativních zkratk legislativní zkratku použít, což však není na škodu.

4) Určitou pochybnost budí přechodná ustanovení § 140 odst. 13 a 15 a zrušovací ustanovení § 141 zákona o spotřebních daních, kde je odkazováno na předchozí zákon o spotřebních daních. V tomto případě by aplikace legislativní zkratky vedla k nahrazení názvu tohoto zákona názvem jiným, což není možné. Zde tudíž legislativní zkratku není možné použít, ačkoliv by tato měla být podle Legislativních pravidel vlády důsledně používána.

Z uvedeného přehledu vyplývá, že s ohledem na četnost a variabilitu používání pojmu "spotřební daně" v zákoně o spotřebních daních zavedení legislativní zkratky "daň" není vhodné a působí komplikace při výkladu jednotlivých ustanovení zákona o spotřebních daních.

Za druhé je potřeba uvést, že zákon o spotřebních daních ve své části druhé obsahuje ustanovení, která se týkají vždy jen jedné ze spotřebních daní. Zde by důsledné používání legislativní zkratky vedlo k naprosto nesprávným a absurdním závěrům, neboť jednotlivá ustanovení by se týkala vždy všech spotřebních daní. Jako příklad je možné uvést ustanovení § 84 zákona o spotřebních daních, které upravuje základ daně z piva a které zní: "Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech." Při použití legislativní zkratky by toto ustanovení znělo: "Základem daně z minerálních olejů, daně z lihu, daně z piva, daně z vína a meziproduktů a daně z tabákových výrobků je množství piva vyjádřené v hektolitrech.". Uvedená skutečnost vede k závěru o nemožnosti používat legislativní zkratku daň v části druhé zákona o spotřebních daních. Nicméně tento závěr neplatí bezvýjimčně, neboť i v této části lze nalézt ustanovení, která se týkají více spotřebních daní⁴⁶ nebo která v hlavě upravující jednu spotřební daň používají označení pro jinou spotřební daň.⁴⁷

Za třetí je třeba zmínit skutečnost, že zákon o spotřebních daních v části první (obecná ustanovení) velmi často používá označení jednotlivých spotřebních daní, a to zejména v souvislosti s odkazem na konkrétní zákonná ustanovení v části druhé (zvláštní ustanovení)⁴⁸.

⁴⁵ Viz ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) a § 2 zákona o spotřebních daních.

⁴⁶ Viz ustanovení § 60a odst. 4 a § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

⁴⁷ Viz ustanovení § 93 odst. 3 písm. c) a d) a odst. 4 zákona o spotřebních daních.

⁴⁸ Viz ustanovení § 4 odst. 7, § 7 odst. 3, § 9 odst. 5, § 11 odst. 4 a § 41 odst. 10 zákona o spotřebních daních.

I zde se v kontextu se zavedenou legislativní zkratkou "daň" jedná o případ, kdy není možné legislativní zkratku použít, neboť její aplikace by vedla k nesmyslným závěrům (např. daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků z lihu). V tomto případě se domnívám, že řešením by bylo všechna tato zákonná ustanovení vypustit, neboť není nutné takto odkazovat na ustanovení části druhé. Ze systematiky zákona o spotřebních daních a z obecného vztahu mezi obecným a zvláštním ustanovením lze dovodit, že tato ustanovení by se aplikovala jako *lex specialis* i v případě, kdy by to v části první nebylo výslovně uvedeno. Určitým řešením by bylo rovněž přizpůsobit dikci těchto ustanovení dikci ustanovení § 10 odst. 2 zákona o spotřebních daních, kde se nehovoří o "výpočtu daně z piva", ale "výpočtu daně pro pivo", ovšem jednalo by se podle mého názoru o řešení polovičaté.

Za čtvrté je nutné uvést, že zákon o spotřebních daních používá na několika místech pojem "daň z přidané hodnoty"⁴⁹. Samozřejmě, že není možné slovo daň důsledně nahradit slovním spojením "daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků", které legislativní zkratka zkracuje, neboť pojem "daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků z přidané hodnoty" je nesmyslný. V těchto případech tak legislativní zkratku není možné použít.

Za páté, zákon o spotřebních daních na pěti místech⁵⁰ používá pojem „daň“ v jiném významu, než ve významu jednotlivých či několika spotřebních daní. Jedná se o ustanovení, která operují s pojmem "nedoplatek na daních". Zde je nutné za pomoci smyslu daných ustanovení a jiných ustanovení zákona o spotřebních daních⁵¹ dovodit, že zákon má na mysli nedoplatky na jakýchkoli daních, nikoli jen na daních spotřebních. Tento závěr je však v přímém rozporu se závěrem, který vyplývá z použití legislativní zkratky "daň". Tato skutečnost jistě nepřispívá k jednoznačnému výkladu zákona a může vést ke sporům v případě, že daňové subjekty budou uvedená ustanovení vykládat v souladu s pravidly použití legislativní zkratky. Pro tento výklad by pak svědčila i jedna ze základních zásad daňového práva a správy daní, tj. zásada *in dubio pro libertate*.

Za šesté lze zmínit použití slovního spojení "každá daň" v ustanovení § 4 odst. 2 a § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Aplikace legislativní zkratky "daň" by v tomto případě vedla k závěru, že se

⁴⁹ Viz ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a f) a § 103 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

⁵⁰ Viz ustanovení § 13 odst. 6, § 20 odst. 6, § 22 odst. 6, § 33a odst. 3 a § 60a odst. 4 zákona o spotřebních daních.

⁵¹ Viz § 13 odst. 2 písm. i), § 20 odst. 2 písm. l), § 22 odst. 1 písm. e), § 33a odst. 2 písm. d) a § 60a odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních.

nejedná o každou ze spotřebních daní, ale o každou z daní z minerálních olejů, každou z daní z lihu, každou z daní z piva, každou z daní z vína a meziproductů a každou z daní z tabákových výrobků. Takový závěr je nelogický, neboť každá ze spotřebních daní je pouze jedna. Slovní spojení "každá daň" v zákoně o spotřebních daních je tak třeba vyložit jako "každá spotřební daň".

Konečně za sedmé lze zmínit, že zákon o spotřebních daních na dvou místech⁵² odkazuje na již zrušený zákon o správě daní a poplatků, přičemž činí tak prostřednictvím slov "právní předpis upravující správu daní". I zde je aplikace legislativní zkratky z povahy věci vyloučena, neboť se jedná o správu všech daní, nikoliv pouze správu daní spotřebních.

Jak je patrné na výše uvedených příkladech, zavedení legislativní zkratky "daň" v zákoně o spotřebních daních vede k celé řadě problémů a složitých výkladů. Proto by bylo více než vhodné legislativní zkratku ze zákona vypustit s tím, že by bylo nutné podle smyslu daného ustanovení vždy vyložit, zda dané ustanovení má na mysli některou ze spotřebních daní, spotřební daně či veškeré daně.

3.7. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (energetické daně)

Energetické daně (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny) jsou upraveny v částech čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, a to každá z energetických daní v jedné části.⁵³ Ponechám teď stranou, že taková právní úprava je nesprávná a že tyto daně, příp. každá z nich, by měla být upravena v samostatném zákoně.

V každé z uvedených částí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů je v ustanovení § 1 odst. 1 zavedena legislativní zkratka "daň", a to vždy pro tu energetickou daň, která je upravena v dané části. Zavedení těchto legislativních zkratk nevytváří takové problémy, jako například v případě zákona o spotřebních daních či zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně i zde lze nalézt případy, kdy aplikace legislativní zkratky působí problémy.

V částech zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů upravujících daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv je odkazováno na zákon o spotřebních daních.⁵⁴ Zde není možné legislativní zkratku použít, neboť by došlo ke změně názvu zákona o spotřebních daních na zákon o spotřebních daních ze zemního plynu a

⁵² Viz ustanovení § 27c odst. 7 a § 33a odst. 2 písm. c) zákona o spotřebních daních.

⁵³ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁴ Viz ustanovení čl. LXXII, § 8 odst. 1 písm. d) a čl. LXXIII, § 8 odst. 1 písm. c) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

některých dalších plynů, resp. zákon o spotřebních daních z pevných paliv.

V části upravující daň ze zemního plynu a některých dalších plynů je na jednom místě použito označení daně z minerálních olejů a daně z pevných paliv.⁵⁵ Dále pak v části upravující daň z elektřiny je na jednom místě použito označení daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv a spotřební daně.⁵⁶ V těchto případech by použití legislativní zkratky změnilo názvy těchto daní, což není možné.

4. POJEM DAŇ V DAŇOVÉM ŘÁDU

Na úvod pojednání o pojmu daň v novém daňovém řádu⁵⁷ je třeba se zmínit o vymezení tohoto pojmu v zákoně, který byl daňovým řádem s účinností od 1. ledna 2011 nahrazen, tj. v zákoně o správě daní a poplatků.⁵⁸

Zákon o správě daní a poplatků zavedl ve svém ustanovení § 1 odst. 1 legislativní zkratku "daně". K tomu je třeba poznamenat, že Legislativní pravidla vlády požadují, aby se legislativní zkratka pokud možno uváděla v jednotném čísle, i když pojem zavedený legislativní zkratkou se v právním předpise používá v množném čísle. V souladu s Legislativními pravidly vlády a zcela jistě vhodnější bylo zavést zkratku v jednotném čísle.

Legislativní zkratka "daně" v zákoně o správě daní a poplatků zkracovala slovní spojení "daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně". Formou legislativní zkratky tak byla vymezena peněžítá plnění, jejichž správa se řídila zákonem o správě daní a poplatků. Pokud mělo být podle tohoto zákona spravováno i jiné peněžité plnění, muselo to být výslovně v jiném právním předpise uvedeno.

Osobně považuji zavedení legislativní zkratky "daně" v zákoně o správě daní a poplatků za nesprávné. Svou povahou se totiž vůbec nejednalo o legislativní zkratku, nýbrž o vymezení pojmu. Vyjdu-li však z podstaty legislativní zkratky, znamená to, že v dalším textu zákona o správě daní a poplatků by se slovo "daň" mělo nahradit slovním spojením, které legislativní zkratka zkracuje. Například slovní spojení v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků "Při správě daně jednají správci daně" s použitím legislativní

⁵⁵ Viz ustanovení čl. LXXII, § 8 odst. 4 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵⁶ Viz ustanovení čl. LXXIV, § 8 odst. 1 písm. c) zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb.

⁵⁸ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

zkratky zní: "Při správě daně, poplatku, odvodu, záloh na tyto příjmy a odvodu za porušení rozpočtové kázně jednají správci daně, poplatku, odvodu, záloh na tyto příjmy a odvodu za porušení rozpočtové kázně".

Zcela absurdně působí aplikace legislativní zkratky "daně" v ustanovení § 67 zákona o správě daní a poplatků, který upravoval zálohy. Hned samotné vymezení zálohy za použití této legislativní zkratky "daně" je nesmyslné, neboť "Záloha je povinná platba na daň, poplatek, odvod, zálohu na tyto příjmy a odvod za porušení rozpočtové kázně". Lze dospět k jakési definici kruhem, neboť záloha je platba na zálohu.

Je proto více než vhodné, že nový daňový řád nezavedl ve svých úvodních ustanoveních legislativní zkratku "daň", nýbrž legálně pro své účely vymezil pojem daň. Nesouhlasím se Schillerovou⁵⁹, že toto vymezení plní roli legislativní zkratky. Legislativní zkratka a vymezení pojmu jsou podle mého názoru dva odlišné legislativní instituty, které není možné směšovat. Bohužel v legislativní praxi se tak často děje.

Legislativní zkratka, jak už z jejího názvu vyplývá, pouze zkracuje určitý pojem. Zavádí se z důvodu, aby určitý pojem skládající se z více slov, který je legislativní zkratkou zkracován, nemusel být v dalším textu právního předpisu opakován. Naproti tomu podstatou vymezení pojmu není zkrátit dlouhé slovní spojení. Podstatou vymezení pojmu, je legální vymezení jeho významu, ať pro účely konkrétního zákona či pro účely celého právního řádu. V tomto směru se vymezení pojmu "daň" v novém daňovém řádu podstatně odlišuje od legislativní zkratky "daně" v zákoně o správě daní a poplatků.

Daňový řád v ustanovení § 2 odst. 3 vymezuje pojem daň takto:

"(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy."

Uvedené vymezení daně je však nutné vnímat v souvislosti s ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Z toho vyplývá, že ne každá daň ve smyslu daňového řádu, bude předmětem správy daní, tj. bude se při její správě postupovat podle daňového řádu. Dovedeno do důsledků by tak mohla teoreticky existovat daň, která by nebyla příjmem

⁵⁹ BAXA, Josef, et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 8.

veřejného rozpočtu.⁶⁰ Při její správě by se pak muselo postupovat podle jiného právního předpisu než daňového řádu, příp. by muselo být výslovně uvedeno, že se při její správě postupuje podle daňového řádu.

Je patrné, že daňový řád vymezuje daň široce, tedy jako daň v širším smyslu.⁶¹ Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu⁶² k tomu uvádí, že je nutné pod pojem daň podřadit jednak daň v tradičním slova smyslu, dále pak clo nebo poplatek, jakož i další peněžité plnění. Pojem daň tudíž v daňovém řádu znamená obecný pojem i pro jakékoli jiné povinné peněžité plnění obdobné dani, přičemž zahrnuje i daň v užším, tedy teoretickém, slova smyslu. Nicméně vlastní vymezení či definice daně v daňovém řádu, ani v jiném právním předpisu obsažena není.

Vzhledem k uvedenému se nabízejí dvě zásadní otázky:

- 1) Pokud jiný zákon použije pojmu daň, je možné daní rozumět daň ve smyslu daňového řádu?
- 2) Mohl zákonodárce zvolit pro daň ve smyslu daňového řádu jiné označení?

Tyto otázky se nabízí zejména proto, že z hlediska výkladu právních předpisů není vhodné, aby určitý pojem v právním řádu měl více významů, nýbrž aby měl význam pouze jeden, pokud možné co nejvíce se blížíci obecnému významu tohoto pojmu.

S ohledem na skutečnost, že daňový řád vymezuje pojem daň pouze pro své účely, je odpověď na první položenou otázku poměrně jednoznačná. Pokud jiný právní předpis použije pojem daň, není možné touto daní rozumět daň ve smyslu daňového řádu. Ovšem, jak postupovat, pokud jiný zákon potřebuje pojem daň ve smyslu daňového řádu použít. V tomto směru se nabízí několik řešení.

Za prvé by bylo možné uvést slovní spojení "daň podle daňového řádu" nebo "daň podle právního předpisu upravujícího správu daní".

⁶⁰ Z hlediska platného práva tomu brání ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je každá daň příjmem státního rozpočtu, pokud jiný zákon nestanoví jinak.

⁶¹ Shodně viz LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2011. 602 s. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 5 nebo MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. Praha : Leges, 2011. 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7. s. 18.

⁶² Viz BAXA, Josef, et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 6.

Tato varianta je jistě možná, ovšem její použití by nebylo možné v jednotlivých hmotněprávních daňových předpisech, ve kterých je zavedena legislativní zkratka "daň" (viz výše). Jinak je použití slovního spojení "daň podle daňového řádu" možné a některé právní předpisy toto spojení používají, i když ne vždy správně a vhodně.⁶³

Za druhé připadá v úvahu použití určitého výčtu tradičních povinných peněžitých plnění s uvedením, že dále jde o jiná obdobná peněžitá plnění. Ohledně toho, jaká tradiční povinná peněžitá plnění zmínit, se nabízí využití Listiny základních práv a svobod, která v ustanovení čl. 11 odst. 5 výslovně uvádí daně a poplatky. Vymezení daně v širším smyslu by pak mohlo být například takové: "daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění". Tato varianta má ten klad, že používá pojem daň v obecném smyslu, tj. ve smyslu užším. Bohužel ani tuto variantu není možné použít v hmotněprávních daňových zákonech se zavedenou legislativní zkratkou "daň".

Osobně se kloním k používání druhé z uvedených variant, neboť podle mého názoru více vystihuje pojem daň v širším smyslu. Rozhodně totiž není možné použít pojem daň a rozumět jím daň v širším slova smyslu.

Jako odpověď na druhou otázku připadá v úvahu zejména použití slova "berně". Berně byla ve 30. letech 20. století považována za úhrnný pojem pro všechny druhy daní, veřejných dávek, poplatků a cla.⁶⁴ Pojem berní právo byl používán pro označení právních předpisů upravujících daně a další povinná peněžitá plnění.⁶⁵ Ačkoliv se tento pojem může jevit dnes archaickým, Radvan a Mrkývka použili označení berní právo i v současnosti a vymezují ho jako "právní regulaci společenských vztahů, jejichž objektem jsou daně, poplatky a případné odvody, pokud jsou příjmem státního rozpočtu, územních rozpočtů, státních fondů nebo Národního fondu". Zároveň však dodávají, že pojmenování berní právo nelze chápat jako dogma, ale jako didaktickou pomůcku.⁶⁶

⁶³ Viz například ustanovení § 40 odst. 5 písm. h) zákona č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, ve znění pozdějších předpisů, ve kterém je zcela nadbytečně k označení "správce daně" doplněno slovní spojení "podle daňového řádu".

⁶⁴ RADVAN, Michal, et al. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 43.

⁶⁵ Srov. FUNK, Vilém, Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách. Praha : Knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934. 263 s.

⁶⁶ RADVAN, Michal, et al. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 44.

Osobně si dokážu představit, že cesta přijmout berní řád místo daňového řádu byla možná, ovšem byla by ještě více klikatá a trnitá, než cesta, kterou v legislativním procesu prošel daňový řád. Ovšem určitou paralelu je možné dnes spatřovat v návrhu nového občanského zákoníku, který se rovněž na některých místech terminologicky vrací do první republiky.⁶⁷

Nicméně i přes uvedené se domnívám, že označení daňový řád a daň je vhodnější, protože zajišťuje kontinuitu se zákonem o správě daní a poplatků. Z hlediska právní teorie je návrat k označení berní právo a berně možný a nic proti němu nenamítám, ovšem nedomnívám se, že takový návrat by bylo možné učinit i v pozitivním právu. Pokud už by tak mělo být učiněno, tak se to podle mého názoru mělo udát v roce 1993 a nikoliv až v roce 2011. V roce 1993 by změna byla odůvodnitelná změnou společenského systému a přechodem k demokracii a tržnímu hospodářství.

Lze shrnout, že daňový řád nevymezuje daň jako legislativní zkratku, ale jako legální definici pojmu pro své vlastní účely. Pojem daň použitý v jiném právním předpise automaticky neznamená, že se jedná o daň ve smyslu daňového řádu. Pokud zákonodárce hodlá použít pojem daň v jiném právním předpisu ve smyslu daňového řádu, měl by volit označení "daň podle daňového řádu" či lépe "daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění".

5. SHRNUTÍ

Cílem tohoto článku bylo zhodnocení a posouzení definic a vymezení pojmu daň v jednotlivých daňových zákonech, a to jak hmotněprávních, tak procesněprávních.

Nejprve jsem se zaměřil na teoretické vymezení pojmu daň, přičemž jsem se pokusil vytvořit tuto obecnou definici daní: Daně jsou neúčelová, nenávratná a neekvivalentní povinná peněžítá plnění ukládaná na základě zákona státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, která jsou příjmem veřejných rozpočtů.

V další části jsem se zabýval používáním pojmu daň v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Rešerší těchto zákonů jsem dospěl k závěru, že největším problémem je používání legislativní zkratky "daň" v těchto zákonech. Její používání ve všech zákonech, ve kterých je zavedena, vede k nesmyslným a absurdním závěrům. Proto se domnívám, že by legislativní zkratka "daň" měla být ze všech hmotněprávních daňových zákonů vypuštěna.

V poslední části jsem se zaměřil na použití pojmu daň v daňovém řádu. Zde jsem identifikoval významný rozdíl oproti zákonu o správě daní a poplatků, který byl daňovým řádem nahrazen. Zatímco v zákoně o správě daní a poplatků byl pojem daň zaveden jako

⁶⁷ Viz například používání pojmů pacht, závod apod.

legislativní zkratka, v daňovém řádu se jedná o legální vymezení pojmu, a to pro účely tohoto zákona.

Pojem daň v daňovém řádu znamená obecný pojem i pro jakékoli jiné povinné peněžité plnění obdobné dani, přičemž zahrnuje i daň v užším, tedy teoretickém, slova smyslu. V této souvislosti jsem si položil tyto dvě otázky:

1) Pokud jiný zákon použije pojmu daň, je možné daní rozumět daň ve smyslu daňového řádu?

2) Mohl zákonodárce zvolit pro daň ve smyslu daňového řádu jiné označení?

Ohledně první otázky jsem dospěl k závěru, že pokud použije jiný zákon pojem daň, není jím možné rozumět daň ve smyslu daňového řádu, nýbrž daň ve smyslu teoretickém. Pokud jiný zákon potřebuje použít pojem daň v širším smyslu, tj. ve smyslu daňového řádu, domnívám se, že je vhodné uvést slovní spojení "daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění", případně je možné použít i spojení "daň podle daňového řádu".

Co se týká druhé položené otázky, připadá v úvahu zejména použití slova "berně". Nicméně dospěl jsem k závěru, že označení daň, potažmo daňový řád, je vhodnější, protože zajišťuje kontinuitu se zákonem o správě daní a poplatků. Z hlediska právní teorie je návrat k označení berně a berní právo možný, ovšem nedomnívám se, že takový návrat by bylo možné učinit i v pozitivním právu.

Literature:

- BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír, et al. Finančné právo. 2. vyd. Bratislava : Eurokódex, 2009. 688 s. ISBN 978-80-89447-02-2.
- BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. Finanční právo. 5. aktualiz. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAXA, Josef, et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- ENGLIŠ, Karel. Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků. Praha : Fr. Borový, 1929. 407 s.
- ENGLIŠ, Karel. Malá finanční věda. 2. vydání. Praha : Fr. Borový, 1946. 326 s.
- ENGLIŠ, Karel. Národní hospodářství (příručka). Brno : Fr. Borový, 1924. 610 s.
- FUNK, Vilém, Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách. Praha : Knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934. 263 s.
- GLUCHOWSKI, Jan. Polskie Prawo podatkowe. 5. zmienione wyd. Warszawa : LexisNexis, 2004. 592 s. ISBN 83-7334-315-6.

- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KAIZL, Josef. Finanční věda. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní : Poplatky : Všeobecná teorie daní. Praha : Jos. R. Vilímek, 1892. 197 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie : Úvod do problematiky. Praha : ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7557-092-0.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H. Beck, 2011. 602 s. ISBN 978-80-7400-390-5.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie. Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. Praha : Leges, 2011. 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7.
- PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance : úvod do problematiky. 4. vyd. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- RADVAN, Michal, et al. Finanční právo a finanční správa : Berní právo. 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8.
- SPÁČIL, Bedřich. Teorie finančního práva ČSSR. 1. vydání. Praha : Orbis, 1970. 176 s.
- TIPKE, Klaus, et. al. Steuerrecht. 18. zcela přepracované vyd. Köln : Schmidt, 2005. 1118 s. ISBN 3-504-20138-X.
- URBAN, Jan. Teorie národního hospodářství. 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha : ASPI, 2006. 516 s. ISBN 80-7357-188-9.

Contact – email
bohac@prf.cuni.cz