

VEŘEJNÝ SEKTOR - SUBJEKTY A JEJICH POSTAVENÍ V RÁMCI DANÍ¹

ZDENKA PAPOUŠKOVÁ

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstract in original language

Článek se zabývá pojmem veřejný sektor v kontextu sektoru soukromého a neziskového. Autorka se zaměřuje na subjekty, které veřejný sektor tvoří. Vymezuje pojem subjekty veřejného sektoru a analyzuje je z hlediska jejich postavení v rámci správy daní podle daňového řádu.

Key words in original language

Veřejný sektor, subjekty veřejného sektoru, daňový subjekt, poplatník daně, správa daně.

Abstract

This Article deals with the Theme "public sector". The Author discuss Subjects of the public Sector - Institute and Position of Subjects of public Sector in tax Administration.

Key words

Public Sector, Subjects of the public Sector, tax Subject, Taxpayer, tax Administration

1. ÚVODEM

Pojem veřejný (státní) sektor je součástí národního hospodářství, ekonomiky každého státu. Funguje vedle, resp. společně se sektorem soukromým (podnikatelským). Je tvořen institucemi, které fungují v různých vztazích - pro účely tohoto příspěvku zejména ve vztazích právních.

Za hlavní cíl tohoto příspěvku považuji analýzu postavení subjektů veřejného sektoru z pozice daňových subjektů figurujících v rámci správy daní. Vedlejším účelem potom shledávám vymezení pojmu veřejný subjekt a vyjmenování subjektů, které ho tvoří.

2. POJEM VEŘEJNÝ SEKTOR

Myslím si, že pojem veřejný sektor nelze definovat izolovaně. Podle mého názoru je potřeba jeho vymezení v rámci fungování sektoru soukromého (podnikatelského) - veřejného (státního). Můj osobní názor ovšem spočívá v tom, že mezi sektor veřejný a soukromý, je nutné zařadit i sektor neziskový, který funguje samostatně, ačkoliv je, zejména finančními vazbami, navázán na oba tyto sektory - viz dále.

¹ Tento příspěvek byl zpracován za finanční podpory a v rámci projektu SGS PF_2011_004

Jednotlivé sektory (včetně neziskového) jsou součástí občanské společnosti, fungují vedle sebe a jejich obecný význam spočívá v tom, že:

- státní sektor - má na starosti správu věcí obecných na úrovni celé společnosti,
- podnikatelský sektor - je zaměřený na produkci a zisk a pracuje v podstatě jako motor ekonomiky a
- neziskový sektor - který je předurčen především ke správě věcí, které lze jen velmi těžko účinně provádět pro zisk a které mohou neziskové organizace vykonávat lépe či jiným způsobem než stát - péče o zdravotně postižené, ochrana spotřebitelů, péče o životní prostředí či úsilí o řešení drobných problémů v obci atd.²

Z jiného úhlu pohledu lze za veřejný sektor v optimálním případě považovat instituce poskytující společnosti takový druh služeb, které by bylo nevhodné, nepraktické až nemožné poskytovat soukromými firmami či jednotlivci. Neexistuje zde totiž přímý vztah mezi uživatelem (plátcem) služby a jejím poskytovatelem. Veřejný sektor je proto financován z daní a poplatků vybraných od domácností a firem. Jedná se například o obranu (armáda), bezpečnost (policie), zákonodárství, soudnictví, dohled nad hospodářskou soutěží, správu nezbytné infrastruktury, veřejné osvětlení, poskytování základního stupně vzdělání.

Skutečný novodobý veřejný sektor je však mnohem širší. Z politických důvodů v sobě zahrnuje nejen služby z optimálního veřejného sektoru, ale zpravidla také celou řadu služeb, jež by bylo možné poskytovat sektorem soukromým. Záběr veřejného sektoru je přitom v každé zemi jiný. Někde do veřejného sektoru spadají pouze výše uvedené nezbytné služby, jinde poskytuje služby v hodnotě až poloviny hrubého domácího produktu: zdravotnictví, pojištění, školství, železniční + silniční + leteckou dopravu, bankovníctví, vězeňskou správu, výrobu elektřiny, distribuci pohonných hmot, vaření piva, těžbu ropy, televizní a rozhlasové vysílání, poštu, kulturu...³

3. INSTITUCE VEŘEJNÉHO SEKTORU

Z výše vymezených činností, které jsou veřejným sektorem zabezpečovány lze snadno vyvodit, které instituce se jimi budou ve svém působnosti zabývat.

² Hudcová, Z. Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU. Olomouc : VUP. 2007 ISBN 978-80-244.1841-4. S. 10

³ Dostupné z <http://www.euroekonom.cz/ekonomie-clanky.php?type=lekce19>

Veřejný sektor zahrnuje širokou škálu rozličných organizačních forem. Kromě ekonomických subjektů lze do veřejného sektoru zahrnout i subjekty nehmotného charakteru.

Hmotné subjekty ekonomického charakteru lze dělit na dvě základní skupiny:

- subjekty realizující státní moc na všech úrovních státní administrativy,
- subjekty realizující produkci zboží a služeb pro spotřebu ve veřejném i soukromém sektoru - základním posláním těchto podniků a organizací je produkce určitého zboží a existuje veřejná kontrola (státní nebo místní).

Podniky ve veřejném sektoru můžeme dále dělit podle různých kritérií, která mohou mít všeobecný nebo specifický charakter. Příkladem specifického dělení může členění na dvě základní skupiny:

- podniky a organizace nefinančního charakteru - zabezpečují produkci zboží a služeb, a to většinou za protihodnotu, která neodpovídá tržním. Dále se tato skupina může na hospodářské organizace a veřejně prospěšné (neziskové) organizace (vládního charakteru).
- veřejné finanční instituce různého zaměření - zabezpečují koloběh peněžních prostředků v ekonomice; začleňují se do veřejného sektoru, protože je nad nimi státní kontrola.

4. POSTAVENÍ SUBJEKTŮ Z HLEDISKA SPRÁVY DANÍ

S účinností od 1. ledna 2011 se postavení všech subjektů z hlediska správy daní řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Daňový řád). Tento právní předpis v ustanovení § 20 an. vymezuje daňové subjekty, a to takto: Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

S ohledem na rozmanitost právních forem subjektů veřejného sektoru bych si dovolila instituce veřejného sektoru rozdělit do dvou skupin - na ty s právní subjektivitou (kde nevidím žádný zásadní problém z hlediska jejich postavení jako daňových subjektů) a ty, které právní subjektivitu nemají - jsou to organizační složky státu (všechny úřady atp.).

4.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ

Vzhledem k tomu, že se nacházíme na poli právnických osob (resp. v případě organizačních složek státu - dále jen OSS - na poli "skoroprávnických" osob), je nutno čerpat z právní úpravy části třetí zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPř.). Ustanovení § 17 ZDPř. jako poplatníky uvádí osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i OSS podle zvláštního právního předpisu. Je tedy výslovně stanoveno, že pro

účely daně z příjmů jsou daňovými subjekty i OSS, i když jinak právní subjektivitu nemají.

Jeich postavení je ale ustanovením § 18 odst. 3, resp. odst. 8 ZDPř. modifikováno tak, že jde o poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, a jako na takové se vztahuje - řekla bych - zvýhodněný daňový režim.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že z pohledu daně z příjmů jsou všechny instituce veřejného sektoru považovány za daňové subjekty, a to poplatníky daně z příjmů právnických osob.

4.2 DAŇ DĚDICKÁ, DAŇ DAROVACÍ A DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

4.2.1 DAŇ DĚDICKÁ

Ačkoliv zákon nikde výslovně neuvádí, že instituce veřejného sektoru mohou být poplatníky daně dědické, nelze vyloučit, že by jimi být nemohli, ovšem jako jediná možnost se jeví jejich postavení dědice ze závěti, kde by byli výslovně specifikováni. Z důvodu, že jde o právnické osoby, byli by zařazeni do třetí skupiny dědiců a platili by daň dědickou podle obecných pravidel s tím, že jako limit pro osvobození je stanovena částka 20 000 Kč - blíže viz ustanovení § 19 odst. 1 písm. a, b zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDDDPN).

4.2.2 DAŇ DAROVACÍ

Zjednodušeně řečeno, obdarovaným se může stát kdokoliv, koho za obdarovaného označí dárce. Pokud by dar neodmítla, mohla by se stát obdarovaným i některá instituce veřejného sektoru. Pro některé subjekty je ale konkretizováno osvobození, a to v ustanovení § 20 odst. 1 písm. b), cituji: Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku územním samosprávným celkem a jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, atp. má-li právnická osoba sídlo v tuzemsku.

Další možnost osvobození připouští ustanovení § 20 odst. 4 písm. a), podle kterého, cituji: Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, založenou nebo zřízenou k zabezpečování činností v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti.

U této daně lze tedy shrnout, že instituce veřejného sektoru s právní subjektivitou jsou považovány za poplatníky, nicméně nacházíme pro ně v ZDDDPN i možnost uplatnění institutu osvobození. Ovšem OSS

si lze jen těžko jako daňové subjekty představit, i když si myslím, že vyloučené to není.

4.2.3 DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Jako vlastníci nemovitostí, mohou se instituce veřejného sektoru v případě jeho převodu stát poplatníky daně z převodu nemovitostí. Za stát by takovém případě mohly jednat i OSS a takto "přeneseně" se stát poplatníky daně z převodu nemovitostí.

5. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Ačkoliv se podle zákona č. 338/1002 Sb., o dani za nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDN), daň z nemovitostí dělí na daň z pozemků a daň ze staveb, platí pro obě daně téměř stejná pravidla.

Co se poplatníků daní týče, primárně se za něj považuje vlastník nemovitosti. Problém u této daně neshledávám ani u institucí s právní subjektivitou ani u OSS, neboť ty jsou opět za poplatníky označeny výslovně, a to ustanovením § 3 odst. 1 písm. a) ZDN pro daň z pozemků či ustanovením § 8 odst. 1 písm. a) ZDN pro daň ze staveb. Jde tedy o to, že pro účely daně z nemovitostí jsou zmocněny vystupovat jménem státu a přísluší jim v tomto ohledu jistá procesní způsobilost mít práva a povinnosti daňového subjektu.

6. DAŇ SILNIČNÍ

U daně silniční podle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDSil), se setkávám, dovolím si tvrdit, se zvláštním stavem.

Ustanovení § 1 ZDSil definuje jako předmět daně silniční silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána, mimo jiné, k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Přičemž zvláštním právním předpisem se rozumí ZDPř, resp. jeho ustanovení § 18 odst. 3. Vzhledem k tomu, že mezi těmito poplatníky jsou uvedeny i OSS je zřejmé, že i v případě daně silniční budou poplatníky daně v případě, že budou splňovat výše uvedenou podmínku.

7. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Podle stávající právní úpravy zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), jsou osobami

povinnými k dani i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud uskutečňují ekonomické činnosti. Přičemž ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, atd. Za samostatnou osobu povinnou k dani se pro účely ZDPH považuje OSS, která je účetní jednotkou, a v hlavním městě Praze jako hlavní město Praha, tak i každá jeho městská část.

Opět se domnívám, že na základě uvedených faktů je evidentní, že daňovými subjekty pro účely daně z přidané hodnoty budou přicházet v úvahu všechny instituce veřejného sektoru.

8. SPOTŘEBNÍ A TZV. EKOLOGICKÉ DANĚ

V případě těchto daní si lze jen velmi těžko představit, že by se instituce veřejného sektoru byly považovány za daňové subjekty označené příslušnými zákony⁴. Zajisté se mohou vyskytnout v pozici konečných spotřebitelů, nicméně tento fakt již není pro můj příspěvek důležitý.

9. ZÁVĚREM

Domnívám se, že zpracované téma je v dnešní době aktuální, a to zejména s ohledem na ani ne roční účinnost Daňového řádu, který pojem daňový subjekt teoreticky vymezuje jinak, než tak činil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Protože procesní právní úprava vlastně odkazuje na hmotně-právní úpravu, myslím si, že není na škodu přinést analýzu takového institutu z pohledu institucí veřejného sektoru. Problematice jejich postavení jako subjektů správy daní není tímto zpracováním ovšem učiněno úplně zadost. Myslím, že by si tato problematika zasloužovala podrobnějšího zpracování.

Nicméně mám za to, že tento příspěvek splnil svůj vymezený účel hlavní i vedlejší s tím, že čtenář získá povědomí jak o pojmu veřejný sektor a jeho institucích, tak i o pojmu daňový subjekt podle Daňového řádu.

⁴ Zákon č. 353/2003 Sb. O spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Literature:

- Hudcová, Z. Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU. Olomouc : VUP. 2007 ISBN 978-80-244.1841-4
- <http://www.euroekonom.cz/ekonomie-clanky.php?type=lekce19> (ke dni 2. 12. 2011)
- http://studentka.sms.cz/referat/verejny_sektor (ke dni 2. 12. 2011)

Contact – email

zdenka.papouskova@upol.cz