ACTA UNIVERSITATIS BRUNENSIS

IURIDICA No 411

SPISY PRÁVNICKÉ FAKULTY
MASARYKOVY UNIVERZITY V BRNĚ

řada teoretická
Svazek č. 411

Dny práva 2011 – Days of Law 2011

Finance veřejného sektoru
(právní a ekonomické aspekty jeho fungování)

Masarykova univerzita
Brno, 2012

© 2012 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-5914-6
ISBN 978-80-210-5910-8 (soubor)

OBSAH - CONTENTS

Karel Alexa: Započtení přeplatku vzniklého neoprávněným vymáháním daně – legitimní ochrana příjmů veřejných rozpočtů? **1**

Radim Boháč: Pojem daň v daňových zákonech **11**

Mária Bujňáková, Anna Kicová: Aktuálne otázky verejných financií **32**

Damian Czudek: Sankce dle daňového řádu **40**

Karolína Červená, Diana Treščáková: Hospodárska kríza a jej vplyv na financie verejného sektora (vybrané aspekty) **48**

Tomáš Hulkó: Finančný poriadok novej éry EU **57**

Kristýna Chalupecká: Nároky státu uplatňované v insolvenčním řízení **68**

Michal Janovec: Primární a sekundární trh státními dluhopisy **76**

David Jeroušek: Správa majetkových daní a příjem samosprávných celků **90**

David Jopek: Právní odpovědnost a pojišťovnictví v systému finančního práva **103**

Aneta Kargol-Wasiluk: Public Goods and Public-Private Partnership in Poland - Theoretical and Legal Aspects **113**

David Klíma: Financování městských částí aneb jak naplnit městskou pokladnu **124**

Alena Kopfová: Současné trendy vládních výdajů **129**

Miroslav Koprla: Analýza vývoja financovania verejnej správy z pohľadu vývoja počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike **139**

Jana Koprlová: Analýza vývoja financovania verejnej správy v kontexte vývoja miezd vo verejnej správe v Slovenskej republike **164**

Jan Kopřiva: Aktuální otázky daňové harmonizace v EU **189**

Michal Kozieł: Právní rámec Evropského nástroje finanční stability **195**

Jana Kranecová: Daň z nemovitostí jako nástroj zabezpečování veřejných statků **205**

Veronika Kudrová: Poplatek za studium - efektivní nástroj regulace? **214**

Jan Lodek: Přeplatky a úrok při správě daní **229**

Hana Marková: Kde hledat cesty k posílení obecních rozpočtů? **245**

Pavel Matoušek: Veřejné finance a krize **255**

Mingelaite Dovile,Vaitiekus Novikevicius: Legal Aspects of the External Control System of Municipal Finances **267**

Michaela Moždiáková: Role veřejných rozpočtů v rámci financování cestovního ruchu **282**

Kristýna Müllerová: Poplatek za užívání veřejného prostranství jako daňový příjem obce **289**

Lenka Němcová: Daňové příjmy rozpočtů obcí **299**

Zdenka Papoušková: Veřejný sektor - subjekty a jejich postavení v rámci správy daní **312**

Michal Radvan: Negativa zdanění nemovitostí ad valorem **319**

Tomáš Rozehnal: Lhůta pro podání daňového tvrzení a její nedodržení **328**

Johan Schweigl: "Change of control clause" v emisních podmínkách státních dluhopisů **339**
Ryszard Sowinski: Tax evasion – Why Taxpayers Evade Taxes **345**
Dagmar Strejčková: Finanční hospodaření příspěvkových organizací územních samosprávných celků **354**
Vladimír Šefl: Financování profesních komor s povinným členstvím **371**
Taťána Špírková: Rozhodná kritéria pro rozpočtové určení daní u obcí **383**
Eva Šulcová: Zadluženost obcí - jak ji řešit a jak jí přecházet? **391**
Ivan Vágner: Žádoucí úroveň osobního managementu právníka jako výchozí předpoklad jeho úspěšné profesní kariéry **405**
Roman Vybíral: Některé otázky zdaňování hazardu v České republice **415**
Malgorzata Wroblewska: International Arbitration in Financial Matters–General Remarks **425**
Adam Wyszkowski: Negative Tax Expenditures in the Tax System **436**

ZAPOČTENÍ PŘEPLATKU VZNIKLÉHO NEOPRÁVNĚNÝM VYMÁHÁNÍM DANĚ - LEGITIMNÍ OCHRANA PŘÍJMŮ VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ?

KAREL ALEXA

Právnická fakulta, Univerzita Karlova v Praze, Česká republika

Abstract in original language

Článek se zabývá právní úpravou daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.), která umožňuje správci daně použít přeplatek vzniklý neoprávněným vymáháním daně jako platbu daně, pokud existují jiné nedoplatky daňového subjektu. Zkoumá vztah mezi dobrou a efektivní správou daní a skutečností, že orgán veřejné moci porušil svou povinnost.

Key words in original language

daňový řád, daňové řízení, daňový přeplatek, daňový nedoplatek, vymáhání daní, započtení

Abstract

The article deals with legal regulation of Tax Procedure Code (Act No. 280/2009 Coll.) which allows the tax administrator to use an overpaid tax arising from unlawful enforcement, as a tax payment in case of other taxpayer's arrears. It examines relation between sound and effective tax administration and the fact that the public entity has breached its duty.

Key words

Tax Procedure Code; tax proceedings; overpaid tax; tax arrear; tax enforcement; set-off

1. ÚVOD

Při správě daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony (dále jen „daňový řád"), má správce daně povinnost kromě správného stanovení daně zabezpečit i její úhradu.

Správce daně jako orgán veřejné moci se zde stará o splnění daňové pohledávky věřitele (státu či jiného subjektu) za dlužníkem, kterým je daňový subjekt. Za tím účelem je vybaven celou řadou pravomocí, které mu mají splnění tohoto úkolu umožnit. Právě tyto pravomoci zvýhodňují správce daně oproti jinému subjektu soukromého práva, který k uspokojení pohledávky může použít jen běžných soukromoprávních nástrojů.

Mimo to, že správce daně může uspokojení daňové pohledávky dosáhnout svou mocí prostřednictvím daňové exekuce i

proti vůli dlužníka, jde zejména o problematiku nakládání s daňovým přeplatkem.

2. DAŇOVÉ PŘEPLATKY, NEDOPLATKY A NAKLÁDÁNÍ S NIMI

Nedoplatek[1] představuje nesplněnou platební povinnost na dani, jejím příslušenství nebo zajištění. Rozhodujícím okamžikem, ke kterému daňový nedoplatek vzniká, je den následující po dni splatnosti této platební povinnosti.

Přeplatek[2] je naopak dán v případě, pokud souhrn peněžních prostředků, které daňový subjekt správci daně dal (platby) nebo které od něj získal (vratky), převyšují souhrn peněžních prostředků, které daňový subjekt správci daně dát měl. Již na tomto místě je třeba upozornit, že přeplatek má význam především evidenční[3], kdežto až přeplatek vratitelný představuje peněžní pohledávku daňového subjektu (k tomu viz níže).

Nedoplatky a přeplatky se evidují na osobních daňových účtech[4], které správce daně vede pro každý daňový subjekt za každý druh daně. Na každém jednotlivém účtu vznikne nedoplatek, pokud daňový subjekt nedal na daň tolik, kolik dáti měl; pokud naopak dal více, než dáti měl, bude výsledné saldo účtu kladné, takže půjde o přeplatek. Budou-li se obě strany osobního daňového účtu rovnat, znamená to, že daňový subjekt dal právě tolik, kolik dáti měl.

Správce daně má pravomoc použít přeplatek na úhradu nedoplatku[5]. Ostatně podle samotné dikce § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu je přeplatek přímo platebním prostředkem, kterým lze daň zaplatit.

Předně správce daně převádí přeplatky v rámci osobních daňových účtů, které sám vede. To znamená, že tímto způsobem vyrovnává platební povinnosti, k jejichž správě je sám příslušný. Finanční úřad tak například použije přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku, který představuje platební povinnost na dani z příjmů.

---

[1] Viz § 153 daňového řádu

[2] Viz § 154 odst. 1 daňového řádu

[3] K tomu blíže BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9 (dále jen „komentář Wolters Kluwer“). (str. 933 bod 6)

[4] Viz § 149 až 151 daňového řádu

[5] Viz § 154 odst. 2 a násl.

Přeplatek může být rovněž použit na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně. Předpokladem toho je, že správce daně, který nedoplatek spravuje, o to požádá správce daně, který na osobním daňovém účtu téhož daňového subjektu eviduje přeplatek. Platí přitom, že vyrovnání nedoplatků u téhož správce daně má přednost. Příkladem může být žádost obecního úřadu, který eviduje nedoplatek na místním poplatku ze psů, směřovaná finančnímu úřadu, který právě témuž daňovému subjektu vyměřil daňový bonus na dani z příjmů, v důsledku čehož vznikl přeplatek.

Podstatné je, že správce daně takto postupovat musí ex lege. Daňový subjekt s přeplatkem, který je evidován na jeho osobním daňové účtu, disponovat nemůže.

Daňovému subjektu náleží dispozice toliko s vratitelným přeplatkem. Přeplatek se stane vratitelným[6] teprve tehdy, když daňový subjekt nemá u správce daně nedoplatek a pokud tento správce daně nebyl jiným správcem daně požádán o to, aby mu přeplatek převedl na úhradu jím evidovaného nedoplatku. Z toho současně vyplývá, že i další trvání vratitelnosti přeplatku je podmíněno - pokud později vznikne nedoplatek, změní se vratitelný přeplatek v podstatě na přeplatek obyčejný a správce daně jej použije na úhradu tohoto nedoplatku.

S vratitelným přeplatkem může daňový subjekt naložit zejména tak, že požádá správce daně, který jej eviduje, o jeho vrácení. V některých případech se vratitelný přeplatek vrací rovnou, bez žádosti[7]. Nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené zákonem, náleží daňovému subjektu z vratitelného přeplatku úrok za dobu prodlení správce daně. Vratitelný přeplatek může být rovněž k žádosti daňového subjektu použit k úhradě nedoplatku téhož nebo jiného daňového subjektu u jiného správce daně (zde se jedná o případ, kdy jiný správce daně nepožádal o převedení přeplatku).

Účelem právní úpravy nakládání s přeplatkem je zjevně dosáhnout co nejvyšší efektivity při správě daňových platebních povinností.

Jde o minimalizaci nákladů souvisejících s pohybem peněz. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku je totiž započtením, díky kterému není třeba provádět plateb několik, ale buď platbu jedinou, kterou se vyrovná alespoň z části kladné nebo záporné saldo účtů, anebo žádnou (v případě vyrovnaných stran účtů). To je v praxi

---

[6] Viz § 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu

[7] Jedná se například o vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu ve smyslu § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, či případy předvídané v § 168 daňového řádu.

nezbytné, protože daňové platební povinnosti vznikají průběžně několikrát do roka.

Nejpozoruhodnějším aspektem v této souvislosti je však to, že daňový věřitel peněžní prostředky vrátí zásadně jen tehdy, pokud mu daňový subjekt nebude nic dlužit. Daňový věřitel při tom nechrání jen uspokojení daňových pohledávek vlastních, ale i pohledávek jiných daňových věřitelů (viz převádění přeplatků mezi správci daně).

3. PŘEPLATEK VZNIKLÝ V DŮSLEDKU NEOPRÁVNĚNÉHO JEDNÁNÍ SPRÁVCE DANĚ

Ke vzniku přeplatku může dojít z celé řady důvodů, které lze pro účely tohoto příspěvku rozdělit do tří skupin. První skupinu tvoří případy, kdy vznik přeplatku je nejen zákonem aprobovaný, ale i žádoucí. Zde jde o přeplatky vzniklé například vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty či daňového bonusu na dani z příjmů fyzických osob. Do druhé skupiny patří ty situace, kdy příčinu vzniku přeplatku zavdá sám daňový subjekt. Může se jednat třeba o to, že jednoduše na daň dobrovolně zaplatí víc, než kolik jí bylo vyměřeno, proto, aby si příští platbu na daň předplatil. Totéž platí o snížení naposled stanovené daně, která byla nejprve vyměřena v souladu s řádným daňovým přiznáním, následně však byla doměřena v důsledku dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Ve třetí skupině nakonec budou ty přeplatky, jejichž vznik způsobil správce daně, zejména případy předvídané v ustanovení § 254 daňového řádu.

Bude-li rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, pak se peněžní částka, která byla na základě nebo v souvislosti s takovým rozhodnutím zaplacena, změní v přeplatek.

Neměla-li být daň stanovena vůbec, má být rozhodnutí o stanovení takové daně zrušeno, měla-li být daň stanovena jinak, má být změněno, a nebylo-li rozhodnutí o stanovení daně vůbec vydáno, protože se o rozhodnutí ani nejedná, má být prohlášeno za nicotné.

Přeplatek zde vzniká proto, že odpadá právní důvod, na základě kterého správce daně daňovou platbu nebo její část požadoval a získal a kterou za tím čelem předepsal do evidence daní. Peněžní prostředky, kterými v této fázi správce daně disponuje, jsou vlastně bezdůvodným obohacením získaným na úkor daňového subjektu, které se však důsledně řídí zvláštním daňovým režimem přeplatku. Pokud měla být správně stanovena daň vyšší, než jaká byla doposud stanovena, je to samozřejmě rovněž chybou při správě daní, ale vznik přeplatku způsobeného neoprávněným jednáním správce daně to nezpůsobí, protože zaplacení takové daně správce daně doposud nepožadoval (správce daně se ještě neobohatil, natožpak bezdůvodně).

Vznik přeplatku způsobí i to, že platba byla na daňovém subjektu vymožena neoprávněně.

Neoprávněnost vymáhání daní může samozřejmě vyplývat již z nezákonnosti exekučního titulu, který byl proto později zrušen, změněn či prohlášen nicotným. Důvod vzniku přeplatku pak spočívá v tom, že nebylo co vymáhat, případně nemělo být vymáháno tolik. Neoprávněnost téhož postupu správce daně může být dána i vadami samotného vymáhacího řízení (bude-li třeba daňová exekuce zahájena po uplynutí lhůty pro placení daní, nebo pokud by správce daně vedl daňovou exekuci prodejem podniku, což je způsob, který daňový řád nepřipouští). Přeplatek pak vzniká proto, že si správce daně peněžní částku opatřil způsobem, ke kterému nebyl oprávněn.

Z částky, kterou daňový subjekt na základě vadného rozhodnutí zaplatil, plyne úrok, který je dán ročně výší repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok nabíhá ode dne zaplacení, nejdříve však ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. V případě částky, která byla neoprávněně vymožena, náleží úrok ve dvojnásobné výši, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení (výjimkou jsou dva případy podle § 254 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu, kdy úrok nevzniká[8]).

Jak upozorňuje odborná literatura[9], úrokem z přeplatku se postihuje správce daně za to, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat se svými finančními prostředky. Přirostlý úrok se rovněž započítává na přiznanou náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů, takže současně plní úlohu paušalizované náhrady škody[10].

Klíčovou skutečností pro účely tohoto příspěvku je, že jak přeplatek vzniklý v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo neoprávněného vymáhání, tak úrok z toho vzešlý, je možné použít na úhradu nedoplatků stejně, jako jakýkoli jiný přeplatek.

Podle dikce § 254 odst. 4 daňového řádu, vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle

---

[8] Týká se to případů, kdy je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav. Zde úrok nenabíhá, což ale nemá vliv na vznik samotného přeplatku.

[9] Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 5.

[10] Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 9.

odstavce 3. Vrací se tedy jen přeplatek vratitelný a o vratitelnosti zde rozhodují obecná pravidla nakládání s přeplatkem. Nevznikne-li a contrario tímto vratitelný přeplatek, správce daně nevrátí nic. Stejný osud sleduje i úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť i ten se podle § 254 odst. 3 daňového řádu předepisuje na osobní daňový účet a zákon u něj žádný zvláštní režim neupravuje.

Na takovém závěru se shoduje rovněž odborná literatura[11]. Stejný princip fungoval i za účinnosti předchozí právní úpravy podle zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde se dovozoval ze vztahu ustanovení § 64 odst. 2 a 6, což potvrdila judikatura[12] i doktrína[13].

4. LEGITIMITA ZAPOČTENÍ PŘEPLATKU VZNIKLÉHO NEOPRÁVNĚNÝM JEDNÁNÍM SPRÁVCE DANĚ

V úpravě nakládání s přeplatkem způsobeným neoprávněným jednáním správce daně se podle mého názoru protíná princip efektivity při správě daňových platebních povinností, na který bylo poukázáno výše, a skutečnost, že si správce daně při správě daní nepočínal tak, jak měl. Otázka pak zní, zda efektivní správa daňových příjmů může ospravedlnit následky pochybení správce daně, tedy zda je započtení přeplatku vzniklého neoprávněným jednáním správce daně na nedoplatek zcela legitimní. Tento střet demonstruji na případu, kdy správce daně pochybí v obou rovinách správy daní (nalézací i platební), kteréžto porušení povinností považuji za nejzávažnější a nejmarkantnější.

Uvažujme tento příklad. Správce daně provedl daňovou kontrolu, v rámci které shledal pochybení daňového subjektu, jež se pak projevilo ve vydání dodatečného platebního výměru na daň vyšší. Kontrolovaný daňový subjekt již v průběhu této kontroly namítal, že správcem daně zpochybněné plnění není vůbec předmětem daně, takže zdanění nepodléhá. Z tohoto důvodu se také odvolal proti dodatečnému platebnímu výměru, avšak neúspěšně, protože odvolací orgán napadené rozhodnutí potvrdil (zamítl podané odvolání jako nedůvodné). Doručením rozhodnutí o odvolání se stal dodatečný platební výměr pravomocným a začala běžet patnáctidenní lhůta pro zaplacení daně. Daňový subjekt tuto daň nezaplatil a podal proti

---

[11] Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 10. KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7 (str. 891). KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011. ISSN 1211-2437. (str. 265)

[12] Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21.6.2006, č.j. 15 Ca 198/2005-24, citovaný v komentáři Wolters Kluwer na str. 1476.

[13] KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: ANAG, 2002. ISBN 80-7263-135-7. (str. 352)

rozhodnutí o odvolání správní žalobu. Správce daně zahájil daňovou exekuci, kterou dlužnou daň včetně příslušenství úspěšně vymohl. Po roce od podání žaloby soud přisvědčil žalobcově námitce a o podané žalobě rozhodl tak, že zrušil napadené rozhodnutí, na což reagoval odvolací orgán správce daně tím, že dodatečný platební výměr zrušil. Přeplatek ve výši vymožené daně a přirostlého úroku z neoprávněného jednání daně správce daně použil na úhradu nedoplatku daňového subjektu, který činil právě tolik, kolik činil tento přeplatek. V tomto okamžiku tak správce daně neviduje žádný nedoplatek ani přeplatek daňového subjektu.

V popsané situaci správce daně pochybil již v tzv. nalézací rovině daňového řízení, když vydal nezákonné rozhodnutí o stanovení daně, přičemž tuto vadu nezákonně neodstranil ani v odvolacím řízení. Své předchozí pochybení pak přenesl do řízení exekučního, když domněle dlužnou částku daně vymohl. Úrok z přeplatku se vypočítal z částky vyměřené a následně i vymožené daně za dobu, po kterou jí měl správce daně ve své moci.

Správce daně dosáhl toho, že peníze, které neoprávněně požadoval a následně i svou mocí a bez ohledu na vůli daňového subjektu neoprávněně vymohl, použil na úhradu jiné daňové pohledávky za stejným daňovým subjektem, takže se o placení této daně již nemusí starat. S neoprávněně vymoženou částkou naložil tak, jako by se jednalo o jakoukoli jinou legální platbu na daň. Ohledně této daně tak svůj úkol bezezbytku splnil, byť z hlediska veřejných rozpočtů ne zcela žádoucím způsobem, neboť tuto daňovou platební povinnost dotoval i prostředky, které již ve stejném rozpočtu byly – přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Aspekt neoprávněného počínání správce daně se tak vlastně stírá, protože tím samým jednáním dosahuje plnění svého úkolu.

Absurdita takového řešení vystupuje do popření, pokud srovnáme možnosti správce daně, v případě kdy si bude počínat důsledně secundum et intra legem. Provede-li správce daně daňovou exekuci, která bude jak z hlediska zákonnosti exekučního titulu, tak z pohledu zákonnosti exekučního řízení, bezvadná, přičemž exekucí získaná částka bude vyšší než exekuovaná pohledávka (např. při prodeji nemovitosti), bude tento rozdíl vždy vratitelným přeplatkem, který se vrátí i bez žádosti. To vyplývá z ustanovení § 185 odst. 2 daňového řádu, který to stanoví výslovně. Nemožnost použití těchto peněz na úhradu jiných než takto vymáhaných nedoplatků nalezneme i v dikci § 152 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze vymoženou částku zapravit toliko na příslušné vymáhané nedoplatky (vymáhané daně a příslušenství). Dokonce ani v případě, kdy je vymáháno několik nedoplatků různými způsoby vymáhání, nelze částky vymožené jedním způsobem vymáhání použít na úhradu nedoplatků vymáhaných způsobem jiným[14].

---

[14] K tomu blíže Komentář Wolters Kluwer str. 920 bod 25.

Musí-li správce daně vždy vrátit to, co získal navíc oprávněným vymáháním, tím spíše by měl vždy vrátit vše, co vymohl neoprávněně. Provedené srovnání ale svědčí o pravém opaku. Kde správce daně zasáhl veřejnou mocí do majetkové sféry daňového subjektu oprávněně, ale získal i to, co mu nenáleží, musí toto vrátit rovnou, ale kde byl jeho zásah neoprávněný a získal to, co mu vůbec nenáleželo, pak toto vracet bez dalšího nemusí. Z jiného úhlu pohledu bylo neoprávněným vymáháním vymoženo „navíc“ všechno, avšak zákon pro případ neoprávněného jednání správce daně stanoví úpravu jinou, která vylučuje použití té podle § 185 odst. 2 daňového řádu.

Neoprávněnost postupu správce daně tak paradoxně rozšiřuje jeho zákonné možnosti, jak dosáhnout uspokojení daňové pohledávky.

Může zájem na maximálním uspokojení daňových pohledávek ospravedlnit nezákonnost způsobu, jakým si správce daně potřebné prostředky opatřil?

V patrnosti je třeba vést to, že, pokud by se správce daně neoprávněného jednání nedopustil, přeplatek z neoprávněného jednání správce daně by nevznikl a správce daně by musel uspokojení daňové pohledávky zajistit jinak (třeba i daňovou exekucí).

Na druhou stranu však použití takového přeplatku vyžaduje existenci nedoplatku. Daňový subjekt musí být v prodlení s plněním svých daňových platebních povinností, nebo-li musel rovněž porušit svou povinnost. Délka jeho prodlení nerozhoduje (může být v prodlení třeba jen jediný den). Uhrazovaný nedoplatek může být rovněž evidován jiným správcem daně, než který se dopustil neoprávněného jednání. Může jít dokonce o odlišného věřitele (např. obec), jehož daňovou pohledávku chybující správce daně (finanční úřad) uspokojí.

Porušení povinností správce daně tak stojí proti porušení povinností daňového subjektu. Které z nich je závažnější?

Porušení povinnosti daňového subjektu zaplatit daň včas sankcionuje daňový řád úrokem z prodlení[15]. Následky porušení téže povinnosti může správce daně zmírnit popř. zcela odstranit tím, že rozhodne o posečkání daně[16]. V případě neoprávněného jednání správce daně, kde je sankcí rovněž úrok, však zákon žádnou úlevu nezná (možnost použití přeplatku na úhradu nedoplatku takovou úlevou jistě není).

---

[15] Viz § 252 daňového řádu

[16] Viz § 156 a 157 daňového řádu. Namísto úroku z prodlení vzniká poloviční úrok z posečkané částky. Ve zvláštních případech může správce daně dokonce upustit od předepsání i tohoto úroku.

V uvedeném příkladu pochybil daňový subjekt jednou, když způsobil vznik nedoplatku (toho, který byl zapraven přeplatkem). Správce daně pochybil hned několikrát, když nejprve daň nezákonně stanovil, nezákonně o ní rozhodl v odvolacím řízení a následně jí i neoprávněně vymohl. Pochybení správce daně bude zřejmě vážnější nejen z hlediska kvantity, ale i kvality. Správce daně totiž uplatnil veřejnou moc, což je nástroj, který má v právním státě per definitionem sloužit k zachování práva a který především umožňuje prosadit vůli státu (zde správce daně) i proti vůli daňového subjektu, což správce daně učinil, avšak účel, pro který mu byl svěřen, nenaplnil (nezachoval právo, nýbrž jej porušil).

Pochybení správce daně, jak se zdá, převážilo nad pochybením daňového subjektu. Na správci daně lpí větší díl „viny“.

Pokud by správce daně nemohl použít přeplatek vzniklý jeho neoprávněným jednáním na úhradu nedoplatku, nebude to mít žádný vliv na jeho zákonné pravomoci dosáhnout uspokojení této pohledávky. Jediný rozdíl bude, že se o uspokojení této pohledávky bude muset nadále starat, což by musel stejně, pokud by nebylo jeho neoprávněného jednání. Bude zde samozřejmě riziko, že se mu to nepodaří, ovšem totéž riziko by bylo přítomno i v případě, kdyby si práci ve svém důsledku „neulehčil“ tím, že pochybil.

Efektivity při placení daní je tak v uvažovaném případě dosahováno skrze neoprávněné jednání správce daně. Neoprávněné jednání správce daně je přímo conditio sine qua non možnosti použít takto získané prostředky na úhradu nedoplatku.

Použití přeplatku vzniklého neoprávněným jednáním správce daně nemůže být podle mého názoru ospravedlněno tak, že je jím dosahováno efektivní správy daňových pohledávek. Správce daně totiž musí daňové pohledávky spravovat pouze secundum et intra legem. Pokud se mu to nepodařilo a zákon porušil, označil prostředky, které svým jednáním získal, „puncem“ nezákonnosti, který nemá být bez souhlasu dotčeného daňového subjektu smazán tím, že je správce daně použije jako legální platbu na jinou daňovou pohledávku.

Zmíněné úvahy se týkaly příkladu, kdy správce daně pochybil při správě daní jak v rovině nalézací, tak platební. K neoprávněnosti jednání správce daně však postačí, aby pochybil jen jednou, takže by snad bylo lze tyto úvahy vztáhnout na všechny případy, které v této souvislosti mohou nastat.

5. ZÁVĚR

K neoprávněnému jednání správce daně nemá docházet vůbec, ale dojde-li k němu, jedná se o případ výjimečný. Výjimečnost případu, by tak měla být i důvodem pro to, aby s přeplatkem, který svým neoprávněným jednáním správce daně způsobil, bylo nakládáno jinak, nikoli stejně jako s jinými přeplatky.

De lege ferenda by tak podle mého názoru měl správce daně vracet přeplatek vzniklý jeho neoprávněným jednáním bez dalšího vždy. Použití takového přeplatku na úhradu nedoplatku by mělo být možné toliko se souhlasem resp. z vůle dotčeného daňového subjektu.

Tento text 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.

Literature:

- BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M: Daňový řád. Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1793 str., IBSN 978-80-7357-564-9
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena: Daňový řád s komentářem, 1. vyd, Olomouc: ANAG, 2010, 959 str., ISBN 978-80-7263-616-7
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr: Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem, Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011, 272 str., ISSN 1211-2437
- KOBÍK, Jaroslav: Správa daní a poplatků s komentářem, 2. aktualizované a doplněné vydání, Olomouc: ANAG, 2002, 557 str., ISBN 80-7263-135-7

Contact – email

karelalex@volny.cz

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 článku[1] 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 nadřízeným 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 nuceni 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 theorie 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 práva[8] 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 práva[9], kde je uvedeno, že daň je možné definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Rovněž Radvan[10] 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) peněžitá 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 peněžitá 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 příjmů[15] 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 zkratek. Tato pravidla jsou obsažena v Legislativních pravidlech vlády[16], 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 osobami[17], nebo že od daně z příjmů fyzických osob je osvobozena Česká národní banka[18], 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 hodnoty[19], daně z převodu nemovitostí[20], daně z nemovitostí[21], daně darovací[22], daně dědické[23], daně silniční[24] a spotřebních daní[25]. 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 ustanoveních[27] 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 ustanoveních[29] 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 peněžitá 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 ustanoveních[30] 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).

---

[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.

3.2 ZÁKON O DANI Z NEMOVITOSTÍ

V zákoně o dani z nemovitostí[32] 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 nemovitostí[33] 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 silniční[34] 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 nevadí, 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

---

[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.

rozumět daň silniční, a to na základě logického a systematického výkladu.

3.5 ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Rovněž zákon o dani z přidané hodnoty[35] zavádí v ustanovení § 1 legislativní zkratku "daň", která zkracuje pojem "daň z přidané hodnoty". V souladu s legislativními pravidly pro používání legislativních zkratek 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 daně"[36]. Samozřejmě, že není možné slovo "daň" důsledně nahradit slovním spojením "daň z přidané hodnoty", které legislativní zkratka "daň" zkracuje, neboť pojem "spotřební daně 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

---

[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.

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 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 daních[39] 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

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

zkracuje slovní spojení "daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů a daň z tabákových výrobků". V souladu s legislativními pravidly pro používání legislativních 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 meziproduktů 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 prvé řadě je nutné zmínit vztah legislativní zkratky "daň" a pojmu "spotřební daně", 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 meziproduktů a daň z tabákových výrobků". Tento závěr je problematický z několika důvodů:

1) Pojem "spotřební daně" 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 daní[40], nařízení Komise o osvědčení o osvobození od spotřební daně[41], nařízení Komise, kterým se provádí směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní[42] nebo směrnice o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů[43]. 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 daně" 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

---

[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.

dovodit, že někdy má pojem zahrnovat všechny spotřební daně, někdy 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 zkratek 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 bezvýjimečně, neboť i v této části lze nalézt ustanovení, která se týkají více spotřebních daní[46] 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 "vypočtu 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 místech[50] 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 pomocí smyslu daných ustanovení a jiných ustanovení zákona o spotřebních daní[51] 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 meziproduktů 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 daní je tak třeba vyložit jako "každá spotřební daň".

Konečně za sedmé lze zmínit, že zákon o spotřebních daních na dvou místech[52] odkazuje na již zrušený zákon o správě daní a poplatků, přičemž činí tak prostřednictví 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 zkratek 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

---

[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.

spotřebních daních na zákon o spotřebních daních ze zemního plynu a 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 řádu[57] 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 peněžitá 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

---

[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.

poplatků "Při správě daně jednají správci daně" s použitím legislativní 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 Schillerovou[59], 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

---

[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.

by tak mohla teoreticky existovat daň, která by nebyla příjmem 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 řádu[62] k tomu uvádí, že je nutné pod pojem daň podřadit jednak daň v tradičním slova smyslu, dále pak clo nebo poplatek, jakož i další peněžitá 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 blížící 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.

---

[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.

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

---

[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.

dodávají, že pojmenování berní právo nelze chápat jako dogma, ale jako didaktickou pomůcku.[66]

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 peněžitá 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

---

[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.

[67] Viz například používání pojmů pacht, závod apod.

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 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 theorie 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

AKTUÁLNE OTÁZKY VEREJNÝCH FINANCIÍ[1]

MÁRIA BUJŇÁKOVÁ, ANNA KICOVÁ

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Verejným financiám sa vždy prikladala mimoriadna dôležitosť. Ich skúmaniu a správnemu odrazu teoretických a praktických poznatkov v právnej normotvorbe je potrebné venovať náležitú pozornosť, zvlášť v kontexte ekonomickej krízy, resp. krízy verejných financií ako takých, s ktorou sa v súčasnosti trápi nie len Európska únia. Zabezpečiť stálosť a správny vývoj v oblasti verejných financií je totiž jednou z najdôležitejších úloh každého štátu.

Key words in original language

verejné financie, štátny rozpočet, deficit, Európska únia

Abstract

A special importance has always been paid to public finances. Their exploration and proper reflection of the theoretical and practical knowledge in the legislation should be given due attention, especially in the context of economic crisis, particularly the crisis of public finance, torturing currently not only the European Union. Ensuring the stability and proper development of public finances is one of the most important tasks of each particular State.

Key words

public finance, state budget, deficit, European Union

1. NA ÚVOD

Skúmanie verejných financií je problematika, ktorej sa venujú v prevažnej miere ekonomické vedy. Je ale potrebné zdôrazniť, že práve iba jednostranný pohľad na skúmanú problematika nie je vždy tým správnym a je možné, že ani pravdivým. V predmetnom príspevku chceme podrobiť hlbšej analýze otázku postavenia verejných financií a to nielen z pohľadu ekonomického, ako je to často pertraktované, ale aj z pohľadu práva, ako nástroja regulácie procesov, ale aj v kontexte Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“).

Naša spoločnosť je príliš polarizovaná a niekedy je to badať aj v postoji jednotlivých subjektov, ktorí sa venujú jednotlivým výskumným zámerom. Zdá sa že nevieme spolu vychádzať a nevieme

[1] Príspevok vznikol v rámci riešenia grantového projektu VEGA č. 1/1170/12 „Vplyv daňovej politiky Európskej únie na vnútroštátnu právnu úpravu v SR“.

hľadať to, čo by nás malo spájať, naopak hľadáme, resp. poukazujeme iba na to, čo nás rozdeľuje. Táto paralela sa premieta aj do vnímania a chápania právnika očami ekonóma a naopak. V tejto súvislosti sa nám žiada dodať, že pokiaľ sa navzájom nebudeme rešpektovať a vnímať vzájomné argumenty, nikdy nemôže byť zhoda v tom, aby výsledok priniesol želaný efekt. Dobrý ekonóm nemôže fungovať bez dobrého práva, ale ani právo by nemalo želateľné výsledky bez ekonomických procesov.

Finančné právo ako súčasť právneho poriadku Slovenskej republiky patrí k tým odvetviam práva, ktoré je definované ako právo verejné, o čom určite nepochybujeme, a tak ho aj vnímame[2]. Samotné odvetvie finančného práva má niekoľko podsystémov, ktoré by si vyžadovali osobitnú pozornosť. Sústredíme sa predovšetkým na problematiku verejných financií, aj keď priestor na skúmanie tejto problematiky by mal byť oveľa širší, pretože samotný pojem verejné financie v sebe zahŕňa niekoľko zložiek.

2. CHÁPANIE VEREJNÝCH FINANCIÍ

Definícií verejných financií je niekoľko[3], ich autormi sú tak ekonómovia ako aj právnici a každá z týchto definícií má svoje opodstatnenie argumentačne vyčerpávajúce.

---

[2] Babčák, V. a kol.: Finančné právo a finančná správa, Bratislava : Epos, 2008, s. 32.

[3] Napr. J. Medveď a J. Nemec definujú verejné financie ako „sústavu ekonomických vzťahov, ktoré nadobúdajú formu peňažných operácií, pomocou ktorých sa tvorí, rozdeľuje a používa peňažná masa v ekonomike tak, aby došlo k rozdeleniu a znovurozdeleniu hrubého domáceho produktu, a tým aj k jeho realizácii.“ Z tejto definície je zrejmé, že verejné financie majú svoje nezastupiteľné miesto v sústave financií, pretože, okrem iných úloh, sú hlavným nástrojom prerozdelenia HDP.

Medveď, J., Nemec, J. a kolektív.: Základy verejných financií. Bratislava : SPRINT, 2007, s. 14.

B. Hamerníková a K. Kubátová definujú verejné financie ako „pojem slúžiaci na označenie špecifických vzťahov a operácií prebiehajúcich v rámci ekonomického systému medzi autoritami (orgány a inštitúcie) tzv. verejnej správy na jednej strane a ostatnými subjektmi na strane druhej (občania, domácnosti, firmy, neziskové organizácie).“

Hamerníková, B., Kubátová, K.: Veřejné finance, Eurolex Bohemia, 1999, s. 19.

S vymedzením pojmu verejné financie sa stretávame aj v dielach iných finančných právnikov. Prof. Bakeš vymedzuje verejné financie ako „súhrn peňažných vzťahov súvisiacich s tvorbou, rozdeľovaním a použitím peňažnej masy a jej časti v orgánoch a organizáciách verejného sektora.

Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, Praha: C. H. Beck, 2006, s. 5 a nasl.

Na základe uvedeného môžeme konštatovať, že verejné financie sa používajú na poskytovanie širokého spektra verejných služieb a neustále môžu a budú pribúdať nové verejné služby. Dnes nikto nepochybuje o užitočnosti verejného sektora ako celku a všetky vyspelé krajiny majú zmiešané hospodárstvo s významným podielom verejných financií. Predmetom záujmu a diskusie je skôr veľkosť verejného sektora a odôvodnenosť niektorých verejných služieb.

Verejné financie sú vnímané často ako sústava verejných rozpočtov, aj keď je to pohľad veľmi jednostranný a pertraktuje ho najmä ekonomická sféra. Omnoho správnejšie je vnímať verejné financie komplexne s akcentom na ich právnu podstatu. Verejné financie sú definované ako súčasť verejného práva, predmetom ktorej je poznávanie noriem upravujúcich veľkosť verejných zdrojov a spôsoby ich používania[4].

Verejné financie môžeme definovať ako „súhrn peňažných vzťahov súvisiacich s tvorbou, rozdeľovaním a použitím peňažnej masy a jej časti v orgánoch a organizáciach verejného sektora“[5]. Obdobne je pojem verejné financie definovaný aj v publikácii prof. Babčáka[6], kde sa tento pojem rozširuje na všeobecné vymedzenie financií a definuje sa ako „sústava spoločensko-ekonomických vzťahov, resp. peňažných vzťahov spojených s tvorbou, rozdeľovaním a používaním peňažných fondov na úlohy a funkcie príslušných ekonomických subjektov“ a podrobnejšie je práve existencia peňažnej masy definovaná ako základ existencie financií, pričom tieto sú charakterizované ako „vzťahy týkajúce sa peňažnej masy, jej tvorby, rozdeľovania a používania“.

Verejné financie sa obvykle, najmä v ekonomickej literatúre, charakterizujú ako peňažné vzťahy, ktoré vznikajú v súvislosti s tvorbou, rozdeľovaním a používaním peňažných fondov spätých s hospodárskou činnosťou verejných orgánov[7]. Diskusie ohľadom charakteru peňažného fondu a peňažnej masy by sme mohli zjednodušiť, najmä v plnení účelu a cieľa verejných financií. Je nepopierateľné, že pokiaľ ide o ich používanie a ponímanie, odlišne sú chápané skupinou ekonómov a precíznejšie je ich vnímanie skupinou finančných právnikov, kde sa existencia verejných financií neviaže iba na peňažné fondy, ale na peňažnú masu, ktorá vzniká a prerozdeľuje sa aj cez peňažné fondy. Veľmi zjednodušene povedané, verejné

---

[4] Babčák, V. a kol.: Finančné právo a finančná správa. Bratislava: Epos, 2008, s. 20.

[5] Pauličková, A. Bakeš, M.: Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava: Eurounion, 2007, s. 15.

[6] Babčák, V. a kol.: Finančné právo a finančná správa. Bratislava: Epos, 2008, s. 20.

[7] Petrenka J. a kol.: Verejné financie a finančná kontrola, Bratislava, 1992, s. 5.

financie by mali slúžiť na krytie verejných potrieb štátu a jeho obyvateľov. Prostredníctvom verejných financií sa majú zabezpečovať funkcie, ktoré štát má a musí plniť. Prostredníctvom jednotlivých subjektov sa plnia funkcie štátu v jednotlivých oblastiach činnosti a práve zdroje slúžiace týmto subjektom sú tými zdrojmi, ktoré tvoria sústavu verejných financií.

V podmienkach Slovenskej republiky môžeme konštatovať, že sústavu verejných financií tvoria predovšetkým štátne financie, samosprávne financie, financie verejnoprávnych inštitúcií a iné verejné peňažné fondy. Analýza jednotlivých zložiek verejných financií je pomerne široká a obsiahla a v tejto časti príspevku sa chceme venovať najmä problematike štátnych financií, ktorá je veľmi aktuálna a v súčasnom období podrobovaná nielen jej analýze, ale často aj kritike, a prijímaniu jednotlivých opatrení zmierňujúcich dôsledky krízy. Jednotlivé zložky verejných financií na seba navzájom nadväzujú a nie je ich možné skúmať izolovane bez prihliadnutia na celospoločenský rozmer, nielen národný, ale aj nadnárodný.

3. ŠTÁTNY ROZPOČET V KONTEXTE KRÍZY VEREJNÝCH FINANCIÍ

Jedným z najdôležitejších článkov verejných financií je štátny rozpočet ako sústava príjmov a výdavkov. Štátny rozpočet je definovaný veľmi zjednodušene ako základný článok verejných financií. Pomerne veľa teoretikov venuje definovaniu tohto pojmu osobitnú pozornosť[8]. Z množstva teoretických vymedzení tohto pojmu by sme mohli charakterizovať štátny rozpočet ako základný finančný program štátu, ktorý zahrňuje všetky očakávané príjmy a výdavky v konkrétnom období (rozpočtovom roku), ktorý sa schvaľuje podľa osobitných zásad v osobitnom konaní najvyšším zákonodarným orgánom. Takéto ponímanie rozpočtu v rámci štátu v sebe zahrňuje základné atribúty, ktoré ho charakterizujú. V poslednom období sa obávame používania pojmov plán a plánovanie, ale jednou z charakteristických znakov pojmu štátny rozpočet je predovšetkým definovať očakávané príjmy a výdavky, možno v prenesenej podobe povedané aj plánovať príjmy a výdavky na konkrétne obdobie, ktoré je spravidla jednoročné (až na prípady rozpočtového provizória). Charakterizovať, resp. vymedziť predpokladané príjmy je veľmi zložité a vyžaduje si to predovšetkým potrebné ekonomické analýzy, ktoré ale následne musia byť premietnuté do právnej úpravy, aby sa vedeli tieto príjmy aj zabezpečiť. Predovšetkým táto skutočnosť má

---

[8] Prof. Babčák ho definuje ako základný finančný program štátu, ktorý sa každoročne schvaľuje vo forme zákona, v osobitnom konaní a podľa ktorého sa nenávratným spôsobom vytvára a rozdeľuje celoštátny fond peňažných prostriedkov štátu určený na krytie štátnych potrieb.

Babčák, V. a kol.: Finančné právo a finančná správa. Bratislava: Epos, 2008, s. 155.

nesmierny význam pri určovaní príjmovej stránky štátneho rozpočtu[9]. Osobitne je ale potrebné skúmať aj výdavkovú časť štátneho rozpočtu, ktorá v sebe zahrňuje najmä zabezpečenie funkcií štátu ako celku, odvíjajúce sa od množstva úloh, ktoré je potrebné zabezpečiť[10].

Samotný štátny rozpočet, ale predovšetkým rozpočtové právo prešlo za posledné roky významnými zmenami, ktoré sa dotkli aj iných zložiek verejných financií. V nedávnom období bola dôležitou zmenou najmä Reforma riadenia verejných financií realizovaná v spolupráci so Svetovou bankou. V rámci tohto projektu sa významnou mierou prispelo k vyššej transparentnosti a efektívnosti nakladania s verejnými prostriedkami. Celosvetová kríza a problematika zabezpečovania funkcií štátu neodkladne smerujú k tomu, že je nutné sa zaoberať aj otázkami zodpovedného rozpočtového hospodárenia a nakladania s prostriedkami štátneho rozpočtu[11]. Táto potreba zodpovednosti je zvýraznená dosahom jednotlivých členských štátov EÚ ako členov eurozóny a ich hospodárenia na celkový stav únie, a tým spätne na ostatné členské štáty. Posledný vývoj nás presviedča o skutočnosti, že sa nachádzame v momente, kedy je riešenie aktuálnej krízy verejných financií zrejme už päť minút po dvanástej.

Slovenská republika ako jedna z krajín eurozóny sa snaží o zodpovedný prístup k otázkam rozpočtovej politiky. Jedným z takýchto právnych nástrojov by mal byť aj pripravovaný ústavný zákon o rozpočtovej zodpovednosti. Príprave tohto ústavného zákona predchádzala dlhá diskusia odborníkov z rôznych politických klubov a zdá sa, že potreba prijatia tohoto ústavného zákona nachádza pochopenie naprieč politickým spektrom. Je totiž nemysliteľné, aby deficit verejných financií každoročne narastal a zodpovední predstavitelia štátu sa tomuto javu len nečinne prizerali. Takémuto stavu má predkladaný ústavný zákon zabrániť najmä[12]:

---

[9] Štrkolec, M. Vývoj daňových príjmov štátneho rozpočtu Slovenskej republiky od roku 2004, In: Olomoucké právnické dny 2008 : sborník příspěvků z konference : 5.-6. jún 2008, Olomouc, Olomouc: Univerzita Palackého, 2008, s. 537-542.

[10] Marková, H., Boháč, R.: Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2007, s. 108 a nasl.

[11] Bližšie pozri: Štrkolec, M.: QUO VADIS verejné financie Slovenskej republiky, In: Aktuálne otázky práva: zborník vydaný při príležitosti životného jubilea prof. Jozefa Suchožu, Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2006, s. 407-413.

[12] Čl. 3, čl. 5, čl. 12 Návrhu ústavného zákona o rozpočtovej zodpovednosti. Dostupné na: http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=3884 09.12.2011

- zriadením Rady pre rozpočtovú zodpovednosť, ako nezávislého orgánu monitorovania a hodnotenia vývoja hospodárstva SR a plnenia pravidel rozpočtovej zodpovednosti,

- definovaním horného limitu dlhu verejnej správy vo výške 50 % podielu na hrubom domácom produkte (prechodne – do konca rozpočtového roka 2017 je to 60 %),

- zakotvením opatrení na zníženie dlhu, ktorý by presiahol 40 % podielu na hrubom domácom produkte (prechodne – do konca rozpočtového roka 2017 je to 50 %),

Priame zakotvenie takýchto limitov či opatrení je sice vítané a jednoznačne správne. Problémom však ostáva, do akej miery je v súčasných podmienkach reálne splniť tieto kritériá. Dôvod pochybností je ten, že v rámci pretrvávajúcej krízy, keď jednotlivé štáty hľadajú efektívne protikrízové riešenia sledujúce zvýšenie a podporu ekonomického rastu, s konečným cieľom preklenutia krízy, je len ťažko podporovať ekonomiku pri súčasnom znížení výdavkov verejných financií. Vlády totiž musia vynakladať viac výdavkov na stimuláciu ekonomiky, čo predstavuje priame výdavky, ktoré však v dôsledku nižších štátnych príjmov musia kryť formou zvyšujúcich sa daní, resp. šetrením na samotnej štátnej správe a jej aparáte či materiálno-technickom zabezpečení. Obmedzujú sa často aj výdavky na podporu vedy, výskumu, vzdelávania, zdravotnej starostlivosti, apod., čo má v konečnom dôsledku negatívne dôsledky z dlhodobobého hľadiska. Ako teda znižovať deficit verejných financií, keď sa nachádzame v podmienkach výrazného náporu na zvyšovanie výdavkovej strany rozpočtov?

V tomto kontexte je taktiež nevyhnutné zdôrazniť ešte jednu skutočnosť, ktorá môže významne ovplyvňovať samotnú ústavným zákonom zakotvenú rozpočtovú zodpovednosť. Prijatie ústavného zákona o rozpočtovej zodpovednosti môže byť istým spôsobom kontraproduktívne, a to najmä s ohľadom na ovplyvnenie skutečného uplatňovania niektorých práv zakotvených ústavou. Zvlášť máme na mysli ustanovenia ústavy, upravujúce hospodárske, sociálne a kultúrne práva (čl. 35 – 43) a právo na ochranu životného prostredia a kultúrneho dedičstva (čl. 43 – 45)[13]. Vzniká tu totiž odôvodnená obava spojená s praktickou aplikáciou opatrení na zníženie deficitu verejných financií, prameniaca v predpoklade, že tento deficit bude znižovaný práve na úkor takých práv, akými sú v súčasnosti často diskutované právo na primerané hmotné zabezpečenie, na bezplatnú zdravotnú starostlivosť, bezplatné vzdelanie, ochranu životného prostredia a kultúrneho dedičstva. I keď domáhať sa týchto práv možno len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia ústavy

[13] Palúš, I., Somorová, Ľ.: Štátne právo Slovenskej republiky, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, s. 158-161 .

vykonávajú, tieto medze vykonávacích zákonov nesmú byť tak úzke, aby v konečnom dôsledku tieto práva reálne popierali.

Záverom možno vysloviť myšlienku, že bude mimoriadne zaujímavé sledovať, či sa rozpočtová zodpovednosť začne uplatňovať, tak, ako je to v poslednom období zvykom, najprv zdola, vo vzťahu k občanovi, alebo pre zmenu zhora, vo vzťahu k ústredným predstaviteľom štátneho aparátu, ktorí by konečne mali prejaviť skutočnú – materiálnu a nie len navonok deklarovanú, formálnu zodpovednosť pri konsolidácii verejných financií.

Literature:

- Babčák, V. a kol.: Finančné právo a finančná správa, Bratislava : Epos, 2008, 447 s., ISBN 978-80-8057-778-0
- Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, 4. aktualizované vydání, Praha : C. H. Beck, 2006, 741 s., ISBN 80-7179-431-7
- Hamerníková, B., Kubátová, K.: Veřejné finance, Eurolex Bohemia, 1999, 402 s., ISBN 8090275214
- Marková, H., Boháč, R.: Rozpočtové právo, 1. vydání, Praha : C. H. Beck, 2007, 264 s., ISBN 978-80-7179-551-3
- Medveď, J., Nemec, J. a kolektív.: Základy verejných financií. Bratislava : SPRINT, 2007, 272 s., ISBN 978-80-89085-84-2
- Palúš, I., Somorová, Ľ.: Štátne právo Slovenskej republiky, 3. Vydanie, Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2010, 558 s., ISBN 978-80-7097-787-3,
- Pauličková, A. Bakeš, M.: Finančné právo na Slovensku a v Čechách, Bratislava : Eurounion, 2007, 266 s., ISBN 978-80-88984-99-3
- Petrenka J. a kol.: Verejné financie a finančná kontrola, Bratislava : ES VŠE, 1992, s.
- Štrkolec, M.: QUO VADIS verejné financie Slovenskej republiky, In: Aktuálne otázky práva: zborník vydaný při příležitosti životného jubilea prof. Jozefa Suchožu, Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2006, s. 407-413, ISBN 80-7097-567-9
- Štrkolec, M. Vývoj daňových príjmov štátneho rozpočtu Slovenskej republiky od roku 2004, In: Olomoucké právnické dny 2008 : sborník příspěvků z konference : 5.-6. jún 2008, Olomouc, Olomouc: Univerzita Palackého, 2008, s. 537-542, ISBN 9788090340039
- http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=3884

Contact – email

maria.bujnakova@upjs.sk, *anna.romanova@student.upjs.sk*

SANKCE DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

DAMIAN CZUDEK

Katedra finančního práva a národního hospodářství,
Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek si klade za cíl v úvodu představit institut odpovědnosti, jakožto následku porušení právní normy. Dále se budu věnovat pojmu sankce, jakožto obsahu právní odpovědnosti - „trestu" a jejím druhům ve finančním, resp. daňovém právu. Základem práce pak bude pojednání o nové úpravě sankcí v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a jejich porovnání se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Key words in original language

Odpovědnost ve finančním právu; sankce; berní právo; daňový řád; zákon o správě daní a poplatků;

Abstract

The paper in its beginnings sets a task to introduce the institute of liability as a consequence to the breach of legal norm. Hereafter the author focuses on the sanction as a content of legal liability - "the punishment" and its types in financial and mostly in tax law. The core of the paper is constituted by the analysis of the new legal regulation of sanction in the Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended, and its comparison with the Act No. 337/1992 Coll., on the Tax and Fee Administration, as amended.

Key words

Liability in financial law; sanction; Tax law, Tax Code; Act on the Tax and Fee Administration

1. OBECNĚ K PROBLEMATICE FINANČNĚPRÁVNÍ ODPOVĚDNOSTI

Institut odpovědnosti najdeme ve všech společenských systémech. Ať už morálních, náboženských, politických, a jinak tomu není ani v právním systému. Právní odpovědnost je tak jedním z druhů společenské odpovědnosti.[1] Gerloch dělí odpovědnost na:

1. Odpovědnost právní – za porušení právní povinnosti;

2. Odpovědnost politickou – za výkon politické funkce;

[1] Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl, Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.117

3. Odpovědnost ústavní – odpovědnost smíšeného charakteru (politicko – právní);

4. Odpovědnost morální – tu dělí na vnitřní dimenzi, jakožto otázku svědomí pachatele, a vnější rovinu, jakožto odsouzení chování veřejným míněním.[2]

Odpovědnost, a stejně tak finančně právní odpovědnost, spočívá v povinnosti subjektu (pachatele) snášet nepříznivé následky svého protiprávního jednání stanovené v normách finančního práva, kterými jsou sankce.[3] Finančněprávní odpovědnost je stěžejním pojmem finančního práva trestního, které je specifickým subsystémem finančního práva a jeho normy se týkají a ovlivňují chování subjektů napříč celým finančním právem[4], resp. v i rámci dělené správy, jakožto sankce (finanční) za porušení norem správního práva.

Odpovědnost, a tím pádem i sankce bychom zde nemuseli mít, kdybychom buď neměli žádný normativní systém, žádné předepsané modely chování, anebo v případě, že by existující, člověkem stvořené modely chování byly bezezbytku respektovány a dodržovány. Takovýto předpoklad je samozřejmě utopií. Nutnost existence sankcí můžeme vyvozovat také z toho, že pokud uznáme, že existence psaného práva je společenskou nutností, a aby toto právo bylo účinné, je nutné také vytvořit určitý mechanizmus, který kromě vědomého dodržování právních norem a naplňování dispozice právních norem, zabezpečí efektivitu – vykonatelnost těchto norem. Tím je vytvoření donucovacího systému – odpovědnostního systému.[5]

Vznik odpovědnosti se tedy váže především na chování, které spočívá v překročení kompetencí (komisivní chování), nevykonání nebo špatném vykonání povinnosti (omisivní chování). Právní odpovědnost vzniká tehdy, když na základě jednání jednoho právního subjektu vznikají nebo se mění právní vztahy. Příčinu tohoto stavu je možné hledat v tom, že jednání jednoho subjektu narušilo zájmy druhého subjektu.[6]

Odpovědnostní vztah je vztahem sankčním, jenž nastupuje v momentě porušení primárního právního vztahu. Je tak de facto sekundárním

---

[2] Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004, s. 178.

[3] Šramková, Dana - Czudek, Damian - Orłowski, Janusz. Studia Ełckie, 2009, 11, od s. 223-237, 15 s.

[4] Srovnej: Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.120

[5] Srovnej Majka, P., Sankcje w prawie podatkowym – In: Brzeziński, B., Prawo podatkowe, Toruń: „Dom Organizatora", 2009, s. 95

[6] Kosikowski, C. Prawo finansowe: część ogólna. Warszawa: Dom wydawniczy ABC, 2003, s. 273-274.

vztahem, který úzce souvisí s porušenou povinností. Dle toho nastupuje také sankční norma a s ní sankce. Jedná se o negativní pojetí odpovědnosti. Právní teorie však vykládá odpovědnost také v pozitivním pojetí a ztotožňuje její vznik již se vznikem určité povinnosti – závazku.[7] K tomuto pojetí se kloním i já, neboť v případě vzniku závazku musí (měl by) být subjekt srozuměn s následky za jeho nesplnění. Čili za určitých okolností se dá předpokládat, resp. lze jej i volním chováním vyvolat, vznik odpovědnostního vztahu a související sankce.

Právní odpovědnost není pouze sankcí, ale plní také další funkce ve společnosti:

1. Funkce reparační – dvě formy (naturální restituce a odškodnění);

2. Funkce satisfakční – např. omluva;

3. Funkce preventivní – předcházení vzniku porušení povinností a případným škodám;

4. Další funkce – např. signalizační.[8]

Obecně teorie práva chápe sankci jako trest nebo jiný donucovací prostředek, kterým se vynucuje dodržování zákona a jiných právních norem.[9] „Sankcí se má na mysli újma různého charakteru, která je odlišná dle jednotlivých právních odvětví a je obsažena v klasickém typu právní normy. Nastupuje v případě porušení pravidla chování.“[10] Definici sankcí najdeme také ve slovníku českého práva, jenž říká, že sankce je „součást právní normy, která stanoví zvláštní újmu, jež má postihnout toho, kdo má odpovědnost za její porušení.“[11] Bude však otázkou, jak široce na pojem sankce budeme nazírat. Jak jsem již uvedl v anotaci, sankce je obsahem právní odpovědnosti. Rozsahem sankce se zabývá i Knapp, který tvrdí, že tento nemusí být vždy jasný. Sankcí může být trest, nepochybně i povinnost nahradit způsobenou

---

[7] Srovnej Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.117

[8] Srovnej Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004, s. 181 - 182.

[9] Black, H. C. Blackův právnický slovník (2. svazek) (J-Z). 6. vydání. Praha: Victoria Publishing, 1993, s. 1236.

[10] Harvánek, J. Teorie práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, s. 177.

[11] Madar, Z. Slovník českého práva. II. díl, P-Z. 3. rozš. a podstatně přepracované vydání. Praha: Linde Praha, 2002, s. 1306-1307.

škodu, může ji být také odvolání z funkce, někteří autoři za ni považují i neplatnost smlouvy odporující zákonu, atd.[12]

V kategorii finančně právní, resp. i daňověprávní, sankce cílí zejména na finanční situaci adresáta finančněprávní normy.[13] Sankce tak zásadně zhoršuje daňověprávní situaci subjektu, kterého se týká.

Nesmíme zapomenout také na principy formulované v nálezu Ústavního soudu, publikovaného pod č. 405/2002 Sb., dle kterého by sankce měla být přiměřená svému trestu a nemělo by se jednat o sankci „zničující".

2. SYSTÉM SANKCÍ V DAŇOVÉM PRÁVU

Stěžejním předpisem nejvyšší právní síly je Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod a její čl. 11 odst. 5. Je zde nutnost existence normy, která předpokládá určitou povinnost adresáta této normy. Co se týče obecné právní úpravy sankcí v daňovém právu, musíme nahlédnout do relativně stále čerstvě účinného zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Nesmíme zapomenout ani na speciální úpravu nacházející se v jednotlivých daňových předpisech.

Specifický charakter sankcí vyplývá ze specifičnosti předmětu právní normy daňového práva. V dalším textu se budu zabývat sankcemi dle daňového řádu, zejména pak části IV nazvané „Následky porušení povinnosti při správě daní".

3. SANKCE DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Dle daňového řádu můžeme sankce rozdělit na dvě skupiny:

1. Sankce postihující porušení povinnosti peněžité povahy, tj. včasné stanovení a odvedení daně do státního rozpočtu či na účet daňového subjektu – v případě přeplatku;

2. Sankce postihující porušení povinnosti nepeněžité povahy.[14]

Jak již z výše uvedeného vyplývá, sankce mohou postihovat nejen (i) daňový subjekt, ale také (ii) správce daně a (iii) třetí osoby[15], tedy sankce můžeme dělit také podle subjektu, vůči němuž sankce směřuje.

---

[12] Knapp, V., Teorie práva, Západočeská univerzita, 1994, s. 120.

[13] Srovnej Gomułkowicz, A., Małecki, J., Podatki i prawo podatkowe, Wydanie III, Poznań: Przedsiębiorstwo wydawnicze, 1998, s. 114

[14] Srovnej Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 475

[15] § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. (dále také DŘ)

Všechny sankce postihující obě, resp. všechny tři skupiny jsou koncentrovány v již zmíněné části IV daňového řádu.

Ad 1) Daňový řád postihuje porušení povinnosti daňového charakteru přímo ze zákona, a to následovně:

i. Daňový subjekt, jenž nesplnil povinnost v platební rovině, musí počítat se sankcí ve formě úroku z prodlení (§ 252 DŘ) a úroku z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ), který nahrazuje úrok z prodlení v případě povoleného posečkání daně;

ii. Daňový subjekt, který porušil povinnost tvrzení daně, postihne sankce ve formě penále (§ 251 DŘ) a pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ);

iii. Správce daně může za porušení povinnosti postihnout sankce ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ); sankční charakter má také úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ).

Ad 2) Sankcí za porušení povinnosti nepeněžitého charakteru je:

i. Sankce za porušení mlčenlivosti – jedná se o pokutu za přestupek (§ 246 DŘ);

ii. Sankce za ztěžování součinnosti při správě daní – pořádková pokuta uložená při jednání nebo mimo jednání (§ 247 DŘ).[16]

4. SANKCE ZA PORUŠENÍ POVINNOSTI NEPENĚŽITÉHO CHARAKTERU

V případě porušení povinnosti mlčenlivosti[17], kterou ukládá daňový řád nebo jiný daňový zákon, což úzce souvisí s jednou ze základních zásad správy daní zásadou neveřejnosti vyjádřenou v § 9 odst. 1 daňového řádu, hrozí fyzické osobě přestupek dle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.[18] Jedná se o zcela nové pojetí a je tak upravena nová skutková podstata protiprávního jednání.

---

[16] Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, s. 9.

[17] Povinnost mlčenlivosti, ať už úřední osoby nebo osoby zúčastněné na správě daní, upravuje § 52 – 55 daňového řádu.

[18] Srovnej Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, Nakladatelství ANAG, 2010, s. 865.

Maximální výše pokuty je zákonem stanovena na 500.000,- Kč. Pokutu bude projednávat nejblíže nadřízený správce daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje.[19]

Procesně se bude postupovat podle přestupkového zákona a správního řádu[20].[21] Předpokládá se projednání přestupku nejen z podnětu daňového subjektu, ale i z moci úřední, tzn., že je zjištěn v rámci činnosti daňové správy.

Další sankcí nepeněžitého charakteru je pořádková pokuta. Ustanovení § 247 daňového řádu předpokládá uložení pořádkové pokuty daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní:

1. za delikty při jednání se správcem daně spočívající v rušení pořádku, neuposlechnutí úřední osoby, urážlivém chování;

2. za jiné ztěžování či maření správy daní spočívající v nesplnění procesní povinnosti nepeněžité povahy stanovené zákonem nebo rozhodnutím správce daně.[22]

Maximální výše pořádkové pokuty činí 50.000,- Kč. Zákon umožňuje opakované ukládání pořádkové pokuty, pokud důvody jejího uložení nepominuly. Adresátovi sankce umožňuje také použít řádného opravného prostředku a proti pokutě se odvolat – kromě případu dle ustanovení § 249 daňového řádu. Včas podané odvolání má odkladný účinek. Splatnost pokuty zákon stanoví na 15 dnů od právní moci příslušného rozhodnutí. V porovnání se zákonem o správě daní a poplatků daňový řád nově stanovuje výši pořádkové pokuty a lze ji také uložit, pokud dotčená osoba nevyhoví bez dostatečné omluvy výzvě správce daně ke splnění procesní povinnosti, a to v případě, pokud s nesplněním procesní povinnosti nespojuje zákon jiný důsledek.

5. SANKCE ZA PORUŠENÍ POVINNOSTI PENĚŽITÉ POVAHY

První ze sankcí za porušení povinnosti peněžité povahy je „Pokuta za opožděné tvrzení daně“, jejíž úprava se nachází v § 250 daňového řádu. Zde zákonodárce sankcionuje pozdní podání daňového přiznání, hlášení či vyúčtování, tak jak tyto lhůty určuje daňový řád v ustanoveních § 136 – 142 daňového řádu. Je třeba však zdůraznit, že zákonodárce ještě nově dává možnost daňovému subjektu bez sankce

---

[19] § 246 odst. 3 daňového řádu

[20] Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů,

[21] Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, s. 9.

[22] Tamtéž.

podat daňové tvrzení do pěti dnů v porovnání s termínem původním. Výše pokuty se určuje v závislosti na délce prodlení a výši daně stanovené opožděně podaným tvrzením.[23] Správce daně nemá možnost moderace a výše pokuty je tak explicitně stanovena zákonem a také obligatorně aplikována. Minimální částka činí 500,- Kč, maximální pak 300.000,- Kč. Daňovému subjektu ji správce daně sděluje výměrem.

Další sankcí je možnost uložení „Penále“ dle ustanovení § 251 daňového řádu, v případě že správce daně doměří daň z úřední povinnosti. Penále počítáme z doměřované částky, a to ve výši 20%, je-li daň zvyšována, 20%, je-li, snižován daňový odpočet, a 1 %, je-li snižována daňová ztráta.[24]

V neposlední řadě nesmíme zapomenout na úroky z prodlení. Daňový řád rozlišuje mezi dvěma okamžiky – prodlení daňového subjektu a vznik povinnosti daňového subjektu hradit úroky z prodlení. Daňový subjekt se dostává do prodlení, pokud neuhradí daň v den její splatnosti.[25] Novinkou v Daňovém řádu je obdoba již zmíněného pětidenního „odkladu“ v případě podávání daňového tvrzení a počátku počítání pokuty. Pro počátek povinnosti hradit úroky platí totéž. Výše úroku odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení lze uplatnit nejdéle za dobu pěti let.

Zákon upravuje také situaci, kdy pochybí správce daně. Pro tyto případy stanoví v § 254 daňového řádu nárok daňového subjektu na úroky z neoprávněného jednání, a to v případě, že dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu[26]. Z takto nesprávně zaplacené částky náleží daňovému subjektu úrok ve stejné výši, jako u předchozího odstavce. Zákonodárce ale rozlišuje situace, kdy bude vymáháno neoprávněně. V takovémto případě bude náležet úrok ve výši dvojnásobku, tj. repo sazba ČNB plus 26 procentních bodů. Ustanovení odstavce 2 také dopadá na negativní jednání správce daně v rámci tzv. dělené správy.

---

[23] Srovnej Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 479 – 480.

[24] § 251 daňového řádu

[25] Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 485.

[26] Pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se analogicky použije ustanovení zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

6. ZÁVĚR

Je možné konstatovat, že úprava sankcí v daňovém řádu doznala zásadních změn, minimálně co se týče jejich systematického uspořádání. Jeví se jako ucelenější a propracovanější, v porovnání se zákonem o správě daní a poplatků jsou v zásadě koncentrovány na jednom místě, a to v části IV daňového řádu nazvané „Následky porušení povinností při správě daní“.

Velmi kladně hodnotím rozsáhleji rozpracovanou úpravu odpovědnosti správce daně vůči daňovému subjektu, což alespoň částečně vyvažuje poměrně striktní úpravu odpovědnosti daňového subjektu. Takový posun v regulaci správy daní taktéž posiluje princip profesionality a klientského přístupu, což bylo ostatně jedním z hlavních cílů nového daňového řádu.

Literature:

- Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004.
- Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004,
- Šramková, Dana - Czudek, Damian - Orłowski, Janusz. Studia Ełckie, 2009, 11, od s. 223-237,
- Srovnej Majka, P., Sankcje w prawie podatkowym – In: Brzeziński, B., Prawo podatkowe, Toruń: „Dom Organizatora”, 2009,
- Kosikowski, C. Prawo finansowe: część ogólna. Warszawa: Dom wydawniczy ABC, 2003,
- Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004,
- Black, H. C. Blackův právnický slovník (2. svazek) (J-Z). 6. vydání. Praha: Victoria Publishing, 1993,
- Madar, Z. Slovník českého práva. II. díl, P-Z. 3. rozš. a podstatně přepracované vydání. Praha: Linde Praha, 2002,
- Harvánek, J. Teorie práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008,
- Knapp, V., Teorie práva, Západočeská univerzita, 1994,
- Gomułkowicz, A., Małecki, J., Podatki i prawo podatkowe, Wydanie III, Poznań: Przedsiębiorstwo wydawnicze, 1998,
- Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010,
- Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010,
- Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, Nakladatelství ANAG, 2010.

Contact – email

damian@czudek.cz

FINANCIE VEREJNÉHO SEKTORA V ČASE HOSPODÁRSKEJ KRÍZY[1]

KAROLÍNA ČERVENÁ - DIANA TREŠČÁKOVÁ

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Slovenská republika

Abstract in original language

Strategická úloha verejných financií moderných ekonomík je v súčasnosti často diskutovanou témou a to nie len v súvislosti s prebiehajúcou globálnou hospodárskou krízou. V našom príspevku sa zaoberáme významom, funkciou a pôsobením verejných financií ako jedným z nástrojov realizácie hospodárskej politiky v kontexte prebiehajúcich krízových javov s akcentom na Slovenskú republiku. Koncepcia príspevku vychádza z existencie teoretických všeobecne známych prístupov k úlohe, funkciám a významu verejných financií v ekonomike a ich praktickému aplikovaniu. Vývoj a stav v oblasti verejných financií SR sme posúdili na základe komparácie a analýzy, pričom údaje sme čerpali z dostupných oficiálnych zdrojových databáz Ministerstva financií SR, NBS, Štatistického úradu SR a Eurostatu.

Key words in original language

Kríza; Financie; Verejný sektor;

Abstract

The strategic role of public finance today's modern economies, in connection with the ongoing global economic crisis, is often discussed topic in a present time. In our paper we meaning, function and action of public finances as a means of achieving economic policy in the context of the ongoing crisis phenomena with an emphasis on the Slovak Republic. The concept of contribution based on the existence of well-known theoretical approaches to the role and importance of public finance in the economy and their subsequent practical application in the economy. Development and state of public finances in Slovak republic, we have examined by comparison and analysis, the data we draw from available official sources Ministry of Finance SR, NBS, Statistical Office SR and Eurostat.

Key words

Crisis, Finance, Public Sector;

---

[1] Príspevok predstavuje čiastkový výstup riešenia úloh v rámci projektu APPV 0263-10 "Efektívnosť právnych inštitútov a ekonomicko-finančných nástrojov v období krízových javov a situácií v podnikaní" a VEGA 1/1170/12 "Vplyv daňovej politiky európskej únie na vnútroštátnu právnu úpravu v SR".

ÚVODNÁ POZNÁMKA

Koncepčné financovanie verejného sektora v období hospodárskej krízy je jednou z možností eliminácie nepriaznivých dopadov hospodárskych krízových procesov na ekonomiku. Verejné financie boli historicky vnímané ako nevyhnutná podmienka zabezpečujúca ekonomický rast viacerými ekonomickými smermi.[2] V tomto kontexte je oblasti verejných financií venovaná aj náležitá pozornosť ako na úrovni teórie tak aj praxe. Už marxistická teória ponúka názor, že zdroj možných hospodárskych kríz budúcnosti je potrebné hľadať v nadvýrobe, čoho následkom je vznik materiálneho nadbytku vo vzťahu ku kúpnej sile.[3] Klasický ekonómovia boli zase tvorcami tézy, že nedostatok dopytu je ale iba dočasným trhovým javom.[4] Uvedená skutočnosť sa stala predmetom kritiky vo viacerých ekonomických smeroch - podľa keynesovej a neokeynesovej makroekonómie neexistuje trhová sila, ktorá by priviedla ekonomiku v čase hospodárskej krízy k plnej zamestnanosti[5], z čoho vyplýva, že Keynesova sine qua non v časoch krízy jednoznačne spočíva v intervenovaní vlády v podobe konkrétnych hospodárskych opatrení. Dnes je už ale zrejmá skutočnosť, že monetárna a fiskálna politika v tradičnej keynesiánskej podobe sa stáva neúčinnou, resp. nepostačujúcou na riešenie hospodárskej krízy...otázka znie prečo? Dôvodov môže byť viacero...pričom v súčasnosti, jedným z často rezonujúcich možných príčinných súvislostí je aj proces globalizácie.

VEREJNÉ FINANCIE V EKONOMIKE

Medzi základné funkcie, ktoré plnia verejné financie v ekonomickom systéme zaraďujeme funkciu alokačnú, redistribučnú a stabilizačnú. Štátne intervencie ako súčasť hospodárskej politiky sú dnes už bežnou súčasťou fungovania ekonomík. Podstatné je ale optimálne nastaviť rozsah a intenzitu ovplyvňovania jednotlivých ekonomických procesov s čím úzko súvisí aj optimalizácia veľkosti verejného sektora.[6] Napriek skutočnosti, že veľkosť verejného sektora je často považovaná za ukazovateľ efektívnosti dnešným reálnym kritériom posudzovania efektívnosti sa zdá byť predovšetkým štruktúra a forma realizácie verejných financií v konkrétnej ekonomike. Využitie verejných výdavkov sa všeobecne považuje za pozitívum pre ďalší rozvoj ekonomiky (okrem iného v podobe pozitívnych externalít).

---

[2] Najvýraznejšie sa prejavila táto skutočnosť s nástupom keynesiánstva a neokeynesiánstva do oblasti hospodárskej politiky, verejné výdavky sa považovali taktiež za nevyhnutný nástroj obnovy hospodárstva po druhej svetovej vojne.

[3] J. M. Keynes v tejto súvislosti hovoril o nedostatočnom efektívnom dopyte.

[4] Uvedenú skutočnosť zdôvodňovali existenciou Sayovho zákona trhu.

[5] Čo znamená, že voľný trh sa môže stabilizovať pri akejkoľvek existujúcej úrovni nezamestnanosti.

[6] Najfrekventovanejšími ukazovateľmi v tejto súvislosti sú podiel verejných výdavkov na HDP, podiel verejných príjmov na HDP a počet zamestnancov vo verejnom sektore.

Dôležitou súčasťou verejných financií sú dane, resp. daňový systém ako celok, ktorým sa zabezpečuje viac či menej efektívne príjmová časť verejných financií.[7] Z rôznych teoretických aj empirických štúdií vyplýva skutočnosť, že ekonomickú výkonnosť výraznejšie ovplyvňuje štruktúra výdavkov a príjmov ako samotná úroveň verejných výdavkov.[8] Efektívnosť verejného sektora je ovplyvňovaná predovšetkým vlastným usporiadaním spoločnosti, úrovňou fungovania trhového mechanizmu, konkurenčným prostredím vo vnútri verejného sektora, samotným financovaním verejného sektora, systémom riadenia verejného sektora a taktiež uplatňovaním nových poznatkov.[9]

REFORMA V OBLASTI VEREJNÝCH FINANCIÍ SR

Vychádzajúc zo základných princípov NPRVS[10] sa reforma v oblasti verejnej správy (a teda aj v oblasti verejných financií) na Slovensku začala realizovať postupne, v zmysle programových vyhlásení vlády, ktorých zámerom bola realizácia takých opatrení, ktoré by smerovali k racionalizácii štátnej správy (a to nie len) v rámci riadenia verejných financií. Postupne došlo k zrušeniu deviatich štátnych fondov a k ich začleneniu do rozpočtových kapitol, došlo tiež k zlepšeniu finančného auditu tým, že boli prijaté zákony o finančnej kontrole a internom audite. Bola vypracovaná metodika pre prípravu strednodobého fiškálneho výhľadu a predvstupový ekonomický program založený na požiadavkách Európskej únie. Obmedzila sa možnosť vytvorenia nekontrolovateľného deficitu lokálnou administratívou a fondmi sociálneho zabezpečenia. Zámerom bolo vylepšiť koncepčnú prípravu rozpočtu posilnením dôležitosti rozpočtového rámca a k zlepšeniu prepojenia rozpočtových sekcií počas prípravy rozpočtu. V tejto súvislosti je potrebné si uvedomiť, že každá realizovaná zmena má dopad na platiteľov dane, keďže jej realizácia si vyžaduje použitie nemalého objemu verejných výdavkov a to napriek "dobrému úmyslu" často s neistým výsledným efektom. Väčšina prebiehajúcich zmien od roku 1989 v oblasti verejnej správy SR mala skôr podobu formálnych zmien.[11] Aj keď sa dnes v období hospodárskej krízy riešia zložité problémy, problém optimalizácie verejnej správy a teda aj verejných

---

[7] Pozri bližšie napr. Babčák, V.: Daňové právo Slovenskej republiky, Bratislava, EPOS, 2010.

[8] Bližšie pozri Klazar, S., Maaytová, A. : Odhad vlivu struktury veřejných výdajů na ekonomický růst - přehled teorií a empirická analýza, Praha: Leges, s. r. o., 2010, s. 290 - 299.

[9] Bližšie uvádza Peková, J. a kol: Veřejná správa a finance veřejného sektoru, Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 42-47.

[10] Nové systémy riadenia verejnej správy (New public management).

[11] Napr. od roku 1990 rušenie národných výborov, krajov, vytvorenie obvodov a prechod na špecializovanú štátnu správu a od roku 1996 následný prechod na všeobecnú štátnu správu, vytváranie krajov, navýšenie počtu okresov a rušenie obvodov, rok 2000 priniesol opätovný začiatok prechodu na špecializovanú štátnu správu, rušenie okresov a vytvorenie kvázi obvodov.

financií v zmysle reforiem je v podstate permanentnou úlohou vlády, napokon riešenie hospodárskych problémov vždy smeruje k aplikácii nástrojov fiskálnej politiky a teda k verejným financiám. Dlhodobo problémovou oblasťou je vo verejnom sektore SR zabezpečenie transparentnosti využívania výdavkov verejného sektora. Nižňanský a Pilát konštatujú v Súhrnnej správe o stave spoločnosti 2009, že v oblasti verejnej správy sa od roku 2006 neuskutočnili významné zmeny, ktoré by smerovali k jej zlepšeniu v zmysle efektívnosti fungovania, posilnenia miestnej demokracie vychádzajúcej z princípu decentralizácie.[12] Neexistuje a zrejme ani nebude existovať "návod", ktorý bude mať všeobecnú platnosť vo vzťahu k reforme verejnej správy, ale súčasné výsledky reformných procesov, nie len na Slovensku potvrdzujú, že dosahovanie zvýšenia efektívnosti a kvality v oblasti verejného sektora je možné zabezpečiť skôr opatreniami parciálneho charakteru ako celoplošnými "vynútenými" reformami.

VEREJNÉ FINANCIE SR - VYBRANÉ UKAZOVATELE

Vývoj verejných financií, pod vplyvom reformných procesov, prešiel v Slovenskej republike rôznymi "hodnotovými" obdobiami čo je zobrazené v nasledujúcej časti (tab. 1), kde uvádzame prehľad zdrojových údajov dokumentujúcich hodnotové zmeny vybraných ukazovateľov za obdobie rokov 1995 až 2010, doplnené grafickým zobrazením (obr. č. 1 - 5).

Tab. 1 : Zdrojové údaje pochádzajú z databáz NSB, ŠÚ SR, MF SR

Roky	Bilancia ŠR (mil. eur)	Miera deficitu verejnej správy (% z HDP)	Miera dlhu verejnej správy (% z HDP)	Celková hrubá zahr. zadlženosť (mld. USD)	Zahr. zadlženosť na obyv. (USD)
1995	-1041,0	-3,4	22,1	5,8	1099,0
1996	-2413,9	-9,9	31,1	7,8	1473,0
1997	-1178,5	-6,3	33,7	9,9	1867,0
1998	-1177,6	-5,3	34,5	11,8	2191,0
1999	-1785,9	-7,4	47,8	11,8	1952,0
2000	-4041,3	-12,3	50,3	10,8	2021,0
2001	-2430,4	-6,5	48,9	11,0	2053,0
2002	-3272,8	-8,2	43,4	13,2	2452,0
2003	-1479,3	-2,8	42,4	18,1	3406,0
2004	-1420,4	-2,4	41,5	23,7	4409,0
2005	-1144,2	-2,8	34,2	27,1	5000,0
2006	-1712,1	-3,2	30,5	32,2	5987,0
2007	-1139,0	-1,8	29,6	44,3	8237,0
2008	-1668,2	-2,1	27,8	52,2	9764,0
2009	-4291,7	-8,0	35,4	65,3	12141,0
2010	-4595,3	-7,9	41,0	65,8	12187,0

[12] Vláda SR a ZMOS spoločne podpísali 13. februára 2009 dokument s názvom Memorandum o spolupráci pri riešení dopadov finančnej krízy na slovenskú spoločnosť a v tom istom období - 8. júla 2009 bola vládou SR schválená Koncepcia modernizácie územnej samosprávy v Slovenskej republike.

Vývoj bilancie Štátneho rozpočtu SR (v mil. eur) za obdobie rokov 1993 až 2010 sa pohyboval v intervale záporných čísel a to od hodnoty - 763,5 v roku 1993, pričom dosiahnuté minimum za sledované obdobie bolo vykázané za rok 1994 (-760,1) až po maximálnu hodnotu - 4595,3 uvádzanú za rok 2010.[13] Keď zohľadníme vplyv krízy na ekonomiku a fakt, že Slovensko nemuselo zachraňovať finančný systém, tak nárast dlhu na Slovensku od vzniku krízy bol v rámci EÚ nadpriemerný.[14] Dôvodom je, že Slovensko malo najvyšší reálny nárast výdavkov v EÚ. Výška hrubého dlhu verejnej správy na Slovensku dosiahla na konci minulého roku úroveň 41,0 % HDP, čo je polovica priemeru krajín Európskej únie (80,0 % HDP) a pod referenčnou úrovňou maastrichtského kritéria (60 % HDP). V porovnaní so stavom ku koncu roka 2009, kedy verejný dlh dosahoval hodnotu 35,4 % HDP, došlo k 5,5 percentuálnemu nárastu.

Obr. 1: Vývoj bilancie ŠR SR (v mil. eur) za obdobie rokov 1995-2010, vlastné spracovanie zo zdrojových údajov.

Miera deficitu verejnej správy (vyjadrené percentuálnym podielom z HDP) za obdobie rokov 1995 až 2010 sa pohybovala od úrovne -3,4 percentuálneho bodu v roku 1995 po -7,9 % v roku 2010. Dosiahnuté minimum za sledované obdobie predstavoval rok 2007 hodnotou - 1,8 percentuálneho bodu a zatiaľ maximálna hodnota -12,3 % bola nameraná za rok 2007.[15] Na základe získaných údajov môžeme konštatovať, že vo vývoji deficitu verejnej správy v SR bol počas intervalu rokov 1995 až 2010 viac či menej "v pohybe".

[13] Podľa zdrojových údajov MF SR.
[14] Verejný dlh vzrástol o 3,4 mld. eur viac, ako by vzrástol v priemernej krajine EÚ, ktorá by bola vystavená rovnakým ekonomickým podmienkam.
[15] Vychádzame z oficiálnych zdrojových údajov NBS, ŠÚ SR.

Obr. 2: Vývoj miery deficitu verejnej správy (% podielu z HDP) za obdobie rokov 1995-2010, vlastné spracovanie zo zdrojových údajov.

Hodnoty vyjadrujúce mieru dlhu v oblasti verejných financií v SR (vyjadrené percentom podielu hrubého konsolidovaného dlhu verejnej správy na HDP) za obdobie rokov 1995 až 2010 sa pohybovali v intervale od 22,1 % v roku 1995 (minimum) až po hodnotu 50,3 % v roku 2000.[16]

Obr. 3: Vývoj miery dlhu verejnej správy (ako % z HDP) v rokoch 1995-2010, vlastné spracovanie zo zdrojových údajov.

Celková hrubá zadlženosť SR predstavovala v roku 1993 hodnotu 3,4 mld. USD, čo zároveň predstavuje aj minimálnu hodnotu za sledované obdobie, zatiaľ maximálna nameraná hodnota bola dosiahnutá v roku 2010 a to 65,8 mld. USD.[17]

---

[16] Odhad MF SR na rok 2011 sa pohybuje na úrovni 44,1 %.

[17] V roku 2011 v máji bola odhadovaná hodnota už na úrovni 75 mld. USD.

Obr. 4: Vývoj celkovej hrubej zadlženosti SR (mld. USD), vlastné spracovanie zo zdrojových údajov.

Vývoj zahraničnej zadlženosti na obyvateľa na Slovensku dosiahla svoje historické maximum za obdobie rokov 1993 až 2010 práve v roku 2010 a to 12.187 USD a historické minimum za sledované obdobie v roku 1993 na úrovni 677 USD.[18]

Obr. 5: Vývoj zahraničnej zadlženosti na obyv. v SR (v USD), vlastné spracovanie zo zdrojových údajov.

Z analýzy MF SR vyplýva, že obce vo svojich rozpočtoch iba čiastočne zohľadnili dôsledky krízy.[19] Dôsledky hospodárskej krízy sa ďalej prejavujú aj na odhade príjmov miest a obcí na obdobie rokov 2010 až 2012, kedy sa očakáva celkový pokles príjmov obcí na úrovni cca 5 %. Je otázne či uvedená prognóza nevyznieva až príliš optimisticky vo vzťahu k reálnemu stavu ekonomiky SR a taktiež k procesom prebiehajúcim v EÚ. M. Štrkolec (vo vedeckom článku Qou

[18] Odhad na rok 2011 predstavuje hodnotu 13.886 USD na obyvateľa.
[19] Nárast výdavkov oproti skutočnosti v roku 2009 predstavoval pri bežných výdavkoch o 4,7 % a pri kapitálových výdavkoch o 13,2 %.

vadis verejné financie Slovenskej republiky?)[20] na základe vlastnej analýzy konštatuje, že rozpočtové hospodárenie SR zažíva neobvyklé turbulencie, čo však v súčasnosti prežívajú aj mnohé iné ekonomiky, a preto postupné znižovanie schodku smerujúce ku stabilizácii, resp. vyrovnanému rozpočtu bude zrejme zložité dosiahnuť napriek optimistickým prognózam MF SR, ktoré počíta s časovým horizontom splnenia tohto cieľa do roku 2015. Spoluautori[21] Správy o stave spoločnosti navrhujú opatrenia, ktoré by mohli napomôcť zefektívneniu verejných financií vo vzťahu k verejnej správe a to konkrétne: odovzdanie zvyšného percentuálneho podielu z výnosu dane z príjmov fyzických osôb územnej samospráve, zavedenie trhového ocenenia pri určovaní základu dane z nehnuteľností, zavedenie poplatku za rozvoj, ktorý by platili investori do obecných rozpočtov na dobudovanie infraštruktúry súvisiacej s výstavbou, úprava kritérií prerozdeľovania dane z príjmu fyzických osôb, obmedzenie direktív pri hospodárení samosprávy, zmeny v legislatíve týkajúce sa procesných pravidiel (predovšetkým prijatie nového správneho poriadku), zrušenie inštitútu preneseného výkonu pôsobnosti štátnej správy, prenesenie viacerých rozhodovacích právomocí a finančných nástrojov v oblasti regionálnej politiky na územnú samosprávu.

POZNÁMKA K ZÁVERU

Obdobia krízových javov sú určujúcim impulzom pre kompetentných zamyslieť sa nad ďalším smerovaním ekonomiky ako celku v zmysle prehodnotenia existujúceho stavu, vývoja a súvisiacich aspektov. Možno je potrebné pripustiť aj skutočnosť, že význam hospodárskej krízy spočíva minimálne v tom, že sa procesom cyklických výkyvov ekonomiky začali vo väčšej miere a do hĺbky zaoberať jednotlivci ako aj skupiny nie len ekonómov. Úvahy o možných príčinách vzniku, priebehu a účinkoch cyklických výkyvov pomáhajú hľadať kvalifikované odpovede na zatiaľ nezodpovedané otázky...ako napríklad - predstavuje hospodárska kríza systémové problémy, ktoré boli spôsobené ľudským faktorom alebo sa jedná o nevyhnutné prejavy trhového hospodárstva...je možné, že dlhodobé riešenie súčasného krízového stavu vyspelých ekonomík sveta bude možné hľadať v novom prístupe riadenia ekonomiky v zmysle ekonomickej demokracie?[22] Slovenská ekonomika bude ale so svojím existujúcim zdrojovým potenciálom vždy viazaná na rozhodnutia dominantných ekonomík, či už v rámci zoskupenia ekonomík EÚ alebo sveta...má teda vlastne reálnu možnosť rozhodovať o sebe samej? Aké bude "poslanie" verejných financií na Slovensku, resp. akú úlohu budú

---

[20] Bližšie pozri Štrkolec, M. : Quo vadis verejné financie Slovenskej republiky? In: Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja. Košice: UPJŠ, 2011, s. 83-92

[21] Nižňanský, V. a Pilát, J. v časti Verejná správa. In: Súhrnná správa o stave spoločnosti a trendoch na rok 2010, Bratislava. Inštitút pre verejné otázky, 2010, s. 223-239.

[22]Okrem ďalších autorov vysvetľuje napr. Schweickart, D. vo svojom diele After Capitalism. Lanhnam: Rowman&Littlefield, Inc., 2010.

zohrávať verejné financie SR v budúcnosti bude vyplývať zo smerovania hospodárskej politiky na úrovni nadnárodnej a práve z tohto dôvodu sa prikláňame k názoru, že v takejto "pozícii" budú mať zrejme reálny dopad predovšetkým zásahy parciálneho charakteru ako systémové opatrenia, v prípade, že je o nich rozhodnuté na úrovni vyššej ako národnej.

Literature:

- Babčák, V.: Daňové právo Slovenskej republiky, Bratislava: EPOS, 2010. 638 s., ISBN 978-80-8057-851-0
- Bujňáková, M. : Financial law under new economic conditions. In: System finansów publicznych : prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Varšava: CeDeWu, 2010, s. 171-177, ISBN 9788375563276
- Čipkár, J. : Fiškálna politika členských štátov EÚ a otázka zodpovednosti welfare state v oblasti sociálneho zabezpečenia. In: Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja, zborník vedeckých prác, Košice: UPJŠ, 2011, s. 5-29, ISBN 978-80-7097-854-2
- http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/excessive_deficit/supplementary_tables_financial_turmoil
- Klazar, S., Maaytová, A. : Odhad vlivu struktury veřejných výdajů na ekonomický růst - přehled teorií a empirická analýza. In: Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010, Praha: Leges, s. r. o., 2010, 888 s. ISBN 978-80-87212-57-8
- Kollár, M. a kol: Súhrnná správa o stave spoločnosti a trendoch na rok 2010, Bratislava, Inštitút pre verejné otázky, 2010, s. 223-239, ISBN 80-89345-23-6
- Medveď, J. a kol: Verejné financie, Bratislava: SPRINT, 2005, 464, ISBN 8089085-32-6
- Palková, R. : Riešenie negatívnych externalít v obchodovaní, In: Právo a obchodovanie, zborník z vedeckej konferencie, Košice: UPJŠ, 2008, s. 176-180, ISBN 978-80-7097-702-6
- Peková, J. a kol: Veřejná správa a finance veřejného sektoru, Praha, ASPI, a. s., 2008, ISBN 978-80-7357-351-5
- Schweickart, D. : After Capitalism. Prekl. Dinka, P., Bratislava: Spolok slovenských spisovateľov, 2010, 208 s., ISBN 978-80-8061-428-7
- Štrkolec, M. : Quo vadis verejné financie Slovenskej republiky. In: Verejné financie Slovenskej republiky - vybrané aspekty a tendencie vývoja, zborník vedeckých prác, Košice: UPJŠ, 2011, s. 83-92, ISBN 978-80-7097-854-2

Contact – email

karolina.cervena@upjs.sk, diana.golmicova@upjs.sk

FINANČNÝ PORIADOK NOVEJ ÉRY EURÓPSKEJ ÚNIE

TOMÁŠ HULKÓ

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Abstract in original language

V súčasnosti sme svedkami paneurópskej tendencie zjednocovania výberu daní, ciel a odvodov. Na Slovensku sa reforma zlúčenia výberu týchto inštitútov sa iba plánuje. V Česku už prebehla prvá fáza a čaká sa na zlúčenie finančných a colných úradov. V Maďarsku je fúzia už dokončená a tkz. finančná a colná stráž už hliadkuje Schengenské hranice.

Trend vývoja je jednoznačne daný, z čoho vyplýva, že situácia priam žiada vytvorenie jednotnej finančno-procesnej úpravy. Procesné pravidlá finančných procesov, by mohli byť obsiahnuté vo „finančnom poriadku“.

Key words in original language

Finančno-právne zásady, financie, daňové zásady

Abstract

Nowadays we witness the paneuropean tendency of unifying the system of collection of data, customs and levies. The reform of unifying of these institutes is being planned in Slovakia. In the Czech Republic the first phase was already materialized, the unification of financial and customs bureaus is ahead. In Hungary the merger was already completed and the so called financial and customs watch is already patrolling along the Schengen borders.

The trend of development is unequivocally given. So the situation directly requires to create a united financial and procedural arrangement. The procedural rules of financial processes could be contained in the „financial order“.

Key words

Principles of financial law, finances, tax principles

1. ÚVOD

Finančné právo, ako právne odvetvie sa vyčlenilo zo správneho práva. Počas vyčleňovania si zachoval určité pojmové znaky, ktoré ho spájajú so správnym právom. Finančné právo hmotné je, podobne ako správne právo, nekodifikované a pravdepodobne nekodifikovateľné a konania vo finančnom práve sú podobné, ako správno-právne.

Finančné právo nedisponuje vlastnou procesnou úpravou. Najčastejšie vo finančnom práve sú aplikované ustanovenia správneho poriadku. Avšak niektroré finančné procesy sú také komplexné a osobitné, že si žiadajú osobitnú procesnú úpravu.

V súčasnosti sme svedkami paneurópskej tendencie zjednocovania výberu daní, ciel a odvodov. Na Slovensku sa reforma zlúčenia výberu týchto inštitútov sa iba plánuje. V Česku už prebehla prvá fáza a čaká sa na zlúčenie finančných a colných úradov. V Maďarsku je fúzia už dokončená a tkz. finančná a colná stráž[1] už hliadkuje Schengenské hranice.

Trend vývoja je jednoznačne daný, z čoho vyplýva, že situácia priam žiada vytvorenie jednotnej finančno-procesnej úpravy. Procesné pravidlá finančných procesov, by mohli byť obsiahnuté vo „finančnom poriadku“[2].

Ako základ k vytvoreniu finančného poriadku, by mala slúžiť daňový poriadok, ktorým disponujen prakticky každý členský štát EÚ. Daňové zásady vypracované poľským tandemom Henryk Dzwonkowski - Zygmunt Zgiersk, by mohli byť malými odchýlkami aplikované pre všetky finančno-právne procesy. Je očakávateľné, že pri súčasnom vývoji dôjde k vymedzeniu všeobecných zásad finančných procesov a tým sa otvorí nová kapitola vo vývoji finančného práva, ktorého dovŕšením bude vznik finančného poriadku.

2. METODA

Metóda skúmania je kombinácia teoretického, analytického, historického prístupu a komparácie. Práca začína krátkym historickým exkurzom za ktorým nasleduje sumarizácia osobitostí finančno-právnej metódy regulácie, a typológický výpočet finančných procesov.

V samostanej hlave sa venuje rozpočtovému procesu, čoho regulácia vykazuje akútne nedostatky. Analýza rozpočtového procesu je zamerané predovšetkým na zostavovanie a plnenie rozpočtov samospráv. Záverom tejto časti je zistenie, že absencia sankcií na tomto úseku správy sa prejavuje v nazhromaždených dlhov samospráv. Navrhuje sa nová metóda výpočtu štátneho dlhu: Určenie percentuálneho pomeru HDP k súčtu všetkých dlhov štátu a dlhov samospráv.

Ďalšia časť práce je určitá syntéza zásad daňových procesov podľa českých a poľských teoretikov, pričom sa vychádza z rozdelenia podľa poľskej právnej doktrýny, založenej na poľskom daňovom poriadku.

---

[1]Po maďarsky: Vám és pénzügyőrség

[2]Pozn.: Názov je odvodený zo správneho poriadka.

3. FINANČNÉ PRÁVO PROCESNÉ – HISTORICKO TEORETICKÝ KONTEXT

3.1 POČIATKY FINANČNO-PRÁVNYCH PROCESOV

"Štát vznikol vtedy keď nikto z nás nebol schopný dostatočne sa postarať o uspokojovanie svojich potrieb a bol odkázaný na pomoc iných ľudí"3

V dobe vzniku prvých štátnych útvarov v Mezopotámií „spoločné práce na budovaní zavlažovacích zariadení vyžiadali vznik štátu."[4]. Vznik štátu, čiže organizácie spoločnosti presahujúci rodové zriadenie sa teda spája prioritne s potrebou vykonávania činnosti vo verejnom záujme resp. pre verejné blaho. Táto činnosť spočívalo v mocenskom pôsobení nositeľov verejnej moci jednak pri organizácií poľnohospodárskych prác a jednak pri skladovaní resp. pri redistribúcií potravín.

V širšom poňatí finančno-právne normy z materiálneho hľadiska predstavujú normy, ktoré upravujú spoločenské vzťahy súvisiace s tvorbou, prerozdeľovaním a užívaním verejných statkov. Prvotnou úlohou finančno-právnej regulácie je zabezpečenie zdrojov na fungovanie štátneho aparátu. V podstate bez tejto zložky štát nemôže existovať. Napriek tomu, že platidlá v rannom staroveku ešte nemožno považovať za peniaze, existujú už v Chamurapiho zákone ustanovenia, ktoré napĺňajú odvetvotvorné kritériá finančného práva.[5]

V dobe panovania Chamurapiho už starobabylónska ríša disponovala rozsiahlym finančným aparátom: "Financie štátu mal na starosti vplyvný úradník označovaný ako šandabakkum. Mal na starosti celý finančný aparát. Dôležité postavenie mali tiež úradníci, ktorí sa starali o pozemkové knihy. V týchto knihách boli zapísané prídely panovníkovej pôdy a príjmy z nich... ...Hlavným zdrojom príjmov panovníka bol prenájom pôdy a daň"[6].

---

[3]Platón: Ústava. Bratislava: Nakladateľstvo Pravda, 1980.

[4]Vodrážka, P.: Vývoj miest v staroveku I: Mezopotámia a Egypt, str. 68, Urbanita ročník 22, 1/2010, str. ISSN 0139-591222.

[5]V zmysle modernej koncepcie finančného práva, je finančné právo chápané, ako subsystém práva, ktorá disponuje znakmi, ktorými sa dostatočne odlišuje od iných subsystémov práva. Finančné právo napĺňa tkz. odvetvotvorné kritériá, na základe ktorých je možné finančné právo odlíšiť od iných právnych odvetví. porovnaj: Mrkývka, Petr: Pařízková, Ivana: Základy finančního práva. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. 252 s. Edice učebnic č. 406. ISBN 978-80-210-4514-9.

[6] Turik Radoslav: Babylónska ríša, Časopis Válka ISSN: 1803-4306 Zdroj: URL: http://www.valka.cz/clanek_12389.html zo dňa 05.02.2011

Možno teda konštatovať, že finančné a správne právo majú spoločné korene. Ak sa stotožníme s názorom, že ak existuje štát, existuje aj verejná správa[7] tak môžeme sformulovať podobné tvrdenie aj o finančnom práve: Tam, kde existuje štát dochádza aj k prerozdeľovaniu verejných statkov. V širšom slova zmysle možno tieto procesy považovať za finančno-právne.

Finančné procesy sa teda uskutočňovali od samotných počiatkov štátnych útvarov, ako takých. Bez tejto zložky, by nebolo fungovanie štátu vôbec predstaviteľné. Ako analógia k vzťahu financie-štát sa ponúka vzťah krv-živočích. Podobne, ako krúži krv v živých organizmov „krúžia“ aj financie vrámci štátu.

3.2 FINANČNO-PRÁVNA METÓDA REGULÁCIE

Finančno právny teoretik, A. V. Demin, vymedzil špecifiká finančno-právnej metódy regulácie uplatňovanej v európskej kontinentálnej právnej kultúre. Demin medzi tieto špecifiká zaradil: a) Verejnoprávny charakter účelu regulácie b) Atributívna účasť verejnej moci c) Mocenský charakter finančno-právnych vzťahov d) Prevaha prikazujúcich a zakazujúcich noriem e) imperatívny charakter právnej regulácie f) majetkový, resp. peňažný charakter väčšiny finančno-právnych vzťahov g) finančno-právny akt, ako základný právny nástroj, čoho forma zodpovedá povahe predmetu regulácie. h) internacionalizácia, resp. vysoká miera transpozície medzinárodných záväzkov štátu do vnútroštátneho regulácie finančno-právnych vzťahov i) kvantita formalizovaných úkonov procesného charakteru, ktoré však podriadený adresát finančnoprávnej normy aplikuje samostatne bez priamého účasti orgánu verejnej moci j) Aktivné využívanie metód rekomendacie formou doporučaní, nezáväzných pokynov[8].

Finančné právo, ako špecifická vnútorne systematizované právne odvetvie zahrňuje v sebe tak normy hmotnoprávnej, ako aj procesno-právnej povahy. Normy procesno-právneho charakteru regulujú procedurálne postupy spojené s realizáciou finančno právnych povinností, práv a oprávnení.

Pod pojmom procesné finančné-právno chápeme súbor právnych noriem procesného charakteru, prostredníctvom ktorých sa realizuje hmotné finančné právo. Prevláda názor, že tento súbor nepredstavuje samostané odvetvie, keďže nenaplňuje odvetvotvorné kritériá, jeho normy sú súčasťou iných odvetvý práva a finančné právo ich iba

---

[7] Pozn. Porovnaj: Výrok Hendryka týkajúcej sa vymedzenia pojmu správne právo: „...Z tohto hlediska mají vlastně všechny státy správní právo, neboť všechny mají verejnou správu“ Hendrych, Dušan. Správní právo. Str.16 ISBN 978-80-7400-049.

[8]porovnaj: Demin, A. V. Finansovoe pravo. Moskva : Infra-M, 2003. s.

využíva. Jedine vo vzťahu k špecifickým procesným pravidlám resp. k zásadám vykazuje finančné právo procesné určitú jednotnosť.[9]

3.3 FINANČNÁ SPRÁVA A FINANČNÉ PROCESY

V tejto súvislosti je potrebné sa zmieniť o finančnej správe. Finančná správa je širším pojmom, ako verejná správa verejných financií. Z predmetového hľadiska predstavuje administratívne zabezpečovanie (správu) verejných financcí a finančného systému. Z organizačného hľadiska predstavuje finančná správa konglomerát inštitúcií poverených výkonom finančnej správy. [10]

Na základe toho, či je finančno-právny proces sa uskutočňuje vrámci finančnej správy, alebo mimo nej môžeme rozdeliť spôsoby naplňovania hmotného finančného práva nasledovne[11]:

a) Interné neadministratívne procesy – predstavujú také postupy behom ktorých osoba svojimi vlastnými úkonmi sama uskutočňuje predpísané úkony, samostatne sa rozhodne vrámci dispozičných noriem a sama pre seba optimalizuje proces, vrámci svojich možností. Vo finančnom práve dochádza k autoaplikácie predpisov subjektmi.

Napríklad časť daňového konania, kedy poplatník sám na seba aplikuje normy daňového práva, t.j. na základe svojich znalostí určuje základ dane, použije na seba příslušnú sazbu dane, uplatní si pre seba korekčné prvky.[12] V tejto časti daňového konania nedochádzá k správnému jednaniu medzi správnym orgánom a daňovým subjektom, ale primárne sa predpokladá, že subjekt je znalý v oblasti daňového práva a teda jeho postup bude veľkou pravdepodobnosťou správny. V skutočnosti vo väčšine prípadov vôbec nedôjde k interakcíi medzi správcom dane a daňovým subjektom.

Podaním priznania dochádza k naštartovaniu porcesu, ktorá sa však zaraďuje do oblasti administratývnych finančno-právnych procesov.

b) Externé neadministratívne procesy – predstavujú také procesy, kde osoba postupuje voči inému subjektu, mimo svôj rámec podľa

---

[9] Mrkývka, Petr: Pařízková, Ivana: Základy finančního práva. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. Edice učebnic č. 406. ISBN 978-80-210-4514-9

[10] Porovnaj: Mrkývka Petr: Finanční správa – součast realizace finančního práva Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2008

[11]Porovnaj kategorizáciu: Mrkývka, Petr: Pařízková, Ivana: Základy finančního práva. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. Edice učebnic č. 406. ISBN 978-80-210-4514-9

[12]porovnaj: Radvan M.: Je berní právo samostatným odvětvím práva?, Dny práva - 2008 - Days of Law. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008

stanovených pravidiel. Môže sa jednať napríklad o vydanie daňového dokladu, alebo o realizáciu trensferovej povinnosti.

c) Externé finančnosprávne postupy – predstavujú také postupy, pri ktorých dochádza k vydaniu finančnosprávnych aktov. Tieto finančnosprávne akty môžu mať podobu buď individuálnych správnych aktov, pôsobiacich voči určenému okruhu účastníkov, alebo všeobecne záväzných noriem s neurčeným počtom adresátov.

d) Interné finančnosprávne postupy – nepresahujúce vnútornú štruktúru daného finančnosprávneho orgánu.

3.4 ROZPOČTOVÝ PROCES

Zvláštnou formou procesu vo finančnom práve je legislatívny proces, v zmysle tvorby, schvaľovania a publikácie všeobecne záväzných právnych predpisov. Odlišnosti sa prejavujú najmä pri zostavovaní a schvaľovaní štátneho rozpočtu. Ďalšou formou procesov je zostavovanie a schvaľovanie rozpočtov samospráv, ktoré nemajú charakter legislatívneho procesu. Táto forma procesov nepodlieha legislatívnym pravidlám, ale sa riadi špeciálnymi pravidlami. [13] V českom práve sú predpisy týkajúce sa zostavovania rozpočtov územných celkov ustanovené v zákone č. 250/2000 Sb. V slovenskom práve sú rozpočtové pravidlá ustanovené v zákone č. 583/2004.

Zvláštnosťou zákona o štátnom rozpočte sú chýbajúce sankčné ustanovenia pre prípad nedodržania schváleného zákona. To isté platí aj o schválených rozpočtov územných samospráv a pre ustanovené pravidlá a zásady ich zostavovania. Z tohto dôvodu regulácia prostredníctvom rozpočtových predpisov sa javí, ako pomerne neefektívna.

Nie je neobvyklé, že územné samosprávy pri vykonávaní svojej činnosti presiahnu svoje možnosti a chýbajúce zdroje získavajú požičiavaní resp. speňažovaním verejného majetku. Situácia je akútna na Slovensku, kde podľa analytikov 140 obcí má problémy s nadmerným zadlžovaním.

Podľa ustanovenia zákona č. 583/2004 o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy §17 ods. 6 písm. „Obec a vyšší územný celok môžu na plnenie svojich úloh prijať návratné zdroje financovania, len ak celková suma dlhu obce alebo vyššieho územného celku neprekročí 60 % skutočných bežných príjmov predchádzajúceho rozpočtového roka“.

Na Slovensku 55 obcí už prekračuje cit. ustanovenie o dlhu, kvôli čomu si už nemôžu požičaiavať peniaze. Medzi tieto obce patrí

---

[13]Porovnaj: Mrkývka Petr. Finančné právo a finančná správa, Masarykova univerzita Brno, 2004

napríklad aj Bratislava, ktorého dlh predstavuje 64%, alebo Žilina, ktorého dlh prekračuje 150% bežných príjmov za minulý rok[14].

Obce, resp. samosprávy fungujú mnohokrát, ako platobné miesto pre štát pri výkone správy verejných financií. Sú nositeľmi štátnej moci via delegovanej pôsobnosti. Mám za to, že vykazovanie celkového štátneho dlhu, by malo byť doplnené o dlhy samospráv. Vo finančno-právnom zmysle zodpovedá štát za konanie samospráv, ako obce alebo vyššie územné celky.

4. ZÁSADY ZDAŇOVANIA

4.1 DAŇOVÉ PRÁVO - TEORETICKÝ KONTEXT

Daňové právo je jedným z najvýznamnejších subsystémov finančného práva. Daňovým právom označujeme súbor právnych noriem upravujúcich príjmy verejných fondov daňového a poplatkového charakteru s tým, že tieto normy určujú osoby zaťažené daňovou a poplatkovou povinnosťou, objekt, základ a sadzbu príslušnej dávky.3 Jedná sa o súbor finančnoprávnych noriem zahrňujúci normy hmotnoprávneho charakteru, ale i procesnoprávneho charakteru.

Zo všeobecného hľadiska sa za zdaňovanie obyvateľstva považuje ucelená a právom regulovaná či garantovaná sústava špecifických procesných postupov, ktorá má dlhodobé historické opodstatnenie, je jedným z trvalých, stabilizovaných a pomerne výdatných nástrojov zhromažďovania finančných zdrojov orgánmi štátu i orgánmi miestnej samosprávy do ich peňažných fondov.[15]

Keďže v bode 3.3 sme už viac-menej opísali priebeh daňového konania a jej časti, nebudeme sa s touto problematikou sa zaoberať vo väčšom rozsahu a priamo pokračujeme zásadami zdaňovania vo vybraných štátov EÚ.

4.2 ZÁSADY DAŇOVÉHO PROCESU

V stredoeurópskom kontexte predstavuje jednu z najúplnejších spôsobov spracovania zásad daňového procesu poľský tandem Henryk Dzwonkowski a Zygmunt Zgierski. Poľský daňový proces je upravený predovšetkým zákonom, zo dňa 29.8.1997 Daňový poriadok (jednotný text: Zb.z. Z 2005 č. 8, ods. 60), kde v ustanoveniach čl. 120 Až čl. 129 sú obsiahnuté najdôležitejšie pravidlá daňového konania. Významu a postaveniu týchto pravidiel je venovaná osobitná hlava, menovite hlava IV daňového poriadku „všeobecné pravidlá“.

---

[14]Zdroj: Podstupka Peter, Hospodárske Noviny, analýza týždňa zo dňa 03.12.2011 URL: http://hnonline.sk/ekonomika/c1-48424190-bratislava-si-uz-nemoze-dalej-poziciavat zo dňa 07.09.2011

[15]Porovnaj Ficlová Eva, Spotrbebné dane v Európe, 2009

V Českom práve prebehla nedávno novelizácia daňového poriadku. V novom daňovom poriadku[16] platného od 01.01.2011 sú zásady obsiahnuté v hlave II.

Tieto zásady resp. pravidlá sú adresované všetkým orgánom daňovej administratívy , ktoré pôsobia na území Poľska, ako aj všetkým subjektom , ktoré sa zúčastňujú v konaniach pred orgánmi daňovej správy. V spomínaných zásadách, ktoré sa vzťahujú tak na účastníkov konania, ako aj na daňové orgány sú vytýčené zásady, ktoré predstavujú ich práva a povinností.[17]

Normatívny charakter zásad dáva možnosť účastníkom a daňovým orgánom priamo sa odvolávať na nich v rámci prebiehajúcich daňových konaní. Napriek tomu, že v zákone sa neuvádza normatívne pomenovanie jednotlivých zásad, tieto boli podľa vedeckej doktríny boli klasifikované a pomenované podľa ich obsahu[18].

1. Zásada zákonnosti resp. „súladu s právom“ je obsiahnutý v čl. 120 daňového poriadku. V zmysle tejto zásady konajú daňové orgány na základe právnych predpúisov. Je to prvá a zároveň aj najdôležitejšia zásada uvedená v daňovom poriadku. . Jej primát nad ostatnými pravidlami sa zakladá na tom, že sa vzťahuje na daňovú administratívu a sa týka dodržiavania právnych noriem , ktoré vyplývajú z Daňového zákona , ako aj dodržiavania ostatných právnych predpisov, ktoré vyplývajú zo široko chápaného platného právneho systému. V EÚ, orgány daňovej administratívy sú povinné dodržiavať zároveň vnútorné právo, ako aj vyplývajúce z direktív európskeho spoločenstva. Ďalej táto zásada znamená, že daňové orgány sú povinný pri svojej činnosti sa držať zásady „obecně povolovací“, podľa ktorej môže správca dane konať jedine spôsobom určeným zákonom. Pre správcu dane tak platí, že môže konať jedine to, čo mu zákon povoľuje. Na rozdiel od občanov, ktorý môžu konať všetko, čo zákon nezakazuje (zásada „obecně dovolovací“). Zásada zákonnosti má absolútnu platnosť a nemôže byť ničím obmedzená.

2. Zásada dôvery resp. „zásada postupu vzbudzujúcej dôveru k daňovým úradom“ je obsiahnutý v čl. 121 § 1 daňového poriadku. V zmysle tejto zásady sa daňové konanie musí byť vedené spôsobom, ktorý vzbudzuje dôveru k daňovým orgánom .Adresátom tejto zásady sú predovšetkým daňové orgány , ktoré vedú konanie. Daňové orgány majú povinnosť postupovať v rámci daňového konania tak, aby zúčastnené subjekty mali pocit „vážnosti daňových orgánov“ a na druhej strane možnosti zmiernenia tejto procedúry. Obsah tohto

---

[16]Predpis č. 280/2009 Sb. daňový řád ze dne 22. července 2009

[17]Patyk, JacekZasady procedury podatkowej w polsce, Dny práva - 2008 - Days of Law. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2007

[18]Zásady podľa : Dzwonkowski, Henryk - Zgierski, Zygmunt. *Procedury podatkowe*. Warszawa : Difin, 2006.

pravidla je v zásade určitým postulátom , ktorý je adresovaný daňovej administratíve. V poľskej praxi sa tento postulát mnohokrát nedodržiava. Skutočnosť, že ho nerešpektujú daňové orgány môže na jednej strane vyplývať z nedostatku prípravy (kompetencie) príslušníkov daňového aparátu a na strane druhej môže aj vyplývať z rozporu v samotných právnych normách , ktoré sa vzájomne vylučujú a odporujú[19].

3. Zásada legitímnych očakávaní resp. „zásada poskytovania potrebných informácií" je obsiahnutá v čl. 121 § 2. V podstate táto zásada má pričiniť k predvídateľnosti rozhodovania. Pri skutkovo zhodných, či obdobných prípadov nesmú vznikať neodôvodnené rozdiely.

4. Zásada potreby zisťovania objektívnej pravdy, alebo zásada materiálnej pravdy je obsiahnutá v čl. 122. V zmysle tejto zásady vychádza sa vždy zo skutočného obsahu právneho úkonu, nie podľa toho, ako je ten, ktorý úkon pomenovaný. S touto zásadou priamo súvisí aj zásada voľného hodnotenia dôkazov, čiže správca dane pri dokazovaní hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, ale musí posúdiť každý dôkaz jednotlivo a zároveň všetky v ich vzájomnej súvislosti. Pritom musí prihliadať na všetky dôkazy. Nemôže, teda opomenúť, či zatajiť dôkaz, ktorý svedčí v prospech daňového subjektu.

5. Zásada aktívnej účasti strán v konaní je obsiahnuté v čl. 124. Táto zásada platí súčasne pre obe strany, teda právami i povinnosťami. Povinnosťou správcu dane, ako aj daňových subjektov je poskytovať si vzájomnú súčinnosť. Ďalej z toho vyplýva, že sú oprávnený požadovať túto súčinnosť aj od druhého účastníka.

6. Zásada presviedčania obsiahnutá v čl. 124. Správca dane by tak nemal daňový subjekt ničím prekvapovať či strašiť, na druhou stranu daňový subjekt nemôže pred správcom dane zatvárať dvere, nezdvihnúť mu telefón či bezdôvodne nepreberať poštu. Táto zásada je veľmi úzko napojená na zásadu č. 5.

7. Zásada rýchlosti a jednoduchosti obsiahnutá v čl. 125. V zmysle tejto zásady, by správca dane mal postupovať bez zbytočných prieťahov.

8. Zásada písomností je obsiahnutá v čl. 126. V podstate ustanovuje, že daňové konanie má zásadne prebiehať písomnou formou.

9. Zásada dvojstupňovosti je obsiahnutá v čl. 127. V zmysle tejto zásady je možné proti činnosti resp. nečinnosti správcu dane brániť tak u nadriadených orgánov vrámci finančnej správy, ako aj pred súdom.

---

[19] Patyk, JacekZasady procedury podatkowej w polsce, Dny práva - 2008 - Days of Law. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2007

10. Zásada nemennosti konečných rozhodnutí je obsiahnutá v čl. 128.

11. Zásada rovnosti účastníkov uvedená v čl. 129. Zmysel tejto zásady sa zakladá na rovnakom postavení účastníkov počas daňového konania. T.j. záujmy štátnej pokladnice, záujmy daňovníkov, ako aj iných subjektov, by mali byť rovnako zohľadňované. Konanie daňového orgánu, ktorý v každej etape počas celého priebehu konania zohľadňuje aj súkromné záujmy daňovníkov má bezpochyby mať vplyv na dôveru v správnosť konania daňového orgánu, ako aj na správne plnenie daňových povinností.

Okrem zásad uvedených v daňovom poriadku je potrebné uviesť aj zásady, ktoré sú uvedené v ústave[20]. Sú to základné zásady, ktoré sú, vzhľadom na svoje postavenie, hlavnými právnymi zásadami, ktorých dodržiavanie je povinné pri každom administratívnom, občianskom, trestnom alebo daňovom konaní. Jedná sa o zásady demokratického právneho štátu, od ktorej sa odvodzujú nasledujúce zásady :

zásada nepôsobenia práva so spätnou platnosťou

zásada ochrany nadobudnutých práv

zásada práva na proces, prípadne

zásada zákazu rozšíreného výkladu zdaňovaného predmetu v neprospech daňovníka

5. RESUMÉ

Ako pedagogicko-didaktická disciplína sa vyčlenilo finančné právo zo správneho práva, avšak finančn é procesy už prebiehali od samotného vzniku štátnych útvarov.

Podľa Chamurappiho zákonníka za neobrábanie zverenej alebo prenajatej pôdy hrozilo trest smrti. V súčasnosti za spreneveru verejného majetku a financií nehrozí predstaviteľom samospráv prakticky žiadna občiansko-právna sankcia. Väčšinou ich však nepotrafí ani disciplinárny trest.

EÚ smeruje k zjednotenému spôsobu výberu daní, cla a odvodov. Je pravdepodobné, že na základe daňových zásad a úpravy daňového procesu sa v budúcnosti objavia všeobecné zásady finančných procesov. Bude to predstavovať prvý krok k budovaniu jednotného finančného poriadku.

---

[20]C.Kosikowski, L.Etel, R.Dowgier, P.Pietrasz, S. Presnerowicz, Daňový zákon – komentár , Wolter Kluwer Vydavateľstvo ABC Warszawa 2006

Literature:

- - Demin, A. V. Finansovoe pravo. Moskva : Infra-M, 2003
- - Grúň L., Právní regulace finančních, peněžních a měnových vztahů v České republice –
- věc veřejná, Právnická fakulta UP Olomouc, 2009
- - Knapp, V. O možnosti použití kybernetických metod v právu. Praha: Nakladatelství
- Československé akademie věd, 1963
- - Mezera, R. A. (ed.): Encyclopedia of Physical Science. & Technology, Academic Press,
- New York, 2001
- - Polčák R., Právo a Evropská informační společnost, Masarykova univerzita Brno, 2009
- - Propagačný mikrofilm „Blitzschnell - Verkehrsordnungswidrigkeiten mit owi21“ URL
- adresa: http://www.youtube.com/watch?v=gt0sBs80HXc zo dňa 15.05.2011
- - Radvan M.: Je berní právo samostatným odvětvím práva?, Dny práva - 2008 - Days of
- Law. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008
- - Rozhodnutie Ústavného súdu Pl. ÚS 4/94 zo dňa 12 10.1994 alebo III. ÚS 256/01 zo dňa
- 21. 3. 2002.
- - Švarc, I.: Automatizace – Automatické řízení, Akademické nakladatelství CERM,s.r.o.
- Brno, březen 2002
- Stránka spoločnosti Ekom na propagáciu produktu owi21 URL adresa:
- http://www.owi21.de/ zo dňa 15.05.2011

Contact – email

hulko@mail.muni.cz

NÁROKY STÁTU UPLATŇOVANÉ V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ

KRISTÝNA CHALUPECKÁ

Faculty of law, Masaryk university, Brno, Czech Republic

Abstract in original language

Hlavním záměrem tohoto příspěvku je rozbor a zamyšlení se nad uplatňováním nároků státu v insolvenčním řízení. Pozornost bude zejména věnována novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty a nároky státu vzešlými v souvislosti s tímto v insolvenčním řízení.

Key words in original language

Insolvenční řízení; úpadek; nároky státu; daň z přidané hodnoty.

Abstract

The main intention of the paper is the analysis and essay on the asserting claims of the state in the insolvency proceedings. The attention will be paid mainly to the novelization of the Act on the value added tax and the claims of the state arising from this regulation in the insolvency proceedings.

Key words

Insolvency proceedings; insolvency; claims of the state; value added tax.

1. OBECNĚ K NÁROKŮM V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ A JEJICH USPOKOJOVÁNÍ

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen "insolvenční zákon"), jasně stanovuje, že věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti.[1] Tento princip reguluje postavení věřitelů z hlediska jejich segmentace do jednotlivých skupin v závislosti na tom, v jakém pořadí a z čeho bude jejich pohledávka uspokojována.

Hlavní skupinou pohledávek v insolvenčním řízení jsou pohledávky uplatňované přihláškou pohledávky. S tím taktéž počítá koncepce celého zákona, který za účastníky insolvenčního řízení označuje dlužníka a věřitele, kteří uplatňují své právo vůči dlužníku.[2] Richter v této souvislosti hovoří o "kolektivním nalézacím řízení", ve kterém se

---

[1] § 5 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

[2] Srovnej s ust. § 14 odst. 1) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

nároky věřitelů uplatňují přihláškou pohledávky obdobně jako žalobou.[3] Věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku.[4] Zákon však rozpoznává určité situace, ve kterých je na některé nároky věřitelů pohlíženo jako na přihlášené, aniž by tito řádně podali přihlášku.[5]

Do insolvenčního řízení přihlašují věřitelé nejen své peněžité splatné pohledávky, ale též pohledávky nesplatné, pohledávky vázané na podmínku a taktéž i pohledávky, o nichž je paralelně vedeno nalézací či vykonávací řízení.[6] Podstatným průlomem je povinnost věřitele uspokojujícího se výhradně z majetku dlužníka taktéž svoji pohledávku přihlásit v rámci probíhajícího insolvenčního řízení.

V ust. § 15 insolvenčního zákona jsou dále předvídáni jako účastníci jiné osoby, které uplatňují své právo v insolvenčním řízení. Jedná se zejména o specifickou formu účastenství věřitelů s pohledávkami za majetkovou podstatou a pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou dle ust. § 168 a § 169 insolvenčního zákona. Zákon jako takové pohledávky rozeznává zejména specifické pohledávky vzniklé po zahájení insolvenčního řízení a po úpadku, a taktéž pohledávky, u kterých zákonodárce patrně předpokládal vyšší zájem na jejich uspokojení.[7]

---

[3] Dále srovnej: RICHTER, T., Insolvenční právo, 1. Vydání, Praha: Wolter Kluwers 2008, s. 240

[4] § 173 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

[5] Jedná se o situace, kdy věřitel objektivně neměl možnost uplatnit svoji pohledávku v řádném termínu, nicméně jeho pohledávka by měla být uspokojována: kupříkladu pohledávka, která vznikne druhému manželu při vypořádání společného jmění manželů po zániku SJM prohlášením konkursu na majetek jednoho z manželů.

[6] Srovnej s ust. § 173 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

[7] Jedná se zejména o pracovněprávní pohledávky dlužníkových zaměstnanců, pohledávky věřitelů na náhradu škody způsobené na zdraví, pohledávky státu - Úřadu práce České republiky za náhradu mzdy vyplacené zaměstnancům a za prostředky odvedené podle zvláštních právních předpisů,pohledávky účastníků z penzijního připojištění se státním příspěvkem,pohledávky věřitelů na výživném ze zákona,náhrada nákladů, které třetí osoby vynaložily na zhodnocení majetkové podstaty, mají-li z toho důvodu proti dlužníku pohledávku z bezdůvodného obohacení, pohledávky věřitelů vzniklé za trvání moratoria vyhlášeného před zahájením insolvenčního řízení, další pohledávky, o kterých tak stanoví tento zákon - srovnej viz ust. § 69 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

Modelace jednotlivých tříd věřitelů je podstatná zejména z hlediska jejich následného uspokojování. Věřitelé, kteří své pohledávky uplatňují podáním přihlášky, se uspokojují v závislosti na způsobu řešení úpadku, a to rozvrhem při konkursu, plněním reorganizačního plánu při reorganizaci nebo plněním při oddlužení, nestanoví-li zákon jinak.[8] Naopak pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoliv po rozhodnutí o úpadku, mají tedy v pořadí uspokojení přednost před pohledávkami přihlašovanými. Zcela separátně jsou uspokojovány pohledávky zajištěných věřitelů, a to v rozsahu v rozsahu zajištění uspokojují ze zpeněžení věci, práva pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty, jimiž byla jejich pohledávka zajištěna.[9]

Vyjma pohledávek v insolvenčním řízení uspokojovaných, a to na základě odlišných mechanismů stanovených insolvenčním zákonem, existuje taktéž skupina pohledávek, které nejsou v insolvenčním řízení uspokojovány vůbec. Jedná se zejména o skupinu pohledávek vymezenou ust. § 170 insolvenčního zákona, tedy příslušenství a sankce vznikající v souvislosti s přihlašovanými předinsolvenčními pohledávkami, taktéž mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka a náklady účastníků jim vzniklé v insolvenčním řízení.[10] Je nutné zdůraznit, že tyto pohledávky nejsou uspokojovány při žádném ze způsobů řešení dlužníkova úpadku dle insolvenčního zákona.

V zásadě se tedy dá říci, že insolvenční zákon poměrně rigidně narýsoval pořadí, jakým budou věřitelé uspokojováni, a každý zásah tak pochopitelně vyvolá poměrně bouřlivé změny v průběhu některých insolvenčních řízení, což se taktéž v případě změny zákona o DPH stalo.

2. NOVELA ZÁKONA O DPH

Počínaje 1. dubnem 2011 vstoupila v účinnost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, která přinesla na první pohled velmi nenápadné ustanovení v souvislosti s opravou výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení.

---

[8] § 165 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

[9] V případě řešení dlužníkova úpadku konkursem se část pohledávky, která nemohla být uspokojena ze zajištění, uspokojuje spolu s ostatními nezajištěnými pohledávkami. V případě řešení dlužníkova úpadku ve formě oddlužení a reorganizace však tato část pohledávky není uspokojena vůbec.

[10] Srovnej s ust. § 170 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

Tato novelizace vychází z implementace čl. 90 Směrnice o DPH[11], který předvídá možnost modifikace daňové povinnosti v případě, že u odběratele dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny. Konkrétní způsob úpravy v intencích daných touto směrnicí byl pak ponechán v rukou jednotlivých členských států v provázanosti na regulaci insolvenčního řízení.

Plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, doposud nezanikla, je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.[12]

Tato možnost opravy je věřiteli dlužníka dána pouze za kumulativního naplnění následujících podmínek

- dlužník je plátcem DPH a nachází se v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,[13]

- věřitel přihlásil tuto svoji pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,

- věřitel a dlužník nejsou osobami nikterak propojenými[14]

- věřitel doručil dlužníkovi opravený daňový doklad.

Zajímavé je v tomto bodě poukázat na skutečnost, že možnost provést opravu je vázána až na rozhodnutí insolvenčního soudu o způsobu řešení úpadku, kdežto samotný nárok na opravu je odvozován již od deklaratorního výroku soudu o úpadku dlužníka.[15] Vzhledem k tomu,

---

[11] SMĚRNICE RADY 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty

[12] Ust. § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[13] V případě, že dlužník již plátcem DPH není, tato možnost pro věřitele již nepřichází v úvahu.

[14] Jedná se o situace, kdy jsou osoba dlužníka a věřitelek kapitálově propojenými subjekty dle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, osobami blízkými, nebo osobami, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, srovnej s ust. § 44 odst. 1) písm. a-c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[15] Srovnej s ust. § 146 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

že tyto dvě rozhodnutí mohou být od sebe v čase poměrně vzdálené, dá se tato koncepce označit za logickou a v návaznosti na další osud pohledávek věřitelů v závislosti na způsobu řešení dlužníkova úpadku by ani jiné řešení nemohlo být správné. Opravu však již nelze provést, pokud od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, uplynuly více než 3 roky.

Toto gesto, byť se zdá velmi vstřícné vůči věřitelům insolvenčního dlužníka, tedy subjektům často bez reálné naděje na alespoň částečné uspokojení jejich pohledávek, se však při aplikační praxi finančních úřadů nakonec zcela otočilo jak proti insolvenčnímu správci, tak proti samotným věřitelům. Je totiž nasnadě, že pokud začne stát vracet věřitelům takto již odvedené DPH, nemůže být tento krok rozpočtově neutrální, a stát je tak nucen tyto prostředky nárokovat u druhého subjektu původního smluvního vztahu, a to u dlužníka, a to nejlépe v přednostním pořadí. Ze samotné podstaty insolvence však musíme vzít na zřetel, že možnost uspokojení pohledávky u dlužníka v úpadku je velmi limitovaná, a často zcela vyloučená.

3. NÁHLEDY NA ŘEŠENÍ PROBLÉMU

"Opačné strany barikády", tj. skupina insolvenčních správců a věřitelů na straně jedné, a stát reprezentován finančními úřady, zaujaly k řešení celého problému zcela odlišné stanovisko, což je zcela pochopitelné.

Postoj státu vcelku průhledně odráží informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 44 zákona o DPH[16], které vzhledem k maximalizaci příjmu státního rozpočtu trvá na tom, že pohledávka správce daně z vratky DPH odpovídající vzniklé povinnosti dlužníka je v souladu s ust. § 168 insolvenčního zákona je pohledávkou za majetkovou podstatou. Hlavním argumentem při prosazování tohoto názoru je to, že v důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená dle § 44 odst. 1 ZDPH, vzniká dlužníkovi nově daňový závazek (povinnost) a to za zdaňovací období, ve kterém došlo právě k této opravě,[17] a to právě tak, aby došlo k naplnění základního principu DPH, a to zachování principu neutrality.

Proti tomuto zcela ostře vystoupilo výkladové stanovisko Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo[18], které se usneslo na následujícím závěru, a to že pohledávka vzniklá státu (správci daně)

---

[16] Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011

[17] Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011

[18] Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRAVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

tím, že dlužník je povinen v průběhu insolvenčního řízení snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 44 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není pohledávkou za majetkovou podstatou. Tato pohledávka se v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje.[19]

Závěry Expertní skupiny mohou být shledávány taktéž jako velmi pragmatické v souvislosti s odměňováním insolvenčních správců. Současná koncepce odměňování je nastavena tak, že insolvenční správce je placen procenty z výtěžku zpeněžení, výtěžkem zpeněžení určeným k rozdělení mezi nezajištěné věřitele se rozumí výtěžek zpeněžení určený k rozdělení mezi nezajištěné věřitele zahrnuté do rozvrhu a výtěžek zpeněžení určený k uspokojení pohledávek nezajištěných věřitelů postavených na roveň pohledávkám za podstatou.[20] Pokud by byla uspokojována pohledávka státu z vráceného DPH jako pohledávka za majetkovou podstatou, pak by toto insolvenční správce prováděl ve své podstatě "zadarmo", bez motivace k získání co nejvyššího výtěžku zpeněžení.

Vzhledem k tomu, že doposud nedošlo k jednoznačnému rozřešení tohoto problému a ani není shody o tom, kdo je oprávněn tento spor rozřešit, probíhají disputace na lokální úrovni jednotlivých insolvenčních řízení. V této věci je vhodné poukázat kupříkladu na insolvenční řízení vedené pod sp. zn. KSUL 43 INS 2134/2009, u Krajského soudu v Ústí nad Labem, kde byl ze strany Finančního úřadu v Ústí nad Labem iniciován incidenční spor k určení pořadí takové pohledávky. Sám finanční úřad jako žalobce ve svém žalobním návrhu konstatuje, že toto řešení není jednoznačně možné dle insolvenčního zákona, nicméně z hlediska procesní opatrnosti nenašel lepšího řešení.

4. ZÁVĚR

Ačkoliv autorka sama vykonává činnost insolvenčního správce, tudíž by jí měl být bližší přístup jejího stavu, bohužel se odmítá se závěry Expertní skupiny zcela bezvýjimečně ztotožnit. Lze souhlasit s tím, že "insolvenční" novelizace zákona o DPH popírá jeden ze základních principů insolvenčního zákona, a to aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn.[21] Na druhou stranu ovšem nelze účelovou argumentací, která částečně opomíjí jiné

---

[19] Převzato z výkladového stanoviska č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRAVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

[20] Srovnej s ust. § 1 vyhlášky č. 313/2007 Sb., o odměně insolvenčního správce, o náhradách jeho hotových výdajů, o odměně členů a náhradníků věřitelského výboru a o náhradách jejich nutných výdajů

[21] Srovnej dále s ust. § 5 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů

aspekty insolvenční regulace, zcela vytlačit všechno, co zákonodárce, byť ne zcela šťastně, implementoval. Je možné se ztotožnit s názorem, že transformací části původní přihlášené pohledávky věřitele není možné měnit její pořadí tak, aby mohlo dojít k jejímu přednostnímu uspokojení na úkor přihlášených věřitelů. Na druhou stranu lze považovat za velmi diskutabilní, zda skutečně stát, po vrácení DPH věřiteli dlužníka, na sebe přebírá pohledávku, která nebude v insolvenčním řízení uspokojována vůbec. Avšak ani koncepce, kdy by bylo těmto pohledávkám státu přiznáno běžné pořadí, považovaly se fikcí za přihlášené a uspokojovaly se zpravidla v rámci rozvrhu s ostatními předinsolvenčními pohledávkami, by však zřejmě nemohla obstát, vzhledem k otázce vzniku pohledávky státu z opravy DPH.

Vzhledem k tomu, že koncepce opravy DPH výslovně počítá s tím, že k tomu, aby bylo možno úspěšně realizovat tuto opravu, musí být dlužník stále plátcem DPH a mohl tak opravu promítnout jako daň na výstupu. Dá se tedy položit otázka, zda z této konstrukce nelze odvodit záměr legislativce vnímat tuto pohledávku jako daňovou pohledávku vzniklou po rozhodnutí o úpadku. Problém okamžiku vzniku této povinnosti však zůstává stále otevřený.

Hledat rozřešení celého problému před insolvenčním soudem však autorka nepovažuje za nejvhodnější, a jako lepší cestu by jednoznačně viděla přenesení sporu ke správnímu soudu, neboť ten by mohl relevantně posoudit tuto otázku z hlediska specifik institutu daně z přidané hodnoty. Avšak je zcela patrné, že na směrodatné stanovisko bude nutné si ještě nějakou dobu vyčkat.

Vzhledem k celé situaci se však bohužel lze přiklonit k názorům[22], že v případě neúspěchu argumentace Expertní skupiny se celé řešení negativně promítne jak do činnosti insolvenčních správců, tak toto břemeno zatíží věřitele - neplátce DPH a v důsledcích také stát. Je potřeba si však uvědomit, že ani aplikace opačných závěrů, které přináší Generální finanční ředitelství, nepovede k proklamované neutralitě DPH, a to z důvodů naprostého nedostatku majetku u velké části insolvenčních dlužníků, kdy není možné uspokojit ani pohledávky za majetkovou podstatou.

Literature:

- Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení ze dne 22.7. 2011
- KOZÁK, J., BUDÍN, P., DAMAN, A., et al. Insolvenční zákon a předpisy související: nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení: komentář. Praha: ASPI, 2008. 928 s. ISBN 978-80-7357-375-1.

[22] Srovnej s Pavliš, M., Nad novelou zákona o DPH v souvislosti s konkursem, Bulletin advokacie č. 12/2011, s. 39

- KOZÁK, J., BUDÍN, P., PACHL, L. Insolvenční právo aneb osobní bankroty začínají. Brno: Rašínova vysoká škola, 2008. 298 s. ISBN 978-80-87001-10-3.
- RICHTER, T. Insolvenční právo. Praha: ASPI, 2008. 472 s. ISBN 978-80-7357-329-4.
- Výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání Expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo při MINISTERSTVU SPRAVEDLNOSTI ze dne 4. října 2011

Contact – email

Kristyna.chalupecka@law.muni.cz

DLUHOPISY NA PRIMÁRNÍM A SEKUNDÁRNÍM TRHU - ZDROJ STÁTNÍHO ROZPOČTU

MICHAL JANOVEC

Abstract in original language

Obchodování se státními dluhopisy probíhá na dvou trzích - primárním a sekundárním, které se od sebe odlišují jak v subjektech, tak v možnostech nákupu/prodeje dluhopisů. Otázkou zůstává,zda se oba trhy spojí v jeden v momentě,kdy jsou státní dluhopisy nabízeny rovnou občanům.

Key words in original language

N/A

Abstract

Dealing with government bonds takes place on two markets - primary and secondary.They are different one from another in both entities and also the possibilities of purchasing / selling of bonds. Question remains whether the two markets merge into one at a time when government bonds are offered directly to citizens

Key words

N/A

OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DLUHOPISŮ

Dluhopis je zastupitelný cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení dlužné částky a

povinnost emitenta toto právo uspokojit[1]. Jedná se o jistou formu vztahu dlužníka a věřitele, kdy věřitel se vzdává svých volných finančních prostředků a odměnou je mu úrok, naproti tomu pro dlužníka znamená úrok náklad na zdroje. Nejobvyklejší formou je dluhopis, který dává majiteli právo na výplatu úrokových plateb v pravidelných intervalech – tzv. kupóny a právo na splacení nominální hodnoty dluhopisu ke dni splatnosti dluhopisu.

Dluhopisy patří k tradičním zdrojům financování firem, institucí, států a dalších subjektů soukromého i veřejného sektoru. Jedná se o nástroj klasický, prověřený, efektivní a hojně užívaný. Základními atributy dluhopisu jsou jednak jeho dluhový charakter a dále pak obchodovatelnost[2].

---

[1] Dluhopis je definován Zákonem o dluhopisech č. 190/2004 Sb. a ve smyslu obecné úpravy, tj. Zákona o podnikání na kapitálovém trhu č. 256/2004 Sb.

[2] ČECH, Pavel, SPURNÝ, Jan. In JEŽEK, Tomáš a kol.. Jak emitovat dluhopisy a akcie na veřejném trhu. Komise pro cenné papíry. Praha: 2004

Většina dluhopisů je jednoduše převoditelná a z toho důvodu se jedná o převážně vysoce likvidní cenné papíry a jejich držitelé - vlastníci je mohou vcelku bez obtíží směnit na finančním trhu za peněžní prostředky.

Dluhopisy klasifikujeme podle různých kritérií, jako jsou druh emitenta, způsob úročení, měna, nebo doba splatnosti. Pro potřebu této práce jsou však podstatné pouze dvě kritéria a to druh emitenta a doba splatnosti.

Jedním z cílů tohoto příspěvku je také stanovení vhodnosti krytí státního dluhu státními dluhopisy, tedy zda jsou státní dluhopisy dobrým zdrojem veřejných financí oproti ostatním zdrojům, které jsou standardně využívány ke krytí státního dluhu. Dále se nabízí jistá míra srovnání a otázka výhodnosti klasických státních dluhopisů oproti dluhopisům přímo upisovaným občany.

Klasifikace dluhopisů podle doby splatnosti

Krátkodobé dluhopisy – jedná se zejména o pokladniční poukázky, jejichž emitentem je buď vláda – v takovém případě slouží pro vykrývání schodků státní pokladny v běžném roce – nebo centrální banka – a v takovém případě se jedná o monetární nástroj. Je možné se setkat také s tzv. komerčními papíry, jejichž emitenty jsou podniky, ale ve srovnání s pokladničními poukázkami se jedná pouze o menší skupinu. Splatnost těchto dluhopisů je omezena obvykle 1-2 roky. Typickými nabyvateli těchto dluhopisů jsou banky.

Střednědobé dluhopisy – s dobou splatnosti 5-7 let

Dlouhodobé dluhopisy – ty se používají zejména ke krytí investičních nákladů, tedy např. ke krytí schodku státního rozpočtu. Nejdelší státní dluhopisy mívají splatnost 30 let a velmi výjimečně i více. Typickými nabyvateli těchto dluhopisů jsou penzijní fondy či rezervní fondy životního pojištění.

Klasifikace dluhopisů podle emitenta

Představuje jednu z klíčových vlastností, jež určují zájem konkrétních skupin investorů.

Státní dluhopisy

Jsou z obecného pohledu považovány za *nejbezpečnější investiční instrumenty v dané měně*. Státní rozpočet je příjemcem daní a dalších poplatků, jeho schopnost dostát budoucím závazkům je tedy postavena na pravidelném přílivu finančních prostředků. Zejména v případě vyspělých zemí jako jsou USA, státy EU, Japonsko, či

dalších zemí OECD jsou proto tyto dluhopisy považovány za jednu z nejbezpečnějších forem investice vůbec[3].

Dalšími druhy dluhopisů jsou:

Dluhopisy emitované zvláštními národními finančními institucemi

Státní agentury (zejména v Evropě) - např. Fond národního majetku nebo Česká konsolidační agentura.

Dluhopisy emitované nadnárodními finančními institucemi

Typickými emitenty jsou subjekty ze skupiny Světové banky, nebo např. Evropská investiční banka.

Podnikové dluhopisy

Bankovní i nebankovní subjekty.

Hypotéční zástavní listy

Hypotéční zástavní listy jsou specifickým druhem dluhopisů, protože kromě nepodmíněného závazku emitenta, zpravidla finanční instituce, **jsou zajištěny** i **poskytnutými hypotéčními úvěry**, které jsou zase jištěny zástavami nemovitostí. Konkrétní legislativní úprava je v jednotlivých zemích odlišná,[4]

Komunální dluhopisy

Typickými emitenty jsou větší města (V ČR vydaly tyto dluhopisy Praha, Brno Ostrava). Z důvodů značně vysokých fixních nákladů u emise těchto dluhopisů se u menších obcí se takovýto způsob krytí dluhů příliš nevyskytuje.

Hlavním účelem státních dluhopisů je bezpochyby krytí schodku státního rozpočtu, současně obecně platí (v rozvinutých ekonomikách) na finančních trzích za nejbezpečnější investici

---

[3] BEREC, Vladimír. *Analýza obchodování se státními dluhopisy v ČR v období 2000-2004* [online].2005 [cit. 2011-11-01]. 45 s. Bakalářská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko - správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc. Dostupné z www: <http://is.muni.cz/th/73741/esf_b/>.

[4] V České republice nepodléhá výnos z hypotéčních zástavních listů dani z příjmu. Tyto dluhopisy mají nominálně nejnižší výnos do splatnosti ze všech srovnatelných dluhopisů (méně než státní dluhopisy).

v dané měně, stávají se z nich tzv. benchmarkové emise[5], tj. že se s nimi poměřují podobné druhy investic a do jisté míry určující nejnižší úrokovou sazbu pro financování ostatních emitentů.

Oddíl 1.01 Státní dluhopisy jako zdroj veřejných financí – státního rozpočtu

Státní rozpočet je roční plán hospodaření státu, ve kterém jsou zjednodušeně řečeno zahrnuty plánované příjmy a výdaje státu na následující rok. V případě, že výdaje jsou vyšší než příjmy, dostáváme se k rozpočtovému schodku, tj. záporné finanční bilanci státu je třeba tuto nerovnováhu pokrýt jinými zdroji příjmů. Velmi vhodným zdrojem financí k pokrytí této nerovnováhy je dluh a jednou z nejvhodnějších forem dluhu je emise státních cenných papírů, tj. dluhopisů a státních pokladničních poukázek. Je otázkou, spíše ekonomického rázu, zdali je takovýto zdroj státního rozpočtu ten nejvhodnější. Alternativní metodou k takovémuto financování je emise nových peněz – monetizace, která je však provázena inflačními dopady, tedy jistým znehodnocováním měny. Další metodou jsou půjčky od mezinárodních institucí zřízených právě k takovému účelu (např. Evropská investiční banka). Takovouto půjčku však není možné čerpat neomezeně a navíc jsou tyto peníze účelově vázané. Jsou vhodné zejména pro financování konkrétních projektů, nikoliv obecně ke krytí státního dluhu. Pokud nastanou problémy s devizovým kurzem, je možné požádat o půjčku Mezinárodní měnový fond. Tyto půjčky však také nemají trvalý charakter a tudíž je nelze využit pro běžné financování státního dluhu.

Státní pokladniční poukázky, jakožto cenné papíry emitované vládou s nejkratší dobou splatnosti slouží k pokrytí časového nesouladu mezi daňovými příjmy a státními výdaji v rámci jednoho roku. Právě díky krátké době splatnosti nesou nízkou úrokovou míru a pro vládu to může být výhodný způsob jak financovat opakovanými emisemi státních pokladničních poukázek i část dlouhodobého dluhu. V případě přebytků například v době výběru daní vláda někdy státní pokladniční poukázky odkupuje zpět.

Státní dluhopisy, zejména kvůli své delší splatnosti slouží především ke krytí dlouhodobého dluhu. Půjčka pomocí státních dluhopisů představuje náklady na platbu úroků, jejichž velikost je určena na primárním trhu. Úroková míra, kterou státní dluhopisy nesou je ovlivněna tržní bezrizikovou úrokovou mírou, prémií za riziko a prémií za likviditu.

Náklady státu na financování závisí na fungování trhu s dluhopisy, neboť díky lepšímu trhu jsou dluhopisy atraktivnějším nástrojem, dbá vláda ve své emisní politice podporu efektivity a likvidity domácího trhu, čehož chce dosáhnout co nejmenším počtem emisí větších objemů a zavedením benchmarkových emisí. Snížení rizika svého

---

[5] Benchmark je všeobecně dobře známý cenový index nebo cenný papír, který je považován za průměrného a typického reprezentanta trhu.

financování zase chce dosáhnout zvýšením podílu dlouhodobého dluhu a vyhlazováním dob splatností, stabilizování úrokového rizika a diverzifikace portfolia podle držitelů a geografické báze[6].

Oddíl 1.02

Oddíl 1.03

Oddíl 1.04 Subjekty trhu státních dluhopisů v České republice

Mezi subjekty trhu státních dluhopisů řadíme prostřednictvím Ministerstva financí ČR jako emitenta, Českou národní banku jako organizátora aukcí státních dluhopisů, a přímé účastníky aukcí státních dluhopisů - nabyvatelé státních dluhopisů. Dále také *orgány státního dozoru nad kapitálovým trhem a jeho subjekty* (Česká národní banka a Ministerstvo financí ČR), *organizátoři veřejných trhů* (Burza cenných papírů Praha nebo RM-systém), *instituce vypořádávající uzavřené obchody* (UNIVYC, SKD či Středisko cenných papírů), ale především široké *spektrum investorů, přímí účastníci aukcí státních dluhopisů, ale také občané v případě nedávné 1. Emise státních dluhopisů pro občany*. Největšími investory jsou podobně jako ve vyspělých zemích především banky, pojišťovny, penzijní a podílové fondy a to i řad zahraničních investorů.

Trh státních dluhopisů je možné rozdělit na 2 specifické segmenty (trhy) – primární a sekundární trh[7].

Primární trh státních dluhopisů

Obecně platí, že na primárním trhu dochází k prvotnímu prodeji (emisi) určitého instrumentu, v našem případě dluhopisů.

Emitent tím získává určitý kapitál a zavazuje se splnit stanovené podmínky (vyplácet úroky, při splatnosti dluhopisy „odkoupit zpět“). Na druhé straně stojí, který za poskytnutí svého kapitálu získává určitá práva.

Trh státními dluhopisy je upraven zákonem č. 190/2004 Sb. o dluhopisech (dále jen Zdl) a směrodatně také úřadními sděleními ČNB[8]

---

[6] LANGER, Miroslav. *Státní dluhopisy a jejich využití v ČR* [online]. 2009 [cit. 2011-11-2]. s 37. Magisterská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc. Dostupné z www: is.muni.cz/th/136920/esf_m/Diplomova_prace.pdf.

[7] V případě státních dluhopisů pro občany dochází de facto ke splynutí primárního a sekundárního trhu.

[8] Pravidla pro primární prodej státních pokladničních poukázek organizovaný Českou národní bankou publikováno ve Věstníku ČNB, částka 8/2004 ze dne 30. dubna 2004 (dále také jako “*ČNB 2004*”) a Pravidla pro primární prodej

Primární trh je organizován Českou národní bankou a probíhá rozdílně v případě krátkodobých státních dluhopisů - státní pokladniční poukázky od střednědobých a dlouhodobých státních dluhopisů.

Na straně nabídky dluhopisů vystupuje na primárním trhu jako jediný stát, jakožto emitent. Na straně poptávky vystupují přímí účastníci trhu. Ti však často nejsou konečnými zájemci o držbu dluhopisů. Jejich poptávka reflektuje vývoj na sekundárním trhu, kde nakoupené dluhopisy dále prodávají[9].

Primární trh státních pokladničních poukázek

Jak bylo uvedeno výše, státní dluhopisy se splatností kratší než jeden rok se označují jako státní pokladniční poukázky. Primární trh státních pokladničních poukázek je organizován podle Pravidel pro primární prodej státních pokladničních poukázek, které stanovuje Česká národní banka a podmínky jeho fungování upravuje ČNB 2004. Státní pokladniční poukázky jsou vydávány zaknihováním a dále evidovány v Systému krátkodobých dluhopisů – je to systémem, který zajišťuje samostatnou evidenci (registr) cenných papírů a vypořádací systém obchodů s cennými papíry vedenými v této evidenci. SKD vede evidenci a provádí vypořádání transakcí s cennými papíry vydávanými Českou republikou (Ministerstvem financí ČR) a splatnými do jednoho roku, krátkodobými cennými papíry vydávanými ČNB se splatností do šesti měsíců a dalšími dluhopisy s dobou splatnosti do jednoho roku. Všechny cenné papíry jsou vydávány v české měně a v zaknihované podobě.[10]

Státní pokladniční poukázky jsou vydávány na základě emisních podmínek, které jsou vyhlašovány ve sbírce zákonů.

Vlastní primární prodej probíhá prostřednictvím aukce,[11] nabyvatelem státních pokladničních poukázek se může stát pouze *tzv. přímý účastník*, kterým může být banka, pobočka zahraniční banky nebo

---

střednědobých a dlouhodobých státních dluhopisů organizovaný Českou národní bankou publikováno ve Věstníku ČNB částka 6/2009 ze dne 29. dubna 2009 (dále také jako "*ČNB 2009*").

[9] LANGER, Miroslav. *Státní dluhopisy a jejich využití v ČR* [online]. 2009 [cit. 2011-11-2]. 80s. Magisterská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc. Dostupné z www: is.muni.cz/th/136920/esf_m/Diplomova_prace.pdf.

[10]Systém krátkodobých dluhopisů. Česká národní banka [online]. [cit. 2011-11-1] Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/skd/index.html>. Systém krátkodobých dluhopisů („SKD") je obdobou Centrálního depozitáře (dříve Střediska cenných papírů) pro střednědobé a dlouhodobé státní dluhopisy.

[11] Pravidla umožňují i přímý prodej vybraným přímým účastníkům. V praxi se však tento postup není používaný.

právnická osoba, které mají ve smyslu zákona o podnikání na kapitálovém trhu povolení poskytovat investiční služby v České republice nebo v jiném členském státě EU. Musí mít zajištěn přístup do systému SKD a zúčtovacího centra (clearingu) ČNB. Jednou z dalších podmínek, které musí přímý účastník splňovat, je i aktivní působení na sekundárním trhu, což znamená schopnost dluhopisy dále prodávat. Ostatní zájemci, kteří se nemohou účastnit přímo primárního trhu se mohou účastnit nepřímo prostřednictvím přímých účastníků.

Ministerstvo financí ČR oznamuje zpravidla na každé čtvrtletí *tzv. emisní kalendář pokladničních poukázek*, ve kterém se stanovuje objem emisí a doba do splatnosti, přičemž se obvykle používá splatnost vyjádřená prostřednictvím dnů.

Přímí účastníci aukce v aukční den podávají k ČNB objednávky, celkový objem objednávek jednoho účastníka je omezen na 50% emitovaného objemu. Objem emise je před aukcí stanoven předem a jednotliví účastníci posílají své objednávky. Aukce je rozdělena na konkurenční část, kde se prodává min. 70 % emise a nekonkurenční, v níž jsou uspokojeny objednávky za průměrnou cenu vypočítanou z konkurenční části. Nekonkurenční objednávky jsou uspokojeny přednostně, pokud ovšem přesáhnou limit (30 % emise), jsou úměrně kráceny. V konkurenční části může být stanovená minimální cena (resp. maximální výnos) za kterou mohou být objednávky uspokojeny.

V praxi se však pro primární prodej pokladničních poukázek používá systém holandské aukce, který předpokládá pouze konkurenční typ objednávky.

Systém holandské aukce spočívá v tom, že účastníci aukce podávají své cenové nabídky a po skončení časového limitu manažer aukce seřadí podané nabídky od nejvyšší ceny k nejnižší. Předmět aukce (v našem případě dluhopisy) je poté prodán těm zájemcům, kteří nabídli nejvyšší ceny, a to právě za tuto nabídnutou cenu[12]. V našem případě seřadí ČNB ihned po ukončení fáze objednávání všechny došlé objednávky podle požadovaného výnosu vzestupně a v tomto pořadí uspokojí objednávky do výše celkového objemu aukce. Přímí účastníci budou tedy uspokojeni objemem dluhopisů za výnos do splatnosti, který byl požadován u poslední uspokojené objednávky. Pokud tedy objednávky v aukci v celkovém objemu 3 mld. Kč byly např. takovéto: První objednávka byla v objemu 1 mld. s požadovaným výnosem 2,2%, druhá objednávka byla v objemu 1 mld. s požadovaným výnosem 2,25%, a třetí objednávka byla v objemu 3mld. s požadovaným výnosem 2,30%; dostane první přímý účastník 1 mld. dluhopisů, druhý účastník 1 mld. a třetí taktéž 1 mld. (více již v obejmu aukce není, proto je uspokojen pouze „zbytkově“) dluhopisů, všichni se stejným výnosem 2,3%.

---

[12] Slovník ekonomických pojmů. Nextfinance [online]. [cit. 2011-11-1].

Dostupné z <http://www.nextfinance.cz/slovnik>.

Závěrečnou fází aukce je veřejné oznámení výsledků. Opravným prostředkem je v tomto případě reklamace.

Primární trh státních střednědobých a dlouhodobých dluhopisů

Konkrétní pravidla a rozdílnosti pro primární trh střednědobých a dlouhodobých dluhopisů jsou stanoveny v *Pravidlech pro primární prodej střednědobých a dlouhodobých státních dluhopisů (dále také jako "ČNB 2009")*[13], které ČNB připravuje po projednání s MF ČR, přičemž jsou také vytvářeny a uveřejňovány emisní podmínky ve sbírce zákonů.

Nabyvateli státních střednědobých a dlouhodobých dluhopisů jsou opět *tzv. přímí účastníci*,[14] kteří splní předem stanovené podmínky. Je to samozřejmě licence k poskytování investičních služeb v ČR nebo v jiné členské zemi EU a dále také je třeba splňovat další náležitosti technického a tržního rázu.

Jak už bylo naznačeno, narozdíl od pokladničních poukázek jsou evidence státních dluhopisů zaznamenány v Centrálním depozitáři a systém aukcí proto vyžaduje, aby byl přímý účastník propojen sám resp. prostřednictvím zástupce se systémem UNIVYC, který je dceřinou společností Burzy cenných papírů Praha a zajišťuje převody cenných papírů pro nečleny burzy. Peněžní vypořádání probíhá opět prostřednictvím zúčtovacího centra ČNB. Tržními kritérii jsou pak podíl na primárním i sekundárním trhu. Podíl na primárním trhu je definován jak 3% podíl přímého účastníka na uspokojených objednávkách kumulativně ve všech aukcích v daném kalendářním roce. Podíl na sekundárním trhu je alespoň 1% podíl na všech obchodech se státními dluhopisy uzavřených na sekundárním trhu[15].

MF ČR *zveřejňuje tzv. čtvrtletní emisní kalendář*, ve kterém specifikuje objem a dobu do splatnosti dluhopisů, které zamýšlí v daném čtvrtletí emitovat.

Předtím, než stát vydá novou emisi, se může rozhodnout, zda nenavýší již stávající emisi. Obecně se nové emise vydávají zpravidla v 18-24 měsíčním cyklu a v mezidobí jsou navyšovány stávající emise. Tento postup slouží k vytvoření velkých emisí, které jsou velmi likvidní, neboť jsou v držení výrazně vyššího objemu osob, než jak je tomu u malých emisí.

---

[13] Publikováno ve Věstníku ČNB, částka 6/2009 ze dne 29. dubna 2009.

[14] Nemusí se však jednat o stejný okruh osob jako v případě pokladničních poukázek.

[15] BEREC, Vladimír. *Analýza obchodování se státními dluhopisy v ČR v období 2000-2004* [online].2005 [cit. 2011-11-01]. 45 s. Bakalářská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko - správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc. Dostupné z www: <http://is.muni.cz/th/73741/esf_b/>

Na rozdíl od státních pokladničních poukázek, které se draží podle holandské aukce standardním postupem při organizování aukcí státních střednědobých a dlouhodobých dluhopisů je tzv. americká aukce - je to taková forma aukce, kdy účastníci aukce podávají své cenové nabídky a po skončení časového limitu manažer aukce stanoví na základě vyhodnocení podaných nabídek jedinou cenu, za kterou je předmět aukce zájemcům prodán. Výnos z této formy aukce je obvykle vyšší než-li z aukce Holandské. [16]

Její princip spočívá v tom, že každý uspokojený přímý účastník získá dluhopisy s výnosem do splatnosti, který v objednávce skutečně uvedl.

V den aukce přímí účastníci nejdříve do 12 hodin podávají prostřednictvím aukčního systému konkurenční objednávky s vyznačeným požadovaným objemem a výnosem do splatnosti, každý přímý účastník může podat celkově 30 objednávek v kumulativním objemu do výše 50% aukčního objemu. 30% aukčního objemu je ponecháno pro tzv. nekonkurenční objednávky, tedy objednávky, které nemají označen požadovaný výnos do splatnosti - jsou uspokojovány za průměrný výnos, 70% objednávek s nejnižším požadovaným výnosem je uspokojeno a objemově vážený průměrný výnos určí tzv. průměrný výnos, za který jsou uspokojovány nekonkurenční objednávky. Objednávky nekonkurenční mohou přímý účastníci podávat po uzavření konkurenční fáze, zpravidla od 12.15 do 14.45 hodin, a to podle podílu uspokojených objednávek v posledních 4 konkurenčních aukcích.

Následující tabulka znázorňuje příklad oznámení o výsledcích aukce:

Sekundární trh státních dluhopisů

Obecně platí, že na sekundárním trhu dochází k redistribuci dříve emitovaných dluhopisů mezi nové vlastníky („někdy je nazýván trhem starých cenných papírů“)

Sekundární trhy cenných papírů je možné dělit na:

- Veřejné trhy
- Neveřejné trhy (smluvní)

Veřejné trhy – mohou zde obchodovat všichni potenciální zájemci a dluhopisy jsou prodávány za nejvyšší nabídnutou cenu.

---

[16] Slovník ekonomických pojmů. Nextfinance [online]. [cit. 2011-11-1].

Dostupné z <http://www.nextfinance.cz/slovnik>.

Neveřejné - smluvní trhy - zde se realizují obchody mezi předem omezeným počtem účastníků. K obchodu dochází na základě individuálních kontraktů ve smluvně dohodnutém objemu a ceně.

Sekundární trh státních dluhopisů se odehrává jak u pokladničních poukázek tak i dluhopisů na burze cenných papírů, nebo formou Over - the - counter (OTC). To znamená, že zpravidla zde není žádný třetí subjekt, který by řídil/organizoval nabídku a poptávku kupujících i prodávajících. Systém obchodování pracuje na principu mezibankovního trhu a *tzv. tvůrců trhu* (market-makerů), kterým jsou obchodníci s cennými papíry (pouze ti mají právo poskytovat investiční služby na sekundárním trhu podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu), který na požádání. *uživatelům trhu* (market-users) nabízí kotaci, což je nabídka nákupu a prodeje za standardních podmínek.

Na hlavni burzovní trh Burzy cenných papírů Praha mají přístup jen členové burzy a nejsou zde zařazeny všechny emise, ale pouze tzv. benchmarkové emise, které jsou na burzu zařazeny povinně ministerstvem financi. Benchmarkové dluhopisy jsou nejlikvidnější skupinou státních dluhopisů a přímí účastníci mají povinnost kotovat ceny, tj. poskytovat ostatním tvůrcům trhu na požádání nabídku na nákup a prodej za předem daných standardních podmínek

Dluhopisy se obchodují buď v automatickém režimu, nebo jako blokové obchody. Automatický režim je fakticky vypořádáním aukčním způsobem nebo je založeno na vkládání a následném automatickém párování jednotlivých objednávek. Naopak blokové obchody jsou jistou formou dvoustranné směny, kde výsledná cena i množství závisí pouze na dohodě stran a jejich výhodou je, že se jich mohou zúčastnit i nečlenové burzy.

Státní dluhopisy jsou také obchodovány na mimoburzovním trhu. Trh je tvořen zejména bankami, pojišťovnami, investičními i penzijními fondy a dalšími investory, majícími zájem o koupi dluhopisů. Obchody zde probíhají dvoustranně. Obchody zde proběhlé je možné zjistit pouze prostřednictvím univerzálního vypořádacího (clearingového) centra UNIVYC.

Způsob vypořádání (T+3 od uzavření obchodu na Burze cenných papírů Praha resp. prostřednictvím systému UNIVYC) vytváří dojem, že na pražské burze dochází k uzavírání velkého objemu obchodů se státními dluhopisy. Realita je ovšem taková, že tyto obchody jsou uzavírány mimo burzu na mezibankovním trhu a BCPP pouze zajišťuje paralelní převod cenných papírů a peněžních prostředků, ovšem v žádném případě neorganizuje trh. Obchodů s dluhopisy skutečně uzavřenými na BCPP je ve skutečnosti zanedbatelné množství.

Sekundární trh státních pokladničních poukázek

Vzhledem k tomu, že pokladniční poukázky jsou krátkodobé dluhopisy, které investoři zpravidla kupují za účelem držení do splatnosti, má tvůrce trhu právo nabízet pouze nákupní cenu, pokud požadovaný objem pokladničních poukázek není v jeho vlastnictví.

ZÁVĚR

Dle jistého historického vývoje vyjádřeného v tabulce č.1 níže je jasné, že státní dluhopisy kryjí velkou většinu státního dluhu; ostatní zdroje, jako jsou půjčky od Evropské investiční banky jsou daleko méně významné. Z toho lze jednoznačně usuzovat, že státní dluhopisy ať už krátkodobé v podobě státních pokladničních poukázek, nebo střednědobé a dlouhodobé dluhopisy jsou velmi významným zdrojem krytí státního dluhu. Jak již bylo nastíněno výše, existují samozřejmě jiné formy krytí státního dluhu, ale u nás nejsou až tak významně využívány a troufám si také tvrdit, že jsou i méně vhodné zejména proto, že dluhopisy nehýbou s mírou inflace tak jako monetizace a na rozdíl od půjček z mezinárodních institucí nejsou účelově vázány.

Otázkou zůstává vhodnost dluhopisů přímo emitovaných pro občany. V tomto případě splývá primární a sekundární trh s dluhopisy v jeden a je tím do jisté míry omezen vliv a zisk velkých finančních institucí, které při klasických úpisech slouží jako prostředníci. Tím tedy dochází k tomu, že místo toho, aby velká část výnosů z dluhopisů připadla těmto finančním institucím, zůstává v rukou primárních a vlastně i koncových investorů. Osobně se domnívám, že se jedná o velmi vhodnou formu krytí státního dluhu společně s jistou mírou spořící aktivity občanů.

Jedním z problémů, resp. určitou pozoruhodností v rámci české emise státních dluhopisů pro občany v roce 2011, kdy bylo upsáno dluhopisů za více než 20 mld. Kč je obejití placení daně z výnosu ze státních obligací tím, že je nominální hodnota jedné obligace 1 Kč a daň z výnosu se zaokrouhluje dolů, tedy v tomto případě na nulu. Samo o sobě není problémem samotné osvobození od daně, avšak k tomu by mělo dojít výjimkou ze zákona a nikoliv takovouto účelovou „kličkou“.

Druhým problémem je, že se při emisi nezabránilo i velkým nákupům dluhopisů (i v řádech stovek milionů Kč) tak, aby opravdu investoři byli zejména ti drobní, tedy občané bez jakéhokoliv sekundárního podnikatelského záměru s těmito dluhopisy.

Tyto dva problémy vrhají určitý stín pochybností na takovouto emisi pro občany, avšak pokud dojde k jejich odstranění, nebo alespoň jistému omezení pro příští emisi státních dluhopisů pro občany, jedná se zcela jistě o lepší zdroj státního rozpočtu ke krytí státního dluhu, nežli klasické úpisy prostřednictvím finančních institucí.

*Tabulka č.1**: Struktura a vývoj státního dluhu***

Mld. Kč

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
STÁTNÍ DLUH CELKEM	691,2	802,5	892,3	999,8	1 178,2	1 344,1
Domácí dluh	**581,8**	**680,9**	**769,3**	**814,3**	**926,7**	**1 036,3**
Státní pokladniční poukázky	**94,2**	**89,6**	**82,2**	**78,7**	**88,2**	**113,3**
Střednědobé a dlouhodobé státní dluhopisy	**487,5**	**588,9**	**687,1**	**735,6**	**838,5**	**923,0**
Ostatní zdroje	**0,0**	**2,4**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**
Zahraniční dluh	**109,4**	**121,6**	**123,0**	**185,5**	**251,5**	**307,8**
Zahraniční emise dluhopisů	**78,9**	**84,1**	**83,7**	**137,9**	**193,0**	**240,3**
Půjčky na podporu platební bilance	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**
Půjčky od EIB		**29,7**	**36,7**	**38,7**	**46,8**	**57,9**
				67,2		

Závazky převzaté od ČSOB v konvertibilních měnách (CDZ)	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**				
Závazky převzaté od ČSOB v nekonvertibilních měnách	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**				
Směnky	**0,8**	**0,8**	**0,6**	**0,8**	**0,6**	**0,3**				

Zdroj: MFČR

Literature:

- JÍLEK J., Moderní finanční produkty – repo obchody, 1. vyd., Praha: GRADA Publishing, 1999. 599 s.
- JÍLEK, J.: Peníze a měnová politika, 1.vyd., Praha: Grada Publishing a.s., 2004. 744 s.
- Musílek P.: Trhy cenných papírů, Ekopress, Praha, 2002.
- Tuček M.: Jak emitovat dluhopisy a akcie na veřejném trhu, Komise pro cenné papíry, 2004.
-
- **BEREC, Vladimír. Analýza obchodování se státními dluhopisy v ČR v období 2000-2004.2005. 45 s. Bakalářská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko - správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc**
- **LANGER, Miroslav. Státní dluhopisy a jejich využití v ČR. 2009. 80s. Magisterská diplomová práce. Masarykova Univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí práce Ing. Boris Šturc, CSc.**
- **Zákony:**
-
- **Zákon 190/2004 Sb. O dluhopisech**
- **Zákon č. 591/1992 Sb., O cenných papírech**
- **Zákon č. 256/2004 Sb. O podnikáni na kapitálovém trhu**
-
- **Pravidla pro primární prodej střednědobých a dlouhodobých státních dluhopisů organizovaný**
- **Českou národní bankou**
- **<http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/legislativa/vestnik/2009/download/v_2009_06_20709610.pdf >**
-
- **Pravidla pro primární prodej státních pokladničních poukázek organizovaný ČNB**

- <http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/financni_trhy/trh_statnich_dluhopisu/spp/download/V_2004_08_20604610_US_Pravidla_SPP.pdf >

Contact – email

author@domain.com

SPRÁVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ - MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST A JEJÍ ZMĚNY

DAVID JEROUŠEK

Právnická fakulta, Masarykovy univerzity v Brně,
Česká republika

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku, a to ve vztahu k danému tématu veřejných financí a příjmu veřejných rozpočtů je příjem obcí z daně z nemovitostí. Tato tématika bude zachycena z pohledu místní příslušnosti správce daně ke správě daně z nemovitostí tak, jak je nyní upravena v daňovém řádu. Dále bude zpracována problematika změn místní příslušnosti a stran této problematiky též výhled de lege ferenda.

Key words in original language

daň z nemovitostí, místní příslušnost, rozpočtové určení, změna místní příslušnosti.

Abstract

The aim of this contribution, in relation to the topic of public finances and public budgets, is revenue incomes of municipalities from property taxes. This theme is captured from the view of tax administrator jurisdiction to manage the real estate tax, as is currently regulated in the tax procedure. Further changes will be processed by the issue of changes in teh tax administrator jurisdiction and the parties also view this issue de lege ferenda.

Key words

property tax, tax administrator local jurisdiction, the budget allocation, change the local tax administrator jurisdiction.

1. ÚVOD

Cílem tohoto článku je analyzovat problematiku místní příslušnosti správce daně ke správě daně z nemovitostí a možnosti výkonu jeho pravomoci ve vztahu k této dani, a to z pohledu nové právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějšího předpisu (dále jen daňový řád). Dále bych pojednal o možnosti změn místní příslušnosti správce daně nahlíženo optikou uvedené daně s tím, že tato je vztažena k tématu sekce Dnů práva 2011, k níž se tento článek váže. Půjde mi tak o to, abych zachytil možnosti a procesní režim změny místní příslušnosti, úkonů po změně místní příslušnosti, a to skrze nazíranou daň, neboť výnos z ní činí zásadní část příjmu obecních rozpočtů, což je téma, které odpovídá uvedené sekci. Záměrem tohoto pojednání je zejména ověření si toho, v jaké

míře a jakým způsobem se užijí instituty týkající se místní příslušnosti správce daně a jejich změn[1] ke správě daně z nemovitostí, resp. jaká tato vykazuje specifika. Je proto vhodné na zkoumanou problematiku nahlížet optikou jasně odlišných vlastností nemovitosti, která je doživotně pevně spjata se zemským povrchem, čímž v rozsáhlejším měřítku vylučuje změnu určovatele místní příslušnosti.

2. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Nejtypičtější majetkovou daní je zřejmě daň z nemovitostí, která se v různých modifikacích objevuje takřka ve všech daňových systémech jednotlivých států. Jedná se o daň přímou, adresnou, typu in rem.

Podle současné české právní úpravy[2] se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku a zdanění podléhají výlučně pozemky a stavby nacházející se na území ČR. To znamená, že se daň z nemovitostí skládá de facto ze dvou daní: daně ze staveb a daně z pozemků. Důvodem pro tuto skutečnost je častá rozdílnost osob poplatníka daně ze staveb a daně z pozemků a rovněž odlišný způsob výpočtu daně (odchylný způsob stanovení základu daně i rozdílná daňová sazba). Proto se stanoví každá daň odděleně. Jejich součet však tvoří konečnou výši daně z nemovitostí, která se uvádí na jediném daňovém přiznání.[3] Rozdělení daně na dvě části je odůvodněno i odlišnostmi ve způsobu jejich stanovení

Daň z nemovitostí je daň, která byla do soustavy daní zavedena od roku 1993. Při konstruování této daně se vycházelo z principů právních úprav zdaňování nemovitého majetku ve státech Evropské unie. Přitom však bylo nutno přihlížet k tomu, že v důsledku probíhající privatizace a restitucí nebyly ujasněny vlastnické vztahy u řady nemovitostí, což se též odráží v nepřesnosti údajů v katastru nemovitostí, a dále k tomu, že vzhledem k neustálené cenové hladině dosud neexistují cenové mapy jako podklad pro stanovení hodnoty nemovitostí. Z těchto důvodů bylo nutno jako poplatníka daně místo vlastníka nemovitosti v některých případech volit jiné osoby (nájemce, skutečného uživatele) a jako základ pro výpočet daně místo hodnoty nemovitosti, jak je obvyklé v zemích s vyspělou tržní ekonomikou, průměrnou cenu (u zemědělských pozemků) nebo výměru (u ostatních nemovitostí). Tato řešení měla dočasný charakter a postupně mělo dojít i zde ke shodnému řešení jako ve státech

---

[1] Ust. §§ 13 až 19 daňového řádu.

[2] Zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDN).

[3] cit. Radvan, M. a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa - Berní právo.* 1.vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2008, s. 164.

Evropské unie, kde výše daně z nemovitostí podstatně více odráží tržní hodnotu nemovitost, avšak k této změně dosud nedošlo.[4]

Daň z nemovitostí, jak jsem výše uvedl, je upravena v ZDN, kdy tato je z pohledu povinnosti podat daňové přiznání a její správy v zásadě konstituována tak, že daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období s tím, že tuto povinnost poplatník nemá pokud je podal v některém z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla vyměřena či doměřena v některém z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně[5].

2.1 ROZPOČTOVÉ URČENÍ DANĚ Z NEMOVITOSTÍ

Dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rozpočtovém určení daní), který upravuje krom rozpočtového určení daně z přidané hodnoty, daní spotřebních, daní z příjmů, daně silniční, také rozpočtové určení daně z nemovitostí a platí, že výnos daně z nemovitostí je příjmem obce, na jejímž území se nemovitost nachází.[6] Takto stanoví ust. § 4

---

[4] cit. Hendrych, D. a kolektiv. *Právnický slovník.* 3. vydání, Praha. C.H.BECK. 2009.

[5] Ust. § 13a citovaného zákona.

[6] Postup provádění převodů nároků obcí a krajů z celostátního hrubého výnosu sdílených daní na územních finančních orgánech Generální finanční ředitelství (GFŘ) dvakrát měsíčně sděluje správcům daně na finančních úřadech sumární stav na příslušných příjmových účtech, tzv. celostátní hrubý výnos jednotlivých sdílených daní. Při výpočtu nároku obcí a krajů vždy dochází nejprve k porovnání momentální výše celostátního hrubého výnosu daně s částkou celostátního hrubého výnosu daně, ze které byl naposledy vypočítáván nárok obcí a krajů. Pokud v době od posledně provedených převodů došlo k nárůstu celostátního hrubého výnosu daně, vypočtou se (podle zákonem daných pravidel) z přírůstku celostátního hrubého výnosu daně nároky jednotlivých obcí a krajů a neprodleně jsou převáděny do jejich rozpočtů. Jestliže je však sumární stav na příjmových účtech nižší než naposledy sdělená částka (tedy přírůstek je záporný), nelze žádné prostředky převést. K tomuto stavu dochází v těch případech, kdy objem vratek daní a nadměrných odpočtů (u DPH) převýší objem vybrané daně. Pokud k této situaci v průběhu roku u některého typu daně dojde, může k dalšímu převodu dojít až v okamžiku, kdy celkový stav celostátního hrubého výnosu na této dani převýší částku, ze které naposledy vznikl nárok obcí a krajů. V praxi tento stav nastává zejména u daně z příjmů fyzických osob

odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtovém určení daní, které tedy není již na první pohled provázáno s právní úpravou místní příslušnosti tak, jak tuto vymezuje pro účely daně z nemovitostí ust. § 13 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, příjem obce z daně z nemovitostí je nezávislý na eventuelních změnách či trvání místní příslušnosti správce daně ke správě daně z nemovitosti.

2.2 SPRÁVA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ

Správu daně z nemovitostí vykonávají územní finanční orgány, tudíž zejména finanční úřady a finanční ředitelství (tímto je definována věcná příslušnost ke správě této daně), jejíž celý výnos je příjmem rozpočtů obcí. Obce mají též v oblasti daně z nemovitostí významnou působnost pokud jde o úpravu koeficientů ovlivňujících výši daně s ohledem na rozdílnost místních podmínek. Vedle věcné působnosti musí správní orgány respektovat rovněž vymezení místní příslušnosti. Tato příslušnost určuje, který z věcně příslušných správních orgánů má z hlediska své územní působnosti vést správní řízení[7], neboť správce daně je oprávněn provádět jednotlivé úkony pouze v rámci jemu vymezeného území. V souvislosti s místní příslušnosti v daňovém řízení (lépe správě daní) je nutno uvést, že pravidla pro její určení pro orgány finanční správy obsahuje i zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, který se však použije pouze pro situace, které neupravuje daňový řád. Proto pokud místní příslušnost orgány finanční správy nebude možné určit podle kritérií obsažených v daňovém řádu, bude místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.[8]

---

podávajících přiznání (v období duben, květen a červenec, srpen) a u daně z příjmů právnických osob (v období duben, květen a červenec, srpen). V období od ledna do srpna kalendářního roku jsou převody realizovány dle koeficientů publikovaných ve vyhlášce MF účinné od 1. září předchozího kalendářního roku. V prvních převodech, realizovaných v září kalendářního roku, se převody daňových příjmů zúčtují s celkovými částkami převedenými obcím a krajům od počátku roku a to podle koeficientů publikovaných v nové vyhlášce MF účinné od 1. září kalendářního roku. - zdroj : Česká daňová správa (ČDS).

[7] cit. Jemelka, L., Pondělíčková, K., Bohadlo, D. *Správní řád.* 2. vydání. Praha: C.H. BECK, 2009, s. 37.

[8] cit. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád.* Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 54.

Ust. § 13 odst. 2 daňového řádu stanoví, že je-li předmětem daně nemovitost, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází[9].

Pokud jde o funkční příslušnost, pak tuto je možno v rámci "čtyřstupňové"[10] daňové správy (územních finančních orgánů) považovat za obecnou, tj. v prvním stupni provádí správu daně z nemovitostí finanční úřad s tím, že dále navazuje obvykle postavený odvolací orgán - finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství a Ministerstvo financí.

Podmínka zjištění příslušnosti je pro všechny procesní úpravy konstituována jako tzv. podmínka sine qua non, tj. bez jejího splnění (zjištění), nelze pokračovat zákonným způsobem ve správě daní.

Vrátili bychom se k místní příslušnosti a dále se tomuto institutu věnovali, zjistíme, že ust. § 13 odst. 2 daňového řádu je díky totožné úpravě určení místní příslušnosti, je-li předmětem darování, dědění či úplatného převodu nemovitost, obsažené v ust. § 16a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDDPN), de facto nositelem společného kritéria. Tato úprava je podobná s právní úpravou upravující procesní pravidla určení místní příslušnosti v těchto případech, jak s obecným správním řízením (ust. § 11 odst. 1 písm. b) správního řádu), tak i s občanským soudním řízením (ust. § 88 písm. i) o.s.ř.).

2.2.1 ZMĚNA MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOSTI

Jelikož v případě nemovitostí, jakožto určovatele místní příslušnosti správce daně pro daň z nemovitostí, není možno uvažovat o přestěhování se či změně sídla nemovitosti bez dalšího[11], ke změně místní příslušnosti tak může dojít toliko na základě provádění pozemkových úprav zákonem č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů, či na základě žádosti o scelování či dělení pozemků, zákon č.183/2006 Sb., o územním plánování a

---

[9] Sídla a působnost finančních úřadu, v návaznosti na správní obvod obce s rozšířenou působností stanoví příloha č. 1 k zákonu č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

[10] viz ust. § 11 písm. b) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Dle tohoto je i Ministerstvo financí orgánem s plnou pravomocí při správě daní.

[11] Není ani podstatná změna vlastníka nemovitosti.

stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů, resp. jejímu vyhovění. V neposlední řadě bude moci dojít ke změně místní příslušnosti na základě delegace a díky možné situace, kdy nemovitost leží ve dvou či více katastrálních územích a územních obvodech více správců daně a následně je rozhodnut spor mezi správci daně o místní příslušnost.[12]

Po procesní stránce probíhá změna místní příslušnosti tak, že dojde-li k této pak správce daně bezodkladně postoupí části spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyrozumí o tom bezodkladně daňový subjekt. Ve stejném rozsahu k této části spisu připojí i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu.[13] Správu daní vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně.

Oproti dřívější právní úpravě správy daní tak, jak byla obsažena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) již neplatí, že by po změně místní příslušnosti mohly být vykonávány toliko a jen neodkladné úkony, ale správu daní (v celém rozsahu) bude vykonávat „původní“ správce daně do doby, než bude postoupen spis. Platí proto nyní, že faktický následek po změně místní příslušnosti, a to výkon správy daní vůči daňovému subjektu novým správcem daně, nastává až na základě dalšího úkonu původního správce daně, kterým je postoupení relevantní části spisu (jakkoli toto by mělo být bezodkladné). Jelikož, jak jsem uvedl výše, je zjišťování místní příslušnosti podmínkou pro další postup některého z řízení či jiných úkonů správy daní, je správce daně povinen zkoumat splnění podmínek své místní příslušnosti a její eventuelní změny z úřední povinnosti. Takto je obdobně konstituována právní úprava v občanském soudním řízení (ust. § 103 o.s.ř.), kdy je toto vykládáno (a to použitelně pro správu daní) tak, že podmínkami řízení jsou takové podmínky určené občanským právem procesním, bez jejichž splnění nemůže dojít k rozhodnutí ve věci samé. Proto zákon soudu ukládá přihlížet z úřední povinnosti, zda není dán nedostatek podmínek řízení, nejen na začátku řízení, ale zpravidla po dobu celého dalšího průběhu řízení, včetně opravných řízení.[14] Proto dle mého názoru jednoznačně platí, že pokud správce daně při své úřední činnosti změnu místní příslušnosti, resp. podmínky ji zakládající, zjistí, je povinen jednat ex officio a bez ohledu na splnění či nesplnění oznamovací povinnosti daňového subjektu provést příslušné kroky a předat správu daní dotčeného daňového subjektu bezodkladně nově místně příslušnému správci daně.[15]

---

[12] K tomu viz dále.

[13] Viz ust. § 16 daňového řádu.

[14] cit. Drápal, L., Bureš, J. a kol. *Občanský soudní řád I, II Komentář.* 7.vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. str. 669.

[15] cit. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. *Daňový řád.*

Pro úplnost je třeba dodat, že ust. § 16 daňového řádu se týká změny místní příslušnosti jen neregistrovaných daňových subjektů, resp. daní, k nimž se daňový subjekt neregistruje, což v případě daně z nemovitostí[16] platí zcela. V ostatních případech registrovaných daňových subjektů je třeba vyjít z právní úpravy obsažené v ust. § 128 a § 131 daňového řádu.

Daňový řád pak dále obsahuje i speciální ustanovení ke svému ust. § 16, kdy právní úprava z nich vyplývající umožňuje zodpovězení některých otázek souvisejících se změnou místní příslušnosti - např. ust. § 27 odst. 3 daňového řádu, které stanoví účinnost plné moci po změně místní příslušnosti, ale i umožňuje dokončení započatých úkonů bez ohledu na změnu místní příslušnosti (i předání části spisu). Těmito jsou ust. § 87 odst. 1 umožňující dokončení započaté daňové kontroly původním správcem daně, ust. § 185 odst. 3, které umožňuje dokončit daňovou exekuci prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitostí, dojde-li ke změně místní příslušnosti v jejím průběhu a ust. § 239 odst. 7, resp. ust. § 240 odst. 7 daňového řádu, které upravuje možnost výkonu správy daní i po změně místní příslušnosti v souvislosti s úmrtím fyzické či zánikem osoby právnické. V neposlední řadě je možno zmínit ust. § 111 odst. 5, ust. § 119 odst. 5 a ust. § 122 odst. 4 daňového řádu upravující následky spojené se změnou místní příslušnosti pro případ vedení řízení o opravném či dozorčím prostředku.

2.2.2 DELEGACE

Zásadním a nejčastějším důvodem[17] změny místní příslušnosti ke správě daně z nemovitostí je její delegace. K této může jak na žádost daňového subjektu tak i z podnětu správce daně. O této žádosti (tomto podnětu) rozhodne společně nadřízený správce daně, který může ve výsledku delegovat místní příslušnost k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti[18]. Jak jsem naznačil, není v tomto případě vázána změna místní příslušnosti na nějaký neformální úkon správce daně, ale tato se děje na základě rozhodnutí společně nadřízeného správce daně, kdy dále s ohledem na

---

Komentář. I. díl. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. s. 108.

[16] Viz ust. § 126 písm. b) daňového řádu.

[17] Jelikož automaticky se změnou místa pobytu fyzické či sídla právnické osoby nedochází (díky jinak nastavenému určovateli) k změně místní příslušnosti i ke správě daně z nemovitostí, může se toto zdát účelným provést na základě žádosti takto se stěhujícího daňového subjektu.

[18] Ust. § 18 odst. 1 daňového řádu.

možnost podání odvolání, které nadto disponuje odkladným účinkem, je tato změna vázána na právní moc takového rozhodnutí. Z rozhodovací praxe soudů vyplývá, že s ohledem na zásadní význam tohoto procesního institutu je takové rozhodnutí přezkoumatelné i ve správním soudnictví[19].

Nová procení úprava[20] obsažená v ust. § 18 odst. 2 daňového řádu dokonce jasně precizuje postup správce daně při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti[21].

2.2.3 DOŽÁDÁNÍ

Institut dožádání umožňuje místně příslušnému správci daně, aby požádal jiného správce daně stejného či nižšího stupně o provedení určitých úkonů či dílčích řízení, které nemůže pro jejich obtížnost, nutnost vynaložení zvýšených nákladů či pro jejich nemožnost provést sám. V případě využití institutu dožádání nedochází ke změně místní příslušnosti správce daně. Tato skutečnost odlišuje dožádání od delegace či atrakce, u nichž ke změně místní příslušnosti správce daně dochází. Dožádání je výslovně úkonem, který je ve výlučné pravomoci správce daně, daňový subjekt není oprávněn dožádání požadovat.[22] Kolman pak soudí, že dožádat jde každý úkon, který by mohl správní orgán sám provést pouze s obtížemi nebo s neúčelnými náklady anebo který by dokonce nemohl provést vůbec.[23]

Z uvedeného vyplývá, že lze dožadovat nejen jednotlivé úkony, ale i dílčí řízení a jiné postupy, což je rozdíl oproti právní úpravě obsažené v ust. § 5 odst. 1 a 2 ZSDP. Přímo v textu zákona[24] je uvedeno, že dožádaný správce musí provést dožádané úkony bezodkladně. Posílením právní jistoty daňových subjektů je ta skutečnost, že případné spory již nebude rozhodovat orgán, který je nadřízen

---

[19] K tomu dále usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, sp. zn. 7 Afs 13/2007.

[20] Oproti ust. § 5 odst. 3 ZSDP.

[21] *Při změně okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti rozhodne správce daně, který rozhodnutí vydal, o zrušení, změně, nebo potvrzení delegace.*

[22] cit. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád.* Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011, s. 59.

[23] Kolman, P. Dožádání v (novém) správním řízení. *Právní rádce.* 2007, roč. 15, č. 7, s. 23.

[24] Ust. § 17 odst. 2 daňového řádu.

dožádanému správci daně, ale orgán nejblíže společně nadřízený dožádanému a dožadujícímu správci daně.

S ohledem na skutečnost, že správa daně z nemovitostí je, co se týče potřeby množství a náročnosti úkonů jak správce daně, tak i osoby zúčastněné na správě daní (zejm. daňového subjektu), z tohoto pohledu daní nejméně náročnou (viz úvodní pojednání). Často dochází k tomu, že aniž by bylo rozhodováno o delegaci místní příslušnosti, je správa daně z nemovitostí řešena dožádáním, např. výslech přemístěného či odstěhovaného daňového subjektu, či toliko daňového subjektu, který vlastní nemovitosti, a to i na např. vzdálené části České republiky. Daňový řád umožňuje dožádanému orgánu, aby s náležitým vysvětlením dožádání nevyhověl[25], což je obdoba právní úpravy správního řádu s tím, že ve všech ostatních případech stíhá dožádaný orgán povinnost vyřídit dožádání bezodkladně[26]. K zajištění náležitého plnění povinností, ale i realizace práv dožádaného správce daně, má tento v souvislosti s prováděným dožádáním především právo nahlížet do spisu a obdržet kopii materiálů tvořících součást (část) spisu.[27]

2.2.4 ATRAKCE

Zcela novým institutem, který přinesl daňový řád, je atrakce. Tato umožňuje nadřízenému správci daně, aby v případě, že jsou pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti, či za účelem zjednání nápravy v rámci ochrany před nečinností podřízeného správce daně a nebo jde-li o rozhodnutí ve věci, které bude mít zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty, celou věc převzal. S ohledem na taxativní vymezení důvodů pro atrakci, je stran daně z nemovitostí tato zřídka užitelná, nicméně nikoli vyloučená. Představuji si, že ve vztahu k dani z nemovitostí by k této docházelo zejména v případě opatření proti nečinnosti, bude-li např. tato předmětem daňové kontroly, jakožto postupu při správě daní.

Atrakce se provádí pouze ve vztahu k projednání určité konkrétní věci týkající se určitého konkrétního daňového subjektu. Atrakcí dochází k instančnímu posunu správní agendy.[28] V tomto pojetí se nadřízeným

---

[25] Ust. § 17 odst. 2 věta poslední daňového řádu.

[26] Tzn. zejména toto neupozaďovat za svoji agendu.

[27] Cit. Skulová, S. a kolektiv. *Správní právo procesní.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2008, s. 135.

[28] cit. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. s. 120.

správcem daně nerozumí jen nejblíže nadřízený správce daně, ale např. věc finančního úřadu může převzít Ministerstvo financí.

Předpokladem vydání rozhodnutí o atrakci je splnění taxativních podmínek[29] a jejich verifikace nadřízeným správcem daně. Je tak nerozhodné, zda k tomuto závěru dospěje nadřízený správce daně z vlastních poznatků, na základě podnětu správce daně podřízeného, či osoby zúčastněné na správě daní. Výsledkem tohoto zjišťování bude, budou-li podmínky splněny, vydání rozhodnutí o atrakci, které se samozřejmě doručí daňovému subjektu jakožto příjemci rozhodnutí, který jej může napadnout odvoláním s tím, že toto disponuje odkladným účinkem[30]. Podřízený správce (jemuž je jeho věc atrahována) se o atrakci pouze vyrozumí s tím, že se tento nemůže proti rozhodnutí o atrakci odvolat. V praxi uvedený závěr znamená, že nadřízený správce daně bude vydávat dvě rozhodnutí. Jednak samotné rozhodnutí o atrakci a druhé ve věci, kterou převezme, bude-li jejím výsledkem rozhodnutí, tj. v případě, že si tento správce daně atrahuje některé řízení při správě daní.

2.2.5 SPORY O MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST

Ke sporům o místní příslušnost ke správě daně z nemovitostí může docházet například v případě, kdy nemovitost, jejíž místem se místní příslušnost řídí, zasahuje do správních obvodů více správních orgánů, tedy tato se nachází v obvodu územní působnosti více správců daně. V daném případě bude možno uvažovat a hovořit o kompetenčním konfliktu, a to jak negativním, tak i pozitivním[31], jehož možnost řešení je obsažena v ust. § 14 daňového řádu. Ze zde uvedeného pravidla lze učinit ten závěr, že řízení provede ten správce daně, u kterého bylo řízení zahájeno nejdříve, pokud se místně příslušní správci daně nedohodnou jinak. Ostatní správci daně pak řízení nezahájí, popřípadě zahájené řízení zastaví. Jakkoli hovoří odkazované ustanovení daňového řádu toliko o řízeních, místní příslušnost správce daně je předpokladem k tomu, aby správce daně mohl konat i postupy či jiné postupy při správě daní, nestanoví-li daňový řád jinak. Proto je nutné pod zde použitým pojmem řízení chápat nejen veškerá řízení k nimž dochází (se vedou) při správě daní (nalézací, o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích, pořádkových pokutách atd.), ale i veškeré při správě daní realizované postupy (např. postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu).

---

[29] Ust. § 19 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu.

[30] Ust. § 19 odst. 2 daňového řádu.

[31] Ke správě daně se cítí příslušnými více správců daně, či naopak žádný z nich.

2.2.6 VYJÍMKA Z MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOSTI

Ust. § 15 daňového řádu zcela nově přináší možnost rozšíření působnosti i na úkony mimo územní působnost ve věci týkající se daňového subjektu, ke kterému je vykonávána správa. Toto ustanovení vcelku úzce souvisí s ust. § 78 odst. 4 daňového řádu[32]. Tato kompetence je omezena provedením určitého úkonu mimo obvod místní působnosti pokud se týká daňového subjektu, jemuž je správce daně místně příslušný. Tyto úkony je samozřejmě nutno vykonávat (realizovat) v návaznosti a v souladu se základními zásadami správy daní, zejm. zásadou součinnosti, přiměřenosti a zákonnosti. Pro shrnutí je tak možno konstatovat, že ustanovení pojednávající o výjimce z místní příslušnosti není institutem, který by měl dalšího vlivu na trvající místní příslušnost, tuto kupř. měnil nebo ji jinak rozšiřoval, avšak je základním předpokladem pro možnou realizaci oprávnění správce daně z uvedeného ustanovení vyplývajícího.

Nelze nezmínit zdánlivou souvislost s existencí institutu pověření ve smyslu ust. § 4a odst. 2 a ust. § 8 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, který však umožňuje nadřízenému správci daně[33], aby pověřil provedením některých (konkrétních) úkonů při správě daní jiného, než místně příslušného správce daně, aniž by však tato místní příslušnost mimo rozsah přesně specifikovaných důvodů na takto pověřeného správce daně automaticky přecházela.

3. DE LEGE FERENDA

V rámci poslaneckého tisku č. 450[34] je s účinností od 1.1.2012, a to v rámci zřízení tzv. Specializovaného finančního úřadu (dále jen SFÚ), navrhováno, že tento nevykonává správu daní, u nichž může být současně místně příslušných více finančních úřadů.[35] Toto ustanovení tudíž vylučuje z věcné působnosti SFÚ výkon správy daní, u nichž může být daňovému subjektu současně místně příslušných více FÚ (konkrétně daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí). Důvodem jsou zde značné obtíže spojené s eventuelním „dělením“ řízení mezi několik místně příslušných FÚ v případě přechodu daňového subjektu od SFÚ, jakož i značné problémy spojené s případným spoluvlastnictvím nemovitosti více

---

[32] *Správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání.*

[33] Finančnímu ředitelství a Generálnímu finančnímu ředitelství.

[34] Vládní návrh na vydání zákona o Finanční správě České republiky.

[35] Viz ust. § 11 odst. 8 odkazovaného Vládního návrhu zákona o Finanční správě České republiky.

osobami, z nichž pouze jedna či jen některé jsou vybranými subjekty.[36]

Z uvedeného tak vyplývá potvrzení naší premisy, že správa daně z nemovitostí (ale v zásadě obecně majetkových daní), je svým způsobem velmi odlišná. Na svoji správu výrazně méně administrativně náročná a že tato je vždy úzce spjata z územím (správním obvodem) na němž se nachází nemovitost, z níž je daň spravována. Není proto zájmem zákonodárce, aby v rámci vytváření modernější daňové správy, a to zejména pro velké daňové subjekty[37], přecházela na pro ně vytvářený Specializovaný finanční úřad správa veškerých daní k níž jsou tito povinni, je-li toto naopak odůvodněno efektivnější správou daně správcem daně v místních poměrech.

4. ZÁVĚR

Potvrdil jsem si, že při správě daně z nemovitosti je možné využití veškerých institutů týkající se místní příslušnosti správce daně tak, jak jsou tyto vymezeny v daňovém řádu, jakkoli jejich užití přichází v praxi do úvahy méně častěji. Taktéž jsem si potvrdil, že s ohledem na příchod nové právní úpravy daňového řádu s účinností od 1.1.2011 došlo ke změnám stran procesní úpravy místní příslušnosti, tyto jsou však pro správu daně z nemovitostí ve výsledku aplikovatelná obdobně jako za právní úpravy ZSDP, a to díky specifiku správy této daně, které spočívá i v tom, že se v naprosté většině případů tato děje jaksi "automaticky", tj. dle dřívějšího daňového tvrzení (přiznání) a taktéž je vyloučeno či velmi obtížně představitelné[38] přemístění nemovitosti tak, aby toto zasáhlo a změnilo určovatele místní příslušnosti. Dospěl jsem taktéž k závěru, že daňový řád přináší do problematiky zájmu tohoto článku vyšší přehlednost a modernost, efektivnost procesní úpravy.

Literature:

- - Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.
- - Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I, II Komentář. 7.vydání. Praha : C. H. Beck, 2009.

---

[36] K tomu dále důvodová zpráva tohoto Vládního návrhu zákona o Finanční správě České republiky

[37] Tzv. vybrané daňové subjekty.

[38] Toliko skrze naznačené právní instituty, které mohou mít za následek změnu katastrálního území.

- - Hendrych, D. a kolektiv. Právnický slovník. 3. vydání, Praha. C.H.BECK. 2009.
- - Kolman, P. Dožádání v (novém) správním řízení. Právní rádce. 2007, roč. 15, č. 7.
- - Kubátová, K. Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI a. s., 2006, str. 280, ISBN 80-7357-205-2
- - Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C.H.Beck, 2011.
- - Matura, A. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937
- - Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa. 1.díl, Brno, Masarykova univerzita, 2004, str. 405, ISBN 80-210-3578-1
- - Radvan, M. a kolektiv. Finanční právo a finanční správa - Berní právo. 1.vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2008.
- - Skulová, S. a kolektiv. Správní právo procesní.Plzeň : Aleš Čeněk, 2008.
- - Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, sp. zn. 7 Afs 13/2007

Contact – email

David.Jerousek@law.muni.cz

LIABILITY AND INSURANCE INDUSTRY IN THE SYSTEM OF FINANCIAL LAW

DAVID JOPEK

Faculty Of Law, Masaryk University, The Czech Republic

Abstract in original language

Tento příspěvek pojednává o problematice vztahů právní odpovědnosti v pojišťovnictví a snaží se ji zařadit do kontextu systému finančního práva. Autor, kromě nezbytné dogmatické části pojednávající o odpovědnosti ve finančním právu obecně, konkrétně rozebírá odpovědnost za dohled v pojišťovnictví, resp. odpovědnost za škodu způsobenou výkonem veřejné moci, neboť charakter činností zakládající tento druh odpovědnosti je ryze „veřejnoprávní“ a projev specifičnosti metody regulace ve finančním právu je pro pojišťovnické právo více než příznačný.

Key words in original language

Pojištění, pojišťovnictví, zákon o pojištění, odpovědnost, škoda, státní dozor, veřejné finance, finanční právo.

Abstract

This paper deals with the issue of liability relationships in the insurance industry and tries to include it in the context of financial law. The author, in addition to the necessary doctrinal section dealing with the liability in financial law in general, discusses in particular the responsibility for the insurance industry supervison, let us say liability for damage caused by the enforcement of public authority, as the nature of the activities creating this kind of responsibility is purely "public" and the expression of specific methods of regulation in financial law is more than symptomatic for the insurance law.

Key words

Insurance, insurance industry, insurance act, liability, damage, state supervision, public finance, financial law.

Fenomén právní odpovědnosti je jednou z nejdůležitějších a také nejdiskutovanějších oblastí každého právního odvětví. Je tomu tak proto, že představuje problematiku právně velmi obtížnou, a to jak z pohledu teoretického, tak i praktického, a obvykle přináší pro odpovědnou osobu značné množství negativních následků. Když právní teorie (na tomto místě by bylo asi správné uvést právní dogmatika) vymezuje odpovědnost, používá obvykle definici typu „uplatnění nepříznivých právních následků stanovených právní

normou vůči tomu, kdo porušil právní povinnost“[1], „nepříznivé právní důsledky, stanovené právní normou, které vznikají za právem stanovených podmínek v důsledku protiprávního jednání event. protiprávního stavu“[2], „nutnost nést sankční následky svého protiprávního jednání“, apod. Právní odpovědnost tedy s sebou přináší vznik nového, zvláštního právního vztahu, který, v důsledku porušení (původní) právní povinnosti, zakládá pro rušitele (odpovědný subjekt) novou právní povinnost, zásadně sankční povahy. Odpovědnost v obecné poloze v sobě zahrnuje nejenom sankční následky pro odpovědnou osobu, ale také možnost státního donucení (prvek vynutitelnosti práva). Tím, že právní odpovědnost reaguje na porušování právních povinností (tzv. protiprávní chování), nutí blíže neurčený okruh osob k chování v souladu s právními normami (objektivním právem). Odpovědnost tak plní mimo jiné preventivní funkci. Nesmíme ovšem zapomínat, že odpovědnostní vztahy představují takový druh společenských vztahů, které velmi citelně zasahují do společenských poměrů nejrůznějších subjektů. Proto nelze nahlížet na institut odpovědnosti pouze z právního hlediska, nýbrž i z hlediska sociologického, filozofického a morálního, případně politického (což platí zejména pro fiskální část finančního práva). Můžeme tedy shrnout, že odpovědnost je široký právní, sociální i etický pojem.

Právní teorie rozlišuje dva typy odpovědnosti: odpovědnost pozitivní (někdy se nazývá také primární, aktivní), která nastupuje již samotným vznikem primární povinnosti, tzn. právní odpovědnost splývá s primární povinností vyplývající ze závazkového vztahu, a odpovědnost negativní (sekundární, pasivní), u které spojujeme nástup negativních, sankčních následků až s porušením primární povinnost vyplývající ze zákona, rozhodnutí či smlouvy. Zatímco s prvním typem odpovědnosti se v právní praxi nesetkáváme, neboť z logiky věci plyne, že uplatnění této myšlenky spíše přichází v úvahu v oblasti plnění společenských nebo morálních povinností, druhá koncepce odpovědnosti je pro konstrukci kontinentálních právních řádů příznačná. Negativní pojetí odpovědnosti znamená vznik nového, odpovědnostního vztahu (závazku) právě v důsledku porušení (eventuálně ohrožení) povinností z primárního vztahu. Někdy se proto také rozlišuje odpovědnost retrospektivní, tj. odpovědností za něco, co se už stalo, jako je tomu u odpovědnosti právní (typicky trestní odpovědnost) a odpovědností prospektivní, jež určité osobě něco ukládá do budoucnosti (typicky pro morální odpovědnost, náboženská přikázání). Ať již uvažujeme o odpovědnostních vztazích v rovině veřejnoprávní, soukromoprávní nebo rovině mimoprávní, můžeme

---

[1] Harvánek, J. a kol. Právní teorie. Brno: Masarykova univerzita, 2000, str. 234.

[2] Fiala, J. a kol. Občanské právo hmotné. 3. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2002, str. 346.

vypozorovat, že odpovědnost plní některé důležité funkce - preventivní, ochrannou, sankční, represivní satisfakční, reparační, případně další funkce - signalizační, dozorovou, výchovnou. Právní řád každého státu zahrnuje systém právní odpovědnosti složený z dílčích, tzv. odvětvových odpovědností. Jednotlivé odvětvové odpovědnosti tvoří uspořádaný celek; tak kupříkladu oběti trestného činu ublížení na zdraví (zde zdraví představuje hodnotu chráněnou normami trestního práva), se dostane satisfakce (nejspíše morální) v rámci trestního řízení, avšak může se také domáhat – pokud nebylo o škodném nároku rozhodnuto v trestním řízení – náhrady škody na zdraví podle občanského zákoníku; nebo úmyslné porušení povinností stanovené daňovými zákony (např. odvést daň státu v správné výši), je sankcionováno nejenom normami finančního práva (vyměření penále), ale také – od určité intenzity porušení právní povinnosti – normami práva trestního (skutkové podstaty trestného činu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, nebo Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, eventuálně Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, obsažené v novém trestním zákoníku).

Odpovědnost ve finančním právu je specifická odvětvová odpovědnost.[3] Obvyklé jí definujeme jako uplatnění nepříznivých následků stanovených normami finančního práva vůči tomu, kdo porušil povinnost vyplývající z norem finančního práva.[4] Nicméně musíme rozlišovat odpovědnost za porušení norem finančního práva a finančně právní odpovědnost, neboť ochranu zájmům chráněných normami finančního práva – ve smyslu výše uvedených dvou příkladů na systém odvětvových odpovědností – nabízí i jiná veřejnoprávní odvětví, nebo dokonce i odvětví soukromoprávní.[5] Uvažujeme-li o odpovědnosti ve finanční právu, máme obvykle na mysli několik specifických oblastí společenských vztahů, jejíchž objektem jsou finance (asi největší fenomén dnešní doby). Jednak je to oblast veřejnoprávních odpovědnostních vztahů za porušení norem finančního práva: trestně právní odpovědnost, správně právní odpovědnost, finančně právní odpovědnost. Finančně právní odpovědností pak máme na mysli pouze odpovědnost za finanční delikty.[6] Dále můžeme rozlišovat odpovědnost v jednotlivých subodvětvích finančního práva, například odpovědnost ve fiskální části finančního práva, odpovědnost v nefiskální části, v rámci nich pak dále například odpovědnost v berním právu, v měnovém právu,

---

[3] Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, str. 117.

[4] Tamtéž.

[5] Jak bude vysvětleno dále.

[6] Výrazem delikt (z latinského delictum – vina, zločin) se v právu označuje porušení práva, protiprávní jednání.

ale také odpovědnost v pojišťovacím právu. Z výše uvedeného plyne, že odpovědnostní vztah je vztahem sankčním, který vzniká v důsledku protiprávního chování (porušení primární povinnosti), tedy vztahem druhotným, který nastupuje v důsledku porušení pravidel chování „vyplývajících z prvotního vztahu“. V případě finančního práva je toto primární pravidlo chování stanoveno finančními normami. Sekundární finanční norma, která plní funkci normy sankční, obsahuje úpravu nepříznivých následků pro pachatele finančního deliktu – osoby chovající se v rozporu s finanční normou (primární normou). Elementy finančního odpovědnostního vztahu jsou: subjekt, objekt a obsah. Obvykle se uvádí, že subjekty finančně právního vztahu jsou v nerovném postavení[7], avšak dále na příkladu zvolené výseče z odpovědnostních vztahů ve finančním právu - odpovědnostních vztahů v pojišťovnictví, uvedu několik argumentů, zpochybňujících tuto tezi a reflektujících specifičnost finančně právních vztahů jako takových.

Pojišťovnictví lze (obecně) chápat jako nevýrobní část ekonomiky každého státu, která je zaměřena na tvorbu, správu a použití tzv. pojistných fondů. Představuje tedy speciální druh finančních činností, jejichž objektem jsou zvláštní peněžní fondy (tvořené shromažďováním pojistných úspor). Tyto nashromážděné pojistné úspory jsou spravovány institucemi sui generis. Pojišťovnictví jakožto zvláštní finanční pododvětví ekonomiky se zabývá především pojišťovacími činnostmi, tj. sjednáváním a zprostředkováváním pojištění, dále jeho správou a případně poskytováním pojistných plnění. Někdy se proto hovoří o „pojišťovacím průmyslu“ (insurance industry). Účelem pojištění je zabezpečení krytí finančních ztrát, které mohou vzniknout z neočekávaných, resp. nahodilých, nebo i očekávaných událostí, avšak majících zpravidla nepříznivý charakter pro pojištěný subjekt. V tržním hospodářství se pojišťovnictví řadí mezi velice dynamická odvětví a plní roli stabilizátora ekonomické úrovně podniků a životní úrovně obyvatelstva v případě vzniku tíživých událostí. Společenské vztahy související s tvorbou, správou a použitím pojistných fondů jakožto peněžních fondů svého druhu, jsou regulovány jak předpisy veřejnoprávními, tak i soukromoprávními. Proto je relativně problematické určit jednoznačně název, použitelný pro označení souboru právních norem upravujících tuto problematiku. Soubory právních pravidel se vytvářejí podle teleologické linie a jejich pojmenovávání tenduje právě k vystižení účelu. Nicméně, vždy je potřeba dodržovat určitý konsenzus v odborné terminologii (zvláště pak právní). V české odborné literatuře týkající se práva a pojišťovnictví (které je bohužel akutní nedostatek) se nejčastěji setkáváme s pojmy „pojistné právo“ či „pojišťovací právo“. Oba

---

[7] Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, Str. 119.

pojmy jsou však používány spíše pro označení právní regulace v rovině soukromoprávní, přičemž daleko lepší by bylo používat označení pojistné právo pouze pro úpravu pojistného vztahu jako takového a vztahů odvozených (soukromoprávní regulaci) a pojišťovací právo zmiňovat v souvislosti s nastíněnými vztahy dozoru a kontroly (veřejnoprávní rovinou). Abychom správně zacílili oblast společenských vztahů, které nás zajímají právě v souvislosti s pojišťovnictvím v jedné či druhé naznačené rovině, použijeme pomocného kritéria - specifičnosti metody právní regulace. Metoda uplatňovaná ve finančním právu (tedy v právním odvětví, do kterého se nejčastěji řadí veřejná část pojišťovacího práva) představuje souhrn způsobů, zákroků a mocenských prostředků sui generis. Pro finančně právní metodu regulace je specifické, že vyjadřuje určité nerovné postavení subjektů dotčených společenských vztahů. Zároveň můžeme konstatovat, že naznačené nerovné postavení je „kolísavé“, tzn. že se pohybuje od vztahů vertikálních, po vztahy diagonální, které se mohou přiblížit k relativně horizontálním vztahům (tedy rovným).[8] Je však na místě poznamenat, že metoda právní regulace ve finančním právu představuje modifikaci metody administrativně právní, což je samozřejmě dáno historickými kořeny vzniku a emancipace těchto odvětví. Z výše uvedeného vyplývá, že „klasická“ administrativně právní metoda je ve finančním právu modifikována civilistickými prvky pramenícími z dualismu práva jako takového, resp. z práva soukromého. Typickým příkladem tohoto jevu je právě právní úprava pojišťovnictví. Soukromé pojistné právo, jeho objektem budou zejména vztahy mezi pojistitelem a pojištěným (event. pojistníkem) a vztahy odvozené (např. regresy), vychází ze zásady rovnosti, uplatní se zde tedy soukromoprávní metoda regulace. Jsem si vědom, že klasifikace práva na soukromé a veřejné je značně diskutabilní a má řadu odpůrců. Zvláště v posledních desetiletích můžeme pozorovat jemné stírání hranice mezi oběma právy, avšak neostrost této hranice nemění nic na obecné platnosti rysů proklamovaných jako rysy veřejného či soukromého práva, jenž plní významnou úlohu při zkoumání práva jako jevu. Pro úplnost je třeba dodat, že mnou zvolená výseč odpovědnostních vztahů ve finančním právu se týká veřejnoprávní regulace tzv. soukromého pojištění. Pro oblast „veřejného pojištění“ platí poněkud odlišná pravidla, která pramení z požadavku zajištění stability sociálního systému státu a tato problematika spadá více do oboru práva sociálního zabezpečení, proto nebude tvořit předmět mého zájmu.

Na odpovědnost v pojišťovacím právu musíme nahlížet z více úhlů. Ve smyslu klasické finančně právní odpovědnosti bychom chápali touto odpovědností uplatnění nepříznivých následků stanovených normami veřejného pojišťovacího práva vůči tomu, kdo porušil povinnost vyplývající z norem pojišťovacího (pojistného)

---

[8] Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, str. 36.

práva. Nejčastěji půjde o vztah dozorujícího orgánu (České národní banky) a dozorovaného subjektu (soukromé pojišťovny). Komunitární právo totiž ukládá členským státům zajistit svým příslušným dohledovým orgánům odpovídající pravomoci a nástroje dohledu příslušných orgánů. Ty musí mít k dispozici takové nástroje, které jsou nutné k zajištění řádného výkonu činnosti pojišťoven v rámci celé EU na základě práva usazování nebo volného pohybu služeb. Zejména musí být schopny zavést vhodná ochranná opatření nebo ukládat sankce zaměřené na zabránění protiprávnímu jednání a porušování ustanovení v oblasti dohledu v pojišťovnictví. Příslušné orgány domovských členských států odpovídají za sledování finančního zdraví pojišťoven, včetně jejich solventnosti, zřízení odpovídajících technických rezerv a jejich krytí odpovídajícími aktivy. K tomu je nutné zajistit možnost výměny informací mezi příslušnými orgány, které z titulu své funkce pomáhají posilovat stabilitu finančního systému. Dohledem v pojišťovnictví je rozhodování a kontrolní činnost v rozsahu stanoveném zákonem o pojišťovnictví č. 277/2009 Sb., nebo jiným právním předpisem. Kontrolní činností pak chápeme kontrolu dodržování stanovených pravidel regulujících provozování činností v pojišťovnictví formou dohledu na místě nebo na dálku, zahrnující zejména kontrolu hospodaření pojišťovny nebo zajišťovny, její platební schopnosti, tvorby technických rezerv, apod. Kontrolní činnost ČNB vyžaduje průběžné sledování a vyhodnocování údajů o činnosti pojišťovny nebo zajišťovny (tzv. dohled od stolu) a prověřování situace v prostorách pojišťovny nebo zajišťovny (tzv. dohled na místě). Předmětem kontrolní činnosti je pak dodržování zákona o pojišťovnictví a jiných zákonů s vazbou na činnosti upravené zákonem o pojišťovnictví ze strany kontrolovaných osob, soulad jimi provozovaných činností s rozsahem povolení, které jim bylo ČNB uděleno, hospodaření pojišťoven a zajišťoven z hlediska jejich schopnosti uhradit v daném okamžiku všechny závazky vzniklé z provozované pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně závazků splatných v následujících účetních obdobích. S tím souvisí zejména kontrola způsobu tvorby a použití technických rezerv, kontrola finančního umístění a solventnosti pojišťovny nebo zajišťovny.[9]

K principu jednotného evropského pasu je zrcadlově komunitárním právem zaveden princip jednoho dohledového orgánu. Jeho podstatou je odpovědnost příslušného dohledového orgánu, který pojišťovně nebo zajišťovně z členského státu udělil povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti, za dohled nad její činností v rámci EU. Z tohoto důvodu je rozsah dohledu ČNB nad činnostmi těchto pojišťoven nebo zajišťoven omezen v prvním stupni na výměnu informací o jejich činnosti s příslušnými orgány dohledu, které jsou v případě zjištění nedostatků oprávněné k přijetí odpovídajících opatření. Teprve bezvýslednost tohoto postupu opravňuje ČNB k přímému zásahu proti takové pojišťovně nebo

[9] Srov. důvodovou zprávu k zákonu o pojišťovnictví.

zajišťovně. Dohled nad činnostmi tuzemských pojišťoven nebo zajišťoven ve skupině má zabránit především obcházení zákonem stanovených povinností týkajících se převážně kapitálových požadavků a včas odhalovat takové vzájemné operace v rámci skupiny, které ohrožují finanční stabilitu jak dozorovaných subjektů, tak i řetězce propojených osob jako celku. Právní úpravu odpovědnosti v pojišťovnictví nalézáme především v zákoně o pojišťovnictví č. 277/2009 Sb., v účinném znění. Tento zákon mimo jiné upravuje přestupky fyzických osob a správní delikty právnických osob. Skutkové podstaty správních deliktů jsou vázány buď na porušení konkrétní povinnosti upravené navrhovaným zákonem nebo jiným zákonem přímo upravujícím činnost osob regulovaných podle právní úpravy týkající se soukromého pojišťovnictví, anebo na nesplnění povinnosti stanovené jí rozhodnutím ČNB při výkonu dohledu.

Hlavní zásady správního trestání schválené vládou[10] lze shrnout takto:

1. Výslovně vyjádřit subjekt správního deliktu.

2. Stanovit pro subjekty typově shodných skutkových podstat stejně přísné sankce.

3. Vymezit přesně a určitě objektivní stránku správního deliktu.

4. Neuvádět ve skutkových podstatách správních deliktů právnických osob znaky implikující zavinění; uvádět raději liberační důvody.

5. Stanovit, že podnikající fyzická osoby odpovídá jako právnická osoba.

6. Vymezit podmínky pro postih za opakované porušení povinnosti.

7. Upravit obecně odpovědnost právnických osob, příslušnost správních úřadů k projednání správního deliktu a rozpočtové určení příjmů plynoucích z pokut.

Typickým příkladem je sankční norma obsažená v ustanovení § 93 odst. 1 zákona o pojišťovnictví: „Tuzemské pojišťovně, tuzemské zajišťovně, pojišťovně z třetího státu a zajišťovně z třetího státu, která znemožní nebo závažně ztíží výkon dohledu zejména tím, že neposkytne potřebnou součinnost nebo nevyhoví výzvě dané podle tohoto zákona, může Česká národní banka uložit pořádkovou pokutu do výše 5 000 000 Kč“, nebo ustanovení § 120 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 120 odst. 5 citovaného zákona, ve které je zakotveno

[10] Usnesením č. 162 ze dne 20 února 2002.

následující pravidlo chování: „Pojišťovna nebo zajišťovna se dopustí správního deliktu tím, že provozuje pojišťovací nebo zajišťovací činnost v rozporu s povolením k provozování těchto činností uděleným Českou národní bankou. Za správní delikt uloží Česká národní banka pokutu do 50 000 000 Kč“. Nebo ustanovení § 99 zákona o pojišťovnictví hovořící o zavedení nucené správy – podle § 99 odst. 1 „nucenou správu v tuzemské pojišťovně nebo tuzemské zajišťovně Česká národní banka zavede, jestliže má tato pojišťovna nebo zajišťovna disponibilní míru solventnosti nižší, než je výše garančního fondu. Nucenou správu v tuzemské pojišťovně nebo tuzemské zajišťovně Česká národní banka zavede také, jestliže došlo k ohrožení splnitelnosti závazků tuzemské pojišťovny nebo tuzemské zajišťovny vyplývajících z jí uzavřených pojistných nebo zajišťovacích smluv, nebo jí Českou národní bankou uložená opatření nebo sankce nevedly k nápravě.“ Špatná hospodářská situace v pojišťovně může vyvrcholit odnětím licence, toto sankční pravidlo upravuje ustanovení § 116 zákona o pojišťovnictví – „Česká národní banka odejme tuzemské pojišťovně nebo tuzemské zajišťovně povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti, které jí udělila, jestliže je tato pojišťovna nebo zajišťovna předlužena; pojišťovna nebo zajišťovna je předlužena, má-li více věřitelů a souhrn všech jejích závazků převyšuje hodnotu jejího majetku“. Zákon rozlišuje jednak přestupky fyzických osob (například sankce uložení pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti zaměstnance ČNB pověřeného k výkonu dohledu) a správní delikty právnických osob (například uvedení nesprávného údaje v žádosti o udělení pojišťovací licence, provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti v rozporu s uděleným povolením).

Avšak specifikum pojišťovacích vztahů, jak jsem vysvětlil výše, brání takovému redukovanému chápání odpovědnosti (jako odpovědnosti za finanční delikty). Jak bylo uvedeno, pro finančně právní vztahy je vlastní nerovné postavení subjektů, avšak toto nerovné postavení osciluje a vertikální vztahy se někdy mění na vztahy diagonální, výjimečně se mohou dokonce přiblížit k horizontálním vztahům (rovným). Tato modifikovanost metody právní regulace ve finančním právu civilistickými prvky platí pro veřejné pojišťovnické právo dvojnásob a zákonitě se promítá i do oblasti odpovědnostních vztahů. Pro ověření této hypotézy poslouží následující příklad. Hmotněprávní institut náhrady škody je bezesporu institutem ryze soukromoprávním. Nicméně při aplikaci tohoto institutu ve finančním, resp. pojišťovacím právu pozorujeme jisté odlišnosti zpochybňující kategoričnost uvedeného tvrzení. Podle článku 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Podmínky a podrobnosti upravuje zákon (odst. 4 cit. článku). Uvedená ústavní norma stanoví právo každého domáhat se na státu náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo

nesprávným úředním postupem. Současně říká, že zákonný rámec odpovědnosti státu za škodu upravuje zvláštní právní předpis[11], kterým je v tomto případě zákon č. 82/1998 Sb., zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Nelze ovšem zapomínat, že kromě nároků výslovně upravených v zákoně o odpovědnosti státu za škodu způsobenou výkonem veřejné moci, nelze založit žádné další nároky.[12] Z uvedeného vyplývá, že se lze domáhat na státu rovněž náhrady škody vzniklé v souvislosti s výkonem dozorové, kontrolní, povolovací a nápravné činnosti nad finančním, a tedy i pojišťovacím trhem v ČR. Konstituování výše uvedeného nároku je sice ryze soukromoprávní jev, ovšem charakter činnosti – výkon veřejné moci, resp. nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup – zakládající tuto odpovědnost je ovšem ryze veřejnoprávní. Veřejná moc není nikde v zákoně definována. Obvykle se jí rozumí taková moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo, nebo zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech nebo povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovnoprávném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu.[13] Zatímco výklad pojmu „nezákonné rozhodnutí“ nebude činit právní obci velké potíže (podrobnější podmínky založení odpovědnosti stanoví zákon, např. zrušení rozhodnutí pro nezákonnost), pojem „nesprávný úřední postup“ působí zvláště na některé jedince z řad advokátů jako magické zaklínadlo, kterým se snaží přičarovat svým klientům nároky, jenž nemají s postupem státu (resp. osob, na něž byla delegována státní moc) nic společného. Nebo se můžeme naopak setkat s rigidním ztotožněním nesprávného úředního postupu s protizákonným jednáním. S výjimkou ustanovení § 13 odst. 1 věty druhé a třetí zák. č. 82/1998 Sb. (podle kterého nesprávným úředním postupem je také porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě) není nesprávný úřední postup v zákoně blíže definován. Obecně se jím rozumí porušení pravidel předepsaných právními normami pro počínání státního orgánu při jeho činnosti, a to i při takových úkonech, které jsou prováděny v rámci činnosti rozhodovací, avšak neodrazí se bezprostředně v obsahu vydaného rozhodnutí.[14] Nemusí jít vždy o postup vyloženě protizákonný, postačí, postupuje-li orgán veřejné moci objektivně nesprávně (například při absenci zákonných lhůt nepostupuje orgán vůči

---

[11] Srov. například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 8. 2005, sp. zn. 25 Cdo 1158/2004 (dostupný na http://www.nsoud.cz/).

[12] Srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 10. 2006, sp. zn. 25 Cdo 2632/2005 (dostupný na http://www.nsoud.cz/).

[13] Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 1. 1993, sp. zn. II. ÚS 75/93 (dostupné na http://www.concourt.cz/).

[14] Vojtek, P. Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, str. 92.

podřízenému subjektu tak, jak by šlo důvodně očekávat a způsobí svou liknavostí v jeho majetkových poměrech značnou újmu a znemožní mu další podnikání). Samostatnou kapitolou představuje naznačená problematika průtahů v řízení. V oblasti pojišťovnictví může dojít k založení odpovědnosti státu podle mého názoru také například hrubým porušením dohledových povinností ČNB, nebo předčasným rozhodnutím o uvalení nucené správy na pojišťovnu, nezákonným odejmutím licence, neoprávněným udělením likvidační pořádkové pokuty pojišťovně, atd.

Jak vyplývá se závěrů prezentovaných v tomto příspěvku, problematika odpovědnostních vztahů v pojišťovnictví je značně rozmanitá a poměrně netypická – což jsem vyjádřil i pomocí uvedení řady příkladů. Jsem si vědom, že některé mnou prezentované názory jsou značně nekonformní s klasickými postuláty vědy finančního práva, nicméně byly odůvodněny potřebou vědeckého přínosu této stati, jakož i potřebou originality myšlenek, které nutí případného čtenáře k hlubšímu zamyšlení a nazírání na právo jako na jednotný celek, na něž působí řada (mimoprávních) faktorů.

Literature:

- Bakeš, M. et al.: Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2006, 741, ISBN 80-7179-431-7
- Mrkývka, P. et al.: Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381, ISBN 80-210-3579-X
- Harvánek, J. et al.: Právní teorie. Brno: Masarykova univerzita, 2000, 343, ISBN 802 -1035 - 099
- Fiala, J. et al.: Občanské právo hmotné. 3. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2002, 433, ISBN 1081-222-2002
- Karfíková, M. et al.: Pojišťovací právo. Praha: Leges, 2010, 190, ISBN 978-80-87212-45-5
- Karfíková, M. et al.: Základy pojišťovacího práva. Praha: Orac, 2001, 301, ISBN 80-86199-27-4
- Materiály Vlády ČR
- Materiály České národní banky

Contact – email

jopek@mail.muni.cz

PUBLIC GOODS AND PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP IN POLAND – THEORETICAL AND LEGAL ASPECTS

ANETA KARGOL-WASILUK

Faculty of Economics and Management, University of Bialystok, Poland

Abstract in original language

The article is devoted to the analysis of the public goods theory and the problem of their provision, with the particular regard to the discourse on the possibility of using the public-private partnership as the instrument of the public sector economizing. In the paper the concept of public goods as well as the public-private partnership and legal bases of PPP in Poland were presented. The problem of delivering public goods is particularly important then in the context of substantial budgetary constraints, of growing public sector debt and the deepening crisis of the public finance in the European Union.

The study is divided it the follow parts: a) nature of public goods, b) theoretical aspects of public-private partnership, c) legal aspects of public-private partnership in Poland, d) provision of the public goods.

Key words in original language

public goods, public-private-partnership, PPP act, public debt

CLASSIFICATION OF PUBLIC GOODS

The review of the world extensive literature discussing the economics of the public sector allows for formulating enough bright and precise definition of public goods.[1] It is possible to describe public goods as the universal, social, nonprivate. The category of public goods has a primary importance for the theory of the public finance. The existence of such goods requires the collection of public funds, necessary to finance the process of their provision.

In scientific literature public goods are determined as the goods which have two features. Firstly can be consumed by the additional consumer without extra costs. Secondly individual consumers cannot be excluded from the consumption. These two features are determined as: non-rivalry and non-excludability.[2] A good is excludable if people (ordinarily, people who have not paid for it) can be prevented from

---

[1] J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 150.

[2] R. Holcombe, *A Theory of the Theory of Public Goods*, "Review of Austrian Economics" 1997, Vol. 10, No. 1, s. 1 and next.

using it. It is rival if one person's consumption of a good necessarily diminishes another person's consumption of it.[3]

Outstanding economist J. Buchanan, for the purposes of his analyses, defined as "public" every good or the service which some community of individuals is deciding to get via the any collective organization.[4]

It is possible to combine the existence of public goods with the category of collective needs. Meeting the human needs is a main motive for taking the business activity up. However not all needs can be satisfied through the mechanism of the market allocation of goods and services. Natural features of some needs cause, that they must be satisfied by the collective way, and hence the lack of private entity which will be motivated to the delivery the goods and services meeting those needs.[5]

A social good is a specific type of public goods. This good could be private goods, but from various reasons, usually on account of the social policy conducted by official authorities, is available to every citizen and financed from public means.[6]

There are other types of goods: club goods and common goods, described in the literature on the subject.[7] Club goods are the goods that are excludable but non-rival. This means that while certain people can be excluded from the consumption of a good, one person's consumption of it does not diminish the good for another person (cable television; computer software, swimming-pools, theatres, cinemas. Common goods there are: fisheries, forests, air, etc.[8]

In analysis of public goods one should also take the level of the market-democratic maturity of different countries into account. Because it turns out that at certain stages of the social-economic development we are dealing with the changeable scope of public goods.

---

[3] Experimental Economics Center, http://www.econport.org/econport/request?page=man_pg_table

[4] J.M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 29.

[5] S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 21-23.

[6] Ibidem.

[7] J. Wilkin (red.), *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2005, s. 160.

[8] Experimental Economics Center, http://www.econport.org/econport/request?page=man_pg_table (31.11.2011)

Table 1.

TYPES OF GOODS

	excludable:	
	Yes	**No**
rival: Yes	private goods	common goods
No	club goods	public goods

Source: Experimental Economics Center, http://www.econport.org/econport/request?page=man_pg_table (28.10.2011)

PURE AND IMPURE PUBLIC GOODS

Goods which cannot be commissioned to the private sector (at least theoretically), these are so-called pure public goods. It is possible to distinguish 3-4 types of these goods:[9]

- national defence and the sovereignty of the state,
- sphere of the internal security,
- due construction of the legal-institutional order,
- the protection of ownership and freedoms of individuals.

Impure goods, determined by some authors as merit goods are creating other category of goods which it is possible to rank among: education, health care, economic infrastructure, environmental protection, sector of the research and development, public assistance, self-government sector.

In the economic theory public goods, besides external effects, natural monopolies and the information asymmetry are determined as so-called imperfections of the market. These imperfections of the market are understood as circumstances, in which the social surplus is larger in case of sure alternative allocations, in the comparison to the ones which are a result of the market equilibrium.[10]

---

[9] J. Kleer, *Sektor publiczny w Polsce i na świecie. Między upadkiem a rozkwitem*. Wydawnictwa Fachowe CEDEWU.PL, Warszawa 2005, s. 274-275

[10] D.L. Weimer, A.R. Vining, *Policy analysis*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 1999, s. 74.

In the model of the perfect competition we are dealing with the allocation of goods in the Pareto optimum meaning. The efficiency in the Pareto meaning requires so that public goods are delivered in the amount, for which the sum of marginal benefits from public goods to all consumers will be equal of the marginal cost.

Economic reality rarely perfectly corresponds to assumptions of the perfect competitive model. On account of character of public goods the free market in the predominating amount of cases isn't able to deliver goods of this type to the optimum amount. The individual consumer will be interested in the purchase of only such an amount of given good, which his private marginal benefit will be equal of the price, not taking into consideration benefits, which are achieved from the purchase by others. So the score of such a transaction in case of public goods won't be optimum in the Pareto meaning and as a result of the action of market mechanisms, the amount of delivered goods will be too small.

To sum up, it is possible to indicate the following features of public goods: [11]

- non-excludable,
- non-rivalrous,
- potentially they serve everyone, irrespective of a share in the costs.

PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP

In current discussion on public goods, the analysis of the public-private partnership as the instrument of delivering public goods more and more often turns up, due to the possibility of achieving the benefit from using this instrument.

There is no single definition of a PPP. The term can cover a variety of transactions, e.g. relatively short term management contracts, concession contracts and joint ventures where there is a sharing of ownership between the public and private sectors. Generally speaking, PPPs is filling the gap between the traditional way of delivering public goods and the privatization.[12]

Public-private partnership can be defined as a form of cooperation between the public and the private entities for the sharing of the risks and responsibilities for the provision of public infrastructure (public

---

[11] P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, Macroeconomics, McGraw-Hill, Inc., New York 1989, s.45.

[12] D. Grimsey and M. Lewis, Are *Public Private Partnerships Value for Money? Evaluating Alternative Approaches and Comparing Academic and Practitioner Views*, "Accounting Forum" December 2005, 29 (4), pp. 345-378.

goods and services). In recent years, public-private partnership's method has developed in many fields. Characteristic feature of this usually long term cooperation is the specific role of the private sector, who is involved in various stages of the project (planning, implementation, financing, operation and maintenance), who is intended to bear risks that are traditionally borne by the public sector.[13]

The public infrastructure generally includes:[14]

- economic infrastructure (transportation facilities, waste utilization, water, electricity), and

- social infrastructure (schools, hospitals, libraries, prisons).

Critical survey of different meanings of PPP deriving from liberal and conservative ideology one can find in S.H. Linder's article.[15] In accordance to him we can distinguish:

- *Public-private partnership as management reform* – public sector is being treated by market discipline

- *Public-private partnership as a conversion problem* – private sector is taking from public sector the realization of its tasks, which causes the reduction of costs. Private sector gives know-how and its financial resources and public sector decreases tax burdens and can provide additional funds.

- *Public-private partnership as a moral renovation* – partnership has a mental influence on people engaging in that. The main purpose is giving people a chance for ownership of shares of utilities sold by the state on the stock market.

- *Public-private partnership as a risk shifting* – transfer of the risk. Private sector, which jointed to cooperative enterprise is some kind of financial lever for public funds but doesn't replace them. Aims are the same even if financial resources are mixed.

- *Public-private-partnership as reconstruction of public sector (public services)* – partnership can serve as a way of movement

---

[13] Commission of the European Communities, *Commission Interpretative Communication on the application of Community law on Public Procurement and Concessions to institutionalised PPP (IPPP)*, Brussels 2008, C(2007)6661, p. 3.

[14] Yescombe E.R., *Public-Private Partnerships. Principles of Policy and Finance*, Elsevier, 2007, pp. 350, ISBN: 978-0-7506-8054-7, p. 1.

[15] S.H. Linder, *Coming to terms with the Public-Private Partnership. A Grammar of Multiple Meanings,* "The American Behavioral Scientists" September 1999, Vol. 43, No. 1, p. 35-51

public servants to private sector and as a way of deregulation of labour market.

- *Public-private partnership as a sharing of the power* – partnership can fundamentally change relations between public and private sector. Ethos of cooperation and trust replaces adverse relations specific for command-and-control regulations.

PPP can have one or more following features:[16]

- transfer of a facility controlled by the public sector to the private sector for the term of the contract,
- the private sector designs, builds, finances, extends or renovates a facility,
- specification of the operating features of the facility by the public sector,
- provision of services by the private sector using the facility for the long period of time (strictly defined),
- the private sector agrees to transfer the facility to the public sector at the end of the PPP contract.

Of course the national indicators and differences cause that national, political, socio-economic, cultural and institutional context should be taken into account in analysis of PPP.

Poland has special public-private partnership law – The PPP Act resolved by the Parliament on the 21th December 2008 (the second Act, first was established in 2005) and the Concession Act resolved by the Parliament on the 9th January 2009. *The Concession Law came into force on the 20th February 2009, the PPP Law came into force on the 27th February 2009. There is a strict relationship between the PPP Act and the Concession Act. The PPP Act refers to the Concession Act in the field of private partner selection process*.[17]

Apart of that there is PPP Centre (Centrum PPP) as a newly established unit (since 10 of July 2008), with a main purpose to promote public-private undertakings in Poland on a non-profit basis. Poland *believes PPP to be a solution perfectly answering challenges lying ahead of the Polish public service. PPP Centre performs the role of government agency in preparation of the best practice standards and PPP promotion in Poland*. It was founded by 41 entities including

---

[16] D. Grimsey, M. Lewis, *Accounting for Public Private Partnerships*, "Accounting Forum" September 2002, Vol. 26, No. 3, p. 245-270

[17] http://www.centrum-ppp.pl/start,2 (02.12.2011)

banks, law firms, consulting companies, firms, regional development agencies, foundations, associations, chambers and business agencies.[18]

The realization of the first public-private partnerships in Poland was initiated at the beginning of nineties of XX century. At first projects included the sphere of the urban facility, i.e.: the housing, waste disposal, education services, the public transport, cleaning and the urban greenery, as well as so-called services network e.g.: water-sewer, heating network or council energetics. Later PPP is developing in more and more other fields of economics e.g.: section of the real estate (structure of new object-hospitals) whether of communication (structure of the underground, segments of railways and motorways).[19]

As was mentioned, regulatory frameworks and legal of public-private partnership in Poland are entered into the Act from 19 December 2008 about the public-private partnership.

In accordance with the Act the joint realization of a project based on the division of tasks and risks among the public entity and the private partner is an object of the public-private partnership.[20]

They are a public entity:[21] 1) public authorities, including government administration authorities, authorities of national inspection and protections of the law and courts and tribunals; 2) self-government units, 3) budgetary authorities,4) self-government budget units, 5) executive agencies, 6) institutions of the budget economy, 7) national appropriated funds, 8) the Social Insurance Institution and the Agricultural Social Insurance Fund, 9) National Health Fund, 10) self-contained public healthcare centres, 11) public colleges, 12) Polish Academy of Sciences and its organizational units, 13) national and self-government cultural institutions and film state-run institutions, 14) other national or self-government legal persons created based on separate acts to the purpose of the performance of tasks public, excluding enterprises, research and development units, banks and commercial partnerships or companies. Apart from these entities the public partner can be legal person, formed in the particular purpose of satisfying social needs, not-having of industrial or commercial character [22]

---

[18] Ibidem.

[19] Ibidem.

[20] Art. 1 Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. z późn. zm.

[21] Art. 9 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 i 1241 z późn. zm.

[22] Art. 2 pkt. 1 Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. z późn. zm.

Private partner – every entrepreneur can be it, as well as foreign entrepreneur, if is meeting required conditions for the conducting business activities to territory of Poland.[23]

In the Article 27 of the Draft of the budgetary act from 6 December 2011 for 2012 it was determined that government administration authorities from the title of the public-private partnership can contract financial liabilities- in the height 1 000 000 thousand PLN. [24]

From the public sector point of view in the PPP the most important is the public interest. For starting investment in the PPP formula, defining the public interest is extremely important. And so the public interest relies on the performance of public tasks in the determined way i.e. economically, effectively, the better quality and the availability.

Advantages of PPP can be as following:[25]

- creating the possibility of performing a public task which without the public-private partnership could not be done,
- saving public expenditures,
- increasing the quality of provided public services or goods,
- increasing the accessibility of services,
- reducing the arduousness for the environment
- taking over the risk by the private partner.
- increasing the productivity and reducing operating costs of provided services,
- additional sources of the financing of the infrastructure, and in case of foreign investments additional inflow of the foreign currency,
- long-term, strategic supervision of the public sector of the infrastructure what in case of total privatizing is being impossible ,

---

[23] Art. 2 pkt. 2 Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. z późn. zm.

[24] Ministry of Finance, http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=5&dzial=32&id=277125

[25] Compare: *Fundusze europejskie szansą rozwoju PPP w Polsce*, Centrum PPP, Warszawa 2009, s. 30-32

- transfer of modern technologies what can stimulate progress also in other branches of industry,
- possibility of fast building the infrastructure without the need to invest public funds,
- using experiencing the private entity, and hence an increase in demand for the work of specialists,
- the competition rising in determined market segments what is extorting the decline in prices and the increase in the service quality,
- the growth of the social awareness and liabilities of recipients of services, forced incurring real payments for delivering and consuming services,
- development of domestic capital markets.
- PPP has disadvantages such as:[26]
    - complex process of preparing and conducting the tender what causes, that the enforcement the PPP formula lasts longer and is more expensive than at the application of the traditional method,
- costs resulting from the imbalance of experience which often force the public partner into making use of professional advisers services,
- rise in transaction costs resulting out of necessity of increasing the time of preparing agreements, their forming and the control,
- higher finance charges, than in case of the task implemented only by the public partner,
- increasing payments for users, covered previously in part by the public sector,
- tendency of the increase in the level of charges for provided services in a long term,

PUBLIC DEBT IN POLAND – ECONOMIZATION OF PUBLIC SECTOR

Due to the high level of public debt, not only in Poland, but in the European Union too, PPP is worth considering. At the end of 2010, the lowest ratios of government debt to GDP were recorded in Estonia

[26] Ibidem.

(6.7%), Bulgaria (16.3%), Luxembourg (19.1%), Romania (31.0%), the Czech Republic (37.6%), Lithuania (38.0%), Slovenia (38.8%) and Sweden (39.7%). Fourteen Member States had government debt ratios higher than 60% of GDP in 2010: Greece (144.9%), Italy (118.4%), Belgium (96.2%), Ireland (94.9%), Portugal (93.3%), Germany (83.2%), France (82.3%), Hungary (81.3%), the United Kingdom (79.9%), Austria (71.8%), Malta (69.0%), the Netherlands (62.9%), Cyprus (61.5%) and Spain (61.0%).[27]

Table 2.

GENERAL GOVERNMENT CONSOLIDATED GROSS DEBT

(current prices) *in % of GDP*

Country	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
EU 27	61.9	61.0	60.4	61.9	62.3	62.8	61.5	59.0	62.5	74.7	80.1
Poland	36,8	37,6	42,2	47,1	45,7	47,1	47,7	45,0	47,1	50,9	54,9
Czech Republic	17,8	23,9	27,1	28,6	28,9	28,4	28,3	27,9	28,7	34,4	37,6
Slovakia	50,3	48,9	43,4	42,4	41,5	34,2	30,5	29,6	27,8	35,5	41,0

Source:

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsieb090&plugin=1

Of course PPP is not a remedium for public debt getting bigger, but we must to remember that the possibility to finance a new infrastructure is limited, and that is why PPP could be used in the provision of the selected public goods and services. Especially if we take into account, that the infrastructure provided in PPP system do not deepen the public debt if the construction risk and demand risk or availability risk are being taken by private sector.

Literature:

- Buchanan J.M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1997, pp. 362, *ISBN: 83-01-12294-3*

[27] http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-21102011-AP/EN/2-21102011-AP-EN.PDF

- Commission of the European Communities, *Commission Interpretative Communication on the application of Community law on Public Procurement and Concessions to institutionalised PPP (IPPP)*, Brussels 2008, C(2007)6661, pp. 1-10
- Experimental Economics Center, http://www.econport.org/econport/request?page=man_pg_table
- Grimsey D., Lewis M., *Accounting for Public Private Partnerships*, "Accounting Forum" September 2002, Vol. 26, No. 3, pp. 245-270
- Grimsey D., Lewis M., *Are Public Private Partnerships Value for Money? Evaluating Alternative Approaches and Comparing Academic and Practitioner Views*, "Accounting Forum" December 2005, Vol. 29, No. 4, pp. 345-378.
- Holcombe R., *A Theory of the Theory of Public Goods*, "Review of Austrian Economics" 1997, Vol. 10, No. 1
- http://www.centrum-ppp.pl/start,2
- http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsieb090&plugin=1
- Kleer J., *Sektor publiczny w Polsce i na świecie. Między upadkiem a rozkwitem*, Warszawa: Wydawnictwa Fachowe CEDEWU.PL, 2005, pp. 290, ISBN: 83-60089-30-9
- Linder S. H., *Coming to terms with the Public-Private Partnership. A Grammar of Multiple Meanings,* "The American Behavioral Scientists" September 1999, Vol. 43, No. 1, pp. 35-51
- Ministry of Finance, http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=5&dzial=32&id=277125
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1999, pp.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., Macroeconomics, New York: McGraw-Hill, Inc., 1989, pp
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2004. pp. 991, ISBN: 83-01-14338-X
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 i 1241 z późn. zm.
- Weimer D.L., Vining A.R., *Policy analysis*, New Jersey: Prentice Hall, Upper Saddle River, 1999
- Wilkin J. (ed.), *Teoria wyboru publicznego. Wstęp do ekonomicznej analizy polityki i funkcjonowania sfery publicznej*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2005, pp. 220, ISBN: 83-7383-139-8
- Yescombe E.R., *Public-Private Partnerships. Principles of Policy and Finance*, Elsevier, 2007, pp. 350, ISBN 978-0-7506-8054-7

Contact – email

a.kargol@uwb.edu.pl

FINANCING URBAN PARTS OF THE SURVEY OF HOW TO POPULATE THE CITY TREASURY

DAVID KLÍMA

Úřad městské části Brno - střed

Abstract in original language

Financování územně samosprávných celků, tj. obcí, měst je proces, na který mají vliv nejen legislativní a ekonomické aspekty, ale i společenské změny. V současné době financování těchto celků je velice důležité proto, aby nedocházelo k jejich zadlužování. K důležitým bodům patří nakladání s majetkem

Key words in original language

majetková daň, daň z příjmu fyzických osob , daň z příjmu právnických osob

Abstract

Financování územně samosprávných celků, tj. obcí, měst je proces, na který mají vliv nejen legislativní a ekonomické aspekty, ale i společenské změny. V současné době financování těchto celků je velice důležité proto, aby nedocházelo k jejich zadlužování. K důležitým bodům patří nakladání s majetkem a možnost čerpání z Evropských fondů.

Key words

property tax, income tax natural persons, income tax of legal persons

1. ÚVOD

Do určité míry jsou městské části (dále jen „obec“) a obvody obdobou obcí, mohou mít také vlastní symboliku (znak a vlajka) a mají také podobné správní orgány, kterými je úřad, zastupitelstvo, rada a starosta. Jejich kompetence a rozsah samosprávy jsou však menší a určuje je městská vyhláška s názvem statut města. Rovněž vznik a zánik těchto samosprávných jednotek je plně v kompetenci zastupitelstva statutárního města.[1]

Městská část, tedy i Brno-střed, je z hlediska legislativy považována také za obec. Její samosprávné kompetence a kompetence jejích orgánů jsou stanoveny zákonem o obcích a statutem města Brna. Především pečuje v souladu s místními předpoklady a s místními zvyklostmi o vytváření podmínek pro rozvoj sociální péče a pro uspokojování potřeb svých občanů - jde především o uspokojování

---

[1] Obec *Wikipedia* [online] [cit. 2011-11-19]

<http://cs.wikipedia.org/>

potřeby bydlení, ochrany a rozvoje zdraví, dopravy a spojů, potřeby informací, výchovy a vzdělávání, celkového kulturního rozvoje a ochrany veřejného pořádku. Rozhodování samosprávy je v dokumentech označováno slovy „v samostatné působnosti".[2]

Ekonomický základ obce patří k jedné z nejvýznamnější a zároveň nezbytné složce samosprávy. Bez adekvátního ekonomického zázemí je jen těžko představitelné, aby se obec mohla svobodně rozvíjet a uspokojovat nejrůznější potřeby svých občanů.

Majetek a hospodaření obce spadají do její samostatné působnosti, ve které obec vystupuje v nejrůznějších soukromoprávních vztazích. Některé předpisy omezují vystupování obce při nakládání s majetkem, a to z důvodu, že obec disponuje veřejným majetkem a nakládá s veřejnými prostředky, a proto do popředí vystupuje veřejný zájem na její transparentní a efektivní hospodaření.[3]

Problematika financování územních samospráv se v současnosti neustále vyvíjí a na tento proces má vliv nejen ekonomická situace, ale také změny v politice a ve společnosti. Příjmy do těchto samospráv jsou důležitým faktorem jejich fungování. A naopak v případě jejich fungování, přínos řady služeb pro obyvatelstvo.

Dnes dostávají městské části automaticky z rozpočtu Brna určitou část peněz, suma však vystačí spíš jen na provoz. Platí se z ní například chod úřadu a úklid budov a chodníků, zeleně. Když chce městská část investovat, musí na vybraný účel shánět peníze na magistrátu.

2. FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ – ROZPOČET

Rozpočet města Brna:

[1] Při sestavování rozpočtu a hospodaření s finančními prostředky se město a městské části řídí zákonem o obcích, zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, dalšími obecně závaznými předpisy a tímto Statutem.

[2] Rozpočet statutárního města Brna je rozdělen, v souladu s ustanovením § 131 písm. b) zákona o obcích, na rozpočet města a rozpočty jednotlivých městských částí v Brně. Rozpočet města schvaluje Zastupitelstvo města Brna, rozpočet městské části schvaluje zastupitelstvo příslušné městské části. Rozpočet města zahrnuje finanční vztah k městským částem. Rozpočet statutárního města Brna

---

[2] Městská část Brno – střed [online] [cit. 2011-11-19]

<http://www.stred.brno.cz/samosprava>

[3] PROVAZNIKOVA, R., *Financování, obcí, měst a regionů* 2.vyd. Praha, Grada, 2009 s. 9

projedná Zastupitelstvo města Brna po schválení rozpočtů všech městských částí.[4]

Městským částem je svěřen majetek:

a) se kterým hospodařily ke dni 12. listopadu 2000, přičemž se má za to, že hospodařily

s majetkem, který jim byl svěřen podle dosavadních právních předpisů,

b) svěřený rozhodnutím Zastupitelstva města Brna po 12. listopadu 2000,

c) který nabudou majetkoprávními úkony nebo jej pořídí investiční činností v souladu stímto Statutem.[5]

3. ZACHOVÁNÍ OBECNÍHO MAJETKU

V souladu s větou druhou § 38 odst. 1 obecního zřízení je obec povinna pečovat o zachování a rozvoj svého majetku. Tento princip velmi úzce souvisí s principem hospodárného a účelného využívání obecního majetku. Obecní zřízení princip pečování o zachování a rozvoj obecního majetku nijak blíže nekonkretizuje, a proto bude na jednotlivých orgánech obce, jak se s tímto principem v praxi konkrétně vypořádají. Zachováním obecního majetku lze rozumět nesnižování jeho celkové hodnoty.

Diskusi o financování městských částí v Brně probudila takzvaná medlánecká aféra. Tamní opozice pořídila záznam, na němž tehdejší místostarosta městské části Tomáš Slanina (ČSSD) přesvědčuje jednoho ze zastupitelů, aby přiměl firmu s nejlevnější nabídkou odstoupit z výběrového řízení. Firma byla zhruba o polovinu levnější než další tři dodavatelé. Slanina podezření z pokusu manipulovat zakázkou odmítl, z postu místostarosty ale po tlaku zastupitelů odstoupil.[6]

Z judikatury 28 Cdo 3297/2008

---

[4] Statut Města Brno *Brno* [online] [cit. 2011-11-19]

<http://www.brno.cz/sprava-mesta/dokumenty-mesta/statut-mesta-brna/>

[5] Statut Města Brno *Brno* [online] [cit. 2011-11-19]

<http://www.brno.cz/sprava-mesta/dokumenty-mesta/statut-mesta-brna/>

[6] Brněnská opozice chce změnit způsob financování *Brno.nejlepší-adresa* [online] [cit. 2011-11-19]

<http://brno.nejlepsi/adresa.cz >

Požadavek zakotvený v citovaném ustanovení zákona č. 367/1990 Sb. a zákona č. 128/2000 Sb. sleduje racionální cíl, jímž je umožnění občanům zúčastnit se nabídkového řízení o nájmu obecního majetku. Okolnost, že záměr obce pronajmout majetek nebyl zveřejněn vůbec, umožňuje zpochybnit platnost smlouvy všem potencionálním zájemcům o nájem nemovitého majetku, kteří se pro porušení povinnosti podle citovaného ustanovení o tomto záměru ani nedozvěděli, ale i účastníků smlouvy. Není rozumného důvodu zákonem sledovaný cíl obcházet způsobem uzavírání dodatků po uzavření nájemní smlouvy. Opačný výklad by vedl k situaci, kdy by dodatky k nájemní smlouvě nebylo možno napadat. Právní názor krajského soudu by bylo možno přijmout pouze v případě, pokud by před uzavřením smlouvy zveřejněný záměr obsahoval možnost dalšího prodlužování doby nájmu. Orgány obce jsou povinny vždy naplňovat zájmy a potřeby právě svých občanů ve smyslu zákona o obcích. Jestliže má obec záměr změnit podstatnou náležitost smlouvy, může tak učinit, jen když respektuje zájem občanů města na plnění daného smyslu zákona. Je namístě dát přednost takovému výkladu zákona, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost. V § 39 zákona č. 128/2000 Sb., jenž stanoví, že "záměr obce prodat, směnit nebo darovat nemovitý majetek, pronajmout jej nebo poskytnout jako výpůjčku obec zveřejní po dobu nejméně 15 dnů před rozhodnutím v příslušném orgánu obce vyvěšením na úřední desce obecního úřadu, aby se k němu mohli zájemci vyjádřit a předložit své nabídky. Záměr může obec též zveřejnit způsobem v místě obvyklým. Pokud obec záměr nezveřejní, je právní úkon od počátku neplatný. Zásady průhlednosti a účelnosti nakládání s majetkem se však hroutí při představě, že záměr obce prodloužit nájemní smlouvu (jejímž nepřímým předmětem je navíc nemovitost sloužící veřejným potřebám) není třeba zveřejňovat, není třeba s ní seznámit občany obce běžně takovou nemovitost využívající či že není dána možnost jiným subjektům předkládat jiné (výhodnější) nabídky. Ačkoliv tedy v dotčených ustanoveních není výslovně (expressis verbis) zakotvena povinnost obce zveřejňovat i záměr uzavření dodatku k nájemní smlouvě obsahujícího prodloužení doby nájmu, lze tuto povinnost nepochybně dovodit z výše uvedeného teleologického výkladu. Prodloužení doby nájmu se ostatně týká samotné existence závazkového právního vztahu.[78]

4. JAK ZVYŠOVAT PŘÍJMY

Příjmy do pokladen nejsou nejen z rozpočtu, z místních daní, poplatků, z nájmů, trhů, z restauračních zahrádek, výherních automatů, ale mohou být z akcí, které pořádají Městské části. Příkladem naplnění městské pokladny jsou jako každoročně Vánoční trhy na Zelným rynku, které pořáda Městská část Brno - střed. Vánoce na Zelném rynku letos prostoupí tradiční prvorepubliková atmosféra

---

[7] Rozsudek nejvyššího soudu zs dne 1.4.2008, sp. zn. 28 Cdo 3297/2008

[8] Rozsudek nejvyššího soudu zs dne 28.3.2007, sp. zn. 28 Cdo 3757/2007

inspirující se dílem Josefa Lady. Náměstí dominují řemeslníci se sklem, keramikou, dřevěnými či kožešinovými výrobky, nechybí ale ani stánky s nápoji.

5. ZÁVĚR

Jak již bylo výše uvedeno, financování městských částí, obcí, měst není jen o toku finančních prostředků do těchto pokladen, jedná se tu o hospodření s majetkem obce, které musí být maximálně průhledné, účelné a veřejnosti přístupné. Příslušné úkony musí probíhat transparentně, aby se o nich občané předem a včas dozvěděli, aby mohli upozornit na hrozící pochybení či nesprávné hospodaření obce a případně aby měli možnost projevit sami zájem o nabytí věcí, resp. práv plynoucích z obecního majetku.

Literature:

- PROVAZNIKOVA, R., Financování, obcí, měst a regionů 2.vyd. Praha, Grada, 2009 s. 280,ISBN 978-80-247-2789-9
- Rozsudek nejvyššího soudu zs dne 1.4.2008, sp. zn. 28 Cdo 3297/2008
- Rozsudek nejvyššího soudu zs dne 28.3.2007, sp. zn. 28 Cdo 3757/2007
- Obec Wikipedia [online] [cit. 2011-11-19] http://cs.wikipedia.org/
- Městská část Brno – střed [online] [cit. 2011-11-19] http://www.stred.brno.cz/samosprava
- Statut Města Brno Brno [online] [cit. 2011-11-19] http://www.brno.cz/sprava- mesta/dokumenty-mesta/statut-mesta-brna/
- Brněnská opozice chce změnit způsob financování Brno.nejlepší-adresa [online] [cit. 2011-11-19

Contact – email

199690@mail.muni.cz

SOUČASNÉ TRENDY VLÁDNÍCH VÝDAJŮ

ALENA KOPFOVÁ

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Abstract in original language

Předložený příspěvek se věnuje vládním výdajům. Objem vládních výdajů se v posledních letech stále postupně zvyšuje, a to nejen v České republice. Tento nárůst může být zapříčiněn různými faktory, může být vysvětlen několika teoretickými modely růstu vládních výdajů, mimo jiné tzv. Wagnerovým zákonem. Po stručném teoretickém vymezení porovnává příspěvek vládní výdaje v různých zemích, včetně České republiky. Zabývá se také krátce strukturou vládních výdajů.

Key words in original language

vládní výdaje, faktory růstu vládních výdajů, Wagnerův zákon, struktura vládních výdajů

Abstract

This paper is concerned with government spending. The volume of government spending is still gradually increasing in recent years, not only in the Czech Republic. This increase can be caused by various factors, can be explained by several theoretical models of growth in government spending, including the Wagner's law. After a brief theoretical definition, the paper compares the government spending in various countries, in the Czech Republic too. This paper also discusses briefly the structure of government spending.

Key words

government spending, factors of growth in government spending, Wagner's law, structure of government spending

1. ÚVOD

Po celé dvacáté století se zvyšuje role státu, s tím narůstá také objem vládních výdajů. Zatímco na přelomu 19. a 20. století činil podíl vládních výdajů na hrubém domácím produktu jen něco málo přes 8 %, v dnešní době tento podíl činí již kolem 50 %.

Cílem tohoto příspěvku je, po krátkém teoretickém úvodu, vzpomenout některé modely a faktory ovlivňující růst vládních výdajů. Kromě toho se příspěvek zabývá aktuálním stavem týkajícím se vládních výdajů. Zaobírá se růstem vládních výdajů v České republice v posledních několika letech, krátce se pozastavuje nad strukturou těchto výdajů, také porovnává vládní výdaje v zemích Evropské unie. Kromě rešerše odpovídající literatury bude použita především metoda komparace.

2. RŮST VLÁDNÍCH VÝDAJŮ

Ekonomická role státu se v průběhu dvacátého století prakticky nepřetržitě zvětšuje. Spolu s ní samozřejmě narůstá i objem vládních, neboli veřejných, výdajů. V roce 1870 činil podíl vládních výdajů na hrubém domácím produktu (HDP) v 17 ekonomicky vyspělých zemích Evropy a Severní Ameriky průměrně 8,3 %. Do 1. světové války se tento podíl téměř neměnil, ale po válce už činil 15,4 % a v období tzv. hospodářské krize před 2. světovou válkou 18,3 %. Po válce se úroveň vládních výdajů ustálila na cca 25 % HDP. Tento nárůst lze připisovat především dvěma světovým válkám.[1]

V následujících letech však vládní výdaje dále narůstaly, navíc daleko rychlejším tempem. Na začátku 80. let dosahovaly úrovně téměř dvakrát tak veliké, průměrně se pohybovaly kolem 43 % HDP.[2] Zpomalení trendu nastalo až v osmdesátých a devadesátých letech, kdy se aktivizovaly mnohé společenské a politické skupiny, které kritizovaly přílišné vládní výdaje a vysoké náklady tzv. státu blahobytu a vytvářely tlak na vlády na provedení reformních opatření.[3] Růst vládních výdajů v tomto období se soustřeďoval především do oblasti sociálních transferů obyvatelstvu a dotací, jejichž podíl vzrostl z 8 % v roce 1960 na 23 % HDP v roce 1990.[4]

3. TEORETICKÉ MODELY A FAKTORY RŮSTU VLÁDNÍCH VÝDAJŮ

Analýzou příčin růstu vládních výdajů se zabývala řada ekonomů, vzniklo tak několik teorií vysvětlujících tento růst. Mezi nejznámější rozhodně patří Wagnerova teorie, tzv. zákon rostoucích veřejných a státních aktivit jako důsledek společenského vývoje, jehož důsledkem je růst vládních výdajů. Tento Wagnerův zákon vychází z toho, že podíl veřejných výdajů na národním důchodu roste s růstem důchodu na jednoho obyvatele, s hospodářským rozvojem země.[5] Rostoucí důchody umožňují nejen změnu ve struktuře spotřebitelské poptávky (např. upřednostňování luxusního zboží), ale také vedou k vyššímu objemu daňových příjmů, které lze využít na financování vládních

---

[1] Schneider, O. Skromný stát neznamená chudý stát. In Respekt, 39/1997. [online]. [cit. 2011-11-23]. Dostupný na WWW: <http://www.libinst.cz/clanky.php?id=275>

[2] tamtéž

[3] Franc, A. Globalizace a stát blahobytu (disertační práce). Brno : EsF MU, 2009

[4] Schneider, O. Skromný stát neznamená chudý stát. In Respekt, 39/1997. [online]. [cit. 2011-11-23]. Dostupný na WWW: <http://www.libinst.cz/clanky.php?id=275>

[5] Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. 4. přepr. vyd. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4

aktivit, především v sociální oblasti. Vládní výdaje navíc, podle Wagnera, rostou, v porovnání s růstem národního důchodu, více než proporcionálně.[6] Wagnerův teoretický model je všeobecně uznáván, i když je obtížné podat důkaz o jeho pravdivosti. Schulze a Ursprung (1999[7]) tvrdí, že Wagnerův zákon neplatí, protože důchodová elasticita poptávky po veřejně poskytovaných statcích nepřevyšuje jednotkovou úroveň.

Další teoretický model bývá označován jako teorie prahových efektů, příp. Tzv. Peacockova a Wisemanova analýza je založena na maximálním možném daňovém zatížení, které je společnost ochotna nést, ve vztahu k vlivu určitých krizových jevů na růst vládních výdajů.[8] Peacock a Wiseman předpokládají, že existuje určitá tolerovaná míra zdanění, jež ovlivňuje výši veřejných výdajů. Vládní výdaje budou vykazovat postupný stoupající trend, pokud však dojde k nějakému krizovému jevu, např. válce, hospodářské krizi, přírodní katastrofě, vládní výdaje se zvýší skokově, čemuž bude odpovídat i vyšší daňové zatížení, což ale daňoví poplatníci pochopí a přijmou.[9]

Teorie stupňovitého růstu je založena především na technologických změnách. Vychází z využití technologických změn (v posledních desetiletích týkající se především informačních technologií) ve veřejném sektoru, což ovlivňuje růst veřejných výdajů. Některými ekonomy je tato teorie zpochybňována, protože nákladnější technologie způsobují růst nákladů i v soukromém sektoru.[10]

Naproti tomu tzv. Baumolův zákon souvisí s relativním cenovým efektem. Pokud rostou mzdy v soukromém sektoru, usilují zaměstnanci veřejného sektoru o vyrovnání úrovně mezd, přestože je produktivita práce ve veřejném sektoru nižší.[11]

---

[6] Peacock, A. T.; Wiseman, J. Determinants of Government Expenditure. In The Growth of Public Expenditure in The United Kingdom. [online] UMI, 1961. s. 12-34. ISBN 0-87014-071-X. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.nber.org/chapters/ c2304>

[7] In Franc, A. Globalizace a stát blahobytu (disertační práce). Brno : EsF MU, 2009

[8] Tomášková, E. Veřejné finance. Brno : Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4177-3

[9] Peacock, A. T.; Wiseman, J. Determinants of Government Expenditure. In The Growth of Public Expenditure in The United Kingdom. [online] UMI, 1961. s. 12-34. ISBN 0-87014-071-X. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.nber.org/chapters/ c2304>

[10] Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. 4. přepr. vyd. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4

[11] tamtéž

Podle teorie ekonomie blahobytu má stát zajistit určitou životní úroveň všem občanům, tedy i sociálně slabším vrstvám obyvatel. Tato teorie se stala základem zdůvodňování růstu veřejných výdajů zejména po druhé světové válce.[12]

Franc[13] interpretuje dvě různá paradigma vyslovená Schulzem a Ursprungem (1999) při vysvětlování nárůstu aktivit vlády. Apolitické paradigma předpokládá, že stát intervenuje do ekonomiky za účelem korekce tržních selhání. Politicko-ekonomické paradigma pak vnímá jistou úroveň vládních výdajů jako „důsledek směny, kdy se za jednotlivá diskreční opatření nositelů hospodářské politiky získává politická podpora".[14]

Jako faktory ovlivňující růst vládních výdajů bývají nejčastěji uváděny:

- demografické faktory, přičemž není důležitý jen počet obyvatel, ale i struktura obyvatel,
- rostoucí produktivita práce a s ní související rostoucí příjem, který umožňuje vybrat vyšší daně,
- zvyšující se životní úroveň,
- situace na trhu práce, především zvyšující se nezaměstnanost,
- technologický pokrok,
- inflace,
- politické a sociální vlivy (např. vládní populismus),
- demonstrační efekt a s ním související snaha vyrovnat se životní úrovni sousední země.

4. VÝVOJ VLÁDNÍCH VÝDAJŮ V ČESKÉ REPUBLICE V POSLEDNÍCH LETECH

Co se týká růstu vládních výdajů, není Česká republika žádnou výjimkou. Vládní výdaje v posledních letech, s výjimkou posledního roku 2010, stále rostly. V roce 1999 absolutní hodnota vládních výdajů činila 907 394 mil. Kč, v roce 2009 už vládní výdaje

---

[12] tamtéž

[13] Franc, A. Globalizace a stát blahobytu (disertační práce). Brno : EsF MU, 2009

[14] tamtéž, s. 84

dosahovaly hodnoty 1 679 693 mil. Kč. V následujícím roce, v roce 2010, vládní výdaje o něco klesly, a to na hodnotu 1 665 240 mil. Kč.[15]

Absolutní hodnotu vládních výdajů ukazuje následující obrázek, ve kterém je zakreslen i vývoj HDP v stejných letech v ČR.

Obrázek 1 Vládní výdaje a HDP (v mil. Kč); zdroj dat: www.czso.cz

Na grafu je vidět, že vládní výdaje rostly i v roce 2009, tedy v roce, kdy HDP klesal. Právě tento nepoměr způsobil poměrně velký nárůst ukazatele poměřujícího vládní výdaje k HDP, který je velmi často používán pro mezinárodní srovnání a vyjadřován v procentech. Jak je vidět na následujícím grafu, zatímco od roku 2003, kdy vládní výdaje dosahovaly 50 % HDP, se poměr vládních výdajů k HDP snižoval (což bylo způsobeno především rychlejším růstem HDP), v roce 2009 došlo opět k poměrně velkému nárůstu, na 44,9 % HDP.

[15] Český statistický úřad. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prijmy_a_vydaje_sektoru_vlady_tab25>

Obrázek 2 Podíl vládních výdajů na HDP (%); zdroj dat: www.czso.cz

Pokud se podíváme rovnou na strukturu vládních výdajů v ČR, největší objem peněžních prostředků je vydáván na sociální dávky. Sociální dávky (bez sociálních naturálních transferů) ještě v roce 1995 dosahovaly výše 171 mld. Kč (z celkových vládních výdajů 813 mld. Kč tak tvořily zhruba 21 %). V roce 1999 se zvýšily na 271 mld. Kč, tedy cca 29,87 % všech vládních výdajů, a v roce 2010 vystoupaly do úrovně 521 mld. Kč, což tvoří přibližně 31,3 % vládních výdajů.[16] Naturální sociální transfery také nepředstavují zrovna zanedbatelnou částku, v roce 2010 činily 222 mld. Kč.[17]

Poměrně velký podíl v celkových vládních výdajích zaujímají také náhrady zaměstnancům, které v roce 1995 tvořily zhruba 13,3 % všech vládních výdajů (108 mld. Kč), v roce 1999 16,6 % a v roce 2010 vystoupaly na 17,18 % (286 mld. Kč). Zatímco však sociální dávky každý rok narůstaly, náhrady zaměstnancům v roce 2010 oproti roku 2009 o 2,5 % klesly.[18] Tento pokles byl zapříčiněn řadou škrtů, které způsobily nutnost nejen zmrazit plánované investice, ale vedly také ke snižování platů a propouštění některých zaměstnanců veřejného sektoru.

Následující tabulka ukazuje strukturu výdajů v porovnání k HDP v procentech.

---

[16] Český statistický úřad. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/sektor_vladnich_instituci_vladni_deficit_a_dluh>

[17] Fiskální výhled České republiky, Ministerstvo financí ČR. [online]. Praha : Ministerstvo financí ČR, květen 2011. ISSN 1804-7998. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: < http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FiskalniVyhled_2011-05_pdf.pdf>

[18] Český statistický úřad. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/sektor_vladnich_instituci_vladni_deficit_a_dluh>

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Výdaje celkem	*43,0*	*42,0*	*41,0*	*41,1*	*44,9*	*44,1*
Náhrady zaměstnancům	7,6	7,5	7,3	7,3	7,8	7,6
Mezispotřeba	6,6	6,3	6,0	5,9	6,4	6,2
Sociální dávky jiné než naturální sociální transfery	12,0	12,2	12,5	12,4	13,6	13,8
Naturální sociální dávky	5,5	5,2	5,1	5,2	5,9	5,9
Důchody z vlastnictví	1,1	1,1	1,1	1,0	1,3	1,4
Dotace	1,7	1,8	1,7	1,6	2,0	1,9
Tvorba hrubého fixního kapitálu	4,3	4,5	4,2	4,6	5,1	4,4
Kapitálové transfery	4,9	3,6	2,1	2,7	2,4	2,4
Ostatní výdaje	-0,7	-0,1	1,1	0,5	0,4	0,6

Tabulka 1 Struktura výdajů ku HDP (%); zdroj: www.czso.cz

5. POROVNÁNÍ VLÁDNÍCH VÝDAJŮ ČESKÉ REPUBLIKY S OSTATNÍMI ZEMĚMI

Podle žebříčku „ekonomické svobody“[19], který sestavuje nadace Heritage Foundation s deníkem Wall Street Journal, je na tom Česká republika nejhůře v oblasti vládních výdajů a korupce. V obou těchto charakteristikách si navíc v posledním roce podle hodnotitelů pohoršila. Oblast vládních výdajů je ohodnocena 44,8 body, přičemž průměr všech 183 zemí zahrnutých do šetření tvoří 63,9 bodu.

V porovnání se zeměmi Evropské unie se vládní výdaje v porovnání s HDP v České republice pohybují pod průměrnou hodnotou, která za všechny země EU tvoří 50,6 %. Menší vládní výdaje pak vykazují následující země: Bulharsko, Estonsko, Litva, Lucembursko, Malta, Rumunsko, Slovensko.[20] Přesné údaje týkající se vládních výdajů, stejně jako poměr mezd a peněžitých sociálních dávek v rámci těchto vládních výdajů, ukazuje následující tabulka – vše v porovnání s HDP

---

[19] Heritage Foundation. 2011 Index of Economic Freedom : The Link between Economic Opportunity & Prosperity. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.heritage.org/index/Country/Czech Republic#government-spending>

[20] Eurostat. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=0&language=en&pcode=tec00023>

a vyjádřeno v procentech. Z této tabulky je také jasně vidět, že zatímco peněžitých sociálních dávek z HDP menší procento než ČR vyplácí sedm zemí EU, co se týká mezd zaměstnanců veřejného sektoru vykazuje ČR v porovnání s ostatními zeměmi EU nejnižší poměr k HDP.

	Výdaje	Mzdy	Peněžité sociální dávky
EU27	50,6	11,1	17,0
EA173	50,9	10,8	17,6
Belgie	52,9	12,6	17,2
Bulharsko	38,1	9,3	12,6
Česká republika	44,1	7,6	13,8
Dánsko	58,5	19,2	17,0
Estonsko	40,6	11,9	13,1
Finsko	55,3	14,4	18,1
Francie	56,6	13,4	19,6
Irsko	66,8	11,8	15,9
Itálie	50,3	11,1	19,2
Kypr	46,4	15,9	14,3
Litva	40,9	11,1	13,0
Lotyšsko	44,4	10,2	12,5
Lucembursko	42,5	8,0	15,4
Maďarsko	49,5	10,9	15,9
Malta	42,9	13,6	13,1
Německo	47,9	7,9	17,3
Nizozemsko	51,2	10,0	11,7
Polsko	45,4	10,1	14,8
Portugalsko	51,3	12,2	17,0
Rakousko	52,5	9,7	19,7

Rumunsko	40,9	9,8	13,2
Řecko	50,2	12,1	20,8
Slovensko	40,0	7,7	14,1
Slovinsko	50,1	12,7	17,3
Španělsko	45,6	11,9	15,3
Švédsko	52,9	14,8	15,4
Spojené království	50,4	11,4	15,1

Tabulka 2 Vládní výdaje zemí EU v poměru k HDP (%); zdroj: epp.eurostat.ec.europa.eu

6. ZÁVĚR

Na to, že se vládní výdaje ve vyspělých zemích zvyšují, panuje shoda. Zato na následcích tohoto stavu se ekonomové shodnout nemohou. Stejně jako se objevují časté názory, že vyšší státní zásahy do ekonomiky vedou k nižší efektivnosti a dlouhodobě k nižšímu ekonomickému růstu a vyšší nezaměstnanosti, lze se setkat i s opačnými názory, že vyšší státní výdaje významně napomáhají tzv. sociálnímu rozvoji, tedy vedou k lepšímu školství, k lepšímu zdravotnictví a i k menším rozdílům v příjmech.

O. Schneider (1997) uvádí, že země s větším podílem státu na ekonomice, tedy s větším podílem vládních výdajů, dosahují menšího růstu. Dodává, že zatímco u míry inflace a investic jsou rozdíly mezi zeměmi s malými vládními výdaji a zeměmi s velkými vládními výdaji minimální, co se týká úrovně nezaměstnanosti, lepších výsledků dosahují země s nižším objemem vládních výdajů. Rozdíl je podle něj také v pomalejším růstu tzv. šedé ekonomiky.

Tento příspěvek si nekladl za cíl hodnotit velikost vládních výdajů, autorka se však plně ztotožňuje s kritiky „přebujelého“ veřejného sektoru.

V příspěvku byla na začátku vysvětlena základní teorie, byly zmíněny základní modely a faktory vysvětlující mnohaletý neustálý růst veřejného sektoru, tedy vládních výdajů. Následně byla ukázána aktuální situace týkající se veřejných výdajů v České republice, stejně jako byl objem vládních výdajů v ČR srovnán s ostatními zeměmi Evropské unie.

Literature:

- Český statistický úřad. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.czso.cz/>

- Eurostat. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=0&language=en&pcode=tec00023>
- Franc, A. Globalizace a stát blahobytu (disertační práce). Brno : EsF MU, 2009
- Heritage Foundation. 2011 Index of Economic Freedom : The Link between Economic Opportunity & Prosperity. [online]. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.heritage.org/index/Country/CzechRepublic#government-spending>
- Peacock, A. T.; Wiseman, J. Determinants of Government Expentiture. In The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom. [online] UMI, 1961. s. 12-34. ISBN 0-87014-071-X. [cit. 2011-11-22]. Dostupný na WWW: <http://www.nber.org/chapters/c2304>
- Ministerstvo financí ČR. [online]. [cit. 2011-11-23]. Dostupný na WWW: <http://www.mfcr.cz/>
- Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. 4. přepr. vyd. Praha : ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-807357-358-4
- Schneider, O. Skromný stát neznamená chudý stát. In Respekt, 39/1997. [online]. [cit. 2011-11-23]. Dostupný na WWW: <http://www.libinst.cz/clanky.php?id=275>
- Schulze, G. Ursprung, H. Globalisation of the Economy and the Nation State. In The World Economy. no. 3. 1999. s. 345-352.
- Tomášková, E. Veřejné finance. Brno : Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4177-3

Contact – email

Alena.Kopfova@law.muni.cz

ANALÝZA VÝVOJA FINANCOVANIA VEREJNEJ SPRÁVY Z POHĽADU VÝVOJA POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

MIROSLAV KOPRLA

Inštitút sociálnych vied, Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, Slovensko

Abstract in original language

Príspevok si kladie za cieľ prezentovať zistené trendy vo vývoji počtu zamestnancov vo verejnej správe, a to v kontexte financovania verejnej správy v podmienkach globálnej ekonomickej krízy, pričom pozostáva z troch samostatných častí. Prvá časť prezentuje súhrn trendov vývoja základných ekonomických ukazovateľov, ktoré priamo súvisia s financovaním verejnej správy a počtom jej zamestnancov v Slovenskej republike, ktoré boli štatisticky zaznamenané v rokoch 2001 až 2010. Druhá časť príspevku sa zameriava na procesy odhaľovania predpokladanej vzájomnej závislosti medzi trendom vývoja počtu zamestnancov vo verejnej správe a tendenciou vývoja miery rastu HDP, a to z pohľadu celého územia Slovenskej republiky, ako aj z pohľadu jednotlivých slovenských regiónov. Pri interpretácii výsledkov trendov vývoja sa uplatňuje matematicko-štatistická metóda regresnej analýzy. Záverečná časť príspevku zobrazuje vývoj počtu zamestnancov vo verejnej správe v analyzovanom období v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky.

Key words in original language

Verejná správa; Financovanie; Počet zamestnancov; Hrubý domáci produkt HDP; Slovenská republika; Regióny Slovenskej republiky; Ekonomická kríza; Analýza; Trendy vývoja.

Abstract

The paper focuses in its main aim on presenting the detected trends in development of number of the public administration employees in the context of the public administration financing under the global economic crisis conditions and it consists of three separate parts. The first part presents a summary of developing trends in basic economic indicators directly connected with financing the public administration and the number of its employees in the Slovak Republic, yearly statistically recorded during the period between 2001 and 2010. Its second part concentrates on the processes focused on detection of expected mutual correlation between the trends in development of number of the public administration employees and the trends in development of the GDP rate in general in the relation to the whole Slovak territory as well as partially from the view of all individual Slovak regions. By interpreting the resulting trends in development the mathematic-statistical method of regression analysis will be applied. The final part of the paper presents development in number of the public administration employees recorded yearly during the analyzed period by all individual Slovak regions.

Key words
Public Administration; Financing; Number of Employees; Gross Domestic Product GDP; the Slovak Republic; Regions of the Slovak Republic; Economic Crisis; Analyzing; Developing Trends.

1. ÚVOD

V predloženom príspevku s názvom „Analýza vývoja financovania verejnej správy z pohľadu vývoja počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike“ si kladieme za cieľ vykonať podrobnú analýzu problematiky počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike, pričom nás bude zaujímať štruktúra, vývoj sledovaných ukazovateľov ale aj regionálne rozloženie sledovaných ukazovateľov. Príspevok je štruktúrovaný do troch samostatných, navzájom korešpondujúcich častí. V prvej časti priblížime postavenie počtu zamestnancov vo verejnej správe Slovenskej republiky voči ostatným odvetviam hospodárstva Slovenskej republiky, v druhej časti budeme sledovať väzby medzi vývojom priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike a vývojom miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu v období rokov 2001 až 2010, a napokon v tretej časti predstavíme časové a regionálne rozloženie priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Pre bližšie skúmanie problematiky počtu pracovníkov verejnej správy v Slovenskej republike v sledovanom období rokov 2001 až 2010 sme vymedzili nasledujúce štyri základné hypotézy:

- Hypotéza č. 1: *Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike patrí z pohľadu odvetví hospodárstva Slovenskej republiky k jedným z najvyšších*.

- Hypotéza č. 2: *Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu*.

- Hypotéza č. 3: *Domnievame sa, že najvyššiu hodnotu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike dosiahli mestá v Bratislavskom kraji*.

- Hypotéza č. 4: *Existujú rozdiely v hodnote priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike, pričom sa domnievame, že najvyšší počet zamestnancov bude na západnom Slovensku, a naopak najmenej zamestnancov na východnom Slovensku*.

Väčšina údajov, ktoré sú prezentované v tomto príspevku pochádza z verejne dostupných a podrobne spracovaných údajov regionálnej databázy Štatistického úradu Slovenskej republiky. Pri ich vyhodnocovaní boli použité metódy deskriptívnej analýzy, regresnej analýzy a v neposlednom rade i prezentácia pomocou využitia vhodných kartogramov.

Údaje o počte zamestnancov verejnej správy sú od roku 2009 spracované výberovým zisťovaním za subjekty a organizácie s počtom dvadsať a viac zamestnancov a podľa novej klasifikácie SK NACE Rev. 2, ktorá je v platnosti od 01. 01. 2008. Údaje za Slovenskú republiku sú uvádzané vrátane zamestnancov pracujúcich v zahraničí. Len pre úplnosť ešte dodáme, že číslo (99999999), ktoré je bežne uvádzané v tabuľkových prehľadoch znamená, že údaje nie je možné publikovať pre ich dôverný obsah.[1]

Ku zvyšovaniu množstva pracovníkov vo verejnej správe v Českej republike sa vyjadruje Tomášková nasledujúco: „Zvyšovanie kvality výkonov verejnej správy je však väčšinou nepriamoúmerné. Nezvyšovala sa až natoľko produktivita práce, skôr dochádzalo k nárastu priemerných miezd a nárastu množstva pracovníkov verejnej správy a zvyšovaniu byrokratických úkonov.“[2] V predloženom príspevku sa pokúsime objasniť časť vyslovenej tézy týkajúcej sa zvyšovania počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Predpokladáme, že aj v Slovenskej republike došlo v období rokov 2001 až 2010 k výraznému nárastu počtu zamestnancov verejnej správy, avšak bude ešte potrebné vytvoriť objektívnu metodiku merania efektívnosti uvedených zamestnancov.

2. VÝVOJ A POSTAVENIE POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Predtým ako vôbec budeme analyzovať a hľadať súvislosti medzi sledovanými premennými, stanovíme postavenie počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Pre tento účel môžeme vhodne využiť údaje o vývoji priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetví hospodárstva Slovenskej republiky.

Postavenie počtu zamestnancov pracujúcich vo verejnej správe Slovenskej republiky môžeme evidovať z dvoch hľadísk:

- Analýzou vývoja absolútnych hodnôt priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia;

- Analýzou vývoja priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia.

Po získaní potrebných podkladov budeme môcť vyhodnotiť hypotézu č. 1 týkajúcu sa počtu zamestnancov pracujúcich vo verejnej správe Slovenskej republiky.

---

[1] Bližšie pozri dokument Trh práce. [online]. s. 75. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak/metodika/03%20praca.pdf>.

[2] Tomášková, E.: Financování veřejné správy v České republice. In: Vybrané problémy verejnej správy. [CD-ROM]. Trnava : Inštitút sociálnych vied UCM v Trnave, 2011, s. 110-111. ISBN 978-80-8105-180-7.

2.1 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV PODĽA ODVETVIA

Obrázok 1 zachytáva vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia. Na prezentovanom grafe je zobrazený podrobný vývoj počtu zamestnancov v sledovaných odvetviach v rozpätí rokov 2001 až 2008. Z číreho empirického hľadiska sme tu nezaradili dva po sebe nasledujúce roky 2009 a 2010, keďže sa údaje začali klasifikovať vo vyššie uvedených rokoch podľa novej klasifikácie odvetví.

Obrázok 1 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

Môžeme poznamenať, že najväčší počet zamestnancov pracovalo v rokoch 2001 až 2008 v priemyselnom odvetví (okrem stavebníctva), pričom počet zamestnancov verejnej správy obsadil štvrtú priečku.

Tabuľka 1 ukazuje hodnoty priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia, pričom je tu zohľadnené triedenie podľa vyššie uvedenej novej klasifikácie odvetví. Údaje sú v tabuľke zoradené zostupne podľa roku 2010, pričom si môžeme všimnúť, že počet pracovníkov verejnej správy v Slovenskej republike obsadil pomyselné tretie miesto.

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia		
	2009	2010
Priemysel spolu	378 275	366 069
Priemyselná výroba	327 715	316 059
Verejná správa a obrana; povinné sociálne zabezpečenie	130 225	155 542
Vzdelávanie	129 733	145 049
Veľkoobchod a maloobchod; oprava motorových vozidiel a motocyklov	130 776	128 396
Doprava a skladovanie	89 716	92 087
Zdravotníctvo a sociálna pomoc	98 986	90 921
Stavebníctvo	53 361	57 496
Administratívne a podporné služby	36 761	38 737
Poľnohospodárstvo, lesníctvo a rybolov	43 733	38 006
Odborné, vedecké a technické činnosti	31 452	33 647
Informácie a komunikácia	30 463	28 943

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia		
Finančné a poisťovacie činnosti	32 452	27 648
Dodávka vody; čistenie a odvod odpadových vôd, odpady a služby odstraňovania odpadov	20 659	22 650
Umenie, zábava a rekreácia	20 272	20 737
Dodávka elektriny, plynu, pary a studeného vzduchu	21 634	19 455
Ubytovacie a stravovacie služby	15 105	16 468
Ostatné činnosti	14 565	12 585
Činnosti v oblasti nehnuteľností	10 949	10 243
Ťažba a dobývanie	8 267	7 905
Spolu	1 246 822	1 262 574

Tabuľka 1 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

2.2 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNÉHO ROČNÉHO NÁRASTU PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV PODĽA ODVETVIA

Obrázok 2 znázorňuje porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia. Na prezentovanom grafe je opäť zobrazený podrobný vývoj počtu zamestnancov v sledovaných odvetviach v rozpätí rokov 2001 až 2008. Z číreho empirického hľadiska sme tu opäť nezaradili dva po sebe nasledujúce roky 2009 a 2010, keďže sa údaje začali klasifikovať vo vyššie uvedených rokoch podľa novej klasifikácie odvetví.

Obrázok 2 Porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

Prezentovaný priemerný ročný nárast (pokles) priemerného evidenčného počtu zamestnancov podľa odvetvia možno zoradiť v zostupnom smere nasledujúco (v počte zamestnancov): verejná správa a obrana; povinné sociálne zabezpečenie (11 442), veľkoobchod a maloobchod; oprava motorových vozidiel, motocyklov a spotrebného tovaru (4 199), nehnuteľnosti, prenájom a obchodné činnosti (3 879), priemyselná výroba (613), hotely a reštaurácie (39), stavebníctvo (13), finančné sprostredkovanie (-49), priemysel spolu (okrem stavebníctva) (-1 222), doprava, skladovanie, pošty a telekomunikácie (-1 698), zdravotníctvo a sociálna pomoc (-2 177), ostatné spoločenské, sociálne a osobné služby (-2 185), školstvo (-2 958) a poľnohospodárstvo, poľovníctvo a lesníctvo; rybolov, chov rýb (-6 486).

3. ANALÝZA VÝVOJA PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V KONTEXTE MIERY RASTU REÁLNEHO HRUBÉHO DOMÁCEHO PRODUKTU Z POHĽADU JEDNOTLIVÝCH KRAJOV SLOVENSKEJ REPUBLIKY

V druhej časti príspevku sústredíme pozornosť na odhalenie predpokladanej vzájomnej závislosti medzi trendom vývoja počtu zamestnancov verejnej správy Slovenskej republiky a tendenciou vývoja miery rastu HDP. Budeme analyzovať sledované ukazovatele vo vzťahu k celému územiu Slovenskej republiky, ako aj z pohľadu jednotlivých slovenských regiónov, a to s využitím metódy regresnej analýzy v období rokov 2001 až 2010.

3.1 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (80 125 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (155 542 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 9 096 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 75 417 zamestnancov.

Obrázok 3 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na

internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.2 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V BRATISLAVSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Bratislavskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (18 890 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (37 214 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 2 358 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 18 324 zamestnancov.

Obrázok 4 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Bratislavskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.3 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V TRNAVSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Trnavskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (6 841 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (13 584 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 702 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 6 743 zamestnancov.

Obrázok 5 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Trnavskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.4 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V TRENČIANSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Trenčianskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (6 740 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (13 682 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 802 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 6 942 zamestnancov.

Obrázok 6 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Trenčianskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.5 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V NITRIANSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Nitrianskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (8 678 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (16 617 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 933 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 7 939 zamestnancov.

Obrázok 7 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Nitrianskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.6 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V ŽILINSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Žilinskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (8 386 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2007 (16 616 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 934 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 7 570 zamestnancov.

Obrázok 8 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Žilinskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.7 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V BANSKOBYSTRICKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Banskobystrickom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (9 906 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (19 615 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 1 171 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 9 709 zamestnancov.

Obrázok 9 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Banskobystrickom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.8 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V PREŠOVSKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Prešovskom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (9 771 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (17 964 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 949 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 8 193 zamestnancov.

Obrázok 10 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Prešovskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.9 VÝVOJ PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V KOŠICKOM KRAJI

Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Košickom kraji zaznamenal v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcu tendenciu:

- Najnižší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy sme identifikovali v roku 2001 (10 057 zamestnancov) a naopak najvyšší v roku 2010 (20 579 zamestnancov).

- V uvedenom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy o 1 269 zamestnancov a absolútnemu nárastu o 10 522 zamestnancov.

Obrázok 11 Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Košickom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.10 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V JEDNOTLIVÝCH KRAJOCH SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Obrázok 12 znázorňuje porovnanie vývoja priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky. Z pohľadu absolútnych početností môžeme uviesť, že najvyššie hodnoty priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v období rokov 2001 až 2010 sme identifikovali v Bratislavskom kraji, nižšie hodnoty priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy sme zaznamenali vo zvyšných siedmich krajoch, pričom by sme zdôraznili, že rozdiely v počte zamestnancov zväčša nepresiahli hodnotu 7 500 zamestnancov. Medzi kraje, ktoré sa dlhodobo vyznačovali najnižšími hodnotami priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy môžeme zaradiť Trnavský kraj a Trenčiansky kraj.

Obrázok 12 Porovnanie vývoja priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

3.11 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNÉHO ROČNÉHO NÁRASTU PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V JEDNOTLIVÝCH KRAJOCH SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Obrázok 13 zachytáva v grafickej podobe porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky. Z pohľadu trendov rastu sme odhalili najvyššiu tendenciu

priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Bratislavskom kraji, nižšiu tendenciu priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy sme zistili vo zvyšných siedmich krajoch. Najnižšiu tendenciu priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy sme zaznamenali v Trnavskom kraji a Trenčianskom kraji.

Podľa parametra priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy môžeme zoradiť jednotlivé kraje Slovenskej republiky nasledujúco: Bratislavský kraj (2 358 zamestnancov), Košický kraj (1 269 zamestnancov), Banskobystrický kraj (1 171 zamestnancov), Prešovský kraj (949 zamestnancov), Žilinský kraj (934 zamestnancov), Nitriansky kraj (933 zamestnancov), Trenčiansky kraj (802 zamestnancov) a Trnavský kraj (702 zamestnancov).

Obrázok 13 Porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

4. ČASOVÁ ANALÝZA VÝVOJA PRIEMERNÉHO EVIDENČNÉHO POČTU ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY Z POHĽADU JEDNOTLIVÝCH REGIÓNOV SLOVENSKEJ REPUBLIKY

V záverečnej časti príspevku ponúkame analýzu vývoja priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy, ktorá bola štatisticky evidovaná v priebehu rokov 2001 až 2010 v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2001 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (8 769 zamestnancov), okres Bratislava II (3 809 zamestnancov), okres Banská Bystrica (2 869 zamestnancov), okres Košice I (2 681 zamestnancov) a okres Žilina (2 486 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (201 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (213 zamestnancov), okres Košice III (242 zamestnancov), okres Stropkov (249 zamestnancov) a okres Poltár (253 zamestnancov) (Obrázok 14).

Obrázok 14 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2001
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2002 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (9 127 zamestnancov), okres Bratislava II (3 806 zamestnancov), okres Banská Bystrica (3 171 zamestnancov), okres Prešov (2 785 zamestnancov) a okres Nitra (2 783 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (191 zamestnancov), okres Košice III (200 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (229 zamestnancov), okres Poltár (234 zamestnancov) a okres Stropkov (247 zamestnancov) (Obrázok 15).

Obrázok 15 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2002
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2003 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (9 444 zamestnancov), okres Bratislava II (4 064 zamestnancov), okres Banská Bystrica (3 291 zamestnancov), okres Nitra (3 135 zamestnancov) a okres Prešov (3 038 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (186 zamestnancov), okres Košice III (211 zamestnancov), okres Poltár (242 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (252 zamestnancov) a okres Banská Štiavnica (271 zamestnancov) (Obrázok 16).

Obrázok 16 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2003
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2004 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (10 810 zamestnancov), okres Bratislava II (5 122 zamestnancov), okres Banská Bystrica (4 220 zamestnancov), okres Nitra (3 947 zamestnancov) a okres Prešov (3 918 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (80 zamestnancov), okres Košice III (148 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (159 zamestnancov), okres Poltár (167 zamestnancov) a okres Gelnica (230 zamestnancov) (Obrázok 17).

Obrázok 17 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2004
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2005 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (11 502 zamestnancov), okres Bratislava II (5 458 zamestnancov), okres Banská Bystrica (5 028 zamestnancov), okres Nitra (4 611 zamestnancov) a okres Prešov (4 071 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (88 zamestnancov), okres Košice III (144 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (156 zamestnancov), okres Poltár (165 zamestnancov) a okres Žarnovica (189 zamestnancov) (Obrázok 18).

Obrázok 18 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2005
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2006 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (15 254 zamestnancov), okres Nitra (6 906 zamestnancov), okres Prešov (6 845 zamestnancov), okres Banská Bystrica (6 512 zamestnancov) a okres Bratislava III (6 326 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (96 zamestnancov), okres Košice III (143 zamestnancov), okres Poltár (170 zamestnancov), okres Žarnovica (202 zamestnancov) a okres Krupina (203 zamestnancov) (Obrázok 19).

Obrázok 19 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2006
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2007 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (14 988 zamestnancov), okres Prešov (6 940 zamestnancov), okres Nitra (6 837 zamestnancov), okres Bratislava III (6 638 zamestnancov) a okres Bratislava II (6 504 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (87 zamestnancov), okres Poltár (166 zamestnancov), okres Bytča (213 zamestnancov), okres Kysucké Nové Mesto (239 zamestnancov) a okres Banská Štiavnica (241 zamestnancov) (Obrázok 20).

Obrázok 20 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2007
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2008 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (14 576 zamestnancov), okres Prešov (6 840 zamestnancov), okres Bratislava II (6 824 zamestnancov), okres Bratislava III (6 594 zamestnancov) a okres Nitra (6 496 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (85 zamestnancov), okres Poltár (156 zamestnancov), okres Banská Štiavnica (233 zamestnancov), okres Detva (239 zamestnancov) a okres Gelnica (243 zamestnancov) (Obrázok 21).

Obrázok 21 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2008
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2009 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (11 066 zamestnancov), okres Bratislava III (10 571 zamestnancov), okres Košice I (4 965 zamestnancov), okres Bratislava II (4 877 zamestnancov) a okres Banská Bystrica (4 755 zamestnancov), naopak najnižší okres Košice III (39 zamestnancov), okres Žarnovica (78 zamestnancov), okres Poltár (127 zamestnancov), okres Detva (221 zamestnancov) a okres Bánovce nad Bebravou (227 zamestnancov) (Obrázok 22).

Obrázok 22 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2009
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z hľadiska regiónov Slovenskej republiky dosiahol v roku 2010 najvyšší priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy okres Bratislava I (14 072 zamestnancov), okres Bratislava III (9 336 zamestnancov), okres Banská Bystrica (5 866 zamestnancov), okres Bratislava II (5 760 zamestnancov) a okres Prešov (5 656 zamestnancov), naopak najnižší okres Medzilaborce (39 zamestnancov), okres Košice III (83 zamestnancov), okres Žarnovica (120 zamestnancov), okres Turčianske Teplice (242 zamestnancov) a okres Stropkov (278 zamestnancov) (Obrázok 23).

Obrázok 23 Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2010
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

5. ZÁVER

V predloženom príspevku s názvom „Analýza vývoja financovania verejnej správy z pohľadu vývoja počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike“ sme si kládli za cieľ vykonať podrobnú analýzu problematiky počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Problematiku sme v našom príspevku zachytili z viacerých aspektov, počnúc deskriptívnou analýzou postavenia počtu zamestnancov verejnej správy z pohľadu ostatných odvetví hospodárstva Slovenskej republiky, ďalej sme využili regresnú analýzu na sledovanie vývoja počtu zamestnancov verejnej správy a miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu, a napokon sme prezentovali časové a regionálne aspekty sledovanej problematiky v podobe kartogramov. Na základe vykonaných analýz rokov 2001 až 2010 môžeme vyhodnotiť stanovené hypotézy:

- Hypotéza č. 1: *Priemerný evidenčný počet zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike patrí z pohľadu odvetví hospodárstva Slovenskej republiky k jedným z najvyšších* sa potvrdila, nakoľko z pohľadu absolútnych hodnôt priemerného počtu zamestnancov figuroval na štvrtom mieste a z pohľadu priemerného ročného nárastu priemerného počtu zamestnancov všetkých odvetví na prvom mieste.

- Hypotézu č. 2: *Vývoj priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu* možno opäť potvrdiť, nakoľko vývoj priemerného počtu zamestnancov verejnej správy kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu nielen na úrovni Slovenskej republiky, ale aj na úrovni všetkých krajov Slovenskej republiky.

- Hypotéza č. 3: *Domnievame sa, že najvyššiu hodnotu priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike dosiahli mestá v Bratislavskom kraji* sa takisto potvrdila, pričom priemerný počet zamestnancov verejnej správy v Bratislavskom kraji prevýšil zvyšné sledované kraje Slovenskej republiky, kde sme identifikovali rozdiely v priemernom počte zamestnancov, ktoré zväčša nepresiahli 7 500 zamestnancov.

- Hypotéza č. 4: *Existujú rozdiely v hodnote priemerného evidenčného počtu zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike, pričom sa domnievame, že najvyšší počet zamestnancov bude na západnom Slovensku, a naopak najmenej zamestnancov na východnom Slovensku* sa nepotvrdila, nakoľko sme porovnaním piatich okresov s najvyšším a piatich okresov s najnižším počtom zamestnancov dospeli k záveru, že vo väčšine prípadov v nich dochádza k zastúpeniu všetkých regiónov Slovenskej republiky.

Téze o nepriamej úmere zvyšovania miezd a nižšej efektivite práce zamestnancov aj na úkor vyššieho počtu zamestnancov bude potrebné venovať pozornosť v ďalšom empirickom výskume.

Literature:

- Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>
- Dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>
- Dokument Trh práce. [online]. s. 75-81. [cit. 2011-11-18]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak/metodika/03%20praca.pdf>
- Tomášková, E.: Financování veřejné správy v České republice. In: Vybrané problémy verejnej správy. [CD-ROM]. Trnava : Inštitút sociálnych vied UCM v Trnave, 2011, s. 110-118. ISBN 978-80-8105-180-7

Contact – email

miroslav.koprla@gmail.com

ANALÝZA VÝVOJA FINANCOVANIA VEREJNEJ SPRÁVY V KONTEXTE VÝVOJA MIEZD VO VEREJNEJ SPRÁVE V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

JANA KOPRLOVÁ

Inštitút sociálnych vied, Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, Slovensko

Abstract in original language

Príspevok sa zameriava vo svojom hlavnom cieli na vyhľadávanie doposiaľ nezistených či nedefinovaných trendov vo vývoji financovania verejnej správy, ktoré odhalila posledná globálna ekonomická kríza, pričom ho vytvárajú tri samostatné časti. Prvá časť stručne predostiera základný prehľad kľúčových trendov vývoja ekonomických kategórií súvisiacich s financovaním verejnej správy a jej mzdovými záležitosťami v Slovenskej republike, ktoré boli na Slovensku každý rok štatisticky zaznamenané v priebehu obdobia rokov 2001 až 2010. Druhá časť príspevku sa na základe uplatnenia metódy regresnej analýzy v období rokov 2001 až 2010 zameriava na procesy, ktoré smerujú k odhaľovaniu predpokladanej vzájomnej závislosti medzi trendom vývoja miezd vo verejnej správe a tendenciou vývoja miery rastu HDP, a to jednak všeobecne - vo vzťahu k celému územiu Slovenskej republiky, a jednak čiastkovo - z pohľadu jednotlivých slovenských regiónov. Tretia, záverečná časť príspevku analyzuje vývoj úrovne miezd vo verejnej správe, zaznamenaných každoročne v období rokov 2001 až 2010 v jednotlivých regiónoch Slovenska.

Key words in original language

Verejná správa; Financovanie; Mzdy; Hrubý domáci produkt HDP; Slovenská republika; Regióny Slovenskej republiky; Ekonomická kríza; Analýza; Trendy vývoja; Porovnanie.

Abstract

The paper focuses in its main aim on seeking yet undetected or undefined trends in development of financing the public administration disclosed by the latest global economic crisis and it consists of three separate parts. The first part presents a brief basic introduction into key developing trends of economic categories connected with financing and salary issues of the public administration in the Slovak Republic, yearly statistically recorded in Slovakia during the period between 2001 and 2010. Its second part concentrates by applying the regression analysis method on the processes focused on detection of expected mutual correlation between the trends in development of the public administration salaries and the trends in development of the GDP rate in general in the relation to the whole Slovak territory as well as partially from the view of all individual Slovak regions by analyzing the period between 2001 and 2010. The third, final part of the paper analyses development in the public administration standard of wages recorded

yearly during the period between 2001 and 2010 by all individual Slovak regions.

Key words
Public Administration; Financing; Salaries/Wages; Gross Domestic Product GDP; the Slovak Republic; Regions of the Slovak Republic; Economic Crisis; Analyzing; Developing Trends; Comparison.

1. ÚVOD

Príspevok s názvom „Analýza vývoja financovania verejnej správy v kontexte vývoja miezd vo verejnej správe v Slovenskej republike“ si kladie za cieľ podrobne zanalyzovať problematiku miezd zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike, pričom sa zameriava na štruktúrne hľadisko, dynamické hľadisko, ako aj na regionálne hľadisko sledovanej problematiky. Príspevok je rozdelený do troch navzájom korešpondujúcich častí, pričom prvá časť sa venuje identifikácii postavenia miezd zamestnancov vo verejnej správe Slovenskej republiky, druhá, analytická časť nadväzuje na predošlú, pričom sa snaží odhaliť väzby medzi vývojom priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike a vývojom miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu, a napokon tretia časť prezentuje dynamické a regionálne hľadisko rozloženia priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Za účelom preskúmania miezd pracovníkov verejnej správy v Slovenskej republike sme pre skúmané obdobie rokov 2001 až 2010 stanovili nasledujúce hypotézy:

- Hypotéza č. 1: Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike patrí z hľadiska odvetví hospodárstva k jedným z najvyšších.

- Hypotéza č. 2: Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu.

- Hypotéza č. 3: Predpokladáme, že najvyššiu hodnotu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike dosiahli mestá v Bratislavskom kraji.

- Hypotéza č. 4: Existujú rozdiely v hodnote priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike, pričom predpokladáme najväčší výskyt najvyšších miezd na západnom Slovensku, a naopak najviac najnižších miezd na východnom Slovensku.

Všetky štatistické údaje sme čerpali z regionálnej databázy Štatistického úradu Slovenskej republiky a pri ich vyhodnocovaní sme využili deskriptívnu analýzu v prvej časti, regresnú analýzu v druhej časti, ako aj prezentáciu v podobe kartogramov v tretej časti príspevku.

Údaje o mzdách zamestnancov verejnej správy sú za subjekty a organizácie s počtom dvadsať a viac zamestnancov. Z pohľadu metodiky zisťovania prišlo ku zmene, kedy sa od roku 2009 údaje zisťujú zo štvrťročného rezortného výkazu o cene práce ISCP (MPSVR SR) 1-04 (údaje za 4. štvrťrok - kumulované dáta za celý rok), ktorý nahradil doterajšie vyčerpávajúce zisťovanie z ročného výkazu Práca 3-01. Údaje za Slovenskú republiku sú uvádzané vrátane zamestnancov pracujúcich v zahraničí. Pre úplnosť dodáme, že číslo (99999999) uvádzané v bežne dostupných tabuľkových prehľadoch znamená, že údaje nie je možné publikovať pre ich dôverný obsah, pričom dôverné údaje sú v tomto prípade údaje subjektu s počtom zamestnancov menším alebo rovným desať zamestnancov.[1]

Ku zvyšovaniu množstva financií vo verejnej správe v Českej republike sa vyjadruje Tomášková nasledujúco: „Zvyšovanie kvality výkonov verejnej správy je však väčšinou nepriamoúmerné. Nezvyšovala sa až natoľko produktivita práce, skôr dochádzalo k nárastu priemerných miezd a nárastu množstva pracovníkov verejnej správy a zvyšovaniu byrokratických úkonov.“[2] V našom príspevku sa pokúsime objasniť časť vyslovenej tézy týkajúcej sa zvyšovania miezd zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike.

2. VÝVOJ A POSTAVENIE MIEZD ZAMESTNANCOV VEREJNEJ SPRÁVY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Skôr, ako sa budeme venovať podrobným analýzam a hľadaniu súvislostí medzi premennými, vymedzíme postavenie miezd zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Na tento účel nám poslúžia údaje o vývoji priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa jednotlivých odvetví.

Postavenie miezd zamestnancov pracujúcich vo verejnej správe Slovenskej republiky možno znázorniť z dvoch uhlov pohľadu:

- Z pohľadu analýzy vývoja absolútnych hodnôt priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia;

- Z pohľadu analýzy vývoja priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia.

Až po zistení vyššie uvedených údajov môžeme vyhodnotiť hypotézu č. 1 o výške miezd zamestnancov pracujúcich vo verejnej správe Slovenskej republiky.

---

[1] Bližšie pozri dokument Trh práce. [online]. s. 75. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak/metodika/03%20praca.pdf>.

[2] Tomášková, E.: Financování veřejné správy v České republice. In: Vybrané problémy verejnej správy. [CD-ROM]. Trnava : Inštitút sociálnych vied UCM v Trnave, 2011, s. 110-111. ISBN 978-80-8105-180-7.

2.1 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA PODĽA ODVETVIA

Obrázok 1 znázorňuje vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia. Na grafe je zachytený podrobný vývoj miezd v sledovaných odvetviach v rozmedzí rokov 2001 až 2008. Z metodologického hľadiska sme sem nemohli zaradiť po sebe nasledujúce dva roky 2009 a 2010, nakoľko sa údaje začali v uvedených rokoch vykazovať podľa novej klasifikácie odvetví.

Obrázok 1 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

Môžeme uviesť, že najlepšie plateným odvetvím bolo v rokoch 2001 až 2008 odvetvie finančného sprostredkovania, pričom sledovaná mzda pracovníkov vo verejnej správe obsadila v celkovom poradí odvetví pomyselnú tretiu priečku.

Tabuľka 1 zobrazuje hodnoty priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetia, podľa vyššie uvedenej novej klasifikácie odvetví. Údaje sú v nej zoradené zostupne podľa roku 2010, kde si môžeme všimnúť postavenie miezd zamestnancov verenej správy v Slovenskej republike, ktoré obsadilo pomyselnú piatu priečku.

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia		
	2009	2010
Informácie a komunikácia	1 809,88	1 891,00
Finančné a poisťovacie činnosti	1 471,97	1 571,00
Dodávka elektriny, plynu, pary a studeného vzduchu	1 306,26	1 393,00
Odborné, vedecké a technické činnosti	1 278,16	1 230,00
Verejná správa a obrana; povinné sociálne zabezpečenie	879,90	867,00
Ťažba a dobývanie	829,33	855,00
Priemysel spolu	779,69	854,00
Spolu	803,34	828,00
Priemyselná výroba	747,17	826,00
Stavebníctvo	806,91	814,00
Dodávka vody; čistenie a odvod odpadových vôd, odpady a služby odstraňovania odpadov	724,28	779,00

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia		
Veľkoobchod a maloobchod; oprava motorových vozidiel a motocyklov	798,98	778,00
Doprava a skladovanie	760,85	770,00
Činnosti v oblasti nehnuteľností	776,80	758,00
Zdravotníctvo a sociálna pomoc	672,89	732,00
Vzdelávanie	637,26	650,00
Umenie, zábava a rekreácia	633,78	611,00
Poľnohospodárstvo, lesníctvo a rybolov	587,26	608,00
Ostatné činnosti	619,12	601,00
Administratívne a podporné služby	550,64	539,00
Ubytovacie a stravovacie služby	504,50	509,00

Tabuľka 1 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

2.2 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNÉHO ROČNÉHO NÁRASTU PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA PODĽA ODVETVIA

Obrázok 2 zobrazuje porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia. Na grafe je opäť zachytený podrobný vývoj priemerného ročného nárastu miezd v sledovaných odvetviach v rozmedzí rokov 2001 až 2008. Z metodologického hľadiska sme sem opäť nemohli zaradiť po sebe nasledujúce dva roky 2009 a 2010, nakoľko sa údaje začali v uvedených rokoch vykazovať podľa novej klasifikácie odvetví.

Obrázok 2 Porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca podľa odvetvia
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

Uvedený priemerný ročný nárast miezd možno zoradiť podľa odvetví v zostupnom smere nasledujúco: finančné sprostredkovanie (91,936 €), nehnuteľnosti, prenájom a obchodné činnosti (68,149 €), verejná správa a obrana; povinné sociálne zabezpečenie (63,688 €), spolu (52,428 €), stavebníctvo (51,244 €), doprava, skladovanie, pošty a telekomunikácie (49,989 €), priemysel spolu (okrem stavebníctva) (49,236 €), veľkoobchod a maloobchod; oprava motorových vozidiel, motocyklov a spotrebného tovaru (47,351 €), priemyselná výroba (46,944 €), ostatné spoločenské, sociálne a osobné služby (41,756 €), poľnohospodárstvo, poľovníctvo a lesníctvo; rybolov, chov rýb (41,199 €), školstvo (40,017 €), zdravotníctvo a sociálna pomoc (39,997 €) a hotely a reštaurácie (26,683 €), čím sa opäť potvrdilo vysoké postavenie miezd zamestnancov verenej správy v Slovenskej republike.

3. ANALÝZA VÝVOJA PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V KONTEXTE MIERY RASTU REÁLNEHO HRUBÉHO DOMÁCEHO PRODUKTU Z POHĽADU JEDNOTLIVÝCH KRAJOV SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Druhá časť príspevku sa zameriava na odhaľovanie predpokladanej vzájomnej závislosti medzi trendom vývoja miezd zamestnancov verejnej správy Slovenskej republiky a tendenciou vývoja miery rastu HDP, a to jednak všeobecne - vo vzťahu k celému územiu Slovenskej republiky, a jednak čiastkovo - z pohľadu jednotlivých slovenských regiónov, a to na základe uplatnenia metódy regresnej analýzy v období rokov 2001 až 2010.

3.1 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (484,40 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (931,36 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 50,186 € a absolútnemu nárastu o 382,60 €.

Obrázok 3 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete:

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.2 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V BRATISLAVSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Bratislavskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (553,81 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (1 092,32 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 64,916 € a absolútnemu nárastu o 512,19 €.

Obrázok 4 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Bratislavskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.3 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V TRNAVSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Trnavskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (438,56 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (868,89 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 49,36 € a absolútnemu nárastu o 373,44 €.

Obrázok 5 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Trnavskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.4 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V TRENČIANSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Trenčianskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (434,64 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (827,63 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 46,478 € a absolútnemu nárastu o 354,36 €.

Obrázok 6 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Trenčianskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.5 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V NITRIANSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Nitrianskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (425,78 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (819,60 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 44,7 € a absolútnemu nárastu o 345,22 €.

Obrázok 7 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Nitrianskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.6 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V ŽILINSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Žilinskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (430,19 €), a naopak najvyššia v roku 2010 (844,00 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 50,163 € a absolútnemu nárastu o 413,81 €.

Obrázok 8 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Žilinskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.7 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V BANSKOBYSTRICKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Banskobystrickom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (442,87 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (846,54 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 48,428 € a absolútnemu nárastu o 375,13 €.

Obrázok 9 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Banskobystrickom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.8 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V PREŠOVSKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Prešovskom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (415,89 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (820,69 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 48,436 € a absolútnemu nárastu o 370,11 €.

Obrázok 10 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Prešovskom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.9 VÝVOJ PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V KOŠICKOM KRAJI

Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Košickom kraji sa vyznačoval v období rokov 2001 až 2010 mierne rastúcou tendenciou:

- Najnižšia priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy bola zaznamenaná v roku 2001 (455,65 €), a naopak najvyššia v roku 2008 (853,03 €).

- V sledovanom období došlo k priemernému ročnému nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy o 45,802 € a absolútnemu nárastu o 337,35 €.

Obrázok 11 Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Košickom kraji
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak> a dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>. Vlastný graf.

3.10 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V JEDNOTLIVÝCH KRAJOCH SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Obrázok 12 zachytáva porovnanie vývoja priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky. Z hľadiska absolútnych početností tu môžeme pozorovať, že najvyššie hodnoty priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v období rokov 2001 až 2010 boli zaznamenané v Bratislavskom kraji, nižšie hodnoty priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy sme zachytili vo zvyšných siedmich krajoch, pričom rozdiely v mzdách vo väčšine prípadov nepresahovali hodnotu 50 €. Dlhodobo najnižšie hodnoty priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy sme identifikovali v Prešovskom kraji a Nitrianskom kraji.

Obrázok 12 Porovnanie vývoja priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

3.11 POROVNANIE VÝVOJA PRIEMERNÉHO ROČNÉHO NÁRASTU PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY V JEDNOTLIVÝCH KRAJOCH SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Obrázok 13 prezentuje v grafickej podobe porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky. Z hľadiska trendov rastu bola zaznamenaná najvyššia tendencia priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Bratislavskom kraji,

nižšiu tendenciu priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy sme odhalili vo zvyšných siedmich krajoch. Najnižšiu tendenciu priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy sme identifikovali v Nitrianskom kraji, Košickom kraji a Trenčianskom kraji.

Podľa parametra priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy môžeme zoradiť jednotlivé kraje Slovenskej republiky nasledujúco: Bratislavský kraj (64,916 €), Žilinský kraj (50,163 €), Trnavský kraj (49,360 €), Prešovský kraj (48,436 €), Banskobystrický kraj (48,428 €), Trenčiansky kraj (46,478 €), Košický kraj (45,802 €) a Nitriansky kraj (44,700 €).

Obrázok 13 Porovnanie vývoja priemerného ročného nárastu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v jednotlivých krajoch Slovenskej republiky
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>. Vlastný graf.

4. ČASOVÁ ANALÝZA VÝVOJA PRIEMERNEJ NOMINÁLNEJ MESAČNEJ MZDY ZAMESTNANCA VEREJNEJ SPRÁVY Z POHĽADU JEDNOTLIVÝCH REGIÓNOV SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Záverečná časť príspevku prináša analýzu vývoja priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy, ktorá bola štatisticky zaznamenaná v priebehu rokov 2001 až 2010 v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2001 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (586,24 €), okres Bratislava II (581,03 €), okres Bratislava V (532,90 €), okres Bratislava III (523,40 €) a okres Banská Bystrica (517,83 €), naopak najnižšiu okres Snina (338,48 €), okres Krupina (342,73 €), okres Levoča (363,84 €), okres Medzilaborce (365,33 €) a okres Sabinov (365,37 €) (Obrázok 14).

Obrázok 14 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2001
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2002 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (672,04 €), okres Bratislava II (617,97 €), okres Bratislava III (592,41 €), okres Bratislava V (590,85 €) a okres Košice I (571,60 €), naopak najnižšiu okres Krupina (407,06 €), okres Levoča (409,65 €), okres Poltár (411,44 €), okres Bánovce nad Bebravou (418,38 €) a okres Medzilaborce (420,40 €) (Obrázok 15).

Obrázok 15 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2002
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2003 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (722,90 €), okres Bratislava II (687,45 €), okres Bratislava III (655,68 €), okres Bratislava V (624,41 €) a okres Košice I (612,26 €), naopak najnižšiu okres Krupina (425,08 €), okres Zlaté Moravce (440,35 €), okres Levoča (444,13 €), okres Stropkov (444,40 €) a okres Poltár (450,77 €) (Obrázok 16).

Obrázok 16 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2003
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2004 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (781,92 €), okres Bratislava II (743,88 €), okres Bratislava III (741,65 €), okres Bratislava V (711,18 €) a okres Košice I (657,84 €), naopak najnižšiu okres Krupina (463,09 €), okres Gelnica (480,88 €), okres Poltár (481,28 €), okres Medzilaborce (482,94 €) a okres Zlaté Moravce (486,42 €) (Obrázok 17).

Obrázok 17 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2004
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2005 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (862,25 €), okres Bratislava II (814,08 €), okres Bratislava V (789,22 €), okres Bratislava III (771,83 €) a okres Hlohovec (723,99 €), naopak najnižšiu okres Medzilaborce (494,39 €), okres Krupina (496,35 €), okres Turčianske Teplice (518,19 €), okres Zlaté Moravce (529,08 €) a okres Bánovce nad Bebravou (532,10 €) (Obrázok 18).

Obrázok 18 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2005
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2006 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava V (1 034,36 €), okres Bratislava III (1 019,35 €), okres Bratislava I (925,15 €), okres Bratislava II (898,89 €) a okres Bratislava IV (835,16 €), naopak najnižšiu okres Turčianske Teplice (466,04 €), okres Medzilaborce (542,55 €), okres Krupina (547,57 €), okres Poltár (551,78 €) a okres Bytča (561,71 €) (Obrázok 19).

Obrázok 19 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2006
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2007 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava V (1 103,22 €), okres Bratislava III (1 087,82 €), okres Bratislava I (1 019,96 €), okres Bratislava II (965,80 €) a okres Bratislava IV (909,29 €), naopak najnižšiu okres Krupina (554,15 €), okres Zlaté Moravce (575,95 €), okres Poltár (585,23 €), okres Medzilaborce (586,97 €) a okres Turčianske Teplice (589,66 €) (Obrázok 20).

Obrázok 20 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2007
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2008 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava III (1 165,54 €), okres Bratislava V (1 161,53 €), okres Bratislava I (1 142,27 €), okres Pezinok (1 057,54 €) a okres Bratislava II (1 028,09 €), naopak najnižšiu okres Krupina (595,02 €), okres Turčianske Teplice (618,41 €), okres Medzilaborce (634,00 €), okres Stropkov (635,48 €) a okres Poltár (656,22 €) (Obrázok 21).

Obrázok 21 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2008
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2009 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava V (1 207,98 €), okres Bratislava I (1 109,22 €), okres Bratislava III (1 108,32 €), okres Bratislava II (1 073,17 €) a okres Košice I (1 063,36 €), naopak najnižšiu okres Sabinov (477,68 €), okres Partizánske (506,59 €), okres Detva (560,71 €), okres Banská Štiavnica (564,53 €) a okres Gelnica (569,20 €) (Obrázok 22).

Obrázok 22 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2009
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

Z pohľadu regiónov Slovenskej republiky zaznamenali v roku 2010 najvyššiu priemernú nominálnu mesačnú mzdu zamestnanca verejnej správy okres Bratislava I (1 158,00 €), okres Bratislava III (1 109,00 €), okres Bratislava V (1 062,00 €), okres Zvolen (1 046,00 €) a okres Hlohovec (1 032,00 €), naopak najnižšiu okres Košice - okolie (549,00 €), okres Partizánske (572,00 €), okres Banská Štiavnica (578,00 €), okres Snina (580,00 €) a okres Sabinov (582,00 €) (Obrázok 23).

Obrázok 23 Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v jednotlivých regiónoch Slovenskej republiky v roku 2010
Prameň: Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>.

5. ZÁVER

V príspevku s názvom „Analýza vývoja financovania verejnej správy v kontexte vývoja miezd vo verejnej správe v Slovenskej republike“ sme si kládli za cieľ podrobne zanalyzovať problematiku miezd zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike, pričom sme túto problematiku poňali z viacerých aspektov. Prvá časť príspevku sa niesla v rovine deskriptívnej, pričom sme identifikovali postavenie miezd zamestnancov verejnej správy v kontexte jednotlivých odvetví, druhá, analytická časť prezentovala dynamické hľadisko vývoja miezd zamestnancov verejnej správy Slovenskej republiky a miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu v období rokov 2001 až 2010, a napokon tretia časť sa zamerala na regionálne hľadisko rozloženia miezd zamestnancov verejnej správy v Slovenskej republike. Na základe vykonaných analýz môžeme vyhodnotiť hypotézy stanovené vo vzťahu ku skúmanému obdobiu rokov 2001 až 2010 nasledujúco:

- Hypotéza č. 1: „Priemerná nominálna mesačná mzda zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike patrí z hľadiska odvetví hospodárstva k jedným z najvyšších“ sa potvrdila, nakoľko z pohľadu absolútnych hodnôt miezd zamestnancov figurovala verejná správa na treťom mieste, ako aj z pohľadu priemerného ročného nárastu miezd zamestnancov všetkých odvetví.

- Hypotézu č. 2: „Vývoj priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu“ možno opäť potvrdiť, nakoľko vývoj miezd zamestnancov verejnej správy kopíroval vývoj miery rastu reálneho hrubého domáceho produktu nielen na úrovni Slovenskej republiky, ale aj na úrovni všetkých krajov Slovenskej republiky.

- Hypotéza č. 3: „Predpokladáme, že najvyššiu hodnotu priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike dosiahli mestá v Bratislavskom kraji“ sa takisto potvrdila, pričom mzda zamestnancov verejnej správy v Bratislavskom kraji ďaleko prevýšila všetky zvyšné sledované kraje Slovenskej republiky, kde sme identifikovali rozdiely v mzdách, ktoré vo väčšine prípadov nepresiahli 50 €.

- Hypotéza č. 4: „Existujú rozdiely v hodnote priemernej nominálnej mesačnej mzdy zamestnanca verejnej správy v Slovenskej republike, pričom predpokladáme najväčší výskyt najvyšších miezd na západnom Slovensku, a naopak najviac najnižších miezd na východnom Slovensku“ sa taktiež potvrdila, nakoľko sme porovnaním piatich okresov s najvyššou mzdou a piatich okresov s najnižšou mzdou dospeli k záveru, že vo väčšine prípadov naozaj dochádza k disproporciám v rozložení miezd pracovníkov verejnej správy v Slovenskej republike v prospech západného Slovenska.

Tézu o nepriamej úmere zvyšovania miezd a nižšej efektivite práce zamestnancov bude potrebné potvrdiť ďalším empirickým výskumom.

Literature:

- Dokument Databáza regionálnej štatistiky Štatistického úradu Slovenskej republiky (RegDat). [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak>
- Dokument Real GDP Growth Rate. [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>
- Dokument Trh práce. [online]. s. 75-81. [cit. 2011-11-20]. Dostupné na internete: <http://px-web.statistics.sk/PXWebSlovak/metodika/03%20praca.pdf>
- Tomášková, E.: Financování veřejné správy v České republice. In: Vybrané problémy verejnej správy. [CD-ROM]. Trnava : Inštitút sociálnych vied UCM v Trnave, 2011, s. 110-118. ISBN 978-80-8105-180-7

Contact – email

janakoprlova@yahoo.com

CURRENT ISSUES OF TAX HARMONIZATION IN THE EU

JAN KOPŘIVA

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská

Abstract in original language

Článek se zabývá aktuálním vývojem harmonizace daní v EU. Evropská unie a Evropská měnová unie jsou momentálně ve velké krizi, která ovlivňuje chod EU jako celku. Daňová harmonizace v EU nemá jasně daný cíl (např. na rozdíl od Euro) a to je jedna z příčin jejího nestálého vývoje. Jak z pohledu přímých tak nepřímých daní je nutné učinit kroky k dalšímu vývoji daňové harmonizace v EU nebo tuto myšlenku opustit a vrátit se k daňové konkurenci.

Key words in original language

Daně, harmonizace, EU

Abstract

The article deals with current developments in EU tax harmonization. The European Union and European Monetary Union are currently in a major crisis that affects the functioning of the EU as a whole. Tax harmonization in the EU has clearly defined goal (eg, unlike the Euro) and it is one of the causes of unstable development. Both in terms of direct and indirect taxes is necessary to take steps to further the development of tax harmonization in the EU or the idea to leave and return to tax competition.

Key words

Taxes, harmonization, EU

1. HISTORICKÝ VÝVOJ

Historicky právo vybírat daně patřilo mezi jedny ze základních práv suverénního státu. Daňové systémy jednotlivých členských států EU prošly dlouhým obdobím vývoje. Společně s rozvojem světové ekonomiky a rozvojem světového obchodu došlo i určitému posunu ve věci harmonizace jednotlivých daní či daňových systémů. Nejvíce harmonizovaným daňovým systémem více států je Evropská unie.

Daně a daňová politika byly již od počátku evropské integrace považovány za otázku, kterou každý členský stát řešil samostatně – byly tedy ponechány v pravomoci jednotlivých členských států EU, respektive Evropských společenství (dále jen jako „ES“). Předestřená problematika daní je totiž mimo jiné závislá na hospodářském a politickém vývoji jednotlivých států. Nelze nijak popírat, že ekonomické hledisko je zde zcela zásadní, neboť daně tvoří nezanedbatelnou součást státních rozpočtů. Právě z tohoto důvodu má také každý stát oprávněný zájem na tom, aby co nejvíce z daní zůstalo

na území státu, ve kterém došlo například k prodeji nemovitosti, koupi zboží, poskytnutí služeb či jiný zisk finančních prostředků. Uvedené samozřejmě neznamená, že by tato problematika zůstávala stranou zájmu Evropské unie – ba právě naopak. Nelze v žádném případě říci, že jde o individuální záležitost či že je každý ze států v oblasti úpravy daní zcela izolován.

Daňová politika Evropské unie je však jednou z nejvíce citlivých oblastí dalšího vývoje v Evropské unii. V současné době je harmonizace daní v rámci jednotného trhu stále nedořešena a existuje mnoho variant dalšího vývoje. Po rozšíření Evropské unie na 27 členských států došlo ke zpomalení a ztížení procesu harmonizace daní především z důvodu, že u většiny procedurálních otázek, které se týkají daní, je vyžadován souhlas všech členských států. Jelikož se evropská integrace vyznačuje mimo jiné i vznikem a existencí jednotného trhu, je naprostou nutností vyžadovat od každého členského státu spolupráci v daňové oblasti. Nejednotnost a různorodost právních úprav jak hmotněprávních, tak i procesněprávních (především u daně z přidané hodnoty – dále jen jako „DPH“) by totiž byla příčinou nefunkčnosti společného evropského trhu.

Zároveň by však harmonizace a spolupráce v oblasti daní měla pokračovat vzhledem k vysokému zdanění práce (následně vyvolávající malou ochotu podnikatelů zaměstnávat další pracovníky), s ohledem na nepříznivý demografický vývoj (daně mohou sloužit jako významný stimul ovlivňující ekonomické chování osob), dále např. z důvodu rostoucího vlivu elektronických služeb atd.

2. SOUČASNÝ STAV HARMONIZACE

V současné době jsou v Evropské unii dány pro jednotlivé daně určitá pravidla. Jednoznačně největší harmonizace probíhá v oblasti nepřímých daní tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného evropského trhu. Osobní důchodové daně naopak zůstávají prozatím v kompetenci jednotlivých členských států. Daně z příjmů podniků mají v rámci jednotného trhu napomáhat k volnému pohybu kapitálu. Další pozornost je věnována sociální a penzijním systémům, které mají v jednotlivých státech eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterémkoliv z členských států EU. Budeme-li vycházet z přesného významu slova „harmonizace“, je nutné počítat s tím, že není možné mít na mysli naprosto stejné a rovné daně. To vyplývá jednak z nezpochybnitelných rozdílů mezi jednotlivými členskými státy, jednak z jejich kulturních, vývojových a historických odlišností. Tudíž je spíše na místě chápat daňovou harmonizaci jako: „proces“ k dosažení cíle i výsledek tohoto procesu.

Daňová harmonizace je velmi problematická záležitost, které nelze dosáhnout v řádu několika let a u níž je nutno počítat s odlišnými názory v různých členských zemích a také s kompromisy, jež je nutno provádět, aby bylo dosaženo cíle – tedy harmonizace daní v rámci Evropské unie. Jak bylo již nastíněno, nelze počítat s tím, že by

konečným výsledkem byla harmonizace ve smyslu „stejná daň pro všechny ve všech členských státech.“ Snaha o harmonizaci v rámci Evropské unie probíhá jak v oblasti přímých, tak i nepřímých daní. Nutno opakovaně konstatovat, že Evropská unie ani jednotlivé členské státy nemají jednoznačně stanoven cíl (metu), jaké má být v oblasti harmonizace dosaženo.

2.1 HARMONIZACE NEPŘÍMÝCH DANÍ

s postupem evropská integrace, bylo zároveň nutné také vytvořit fungující jednotný evropský trh a tím zajistit související volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. To by ovšem bez harmonizace nepřímých daní nebylo možné, tudíž bylo třeba vybrat vhodný způsob, jak tohoto cíle dosáhnout. Bylo na Evropské komisi, jaký postup v oblasti harmonizace nepřímých daní zvolí, neboť v Evropě existovaly a byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění. V podstatě všechny členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn., že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Jedinou výjimkou byla Francie, jelikož ta uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce). Navíc každá země aplikovala ještě selektivní daně (např. spotřební daně). Po zvážení všech možností se nakonec Evropská komise rozhodla, že oblast nepřímých daní bude harmonizována. Dále bylo přikročeno k tomu, že stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění byl nahrazen systémem daně z přidané hodnoty.

Podobně se celá již uvedená problematika odvíjí i pro oblast harmonizace spotřebních daní. Je totiž potřeba nezapomínat na to, že i tyto velmi výrazně ovlivňují jednotný trh. Na samém počátku byla jakási „touha a přání“ harmonizovat jak strukturu, tak i daňové sazby jednotlivých typů spotřebních daní – akcízů. Směrnice EU obsahují název akcíz, v naší daňové soustavě je užíván pojem spotřební daň (což není správně, neboť spotřební daň, je všeobecná kategorie – zahrnuje i daně ze spotřeby – tedy i DPH a případně ekologické daně); význam pojmu spotřební daň je v naší daňové soustavě poněkud posunut.

2.2 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ

Nejvíce problémovou oblastí harmonizace daní v Evropské unii jsou přirozeně přímé daně. Přestože harmonizaci přímých daní je věnován samostatný článek Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, v současnosti probíhá jejich harmonizace spíše prostřednictvím tzv. negativní harmonizace – tedy prostřednictvím judikátů Soudního dvora. Jak již bylo zmíněno, harmonizační proces v této oblasti stagnuje a to z důvodu rozdílnosti účetních systémů jednotlivých členských zemí a dále z důvodu neochoty členských států k další harmonizaci přímých daní, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky, při možném využívání firemních daní jako nástroje hospodářské politiky každého státu.

Otázka harmonizace přímých daní v zemích Evropské unie je velmi problematická a často politicky neprůchodná.

V Evropské unii byly přijaty pouze čtyři směrnice, které však upravují oblast přímých daní relativně podstatným způsobem. Samotným problémem je zavádění CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base – společný konsolidovaný základ daně) a systému zdanění v domovské zemi. Stále odkládání zavedení systému CCCTB a změny v něm vedou k nižší důvěře v tento systém. Ovšem je pravdou, že pro mnoho podnikatelských skupin působících ve většině států EU je současný systém daně z příjmů právnických osob neudržitelný. Nejprve se počítalo se zavedením v roce 2008, následně v roce 2010. Evropská komise nakonec dne 16. března 2011 zveřejnila dlouho očekávaný návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. CCTB by v budoucnu mělo umožnit skupinám společností působícím v rámci EU podat jediné konsolidované daňové přiznání za celou skupinu v rámci EU. Jak již bylo zmíněno, konsolidované zisky skupiny by pak byly rozděleny podle určitého vzorce na jednotlivé členy skupiny v jednotlivých členských státech a jednotlivé státy by na takto určené základy daně uplatnily svoje korporátní sazby daně. Nutno ovšem konstatovat, že zavedení těchto nových pravidel do praxe je podmíněno jednomyslným souhlasem všech členských států EU, přičemž implementace těchto pravidel do národních předpisů by pak byla pro jednotlivé členské státy EU povinná. Podle posledního návrhu Evropské komise by uplatnění CCCTB bylo pro jednotlivé skupiny společností v Evropské unii dobrovolné (každá skupina by se mohla rozhodnout, zda CCCTB použije pro výpočet základu daně celé skupiny bez možnosti ponechat mimo vybrané členy skupiny).

Nespornými výhodami systému CCCTB by bylo administrativní zjednodušení a zprůhlednění systému zdanění společností v Evropě spočívající v konsolidaci hospodářských výsledků jednotlivých společností ze skupiny a následné transformaci na společný základ daně. České republika má k zavedení konsolidovaného základu daně postoj spíše rezervovaný. Česká republika by musela zavést skupinové zdanění a v takovém případě se oprávněně obává nepříznivých rozpočtových dopadů v důsledku kompenzace zisků a ztrát členů skupiny.

3. AKTUÁLNÍ VÝVOJ

Současný vývoj politické diskuse ukazuje, že další proces integrace v rámci Evropské unie je politicky mimořádně složitou a ne zcela předvídatelně řešitelnou otázkou. To platí pro společnou evropskou politiku obecně, zvláště potom pro tak citlivou oblast, jakou je společná daňová politika. Dovoluji si vyslovit názor, že méně je někdy více a že by integrační snahy měly vycházet z objektivních potřeb daňové integrace a neměly by překračovat nezbytnou míru regulace při respektování specifik historického vývoje členských zemí.

Komise vědoma si, jak je obtížné dosáhnout jednomyslnosti v rozhodování, se rozhodla pustit se cestou měkkého přístupu

k harmonizaci práva: pomocí nezávazných právních nástrojů, jako např. Doporučení (čl. 249 Úmluvy EU), Pravidel jednání (politických gentlemanských dohod) po bilaterálních nebo multilaterálních poradách, a Komuniké jakožto směrnic o tom, jak sladit národní daňové zákony s názory ESD. Ve svém programovém dokumentu z roku 2001 udělala z nouze ctnost a nahradila harmonizaci za koordinaci.

Koordinace byla nezbytná, ale byla ztížena dvěma překážkami, a to podmínkou jednomyslnosti v daňových otázkách a nedostatkem celkového perspektivního povědomí členských zemí o hospodářských a sociálních dopadech neučinění patřičných rozhodnutí nevědomého podřízení se suverenity tržním tlakům v oblastech, které by měly zůstat výsadou veřejné politiky. Kromě toho, vzhledem k tomu, že transparence daňových pobídek se v členských zemích nezlepšila (ba právě naopak), pohrozila Komise uplatněním pravidel Úmluvy EU na státní podpůrné programy za účelem eliminace nekalé daňové konkurence, což vedlo k vydání tzv. černého seznamu (Primarolo Blacklist) škodlivých národních daňových opatření. Jak už bylo poznamenáno, Komise se v roce 2001 jednoznačně odvrátila od harmonizace směrem ke koordinaci; od tzv. tvrdého zákona k tzv. měkkému zákonu; a ke konzultacím a vzdělávání členských zemí poukazováním na důsledky, jaké rozhodnutí ESD mají pro jejich daňové systémy, která v případě nutnosti následovalo soudní řízení pro nedodržení Úmluvy. Výsledky nejsou ani zdaleka revoluční, přece jen se měkké zákony prokázaly jako přiměřeně úspěšné, i když je nutno přiznat, že nejvíce úspěchů bylo a je zaznamenáno v oblastech daňové legislativy, kde měkký přístup je doprovázen napřaženou velkou holí tvrdého zákona, obzvláště v oblastech omezování škodlivé daňové konkurence. Tam Komise v mnoha případech musela uplatnit své pravomoci plynoucí z Úmluvy a zakázat státní podporu, a v oblastech, kde Komise může navázat na případy řešené u ESD zákazem specifických národních daňových opatření (přeshraničních dividend, přeshraničních penzijních příspěvků, zdanění na výstupu, incentiv na výzkum a vývoj a přeshraničních úlev ze ztrát).

S ohledem na stávající stav hospodářské krize, nejistotu ohledně pokračování eura atd. je nasnadě zamyslet se nad dalším fungováním Evropské unie jako celku a mimo jiné i stanovit, jakým způsobem mají být daně dále harmonizovány.

Literature:

- BREJCHA, P.: Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Praha: CENTURY CZ, 2006.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al.: Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.
- KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie. Praha: ASPI Publishing, 2005.

- LÁCHOVÁ, L.: Daňové systémy v globálním světě. 1. vydání, Praha: ASPI, 2007.
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace přímého zdanění. Daně a právo v praxi, 2005, č. 6.
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání, Praha: ASPI 2008.
- ŠIROKÝ, J., NERUDOVÁ, D.: Význam judikátů Evropského soudního dvora v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii. In Sborník z konference „Firma a konkurenční prostředí 2008." Třetí část. Brno, MSD s. r. o. 2008
- ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské Unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.
- TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J.: European tax law. Fifth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn: 2008. ISBN 9789041127419.

Contact – email

kopriva@advokacie-brno.cz

PRÁVNÍ RÁMEC EVROPSKÉHO MECHANISMU STABILITY

MICHAL KOZIEŁ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Tento příspěvek reaguje na aktuální situaci v Evropě a zabývá se třemi nástroji zavedenými Evropskou unii pro boj s finanční krizí. Jedná se o Evropský nástroj finanční stability, Evropský mechanismus finanční stabilizace a Evropský mechanismus stability. V první části autor vymezuje uvedené nástroje, v druhé části pak určuje jejich právní rámec. Na závěr autor poukazuje na to, jak na zavádění těchto nástrojů reagovala Česká republika a Polsko.

Key words in original language

Evropská unie; finanční krize; Evropský mechanismus stability; Evropský nástroj finanční stability; Evropský mechanismu finanční stabilizace; půjčka; rozpočet;

Abstract

This paper responds to the situation in Europe and deals with three instruments established by the European Union to combat the financial crisis. It is the European Financial Stability Facility, the European Financial Stabilisation Mechanism and the European Stability Mechanism. In the first part the author defines these three instruments. In the second part author determines their legal framework. In conclusion, the author points out how the introduction of these instruments influenced the Czech Republic and Poland.

Key words

European Union; financial crisis; European Financial Stabilisation Mechanism; European Financial Stability Facility; European Stability Mechanism; loan; budget;

1. ÚVOD

V současné době se Evropská unie, a především členské státy eurozóny potýkají s nemalými problémy souvisejícími jejich zadlužením, nejistotou na finančních trzích a postupným snižováním hodnocení jejich solventnosti mezinárodními ratingovými agenturami.

Evropská unie se snaží proti tomuto bojovat různými způsoby, nicméně se zdá, že svůj boj prozatím prohrává. Je to dáno podle mého názoru zejména tím, že evropské instituce a legislativa EU nejsou připraveny na dynamicky probíhající změny ve světě a v Evropě a nestíhají reagovat dostatečně rychle na vývoj ve společnosti. Samotná

ratifikace Lisabonské smlouvy[1] trvala několik let, než se podařilo přesvědčit všechny členské státy o její potřebnosti. Stejné je to i nyní. Smlouva o Evropské unii[2] a Smlouva o fungování Evropské unie[3] neobsahují nástroje pro pružné reagování na prohlubující se krizi, a jejich změna obvyklým způsobem by trvala příliš dlouho. Proto se jednotlivé členské státy, zejména státy eurozóny, na které dopadla řecká krize a problémy v Itálii a Španělsku nejvíce, snaží najít jiné, alternativní řešení.

O tom, jaké nástroje byly pro boj s krizí zvoleny, jejich stručnou charakteristiku, právní rámec a jaké mají dopady na Českou republiku a Polsko, se dozvíte v následujícím textu. Českou republiku a Polsko jsem zvolil proto, že se jedná o státy, které prozatím nepřijaly společnou evropskou měnu, avšak finanční krize na ně dopadla stejně ostře jako na ostatní, neboť jsou jejich trhy nerozlučně provázány s trhy ostatních evropských zemí.

2. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Pro správné pochopení zkoumané problematiky si dovolím nejprve vysvětlit základní pojmy, které se v souvislosti s poskytováním finanční pomoci členům Evropské unie objevují. Základní rámec zde tvoří *Evropský mechanismus finanční stabilizace* (European Financial Stabilisation Mechanism, EFSM) a *Evropský nástroj finanční stability* (European Financial Stability Facility, EFSF). Tyto dva nástroje jsou však pouze dočasného charakteru, v roce 2013 by je měl nahradit stálý mechanismus stability – *Evropský mechanismus stability* (European Stability Mechanism, ESM), který bude mít povahu mezinárodní organizace.[4] Pojem Evropský mechanismus stability je však používán už nyní a zahrnuje v sobě právě dva výše zmíněné nástroje.

Evropský mechanismus finanční stabilizace opravňuje Evropskou komisi mobilizovat finanční prostředky až do výše 60 mld. eur se zárukou rozpočtu EU. Tyto prostředky jsou dostupné pro všechny členské země Evropské unie. Evropský mechanismus

---

[1] Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství, podepsaná v Lisabonu dne 13. prosince 2007.

[2] Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii.

[3] Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie.

[4] Soubor podmínek pro Evropský mechanismus stability. EIT 8/2011, Evropský integrační tým ČMKOS [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://www.cmkos.cz/evropske-a-mezinarodni-vztahy/evropska-unie/informace-eit-cmkos/informace-eit/2959-3>.

finanční stabilizace byl uveden v život Nařízením Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010[5].

Součástí evropského mechanismu stability je také Evropský nástroj finanční stability, který byl založen 9. května 2010 rozhodnutím 16 členských zemí eurozóny. Předpokládaná délka trvání tohoto nástroje jsou 3 roky s tím, že je možné jeho existenci prodloužit. Cílem tohoto nástroje je ochrana finanční stability evropské měnové unie. K tomu má sloužit dočasná finanční pomoc poskytnutá členům eurozóny, kteří se dostanou do finančních potíží. Sídlo této instituce najdeme v Luxemburgu a v jejím čele stojí Klaus Regling.[6]

Oba tyto nástroje by měly fungovat do roku 2013, poté budou nahrazeny novými nástroji. "*Dosavadní nástroje jako Evropský mechanismus finanční stability jsou považovány z různých důvodů za problematické, proto se Evropská rada na summitu v prosinci 2010 dohodla na změně Lisabonské smlouvy, která by měla zavést nové postupy.*"[7] Evropský nástroj finanční stability a Evropský mechanismus finanční stabilizace budou po červnu 2013 roku zřejmě fungovat pouze po správu a vypořádání jejich dřívějších půjček.

3. EVROPSKÝ MECHANISMUS FINANČNÍ STABILIZACE

Evropský mechanismus finanční stabilizace byl zaveden Nařízením Rady (EU) č. 407/2010 na základě čl. 122 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie[8] v reakci na výjimečnou situaci z důvodu bezprecedentní celosvětové finanční krize a hospodářského útlumu, které vážným způsobem poškodily hospodářský růst a finanční stabilitu a vyvolaly podstatné zhoršení schodků i zadlužení členských států.[9]

Cílem Evropského mechanismu finanční stabilizace je poskytnutí finanční pomoci členskému státu Evropské unie, který z důvodu mimořádných událostí, které nemůže ovlivnit, čelí vážným

---

[5] Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability.

[6] Ministerstvo financí. Evropský nástroj finanční stability [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/zavedeni-eura-v-cr/evropsky-nastroj-financni-stability/1001759/59363/>.

[7] Zbíral, Robert. Obsah pojmu "pravomoc" v článku 10a Ústavy ČR. In Jurisprudence 2011/2. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISSN: 1212-9909.

[8] Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie.

[9] Preambule Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability.

hospodářským nebo finančním obtížím nebo je z téhož důvodu takovými obtížemi vážně ohrožen.[10]

Finanční pomoc se poskytne na žádost dotyčné země na základně rozhodnutí, které na návrh Komise příjme Rada kvalifikovanou většinou. Toto rozhodnutí bude obsahovat výši částky, obecné podmínky týkající se hospodářské politiky, spojené s finanční pomocí Evropské unie a další ustanovení.[11] Nařízení stanoví dva druhy finanční pomoci, jednak je to půjčka, a dále také úvěrová linka poskytnutá dotčenému členskému státu.[12]

4. EVROPSKÝ NÁSTROJ FINANČNÍ STABILITY

Evropský nástroj finanční stability byl založen jako společnost s ručením omezeným podle soukromého práva (podle práva Luxemburgu) na základě rozhodnutí Rady ECOFIN[13] ze dne 9. května 2010 a je vlastněna členskými státy eurozóny. Byl jí přidělen nejvyšší možný rating podle světových ratingových agentur (AAA u Standard & Poor's and Fitch Ratings, Aaa u Moody's). Cílem tohoto nástroje je chránit a zajišťovat finanční stabilitu na evropských trzích. Evropský nástroj finanční stability je oprávněn používat následující nástroje k zajištění svého hlavního cíle:

- Poskytovat půjčky zemím ve finančních obtížích;
- Zasahovat do primárních a sekundárních dluhových trhů;
- Jednat na základě preventivních opatření;
- Financovat rekapitalizaci finančních institucí prostřednictvím půjček vládám;
- Vydávat bondy a jiné finanční nástroje na kapitálových trzích.[14]

---

[10] Čl. 1 Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability.

[11] Čl. 3 Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability.

[12] Čl. 2 odst. 1 Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability.

[13] Rada ECOFIN je radou ministrů hospodářství a financí zemí EU.

[14] About EFSF [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.efsf.europa.eu/about/index.htm>.

Evropský nástroj finanční stability disponuje kapitálem ve výši 780 miliard EUR a bude moci úvěrovat zadlužené země až do výše 440 miliard EUR. Úvěry zatím čerpaly dvě země - Irsko a Portugalsko, Řecko dostalo první část finančních prostředků z jiných zdrojů.[15]

5. EVROPSKÝ MECHANISMUS STABILITY (NEBO TAKÉ EVROPSKÝ STABILIZAČNÍ MECHANISMUS)

Dne 11. července 2011 se ministři financí všech 17 zemí eurozóny dohodli na vytvoření Evropského mechanismu stability, jehož základním cílem je vytvořit stálý mechanismus finanční pomoci pro členské státy Evropské unie, ve kterých se platí eurem, poté, co v roce 2013 ukončí svou činnosti dočasné mechanismy – Evropský nástroj finanční stability a Evropský mechanismus finanční stability. Zřízení Evropského mechanismu stability proběhne prostřednictvím Smlouvy o zřízení Evropského mechanismu stability, která musí projít ratifikačním procesem ve všech zemích eurozóny.[16]

Podle čl. 3 Smlouvy o zřízení Evropského mechanismu stability má tato instituce povahu mezivládní organizace podléhající mezinárodními právu a jejím účelem je mobilizace finančních prostředků a poskytování finanční pomoci v souladu s přísnými podmínkami členům Evropského mechanismu stability, kteří se potýkají nebo jím hrozí vážné finanční problémy, a pokud je to nezbytné k zajištění finanční stability eurozóny. Pro tyto případy má Evropský mechanismus stability možnost vydávat finanční nástroje nebo uzavírat dohody nebo ujednání s jednotlivými členy, s finančními institucemi nebo s jinými třetími stranami.[17]

Celková výše upsaného kapitálu Evropského mechanismu stability by měla dosáhnout 700 miliard EUR, z toho uhradí 80 miliard EUR jednotlivé členské státy eurozóny prostřednictvím splátek.[18]

---

[15] Hron, M., Špačková, Iva. Slováci posvětili rozšíření eurofondu, Sulík se obrátí na Ústavní soud [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://ekonomika.idnes.cz/slovaci-posvetili-rozsireni-eurofondu-sulik-se-obrati-na-ustavni-soud-137-/eko_euro.aspx?c=A111013_165033_eko_euro_hro>.

[16] Evropský stabilizační mechanismus [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.zavedenieura.cz/cps/rde/xchg/euro/xsl/index_1685.html>.

[17] Čl. 3 Smlouvy o zřízení Evropského mechanismu stability.

[18] Viz Soubor podmínek pro Evropský mechanismus stability. EIT 8/2011, Evropský integrační tým ČMKOS [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://www.cmkos.cz/evropske-a-mezinarodni-vztahy/evropska-unie/informace-eit-cmkos/informace-eit/2959-3>.

V reakci na současný vývoj na finančních trzích a na krizi státních dluhopisů se rozhodly členské státy eurozóny svá jednání urychlit a na zasedání ze dne 9. prosince 2011 stanovily, že urychlí vstup Smlouvy o Evropském mechanismu stability v platnost.[19]

Pokud se vyskytne nutnost zasáhnout proti tomu, aby byla ohrožena stabilita eurozóny jako celku, bude moci Evropský mechanismus stability poskytovat finanční pomoc (ve formě půjček) jednotlivým členským státům. Finanční pomoc bude mít podobu buď krátkodobé nebo střednědobé podpory, která bude přiměřená závažnosti nerovnováhy a vyhlídkám přijímajícího členského státu na obnovení přístupu na finanční trhy.[20]

6. PRÁVNÍ RÁMEC

Dva výše uvedené nástroje, tedy Evropský nástroj finanční stability a Evropský mechanismus finanční stabilizace byly zřízeny na základě čl. 122 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie. Ten říká, že:

"*Nastanou-li členskému státu z důvodu přírodních pohrom nebo mimořádných událostí, které nemůže ovlivnit, obtíže nebo je-li z téhož důvodu vážně ohrožen závažnými obtížemi, může Rada na návrh Komise poskytnout dotyčnému členskému státu za určitých podmínek finanční pomoc Unie. Předseda Rady informuje o rozhodnutí Evropský parlament* "[21]

Tento článek tedy stanoví základní obrysy finanční pomoci členským státům, které se potýkají s krizí. Nicméně v preambulích několika současných předpisů Evropské unie se objevuje zmínka o tom, že tvůrci ideje Evropské unie nepočítali s tím, že Evropská unie bude postižena vnitřní krizí, a proto je úprava finanční pomoci v zakládacích smlouvách velmi strohá a nedostatečná.

Kromě čl. 122 je možné se v rámci poskytování finanční pomoci členským státům zmínit rovněž o čl. 143, který se také

---

[19] Prohlášení hlav států a předsedů vlád eurozóny ze dne 9. prosince 2011 [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/CS/ec/126675.pdf>.

[20] Viz Soubor podmínek pro Evropský mechanismus stability. EIT 8/2011, Evropský integrační tým ČMKOS [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://www.cmkos.cz/evropske-a-mezinarodni-vztahy/evropska-unie/informace-eit-cmkos/informace-eit/2959-3>.

[21] Čl. 122 odst. 2 Konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie.

okrajově vztahuje na vypořádávání se s důsledky finanční krize, nicméně se domnívám, že jeho původní úloha byla poněkud jiná.

V souvislosti se zakládajícími smlouvami je potřeba se zmínit ještě o čl. 136 Smlouvy o fungování Evropské unie, který je součástí ustanovení týkajících se členských států, jejichž měnou je euro. Toto ustanovení bude změněno v rámci tzv. zjednodušené procedury pro změnu zakládacích smluv[22] z důvodu zavedení výše zmíněného Evropského mechanismu stability. Ten by měl být následně uveden v život na základě Smlouvy o zřízení Evropského mechanismu stability, o které jsem se zmiňoval již dříve.

Současné, již fungující nástroje byly zřízeny nařízením Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability, resp. na základě rozhodnutí Rady ECOFIN ze dne 9. května 2010 o zřízení evropského nástroje finanční stability. Nemůžeme zapomenout ani na stávající systém střednědobé finanční pomoci zavedený nařízením Rady (ES) č. 332/2002[23] pro členské státy, které nejsou členy eurozóny. Tento nástroj umožňuje poskytování úvěru jednomu nebo více členským státům, jimž nastaly nebo jim vážně hrozí obtíže s jejich bilancí běžných plateb nebo pohybu kapitálu.[24]

Mezi prameny v rámci této problematiky je nutné zařadit rovněž dvě prováděcí rozhodnutí Rady. První z nich se týkalo poskytnutí finanční pomoci Evropské unie Irsku ve výši 22,5 miliardy EUR[25], druhé pak se týkalo poskytnutí finanční pomoci Evropské unie Portugalsku ve výši 26 miliard EUR[26]. V těchto dokumentech jsou stanoveny důvody, proč je půjčka těmto zemím poskytnuta, a také podmínky, které musí obě země splnit, nevyjímaje také zavedení ozdravných programů a "zkrocení" veřejných výdajů.

---

[22] Srov. čl. 48 odst. 6 Konsolidovaného znění Smlouvy o Evropské unii a Rozhodnutí Evropské rady ze dne 25. března 2011, kterým se mění článek 136 Smlouvy o fungování Evropské unie, pokud jde o mechanismus stability pro členské státy, jejichž měnou je euro.

[23] Nařízení rady (ES) 332/2002 ze dne 18 února 2002, kterým se zavádí systém střednědobé finanční pomoci platebním bilancím členských států.

[24] Čl. 1 odst. 1 Nařízení rady (ES) 332/2002 ze dne 18 února 2002, kterým se zavádí systém střednědobé finanční pomoci platebním bilancím členských států.

[25] Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2010 o poskytnutí finanční pomoci Unie Irsku (2011/77/EU).

[26] Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 30. května 2011 o poskytnutí finanční pomoci Unie Portugalsku (2011/344/EU).

7. REAKCE OSTATNÍCH ČLENSKÝCH STÁTŮ EVROPSKÉ UNIE

Představitelé eurozóny se dohodli, že Mezinárodnímu měnovému fondu poskytnou půjčku ve výši 200 miliard EUR. Peníze by fondu půjčily centrální banky eurozóny a dobrovolně i dalších zemí Evropské unie. Přispět by měla i Česká republika, a to částkou 90 miliard korun, tedy přibližně jednou desetinou devizových rezerv České národní banky. S tímto nesouhlasí představitelé České národní banky, konkrétně její guvernér Miroslav Singer, který doslova uvedl, že "*Mně se zdá, že ta částka je trošku jako acylpyrin na zlomenou nohu. Nezaškodí, ale zároveň není schopna výrazněji pomoci*".[27] Jeho názor však nesdílí bývalý viceguvernér České národní banky, Luděk Niedermayer, podle kterého má naopak Česká národní banka problémy s příliš velkým množstvím devizových rezerv a půjčka Mezinárodnímu měnovému fondu by naopak České republice pomohla.

Česká republika společně se Švédskem zaujala obezřetnou pozici vůči dohodě, na základě které by měly tyto půjčky být poskytnuty. Nakonec se k nim přidaly ještě další země, společně s Polskem, které se zprvu vyjádřily, že půjčku poskytnou, avšak později začaly couvat. Jedinou zemí, která se od začátku proti této dohodě ohradila, byla Velká Británie. To, zda zůstane osamocena, nebo se k ní postupně budou přidávat další země, ukáže vývoj v následujících několika týdnech.

Představitelé Narodowego Banku Polskiego (roz. Polské národní banky) se vyjádřili vesměs kladně k žádosti o půjčku pro Mezinárodní měnový fond.[28] Avšak i zde se objevují hlasy proti půjčování peněz, kterých Polsko samo nemá dostatek. Polsko, stejně jako Česká republika, nepřijalo společnou evropskou měnu a tudíž není členem eurozóny. Nicméně i zde se projevují důsledky nezdravého stavu veřejných financí většiny členských zemí Evropské unie. Poláci jsou si vědomi, že i když nemají euro, plují s ostatními zeměmi na stejné lodi, a proto by se měli účastnit této "záchranné" akce.

---

[27] ČTK. Guvernér Singer: ČNB bude poskytnutí půjčky MMF velmi zvažovat [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/8959/20031/clanek/guverner-singer-cnb-bude-poskytnuti-pujcky-mmf-velmi-zvazovat/>.

[28] Viz Pożyczka dla MFW z rezerw jako umowa NBP-MFW [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.infor.pl/finanse/artykuly/575792,pozyczka_dla_mfw_z_rezerw_jako_umowa_nbp_mfw.html>.

Literature:

- Kosikowski, C.: Prawo finansowe w Unii Europejskiej. Bydgoszcz: Oficyna wydawnicza Branta, 2008, 241 s., ISBN 978-83-6018-668-8
- Mrkývka, P.: Finanční právo a finanční správa 1. díl, Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s., ISBN 80-210-3578-1
- Nowak-Far, A.: Finanse Unii Europejskiej - aspekty instytucjonalne i prawne, Warszawa: Instytut wydawniczy EuroPrawo, 2010, 138 s., ISBN 978-83-7627-043-2
- Tkaczyński, J. W.: Leksykon funduszy Unii europejskiej, Warszawa: Wydawnictwo C.H.Beck, 2009, 484 s., ISBN 978-83-255-0672-8

- About EFSF [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.efsf.europa.eu/about/index.htm>
- ČTK. Guvernér Singer: ČNB bude poskytnutí půjčky MMF velmi zvažovat [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/8959/20031/clanek/guverner-singer-cnb-bude-poskytnuti-pujcky-mmf-velmi-zvazovat/>
- Evropský stabilizační mechanismus [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.zavedenieura.cz/cps/rde/xchg/euro/xsl/index_1685.html>
- Hron, M., Špačková, Iva. Slováci posvětili rozšíření eurofondu, Sulík se obrátí na Ústavní soud [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://ekonomika.idnes.cz/slovaci-posvetili-rozsireni-eurofondu-sulik-se-obrati-na-ustavni-soud-137-/eko_euro.aspx?c=A111013_165033_eko_euro_hro>
- Ministerstvo financí. Evropský nástroj finanční stability [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/zavedeni-eura-v-cr/evropsky-nastroj-financni-stability/1001759/59363/>
- Prohlášení hlav států a předsedů vlád eurozóny ze dne 9. prosince 2011 [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/CS/ec/126675.pdf>
- Soubor podmínek pro Evropský mechanismus stability. EIT 8/2011, Evropský integrační tým ČMKOS [cit. 2011-12-09]. Dostupný z: <http://www.cmkos.cz/evropske-a-mezinarodni-vztahy/evropska-unie/informace-eit-cmkos/informace-eit/2959-3>
- Zbíral, Robert. Obsah pojmu "pravomoc" v článku 10a Ústavy ČR. In Jurisprudence 2011/2. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISSN: 1212-9909

- Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii
- Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie
- Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství, podepsaná v Lisabonu dne 13. prosince 2007

- Nařízení rady (ES) 332/2002 ze dne 18 února 2002, kterým se zavádí systém střednědobé finanční pomoci platebním bilancím členských států
- Nařízení Rady (EU) č. 407/2010 ze dne 11. května 2010 o zavedení evropského mechanismu finanční stability
- Pożyczka dla MFW z rezerw jako umowa NBP-MFW [cit. 2011-12-09]. Dostupné z: <http://www.infor.pl/finanse/artykuly/575792,pozyczka_dla_mfw_z_rezerw_jako_umowa_nbp_mfw.html>.
- Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2010 o poskytnutí finanční pomoci Unie Irsku (2011/77/EU)
- Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 30. května 2011 o poskytnutí finanční pomoci Unie Portugalsku (2011/344/EU)
- Rozhodnutí Evropské rady ze dne 25. března 2011, kterým se mění článek 136 Smlouvy o fungování Evropské unie, pokud jde o mechanismus stability pro členské státy, jejichž měnou je euro
- Smlouva o zřízení Evropského mechanismu stability

Contact – email

koziel@mail.muni.cz

DAŇ Z NEMOVITOSTÍ JAKO NÁSTROJ ZABEZPEČOVÁNÍ VEŘEJNÝCH STATKŮ

JANA KRANECOVÁ

Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic

Abstract in original language

Daň z nemovitostí je tradiční majetkovou daní a v České republice stoprocentním příjmem obecních rozpočtů, i když je správa této daně svěřena územním finančním orgánům. Cílem příspěvku je představit daň z nemovitostí jako nástroj zvyšování obecních příjmů v době, kdy je nutné hledat prostředky na zabezpečení veřejných statků municipalit mimo příjmy plynoucí ze státního rozpočtu. Příspěvek se zaměří na možnosti obcí ovlivňovat výši výnosu z této daně v České republice včetně srovnání se zahraniční právní úpravou.

Key words in original language

Daň z nemovitostí, municipality, obecní rozpočet, veřejné statky, výnos.

Abstract

The real property tax is a traditional property tax and in the Czech Republic a wholly-income of municipal budgets, although the administration of the tax is delegated to territorial financial authorities. The aim of this paper is to present the real estate tax as an instrument of increase the local revenues at time when it is necessary to look for resources to secure public goods of municipalities beyond the revenues from the state budget. The paper is focused on the possibilities of municipalities to influence the amount of revenue from this tax in the Czech Republic, including a comparison with foreign legislation.

Key words

Municipal budget, municipalties, public goods, real property tax, revenue.

V období ekonomické krize a problémů na úrovni Evropské unie musí i Česká republika přistupovat k nepopulárním krokům, kterým reforma veřejných financí bez pochyby je. Stát, kraje i obce hledají zdroje, ze kterých budou v příštích letech financovat zabezpečování veřejných statků, které jsou jim svěřeny. Ve svém článku se nejdřív budu zabývat vymezením veřejných statků, které poskytují obce v České republice. Dále se pokusím nastínit, podle mého názoru stěžejný a přitom opomíjený, nástroj zabezpečování municipálních veřejných statků - daň z nemovitostí. Představím zejména předpoklady, které z něj mohou udělat efektivní nástroj uspokojování potřeb občanů obcí

Veřejné statky lze jednoduše definovat jako zboží a služby, které jsou zajišťovány státem, kraji a obcemi a financovány zcela nebo zčásti z finančních prostředků soustředěných v soustavě veřejných

rozpočtů.[1] U těchto statků dochází k tzv. tržnímu selhání tzn., že soukromý sektor nemůže nebo nemá zájem je zajišťovat.[2] Patří sem zdravotnictví, školství, policie, atd. Tvorba veřejných statků může být za určitých okolnosti delegována i na soukromoprávní subjekty a to prostřednictvím veřejné zakázky. V poslední době se stále častěji vyskytuje jejich zabezpečení prostřednictví partnerství soukromého a veřejného sektoru.[3]

Rozhodnutí, které veřejné statky budou zabezpečovány centralizovaně a které na úrovni obcí nebo krajů závisí i od toho, kdo má z konkrétních veřejných statků prospěch, zda obyvatelé celého státu nebo jen konkrétní obce. Veřejné statky by měli být zajišťovány v souladu s preferencemi obyvatel, které hradí náklady na ně. Veřejný statek by měla zajišťovat ta úroveň, která ho dokáže zajistit co nejhospodárněji, nejefektivněji a za dosažení maximální účinnosti pro spotřebitele. Když je již rozhodnuto, která úroveň bude konkrétní veřejné statky zabezpečovat, je nutné rozhodnout jak to bude dělat a z jakých finančních prostředků. [4] Obce zabezpečují: čisté veřejné statky, smíšené statky, místní veřejné statky.[5]

Čisté veřejné statky jsou statky, jejichž spotřeba je obecná, tj. spotřeba není měřitelná na jednotlivce, všem je poskytován ve stejném množství a kvalitě, jednotlivce nelze ze spotřeby vyloučit. Příkladem je například výstavba a údržba silnic. Často z těchto statků mají prospěch i obyvatelé ostatních obcí. Z tohoto důvodu by se na zabezpečování měli podílet i jiné než obecní zdroje.[6]

Smíšené statky jsou statky, jejichž spotřeba je již měřitelná na jednotlivce co do množství, ale kvalita je zaručena na stejné úrovni všem spotřebitelům. Smíšené statky jsou často zabezpečovány ÚSC, ale stát si ponechává možnost kontroly. Příkladem je např. základní

---

[1] Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 120 – 125.

[2] Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 155.

[3] Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 120 – 125.

Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 155.

[4] Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 120 – 125.

[5] Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 125 – 128.

[6] Tamtéž.

školství.[7] Z hlediska spotřeby lze rozdělit smíšené statky na fakultativní u nichž si jednotlivec sám rozhodne, zda ho využije (např. MHD) a smíšené statky preferované, kdy je jejich spotřeba přikázána státem (např. povinná školní docházka).[8]

Místní veřejné statky slouží místnímu obyvatelstvu podle jejich preferencí, mohou mít povahu čistých veřejných statků jako místní policie nebo povahu smíšených statků jako zásobování vodou nebo svoz komunálního odpadu. Vzhledem k tomu, že u smíšených statků lze měřit spotřebu jednotlivce, lze stanovit i výši uživatelského poplatku.[9] To se využívá zejména u smíšených statků s fakultativní spotřebou, kde hrozí převis poptávky nad nabídkou.[10] Místní čisté veřejné statky musí být financovány daňovou cestou, jelikož jejich spotřebu nelze měřit na jednotlivce.[11]

Úkolem obcí je zabezpečovat velké množství veřejných statků. S decentralizací jejich počet v posledních letech narůstá. Obce tradičně zabezpečují statky z oblasti školství, zdravotnictví, veřejný pořádek, veřejné osvětlení, veřejné komunikace a zeleň, veřejnou hromadnou dopravu, bezpečnost zejména prostřednictvím obecní policie, ale také různé sociální programy zaměřené na rodinu nebo podporu bydlení.[12]

Výdaje obcí v souvislosti s neustálým nárůstem zabezpečovaných municipálních veřejných statků rostou. V důsledku nutných změn a zpomalení hospodářského růstu je přitom stále náročnější najít ve státním rozpočtu prostředky, které lze obcí poskytnout. V poslední době se zavádějí podle mého názoru značně nekoncepční změny, kdy menší obce dostanou ze státního rozpočtu ve formě sdílených daní, větší obnos finančních prostředků, co ovšem půjde na úkor pěti největších měst. Přitom se zapomíná, že právě tyto velké města, musí zabezpečovat daleko víc veřejných statků, než menší obce. Navíc tyto statky nejsou poskytovány jen občanům těchto měst, ale lidem z velkého okolí, kteří jsem do větších měst denně přicházejí za prací,

---

7 Tamtéž.

8 Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 157.

9 Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 125 – 128.

10 Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 157.

11 Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 158.

12 Srov. Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 113-115.

na úřady, do škol nebo kulturním vyžitím. Zřetelným příkladem je veřejná hromadná doprava.

V důsledku historického vývoje a právní kultury je daň z nemovitostí v bývalých socialistických zemích často opomíjená jako zdroj obecních rozpočtů. Výnos z této daně je minimální, někdy až zanedbatelný. I ve Spojených státech, kde je výnos z této daně jedním ze základních příjmů obecných rozpočtů, když ne jediný, dochází v posledních letech k jejímu omezování. Také OECD hlásí, že málokdy se výnos daně z nemovitostí vyšplhá nad 3 % HDP[13].

Ekonomové jsou více méně zastánci existence daně z nemovitostí. Považují ji za základní příjem rozpočtu místní samosprávy, který může být spravován právě na úrovni samosprávy. Jako zdroj je navázána na veřejné statky, které konkrétní obec poskytuje svým občanům a také realizací těchto statků dochází de facto ke zvyšování hodnoty nemovitosti. [14] Čím blíže je k nemovitosti například školka, škola, čím lepší je dostupnost hromadné dopravy, tím je cena nemovitosti vyšší. Zásadně je tedy v zájmu občanů, aby tyto statky byly ze strany obce poskytovány v nejvyšší možné míře, a daň z nemovitostí může k tomu sloužit jako efektivní nástroj.[15]

I v České republice, kde je výnos této daně tak nízký, je daň z nemovitostí nástrojem k zabezpečování municipálních veřejných statků. Její výnos v plné míře plyne do obecních rozpočtů, kde se podílí na úhradě veřejných statků, které obec pro své občany zabezpečuje. Jaké jsou ale předpoklady toho, aby se daň z nemovitostí stala efektivním nástrojem veřejných statků?

Předpoklad: Možnost obcí ovlivňovat výši výnosu

Typickým znakem bývalých socialistických zemí jsou nedostatečné nástroje obcí, jak ovlivňovat výši daně z nemovitostí. V České republice mají obce dle mého názoru vlivný nástroj a to tzv. místní koeficient, který jim umožní zvýšit výslednou daňovou povinnost 2, 3, 4 nebo i pětinásobně. Problémem je, že tento koeficient lze využít jen jeden na všechny nemovitosti v obci. Obec nemůže použít více koeficientů na různé části obce.[16] Nejedná se tedy o efektivní nástroj

---

[13] Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. Whither the Property Tax. New perspectives on Fiscal Mainstay. In *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax.* Hollis : Puritan Press, 2010. s. 3.

[14] Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. Whither the Property Tax. New perspectives on Fiscal Mainstay. In *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax.* Hollis : Puritan Press, 2010. s. 3.

[15] Radvan, M. Majetkové daně. Daň z nemovitostí. (Přednáška na PrF MU ze dne 21. října 2011).

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

řízení územní politiky. I když nutno poukázat na jednu nezanedbatelnou výhodu a to, že obec při stanovování ví jak velký výnos zavedením místního koeficientu dosáhne bez nutnosti zpracovávat rozsáhlé výpočty. Z tohoto pohledu by jsem v případě České republiky obcím ponechala pravomoc užívat místní koeficient s tím rozdílem, že by obec mohla sama zvážit, které nemovitosti na území obce mu budou podléhat a také kritéria které při výběru skupiny této nemovitosti zvolí.

V Polsku je situace o něco lepší. Zákon zde stanoví maximální sazby pro jednotlivé nemovitostní daně a zastupitelstvo obce každoročně stanoví konkrétní sazbu v zákonném rozmezí. Každopádně se vždy jedná o politicky citlivá rozhodnutí, která jsou na úrovni místní politiky „víc vidět“.[17] Sazby mohou obce ovlivňovat například i na Slovensku, v Rakousku, Německu, Francouzsku, Itálii a Velké Británii.[18]

Zákonodárce by měl zvážit jak do budoucna posílí postavení obcí při ovlivňování výše výnosu daně z nemovitostí. Chystaná reforma zdanění pozemků by měla přinést pro obce novou možnost ovlivňování základu daně. Reforma bude pro obce nákladná, protože se přechází na hodnotový systém stanovení základu daně, kde obce budou muset vypracovat mapy obecních území s rozdělením na zóny, které jsou východiskem pro stanovení základu daně u pozemků.[19] Podle mého názoru nemá význam v okamžiku, kdy se výnos daně z nemovitostí dostatečně nezvýší. Na druhou stranu pokud dojde ke značnému zvýšení daně z nemovitostí, bude nutné přejít na ad valorem systém zdanění, protože nevýhodou jednotkového systému je, že je nespravedlivý a v případě, že se zvýší daňová povinnost, občanům, na které dopadne tato nespravedlnost to začne vadit.

Předpoklad: Občané obce musí mít přístup k výčtu veřejných statků, které jsou zabezpečovány díky výnosu DN

Jedním z účelů decentralizace zabezpečování veřejných statků a tedy přesunu této kompetence na obce, je zabezpečení tzv. občanské kontroly. Občané obce tak mohou snáz zasahovat do výběru veřejných statků, které bude obec poskytovat a jednak mohou lépe kontrolovat nakládaní s veřejnými prostředky a majetkem obce. Problém nejen

---

[17] Czudek, D., Dowgier, R. Zdanění nemovitostí v České republice a Polsku. In *Časopis pro právní vědu a praxi.* Brno : Masarykova univerzita. Ročník XVII, číslo 2(2009), s. 143-149. ISSN 1210-9126.

[18] Radvan, M. Theoretical aspects of real estate tax. In *Sovremennyje problemy teorii nalogovogo prava : materialy meždunarodnoj naučnoj konferencii Voronež, 4-6 sentjabrja 2007 goda*. Voronež : Izdatel'stvo Voronežskogo gosudarstvennogo universiteta, 2007. s 441.

[19] Holmes, A., Jirásková, Z. Daň z nemovitostí a místní poplatky jako finanční zdroj obcí a měst. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z: http://www.smocr.cz/.

České republiky, ale i jiných členských zemí Evropské unie je, že zájem občanů o veřejné záležitosti je nedostatečný. Občanská kontrola zde selhává, a proto se zde vytrácí i význam, který zabezpečování veřejných statků obcemi má. Důležité aspekty, které kromě samotného zájmu občanů ovlivňují možnost občana podílet se na řízení a kontrole veřejných statků, jsou: přístup k informacím, možnost vyjádřit se k záležitostem obce a možnost aktivně se účastnit.[20] Občané mají právo vědět jak se využívají finanční prostředky a majetek obce. Jde de facto o zvyšování transparentnosti nakládaní s veřejnými prostředky na úrovni obce. To, že budou občané obce vědět, kam směřuje „každá koruna", je jedním ze základních předpokladů naplňování již výše zmíněných aspektů působení tzv. občanské kontroly. Jen tak mohou občané sami posoudit zda hospodaření je efektivní, popřípadě mohou namítat nehospodárnost nakládání s penězi obce nebo rozhodnout, které veřejné statky má obec vůbec zabezpečovat a jakým způsobem. Dalším důležitým aspektem je možnost reálně se aktivně podílet na rozhodování o nakládání s penězi obce. Na to slouží různé poradní orgány zastupitelstva jako výbory dle ustanovení § 117 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Větší možnost reálně působit na rozhodování zastupitelstva mají samozřejmě občané menších obcí. Právě zde však občanská kontrola často selhává jak již bylo popsáno výše.

Neinformovanost občanů obce je podle mého názoru jedním z důvodů, proč je daň z nemovitostí často odmítána. I když z ekonomické definice daně plyne, že poskytované protiplnění je neekvivalentní,[21] neznamená to, že na obecní úrovni, kam plyne 100 % výnosu z této daně není možné určit kam tyto prostředky směřují. Občané obce mají vědět, které konkrétní veřejné statky, jsou zabezpečovány z výnosu daně z nemovitostí. Podoba sdělení těchto údajů je na rozhodnutí představitelích obecních orgánů, které znají poměry ve své obci nejlépe. Oni vědí jaký prostředek bude účinný, zda k tomu zvolí obecní noviny,[22] internetové schránky, zasedání zastupitelstva, úřední desku nebo i úvodní řeč na nějaké obecní slavnosti. Občané některých obcí na Slovensku to zjistili poněkud nešťastným způsobem. V důsledku omezení prostředků, které putují do obecních rozpočtů, některé obce přistoupili k radikálnímu šetření – vypínají veřejné osvětlení.[23] Veřejné osvětlení v obci je jedním

---

[20] Peková, J., Pilný, J., Jetmar, M. Veřejná správa a finance veřejného sektoru. Praha : ASPI, a.s., 2005, s. 97.

[21] Mrkývka, P., Radvan, M. Berní právo – obecná ustanovení. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo.* Brno : Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. s. 23.

[22] Radvan, M. Majetkové daně. Daň z nemovitostí. (Přednáška na PrF MU ze dne 21. října 2011).

[23] Starostové slovenských obcí šetří. Osvětlení ulic je drahé, proto na noc zhasínáme, říkají. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z:

z tradičních veřejných statků zabezpečovaných obcemi, které ovšem občané ani nevnímají dokud lampy při jejich obydlí svítí. Význam tohoto statku si ale všimnou, když v důsledku nedostatku prostředků v obecním rozpočtu dojde k omezení poskytování veřejného statku – osvětlení, co ve svém důsledku mělo prokazatelný vliv na zvýšení kriminality a de facto pokles bezpečnosti dané obce. V dlouhodobějším horizontu to může znamenat i snížení atraktivity lokality pro bydlení nebo i podnikání, protože mezi obcemi, které tato úsporná opatření zavedla nebo o něm uvažují patří i krajské město Trenčín, které prozatím zkrátilo dobu, kdy je osvětlení zapnuto o hodinu.[24]

Předpoklad: Zvážit co ještě může být předmětem zdanění

V zemích, kde je daň z nemovitostí hlavním nebo jediným příjmem obecních rozpočtů, je předmětem daně z nemovitosti cokoliv, co je nějakým způsobem spojeno se zemí pevným základem. Příkladem mohou být různá energetická potrubí, které jdou napříč krajinou. Důvody pro zdanění ale nehledají jen v tom, že potřebují dostatečný výnos pro zabezpečování veřejných statků, ale i to, že se jedná o podnikatelsky atraktivní činnost, jinak řečeno dobře vydělávající business a není důvod proč by měl být od zdanění osvobozen. Druhým důvodem je, že tato potrubí ale i jiná technická zařízení mají značně negativní dopad na vzhled krajiny, jednak při jejich budování, kdy se v důsledku dodávek materiálů na stavbu ničí obecní komunikace, ale i po dobudování, kdy se snižuje tržní hodnota pozemků a staveb v širším okolí tohoto technického zařízení. Země s daní ad valorem si toto dobře uvědomují a stavby tohoto typu zdaňují. V České republice se místo toho zvažuje, jaká velká dotace (část od majitele technického zařízení, část od státu) by měla obcím jít do jejich rozpočtů, aby se tím vykompenzovala ztráta hodnoty dotčených pozemků.[25]

Ve Spojených státech jsou jakékoliv výjimky ze zdanění nemovitostí přípustné jen ve zvláštních případech. Až tzv. case law umožnilo vyjmout ze zdanění organizace sloužící veřejnoprospěšným účelům a to také ne zcela. V některých státech jsou ze zdanění nemovitostí vyjmuty charitativní organizace působící na území obce, které zabezpečují veřejné statky. Příkladem mohou být nemocnice, ale ne každá nemocnice je automaticky vyňata ze zdanění. Jen zařízení, která splňují zvláštní podmínky stanovené v case law mohou být ze zdanění osvobozeny. Každá výjimka, která je v rámci obce udělena nebo přiznána, sníží výnos potřebný pro fungování municipality, který

---

http://zpravy.ihned.cz/svet-slovensko/c1-53476000-starostove-slovenskych-obci-setri-osvetleni-ulic-je-drahe-proto-na-noc-zhasiname-rikaji

[24] Tamtéž.

[25] Investice do energetiky brzdí legislativní nejistota. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z: http://www.euractiv.cz/energetika/clanek/investice-do-energetiky-brzdi-legislativni-nejistota-008744

musí být následně kompenzován, co v praxi znamená, že vyšší daňovou zátěž budou nést domácnosti a podniky dané obce.[26]

Závěr

Daň z nemovitostí je nepopulární nástroj, které obce mohou, i za stavu současné legislativy ovlivňovat. Dle mého názoru, obce de facto pomocí místního koeficientu neovlivňují daň z nemovitostí, ale jen výši jejího výnosu. Největší nedostatek spatřuji ve slabé komunikaci mezi představiteli obce a občany, kteří daň z nemovitostí platí. Podle mého názoru, díky zlepšení této komunikace se daň z nemovitostí může stát skutečně efektivním nástrojem zabezpečování místních veřejných statků.

Literature:

- Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. Whither the Property Tax. New perspectives on Fiscal Mainstay. In Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax. Hollis : Puritan Press, 2010.
- Czudek, D., Dowgier, R. Zdanění nemovitostí v České republice a Polsku. In Časopis pro právní vědu a praxi. Brno : Masarykova univerzita. Ročník XVII, číslo 2(2009), s. 143-149. ISSN 1210-9126.
- Holmes, A., Jirásková, Z. Daň z nemovitostí a místní poplatky jako finanční zdroj obcí a měst. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z: http://www.smocr.cz/.
- Investice do energetiky brzdí legislativní nejistota. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z: http://www.euractiv.cz/energetika/clanek/investice-do-energetiky-brzdi-legislativni-nejistota-008744
- Kenyon, D.A., Langley A. H. Payments in Lieu of Taxes. Balancing Municipal and Nonprofit Interests. Cambridge : Lincoln Institute of Land Policy, 2010. s. 20.
- Pařízková, I. Finance územní samosprávy. Brno : Masarykova univerzita, 2008. 240.
- Peková, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011.
- Peková, J., Pilný, J., Jetmar, M. Veřejná správa a finance veřejného sektoru. Praha : ASPI, a.s., 2005, s. 97.
- Radvan, M. Majetkové daně. Daň z nemovitostí. (Přednáška na PrF MU ze dne 21. října 2011).
- Radvan, M. Theoretical aspects of real estate tax. In Sovremennyje problemy teorii nalogovogo prava : materialy meždunarodnoj naučnoj konferencii Voronež, 4-6 sentjabrja 2007 goda. Voronež :

---

[26] Kenyon, D.A., Langley A. H. Payments in Lieu of Taxes. Balancing Municipal and Nonprofit Interests. Cambridge : Lincoln Institute of Land Policy, 2010. s. 20.

Izdatel'stvo Voronežskogo gosudarstvennogo universiteta, 2007. s 441.

- Starostové slovenských obcí šetří. Osvětlení ulic je drahé, proto na noc zhasínáme, říkají. [cit. 2011-11-30]. Dostupné z: http://zpravy.ihned.cz/svet-slovensko/c1-53476000-starostove-slovenskych-obci-setri-osvetleni-ulic-je-drahe-proto-na-noc-zhasiname-rikaji
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Contact – email

kranecova@mail.muni.cz

POPLATEK ZA STUDIUM - EFEKTIVNÍ NÁSTROJ REGULACE?

VERONIKA KUDROVÁ

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Česká republika

Abstrakt

Příspěvek Poplatek za studium - efektivní nástroj regulace? si klade za úkol podrobit analýze zákonné zakotvení poplatků spojených se studiem s cílem zjistit, zda je současná podoba zákonného zakotvení poplatků za studium způsobilá vyvolat zamýšlené regulační účinky. V návaznosti na zjištěné skutečnosti pak příspěvek nabízí normativní řešení.

Klíčová slova

Poplatek, regulace studijního chování, zákon o vysokých školách, vnitřní předpis vysoké školy

Abstract

Contribution Study-Related Fee - Effective Tool of Regulation? provides a legal analysis of legislation on study-related fees. Its aim is to discover, whether the text of provision on study-related fees assures meeting of the target - regulate an unwanted study behavior. Concerning the gained knowledge, it offers possible normative solutions.

Key words

Regulation of a study behavior, act on higher education, internal regulation of a higher education institution

1. ÚVOD

Přibližně od roku 2006 probíhá na celostátní úrovni diskuze o akutní potřebě reformovat české vysoké školství. V roce 2008 byla představena Bílá kniha terciárního vzdělávání, která měla ambici stát se východiskem pro budoucí reformy. V oblasti financování vysokých škol, která patří mezi nejkritičtější, označila mimo jiné za žádoucí *zavést odložené, kontingenčně splácené školné jako nástroj zainteresovanosti na dlouhodobém uplatnění na trhu práce*[1].

Bílá kniha terciárního vzdělávání v průběhu času upadla v zapomnění - věcný návrh zákona o vysokých školách aktuálně předložený k připomínkovému řízení[2], se jejím textem neinspiroval, vycházel z

---

[1] MATĚJŮ, P. a kol. Bílá kniha terciárního vzdělávání : první verze určená k veřejné diskusi. Praha : Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2008, s. 37.

[2] *Věcný záměr zákona o vysokých školách*, nedatován, č. j. 26338/2011-34, do vnějšího připomínkového řízení rozeslán 16. 11. 2011.

hodnocení vlastních. Přesto i on počítá s povinností studentů veřejných vysokých škol *hradit veřejné vysoké škole školné za studium v bakalářském nebo magisterském studijním programu, a to ve výši stanovené veřejnou vysokou školou podle zásad daných jejím statutem za předpokladu, že nepřevýší maximální výši stanovenou zákonem*.

Právní jistotu studentů ohledně výše školného má vedle zákonem stanovených limitů garantovat také jeho fixace po standardní dobu studia. Věcný záměr však zároveň předpokládá, že uvedené záruky nebudou svědčit studentům, kteří budou studovat déle, než po standardní dobu studia, či jejichž studijní minulost bude zahrnovat předchozí neúspěšná studia v témže stupni.

V tomto směru vyznívá nepřiznání garance výše školného sankčně, svým podmíněním se nápadně podobá dnešním *poplatkům za studium*[3].

Zatímco přesné znění budoucího zákona o vysokých školách, a tedy i úprava školného, má k dispozici ještě velký prostor pro diskuzi a doladění případných nekoncepčností, současná právní úprava již velkou část takto zužitkovatelného času vyčerpala, otázkou je, zda efektivně.

Bylo by možno mít za to, že v tuto chvíli již není posuzování aktuálního nastavení poplatků za studium účelné, a to s ohledem na skutečnost, že více či méně vhodná právní úprava této problematiky může doznat v dohledné době svého konce, a to právě v souvislosti s přijetím nového zákona o vysokých školách. Vzhledem ke konfliktnosti některých navrhovaných změn a částečně též vzhledem k současné politické situaci by však bylo možno mít též za to, že vznik nového zákona o vysokých školách může být podobně nejistý jako setrvání ministra školství, aktuální vlády, či Řecka v eurozóně.

Z těchto důvodů, a zejména s přihlédnutím k tomu, že financování vysokých škol, včetně nefinancování studentů v režimu jednoho z poplatků, je tématem více než aktuálním, lze považovat za účelné i v tuto chvíli zabývat se otázkou, zda je aktuální nastavení poplatků za studium efektivním nástrojem regulace. Zda je způsobilé odvrátit marné čerpání státního rozpočtu a snížit tak výši neúčelně vynaložených prostředků na vysokoškolské vzdělávání.

Zodpovězení položené otázky a případné navržení opatření vedoucích k nápravě bude cílem tohoto příspěvku.

---

[3] Podle § 58 odst. 3 a 4 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o vysokých školách" či též jen "zákon").

2. POPLATKY ZA STUDIUM

Ústavní základy práva na vysokoškolské vzdělání jsou zakotveny v čl. 33 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "Listina základních práv a svobod"). Listina v uvedeném ustanovení zakotvuje právo na bezplatné vysokoškolské vzdělání (odst. 2) a vedle něho připouští možnost vzdělávání za úplatu (odst. 3).

Právo na bezplatné vysokoškolské vzdělání je koncipováno jako podmíněné, a to *možnostmi společnosti* a *schopnostmi občana*[4]. K jeho realizaci stát zřizuje a převážně financuje instituce sloužící veřejným potřebám, jimiž jsou samosprávné právnické osoby veřejného práva: veřejné vysoké školy[5],[6].

Zmíněná *bezplatnost se ovšem projevuje jen ve vztahu k určité skupině obyvatel – studentům. Pro občany (obyvatele) České republiky jako celek, resp. pro Českou republiku jako stát, zadarmo rozhodně není. Na vzdělávací činnost vysokých škol plynou ze státního rozpočtu každoročně miliardy korun, stovky milionů pak stát vynaloží na platbu zdravotního pojištění za studenty mladší 26 let.*

K výdajům přímo vynaloženým v souvislosti s financováním vysokoškolského studia je dále třeba přičíst zejména úbytek příjmů státního rozpočtu, k němuž dochází vlivem daňových osvobození (bonusů) a samotnou skutečností, že studenti obvykle nemají vlastní příjmy či mají příjmy nižší než by měli, kdyby namísto studia vykonávali pouze ekonomickou aktivitu.

---

[4] S ohledem na skutečnost, že zákon o vysokých školách, a ani žádný jiný zákon neupravuje úplatnost vysokoškolského vzdělávání cizinců odlišně od (ne)úplatnosti vysokoškolského vzdělávání občanů České republiky (resp. Evropské unie), ve spojení s ústavní výhradou zákona pro vybírání poplatků (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), lze mít za to, že pojem "občan" zde lze vykládat jako "jedinec", tedy fyzická osoba bez ohledu na státní příslušnost.

[5] Blíže k právní povaze vysokých škol BERAN, K. Právnické osoby veřejného práva. Praha : Linde, 2006, s. 11 – 51.

[6] Vedle veřejných vysokých škol poskytuje stát bezplatné vzdělání též na státních vysokých školách. Účelem jejich existence je však primárně vzdělávání odborníků pro složky zajišťující strategické úkoly státu, nikoli poskytování všeobecně zaměřeného vysokoškolského vzdělání. Proto nemají státní vysoké školy právní subjektivitu, nevlastní majetek a finanční prostředky jsou jim přidělovány z rozpočtových kapitol příslušných ministerstev. Zatímco řízení veřejných vysokých škol je realizováno vlastními samosprávnými orgány, orgány státních vysokých škol sdílí některé kompetence s příslušnými ministerstvy a ministry.

Tím dochází k faktickému snížení příjmů státního rozpočtu z daní a jiných dávek (platby na sociální zabezpečení a politiku zaměstnanosti) oproti stavu, kdy by studenti na vysokých školách nestudovali.

Vysokoškolské vzdělání určité části populace ovšem nepřináší pro stát a jeho občany (obyvatele) jen zátěž. Kdyby tomu tak bylo, žádnému státu by se nevyplatilo jej v tak široké míře realizovat a ani mezinárodní tlak na jeho plošné poskytování by nebyl tak silný.

Vysokoškolské vzdělání kromě toho, že rozvíjí osobnost jedince na něm participujícího, [čímž zároveň kultivuje občanskou společnost] *přináší též* [další] *výhody pro společnost jako celek. V prvé řadě zajišťuje přísun kvalifikovaných odborníků pro určité regulované profese (lékaři, právníci, architekti apod.), druhotně též může vést k vyšším odvodům vysokoškolsky vzdělaných osob do státního rozpočtu (absolventi vysokých škol dosahují vyšších průměrných příjmů).*

Minimálně v tomto (tržním) smyslu je tedy vztah studentů vysokých škol a státu oboustranně prospěšný.

Zmíněná prospěšnost je přitom celospolečensky nejvyšší za předpokladu, že jedinec získá vysokoškolské vzdělání v co možná nejkratším čase. Tím nejen, že umožní státu relativně nejnižší možnou investici do jeho vzdělání, ale též v poměrně krátké době začne státu investici prostřednictvím výkonu povolání vracet.[7]

Od studia nejefektivnějšího, tj. uskutečněného v co možná nejkratším čase, je třeba odlišit *studium efektivní*. Co lze považovat za studium efektivní lze nepřímo dovodit z podmínek pro vyměření poplatků za studium podle § 58 odst. 3 a 4 zákona o vysokých školách[8], a to s ohledem na skutečnost, že funkce poplatků za studium je regulační[9].

---

[7] KUDROVÁ, V. Poplatky za studium nejsou školným. Revue Universitas. 2010, roč. 43, č. 2, s. 17 - 18. ISSN 1211-3387

[8] § 58 zákona o vysokých školách

(3) Studuje-li student ve studijním programu déle, než je standardní doba studia zvětšená o jeden rok v bakalářském nebo magisterském studijním programu, stanoví mu veřejná vysoká škola poplatek za studium, který činí za každých dalších započatých šest měsíců studia nejméně jedenapůlnásobek základu; do doby studia se započtou též doby všech předchozích studií v bakalářských a magisterských studijních programech, které byly ukončeny jinak než řádně podle § 45 odst. 3 nebo § 46 odst. 3, přičemž období, ve kterém student studoval v takovýchto studijních programech a v aktuálním studijním programu souběžně, se do doby studia započítávají pouze jednou.

(4) Studuje-li absolvent bakalářského nebo magisterského studijního programu v dalším bakalářském nebo magisterském studijním programu, stanoví mu veřejná vysoká škola poplatek za studium, který činí za každý další započatý jeden rok studia nejvýše základ podle odstavce 2; to neplatí, studuje-li absolvent bakalářského studijního programu v navazujícím magisterském studijním programu či jde-li o souběh řádných studijních

Za *efektivní studium* lze podle uvedené metodiky považovat studium v bakalářském nebo magisterském (resp. navazujícím magisterském) stupni, které 1. trvá nejvýše standardní dobu studia + 1 rok, 2. nekončí jinak, než řádně, a 3. neopakuje se v témže stupni. Dále lze za efektivní považovat jakékoli studium v doktorském stupni bez ohledu na jeho průběh.

S výhradou toho, že text zákonného ustanovení o poplatcích za studium lze vykládat i jinak[10], lze podmínky pro jednotlivé druhy poplatků za studium shrnout následovně:

Poplatek za delší studium je povinen platit student bakalářského či magisterského studijního programu, pokud *celková doba* jeho studia přesahuje *standardní dobu studia* v daném studijním programu zvětšenou o jeden rok. Celková doba studia se vypočte tak, že se k *aktuální době studia* v daném studijním programu připočtou též doby všech předchozích studií, která byla ukončena jinak, než řádně. Jejich souběh se však počítá jen jednou.

V případě, že jde o absolventa bakalářského studijního programu, který studuje v dalším bakalářském studijním programu či o absolventa magisterského studijního programu, který studuje v dalším bakalářském či magisterském studijním programu, je povinen platit *poplatek za delší studium (v dalším studiu)*, jakmile doba jeho aktuálního studia přesáhne standardní dobu studia.

Poplatek za další studium je pak povinen platit student, který studuje v tzv. *dalším studiu*, tj. jako absolvent studuje v dalším bakalářském či magisterském studijním programu s výjimkou situace, kdy je absolventem pouze bakalářského studia a studuje ve studiu navazujícím magisterském.

---

programů nepřesahující standardní dobu studia programu jednoho. Pokud celková doba dalšího studia překročí standardní dobu studia, stanoví veřejná vysoká škola poplatek za studium podle odstavce 3.

[9] Hlavními funkcemi poplatku obecně jsou funkce fiskální (poplatek je zdrojem příjmu státního rozpočtu) a úhradová (obdržené finanční prostředky slouží k úhradě nákladů vzniklých v souvislosti s poskytnutím veřejnoprávní služby), v úvahu přichází ale též funkce regulační (existence a výše poplatku má ovlivnit četnost využívání služby).

O regulační funkci poplatků za studium vypovídá konstrukce platby za *započaté období*, zákonem předpokládaná výše ne nutně reflektující nákladovost vzdělávání, ale také rozpočtové určení finančních prostředků získaných z poplatků za studium ve prospěch stipendijního fondu (což zabraňuje použití získaných peněz na úhradu nákladů na vzdělávací činnost).

[10] Blíže KUDROVÁ, V. *Poplatky spojené se studiem na vysokých školách*. 2011. 138 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta, s. 74 - 83.

Sílu zájmu na regulaci určitého druhu nežádoucího chování vyjadřuje výše poplatku. Zákon nestanoví výši přímo, nechává ji na samosprávném rozhodnutí vysoké školy, vymezuje však její limity. A to tak, že u poplatku za delší studium stanoví minimální výši - v současnosti přibližně 4.500Kč za započatých šest měsíců studia, u poplatku za další studium naopak maximální výši - v současnosti přibližně 3.000 za započatý rok studia.

Roční výše poplatku za delší studium se tak může pohybovat v rozmezí od 9.000 Kč do neomezené výše, roční výše poplatku za další studium může být od 0 Kč do 3.000 Kč. Z toho je zřejmé, které z popsaných studijních chování považuje stát za více nežádoucí. Ostatně sám navíc nepřispívá na výuku studentů v režimu poplatků za delší studium, čímž nepřímo nutí vysoké školy jejich počty prostřednictvím výše poplatku také regulovat.

3. (NE)EFEKTIVITA REGULAČNÍ FUNKCE POPLATKU

Z nastavení podmínek pro vyměření poplatků za studium je zřejmé, jaká studijní chování jsou nežádoucí a v jaké míře. Obecně lze mít za to, že násobné studium v témže stupni (*další studium*) vykazuje přiměřenou dávku společenské nebezpečnosti, proto je jen přiměřeně sankcionováno. Některými školami, které využily možnosti stanovit poplatek za další studium ve výši 0Kč, není ve skutečnosti sankcionováno vůbec.

Předmětem dalšího zkoumání tedy bude nežádoucí studijní chování, které má být regulováno *poplatkem za delší studium*. Jak bylo již nepřímo uvedeno, jde o chování spočívající v neúměrném prodlužování studia[11] a v ukončování studia jinak, než řádně. Jeho nežádoucnost je daná tím, že v případě prodlužování studia vznikají státu nadbytečné náklady na jeho přímé či nepřímé financování, v případě neúspěšného ukončení studia pak vynaložené náklady v určitém smyslu přijdou na zmar.

Po podrobném seznámení se s ustanovením zákona regulujícím poplatek za delší studium lze mít za to, že zákonem provedené vymezení podmínek pro vyměření poplatku za další studium

---

[11] Srov. VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY (4. 7.1996 - 2. 1.1998). *Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne ... 1997, o vysokých školách a o změně a doplnění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o vysokých školách) [zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách)]*. Poslanecká sněmovna : tisk č. 329, 1997 - odůvodnění k navrhovanému § 57 [dnešnímu § 58]: "*Studium dotované státem (tj. za podmínek limitovaného školného) by nemělo být bezdůvodně prodlužováno. Proto se stanoví horní hranice pro celkovou dobu studia, během níž nemůže být studentovi veřejné vysoké škole předepsáno školné mimo uvedené hranice [školné nakonec vůbec zavedeno nebylo]. Není rozhodující, zda student čerpá tuto dobu souvisle nebo s přerušeními. Přesnou evidenci celkové doby studia umožní jednotný systém Matriky studentů.*"

neumožňuje, aby uvedený poplatek důsledně plnil svou regulační funkci, a tím v konečném důsledku i pozitivně ovlivňoval státní rozpočet, a to vzhledem k dále uvedeným nesystematičnostem.

1. Poplatkem je sankcionováno jen neúspěšně ukončené studium, které je ve vztahu k aktuálnímu studiu *předchozí*, resp. jeho doba, která je ve vztahu k aktuálnímu studiu předchozí. Není tedy sankcionováno neúspěšně ukončené studium, resp. jeho doba, která se uskutečnila v souběhu se studiem aktuálním.

Může tak paradoxně vzniknout situace, kdy vedle sebe stojí neúspěšně ukončené studium v délce 2 let, které se uskutečnilo před aktuálním studiem - přičemž ony 2 "marně financované" roky se do celkové doby aktuálního studia přičtou, a zároveň 4 neukončená studia, každé v délce 3 let, celkem tedy 12 "marně financovaných" let - které se však do celkové doby studia nepřičtou, a to protože se studia uskutečnila během studia aktuálního.

V obou případech přitom stát za vzdělávání studentů v těchto studiích zaplatil, a to přibližně od 30.000 Kč do 165.000 Kč ročně (v závislosti na koeficientu ekonomické náročnosti daného studijního programu) v jednom studijním programu. V druhém případě sice nevynaložil další finanční prostředky související s vysokoškolským vzděláváním, kterými stát naplňuje ústavní požadavek podle čl. 33 odst. 4 Listiny základních práv a svobod[12], ty se ovšem zpravidla pohybují v roční výši necelých 9.000 Kč[13], za určitých podmínek zvětšených o 4.020 Kč[14], případně o 8.400 Kč[15] - tedy ve výši oproti přímému financování vysokoškolského vzdělávání výrazně nižší.

Z toho plyne, že existují dva druhy neúspěšně ukončených studií, jejichž negativní dopady na stát jsou přibližně stejné, s nimiž ovšem zákon nezachází jednotně, když jeden z uvedených druhů neúspěšně ukončeného studia sankcionuje, a jiný nikoli. Sankcionování neúspěšně ukončeného studia tak není v uvedeném nastavení způsobilé odradit od marného studování studií v průběhu aktuálního studia. Lze mít proto za to, že dané rozlišení oslabuje regulační funkci poplatku.

---

[12] *Zákon stanoví, za jakých podmínek mají občané při studiu právo na pomoc státu.*

[13] Na zdravotním pojištění zaplatí aktuálně stát za studenta vysoké školy 8676 Kč ročně.

[14] V případě, že je student výdělečně činný, a to v takové výši, aby od jemu vyměřeného základu daně bylo možno odečíst po slevě na poplatníka ještě aktuálně stanovených 4 020 Kč za 12 měsíců studia.

[15] Což odpovídá aktuální roční výši přídavku na dítě.

2. Z více souběžných neúspěšně ukončených studií je sankcionováno jen jediné; přesněji z více souběžných dob neúspěšně ukončených studií je v jejich souběhu sankcionována jen jediná.

Podobně jako v předchozím případě, souběžná neúspěšně ukončená studia způsobují vynaložení nemalého množství veřejných peněz na samotné vzdělávání v každém jednotlivém z nich, jen jednou ovšem způsobují čerpání peněz provádějících ústavně zaručenou *pomoc státu při studiu*. Stejně jako v minulém případě nelze mít za to, že platby na vzdělávání jsou zanedbatelné, a že tím hlavním kriteriem by měla být úspora na platbách naplňujících povinnost státu poskytovat pomoc při studiu.

I zde lze mít proto za to, že sankcionování pouze jednoho neúspěšně ukončeného studia v případě souběhů více neúspěšně ukončených studií, ve skutečnosti nevede k dosažení cíle - tj. eliminaci marně vynaložených prostředků na vzdělávání, a tedy, že regulační funkci poplatku oslabuje.

3. Zvláštním případem je situace, kdy ve studiu došlo k tzv. *přestupu* či jemu obdobné situaci.

Přestup jako formální způsob ukončení či začátku studia zákon o vysokých školách nezná, bez ohledu na to je však nezbytné konstatovat, že v praxi k přestupům v materiálním smyslu dochází.

Za přestup v materiálním smyslu lze považovat *zahájení studia ve studijním programu a oboru, které časově navazuje na neúspěšné ukončení stejného či jiného studijního programu nebo oboru na stejné či jiné vysoké škole nebo fakultě, za předpokladu, že mezi takto vymezenými studijními programy a obory existuje taková obsahová souvislost, která umožňuje uznání nezanedbatelné části neúspěšně ukončeného studia ve studiu nově zahájeném*[16]. Za obdobnou situaci lze označit případ, kdy nově zahájené studium nenavazuje časově, navazuje však obsahově.

Zde je třeba uvažovat, že zatímco neúspěšné ukončení studia ve formálním smyslu je neměnné, jeho materiální stránka může doznat vývoje ve studium ukončené úspěšně. A to v případě, že student po zápisu ke studiu jinému, obsahově navazujícímu, využije část předchozího neúspěšně ukončeného studia k tomu, aby úspěšně ukončil jiné studium. Což se zpravidla projeví tak, že nově započaté studium úspěšně ukončí v době, která společně s dobou neúspěšně ukončeného studia žádoucí studijní dobu (standardní dobu studia + 1 rok) nepřesáhne, či ji přesáhne jen částečně.

V takovéto situaci student ve skutečnosti nespotřebuje státem vynaložené prostředky neúčelně, ne v takovém rozsahu, jako kdyby v

---

[16] KUDROVÁ, V. Poplatky spojené se studiem na vysokých školách. 2011. 138 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta, s. 88 - 89.

neúspěšně ukončeném studiu v materiálním smyslu již nepokračoval, zejm. jej tedy úspěšně neukončil. To může vést k tomu, že studenta nepostihne ani poplatek za delší studium - tedy v daném studiu. Šlo-li však o studium bakalářské, tak jakmile přejde do studia navazujícího, dopadne na něj tíže neúspěšně ukončeného studia stejně, jakoby původní studium v materiálním smyslu nikdy úspěšně nedokončil.

Tím, že zákon nerozlišuje mezi případnou návazností v minulosti úspěšně ukončeného studia na studium neúspěšně ukončené, a situací, kdy neúspěšně ukončené studium již nebylo dále využito, nemotivuje dostatečně k ukončování studií, v nichž by bylo možné využít studijní návaznosti na neúspěšně ukončené studium. I toto nerozlišování by bylo proto možné považovat za oslabující regulační funkci poplatku za delší studium.

4. Ze zákonné úpravy patrně[17] plyne, že k přičítání neúspěšně ukončených studií nedochází, studuje-li student v *dalším studiu*.

Z ničeho ovšem nelze soudit, že ztrátovost neúspěšně ukončeného studia pro stát je jiná v případě, že jde o studenta, který již v obdobném stupni studia, který právě studuje, v minulosti alespoň jedno studium úspěšně ukončil, než v případě studenta, který zatím žádné studium v obdobném stupni studia úspěšně neukončil. Navíc za situace, kdy zákon zároveň postihuje, resp. předpokládá postih násobného studování v obdobném stupni studia[18].

Zákon tímto nastavením jakoby dával najevo, že absolvent magisterského studia se již nikdy více nemusí vyhýbat neúspěšným ukončením studií, neboť je zřejmé, že v každém jeho dalším studiu již k jejich přičítání docházet nebude. Zároveň absolvent bakalářského studia, který má v úmyslu dále se vysokoškolsky vzdělávat, je tím v případě, že jeho studijní historie zahrnuje nějaká neúspěšně ukončená studia, motivován, vzdělávat se opět jen v bakalářském stupni studia.

Zde lze mít tedy dokonce za to, že dané pravidlo jde proti samotnému smyslu poplatkové regulace.

5. Neúspěšně ukončené studium není sankcionováno, pokud šlo o studium v doktorském studijním programu, a to navzdory skutečnosti, že v případě doktorského studia v prezenční formě stát vynakládá navíc přes 90.000 Kč ročně na finanční podporu studenta takového studia.

---

[17] S výhradou nejednoznačnosti ustanovení § 58 odst. 4 věty poslední. Podrobněji KUDROVÁ, V. *Poplatky spojené se studiem na vysokých školách*. 2011. 138 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta, s. 81 - 83.

[18] Jak předpokládá § 58 odst. 4 zákona o vysokých školách.

Z toho plyne jednak to, že neúspěšně ukončené studium v doktorském studijním programu je v určitých případech[19] pro stát finančně ještě marněji vloženou investicí, než neúspěšně ukončené studium v jiném stupni, a zároveň, že studovat v prezenční formě studia v doktorském studijním programu může být pro studenta finančně výhodné bez ohledu na úspěšné ukončení.

V případě neúspěšně ukončeného studia lze tedy soudit, že poplatek ve své regulační funkci zaostává ve vztahu k doktorským studiím.

6. Neúspěšně ukončené studium v jakémkoli stupni není sankcionováno ani v případě studenta, který studuje v doktorském studijním programu. Je mu tím tedy nepřímo umožněno neodpovídat za případné neúspěšné ukončování (jakýchkoli) studií, a to i v případě, že k němu dochází opakovaně. Jakmile tedy studuje student "již" v doktorském studijním programu, může "beztrestně" začínat a ukončovat studia v jiných studijních programech, aniž by mu za to v daném studiu hrozila sebemenší sankce.

Z toho je zřejmé, že i v tomto směru regulační funkce poplatku za delší studium zaostává.

7. Za dalšího narušitele způsobilého snížit efektivitu regulace lze označit možnost vysoké školy - nebo spíše předpoklad, že tak bude činit[20] - každoročně měnit výši vyměřovaného poplatku; a to před termínem pro podávání přihlášek ke studiu.

Tím jsou, pravda, vytvořeny podmínky pro to, aby student vědom si neúspěšně ukončených studií, začal studium s očekáváním určité výše poplatku, kterou bude schopný či ochotný za své minulé "provinění" platit. Když však vysoká škola v průběhu jím započatého studia výši poplatku výrazně zvýší, může se stát, že student nebude schopen či ochoten poplatek již (dále) platit, a bude tak nucen studium ukončit[21]. Čímž mu paradoxně vznikne nová doba neúspěšně ukončeného studia.

V tomto kontextu je tedy poplatek, resp. podmínky pro stanovení jeho výše, způsobilý sám být příčinou neúspěšného ukončení studia, tedy jevu, kterému sám má předcházet. To lze bez pochyb označit za rozporné s efektem, kterého by měla regulace dosáhnout.

---

[19] Jde-li o prezenční formu studia.

[20] Srov. ustanovení § 58 odst. 6 zákona o vysokých školách, podle něhož *veřejná vysoká škola zveřejní výši poplatků spojených se studiem podle odstavců 1 až 5 pro příští akademický rok před termínem pro podávání přihlášek ke studiu*.

[21] Neboť jedině včasné ukončení studia zaručí nenastoupení povinnosti platit poplatek za delší studium.

8. S ohledem na výše popsanou finanční náročnost přímé platby studia se jako nekoncepční jeví též přičítání neúspěšně ukončených studií absolvovaných na soukromé vysoké škole.

Zatímco studium na veřejné vysoké škole je financováno státem (a to v roční výši přibližně od 30.000 Kč do 165.000 Kč v závislosti na koeficientu ekonomické náročnosti daného studijního programu), a stát má tedy zájem na tom uvedené finance nevynakládat neúčelně, na samotné studium na soukromých vysokých školách stát primárně prostředky nevynakládá. A pokud stát na něco peníze nevynakládá, nelze než mít za to, že by popíralo logiku věci, kdy by se choval, jakoby je v případě neúspěšného ukončení studia vynakládal marně.

V tomto smyslu lze tedy regulaci neúspěšně ukončeného studia na soukromé vysoké školy prostřednictvím poplatku za delší studium považovat za nadbytečnou.

9. Samostatným problém jsou případy, kdy došlo k neúspěšnému ukončení či neúměrnému prodloužení studia na (veřejné) vysoké škole zcela mimo vůli studenta, a to z objektivních důvodů.

Takovými případy jsou situace, kdy k nežádoucímu studijnímu stavu dojde v přímé souvislosti s pozastavení akreditace[22], jejím odebráním, případně zánikem vysoké školy jako takové. Je zřejmé, že nástup těchto okolností student neovlivnil a ani ovlivnit nemohl.

Je třeba uvést, že podstatou efektivní regulace prostřednictvím sankce je možnost regulovaného subjektu od sankcionovaného jednání dobrovolně upustit, resp. takové jednání neučinit. Zde je ale zřejmé, že možnost nedopustit se sankcionovaného jednání ve vymezených případech student nemá. Jeho postihování za to, že se v nežádoucích situacích ocitl, by tedy bylo nadbytečné a samotné podstatě regulační funkce odporující.

10. Podobným případem jsou situace, kdy došlo k neúspěšnému ukončení či neúměrnému prodloužení studia na (veřejné) vysoké škole z důvodů na straně studenta, ovšem jím nezaviněných. Sem by bylo možno řadit nejrůznější zdravotní či sociální důvody, či jiné důvody hodné zvláštního zřetele, které měly přímý vliv na nežádoucí studijní chování.

Pod situace, kdy došlo k neúspěšnému ukončení studia mimo vůli studenta, však nelze zařadit situace, kdy z nejrůznějších důvodů[23] studium ukončil, aby začal studium jiné pro jeho pracovní zařazení vhodnější, které v době začátku původního studia neexistovalo. A to

---

[22] Spočívající v nemožnosti konat státní závěrečné zkoušky.

[23] Byť motivovaných např. snahou získat vzdělání nezbytné pro přístup k některému z regulovaných povolání, a tím mimo jiné zvýšit své šance na trhu práce.

zejména s ohledem na to, že i v daném případě došlo k marnému spotřebovávání veřejných prostředků.

I v tomto případě nelze mít za to, že důsledným postihováním takto nastalých studijních chování bude důsledně naplněna regulační funkce poplatku.

4. NÁPRAVA ZJIŠTĚNÝCH VAD EFEKTIVITY

V předchozí kapitole bylo naznačeno několik okolností, které zákonná úprava nezohledňuje patrně z důvodů opomenutí, či situací, které bez zřetelného motivu upravuje nesystematicky. V této kapitole bude pozornost věnována způsobům, jak dané nesystematičnosti vyřešit.

Pokud jde o nekoncepčnosti spočívající v tom, že jsou přičítána jen některá neúspěšně ukončená studia (bod 1. a 2.) - a to studia předchozí, ačkoli důvody pro jejich sankcionování v podstatě splývají s důvody pro sankcionování neúspěšných studií souběžných, a dále, že vzájemné souběhy neúspěšně ukončených studií jsou započítávány jen jednou, což nemotivuje k minimalizaci počtu neúspěšně ukončovaných studií, nelze, než mít za to, že dané nekoncepčnosti vznikly v důsledku vůle zákonodárce[24]. Nejsou tedy pouhým legislativním opomenutím, ale záměrem, nelze je proto napravit jinak, než změnou příslušného ustanovení (§ 58 odst. 3)

Pokud jde o případy, kdy jsou sankcionována studia neúspěšně ukončená navzdory tomu, že k jejich úspěšnému ukončení v materiálním smyslu nakonec došlo (bod 3.), je v prvé řadě třeba konstatovat, že mezi nimi budou z podstaty věci existovat značné rozdíly, které neumožní normativní nastavení je zohledňujících podmínek. Jejich zohlednění bude proto efektivně možné pouze individuálně; za nástroj k tomu vhodný lze považovat *moderační pravomoc rektora*[25].

Taktéž nápravy nepřičítání neúspěšně ukončených studií v případě dalšího studia (bod 5.), jakož i absence jakéhokoli zmíněného sankcionování v doktorském studiu (bod 6.) lze s ohledem na evidentní záměr zákonodárce dosáhnout pouze změnou zákona.

Neefektivitu spočívající v měnění podmínek během studia, přesněji v průběžné změně výše poplatku (bod 7.), může vysoká škola regulovat sama, a to tím, že zafixuje výši poplatku za delší studium stanovenou v prvním roce studia studenta po celou dobu jeho studia v daném studijním programu. Tak naplní jeho legitimní očekávání, a zároveň

---

[24] To lze soudit zejména ze skutečnosti, že pravidlo o nepravidelném přičítání dob neúspěšně ukončených studií bylo do zákona o vysokých školách zakotveno až následnou novelizací.

[25] Možnost rektora v rámci přezkumného řízení podle § 68 odst. 4 zákona o vysokých školách, rozhodnout v souladu s ustanovením § 58 odst. 8 tak, že vyměřený poplatek sníží, promine nebo odloží termín jeho splatnosti.

sama sobě poskytne podmínky (legitimizuje takový postup) pro výrazné zvýšení sazby poplatku v okamžiku, kdy vysoká škola uzná, že je to za účelem regulace neplacených studentů nezbytné.

Pokud jde o neúspěšně ukončené studium realizované na soukromé vysoké škole, tedy studium, které stát přímo nefinancoval (bod 8.), zde lze mít za to, že zákonodárce možnost jeho započítávání do studia realizovaného veřejnou vysokou školou opomněl. Neboť kdyby měl stát v úmyslu sankcionovat neúspěšně ukončená studia i jen proto, že za studenty hradil zdravotní pojištění, případně uskutečňoval jiné platby, jistě by ukládal vyměřování poplatků i školám soukromým. Vzhledem k tomu, že tak nečiní, lze mít za to, že určující pro marně čerpanou hodnotu je právě to, zda se jedná o studium financované státem či nikoli.

Nerozlišování mezi neúspěšně ukončeným studiem na soukromé vysoké škole a ostatních vysokých školách financovaných státem, tak lze považovat za zákonné opomenutí, které jde proti axiologickému smyslu dané právní úpravy. Proto lze mít za to, že je zde dáno oprávnění interpretovat příslušné ustanovení § 58 odst. 3 zákona o vysokých školách za použití výkladu teleologického tak, že neúspěšně ukončené studium na soukromých vysokých školách se nezapočítává.

Další skupinu případů, kdy jde doslovný text zákona proti axiologickému smyslu daného ustanovení, tvoří případy, kdy k nežádoucímu studijnímu chování došlo mimo vůli studenta (bod 9. a 10.)

V prvním případě, pokud se tak stalo v důsledku omezení či zániku akreditace, resp. vysoké školy. V případě druhém, pokud k nežádoucímu chování došlo sice v souvislosti s jednáním studenta či s ním samotným, nicméně nikoli v souladu s jeho vůlí. Tedy případy, když k nežádoucímu studijnímu jevu došlo mimo vůli studenta. Neb, jak plyne z povahy regulačního opatření, působit na vůli, aby nedocházelo k chování, která vůle není schopná ovlivnit, není efektivní.

Řešení situací, kdy k nežádoucímu studijnímu jednání došlo na základě objektivně daných a normativně posouditelných skutečností (bod 9.) - tedy v souvislosti s pozastavením či zánikem akreditace (resp. vysoké školy) - může být obdobné jako v případě předchozím. Takové situace je třeba vyhodnotit jako nedostatky na straně úsudku zákonodárce, které je třeba překlenout výkladem. Situace, kdy k prodloužení studia či započtení neúspěšného studia došlo v přímé souvislosti s pozastavením či zánikem akreditace (resp. vysoké školy), je tedy třeba posuzovat při aplikaci práva (při rozhodování o vyměření poplatku za studium) tak, jako by k nim vůbec nedošlo.

Naopak situace, kdy nežádoucí studijní počínání bylo zaviněno jinými důvody, objektivně neposouditelnými (bod 10.), je třeba posuzovat podobně jako v případě, že došlo k rozporu mezi neúspěšným ukončením studia ve formálním a materiálním smyslu (bod 3.), a tedy věcně je řešit až při individuálním posouzení rektorem při zkoumání,

zda jsou či nejsou dány okolnosti k využití *moderační pravomoci rektora*.

5. ZÁVĚR

Z atributů jednotlivých poplatků za studium - zejména tedy z očekávané zákonné výše - vyplývá výrazně vyšší zájem na regulaci studijních chování spadajících pod skutkovou podstatu poplatku za delší studium. Těmi jsou neúměrné prodlužování a neúspěšné ukončování studia.

Z naznačených okolností a popsaných situací pak dále vyplývá, že současné zákonné vymezení podmínek pro vyměření poplatku za delší studium neposkytuje dostatečnou efektivitu regulační funkce, kterou má poplatek za delší studium plnit.

Částečným řešením k překonání popsaných trhlin efektivity může být samotné počínání vysoké školy, která např. při rozhodování o poplatcích zohlední některé zákonodárcem nezamýšlené skutečnosti (např. nepřičte dobu neúspěšně ukončeného studia uskutečněného na soukromé vysoké školy či nezohlední dobu studia vzniklou v důsledku pozastavení akreditace), komplexní náprava je však možná pouze změnou zákona.

Možnou variantou, jak napravit zákonné mezery efektivity, může být následující znění § 58 odst. 3 zákona o vysokých školách:

Studuje-li student ve studijním programu[26] *déle, než je standardní doba studia zvětšená o jeden rok, stanoví mu veřejná vysoká škola poplatek za delší studium, který činí za každých dalších započatých šest měsíců studia nejméně jedenapůlnásobek základu. Studuje-li však absolvent studijního programu uskutečňovaného veřejnou či státní vysokou školou v dalším studijním programu (to neplatí, studuje-li absolvent bakalářského studijního programu v navazujícím magisterském studijním programu) ve studijním programu déle, než je standardní daného studia, stanoví mu veřejná vysoká škola poplatek za delší studium, který činí za každých dalších započatých šest měsíců studia nejméně jedenapůlnásobek základu. Do doby studia podle vět předchozích se započtou též doby všech studií uskutečňovaných veřejnými či státními vysokými školami, která byla v minulosti ukončena jinak než řádně podle § 45 odst. 3, § 46 odst. 3 nebo § 47 odst. 4. Pro účely tohoto ustanovení se nezapočítávají doby studií, která byla v minulosti ukončena v souvislosti se zánikem, odebráním či pozastavením akreditace nebo v souvislosti se zánikem vysoké školy.*

---

[26] Zde by případně přicházelo v úvahu vyloučit sankcionování příliš dlouhého *aktuálního* studia v doktorském stupni.

Literatura:

- *Věcný záměr zákona o vysokých školách*, nedatován, č. j. 26338/2011-34, do vnějšího připomínkového řízení rozeslán 16. 11. 2011.
- BERAN, K. *Právnické osoby veřejného práva*. Praha : Linde, 2006. 191 s.
- KUDROVÁ, V. *Poplatky za studium nejsou školným*. Revue Universitas. 2010, roč. 43, č. 2, s. 16 - 22. ISSN 1211-3387
- KUDROVÁ, V. *Poplatky spojené se studiem na vysokých školách*. 2011. 138 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta.
- MATĚJŮ, P. a kol. Bílá *kniha terciárního vzdělávání : první verze určená k veřejné diskusi*. Praha : Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2008. 65 s.
- VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY (4. 7.1996 - 2. 1.1998). *Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne ... 1997, o vysokých školách a o změně a doplnění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zákon o vysokých školách) [zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách)]*. Poslanecká sněmovna : tisk č. 329, 1997.

Kontakt – email

veronikakudrova@gmail.com

PŘEPLATKY A ÚROK PŘI SPRÁVĚ DANÍ

JAN LODEK

Právnická fakulta Karlovy univerzity

Abstract in original language

Článek se zaměřuje na podstatu a význam úroku, z hlediska nároku na jeho zaplacení ve prospěch daňových subjektů. Autor článku hledá adekvátní výkladový rámec při naplnění cíle podstaty vzniku úroku. V rámci právních vztahů podle celních a daňových předpisů dovozuje jeho vznik a z hlediska smyslu a účelu právní úpravy úroku v celních a daňových předpisech činí právní závěry za pomocí právní argumentace. Z rozhodných právních otázek, autor článku považuje, zda byly (jsou) celní orgány povinny platit úrok z přeplatku ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu (tehdy zákona o správě daní a poplatků), či se jednalo o vrácení cla (celního dluhu) ve smyslu ustanovení § 286 celního zákona (nyní Čl. 241 celního kodexu Společenství). Článek obsahuje citace judikatury NSS.

Key words in original language

Přeplatky a úrok při správě daní

Abstract

The article focuses on the essence and relevance of interests from the point of view of taxable persons. The author tries to find an adequate interpretative framework of the essence of creation of interests. The author deduces the creation of interests in the scope of legal relationships in accordance with customs- and tax regulations and draws legal conclusions from the perspective of the purpose and objective of the legal regulation of interests in customs- and tax regulations. From the relevant legal questions the author considers whether custom offices were (are) obliged to pay interests from overpaid duties according to relevant provisions of the Tax Procedure Code (earlier the Code on Tax Administration) or if it is a case of customs refund (customs debt) in the sense of Art. 286 Tax Code (now Art. 241 Community Customs Code). The Article contains quotations from judicature of the Supreme Administrative Court.

Key words

Overpayment, default interests, overpaid duties caused by the tax administration, interests from unauthorised action of the tax administration, principle of adequacy, concurrence of claims, Tax Procedure Code, material claims, nomenclature of the law, customs, taxes, customs debt, economical value, fulfilment of conditions, refundable overpayment, accessorial equity, finding level, assessment, additional assessment.

ÚVOD

Cílem tohoto článku, v návaznosti na vymezené pojmy v příslušných právních předpisech, je porovnání některých specifických druhů

právních vztahů, ze kterých vyplývají práva a povinnosti v souvislosti se vznikem přeplatku a nárokem na přiznání úroku při správě daní, realizující se prostřednictvím oboru celního a daňového práva s tím, že je potřeba učinit některé právní závěry. Právní otázka existence přeplatku a úroku, jako komplexního pojetí určité právní formy předvídané v celních a daňových zákonech, doznala určitých názorových střetů v rámci celních a daňových zákonů[1], které si zaslouží bližší identifikaci.

V konsekvencích právní otázky směřující zejména do řízení o „zaplacení zákonného úroku“, považuji za zásadní, jaký postup správních orgánů v užití aplikace celních nebo daňových předpisů, bylo lze považovat de lege lata za správný (po té, když rozhodnutí o odvolání nebo prvoinstanční rozhodnutí jsou v pokračujících řízeních zrušena a přitom je nerozhodné zda v řízení o odvolání či v řízení před správními soudy či z jiných důvodů), a je na místě zvolit postup pro vrácení „nezákonně“ vyměřených či vybraných finančních částek, které byly vyměřeny či vybrány v souvislosti se vznikem celního dluhu nebo na základě jiných okolností v celních předpisech předvídaných, které zakládají vznik celního dluhu, určení dlužníků a jeho vyměření či vybrání.

PRÁVNÍ OTÁZKY:

V případě, kdy je vyměřováno clo a s ním související daně při dovozu, také v právních předpisech označováno jako „celní dluh“, s přihlédnutím k časovým mutacím celních předpisů právní úpravy celního zákona[2] (dále jen „vymezené období“), měl být postup správce daně (celního orgánu) pro přiznání úroku podle ustanovení § 64 odst. 6 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) vyloučen, a na místě měl být postup správce daně v rámci užití právního institutu celními předpisy

---

[1] Článek 236 ve spojení s Článkem 241, Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. Dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), ustanovení § 285 ve spojení s ustanovením § 291zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, ustanovení § 252 a 254 odst. 1) a 4) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a ustanovení § 64 odst. 1) a 6) tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků.

[2] Celní zákon s účinností od 1.7.1997 do 30.6.2002 a s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, kdy některá ustanovení celního zákona byla zrušena přijetím celního kodexu Společenství (dále jen „celních předpisů“), s přihlédnutím k současné právní úpravě celního zákona účinného k 1.7.2011.

předvídaného vrácení vyměřených částek vyplývající z celního dluhu[3] s posouzením nároku na přiznání či nepřiznání úroku.

Nebo má účastník řízení nárok na to, aby újma, kterou v souvislosti s rozhodnutím o vyměření (doměření) celního dluhu, které bylo posléze zrušeno, utrpěl tím, že byl nucen na základě později zrušeného rozhodnutí zaplatit i příslušné daně, mu byla kompenzována přiznáním úroku výhradně podle pravidel ZSDP[4] (s přihlédnutím k současné právní úpravě ustanovení § 254 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

V případě, kdy celní orgány v řízení podle celních předpisů, rozhodnutím vrátí příslušné clo a příslušné daně, bez nároku na přiznání úroku, může být jeho postup vnímán jako porušení ústavních kautel vyplývající principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy se jedná „o stejné daně“ (celní dluh = clo +SPD + DPH) však jejich správu vykonává odlišný orgán (např. finanční), by nepřiměřeně odnímalo dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému (tento odlišný režim by se pak příčil principu neakcesorické rovnosti).

Nebo zda v případě újmy, kterou účastník řízení utrpěl za nezákonně vyměřené clo a daně, postačí zákonná kompenzace úpravy náhrady majetkové škody, podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona, ve znění pozdějších předpisů[5].

VYMEZENÍ POJMŮ CLO (CELNÍ DLUH), DAŇ, VRÁCENÍ CLA, ROVNOST.

V dnešním pojetí celních předpisů, celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství[6], obdobně jako právní úprava celního zákona účinného od 1.7.2002 do 1.5.2004[7].

---

[3] skládající se z příslušné částky cla, SPD a DPH, podle ustanovení § 286 celního zákona, obdobně jako právní úprava Čl. 236 ve spojení s Čl. 241 celního kodexu,

[4] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinný do 30.6.2002

[5] Citovaný zákon provádí čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož, má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

[6] Čl. 4 odst. 9. a 10. celního kodexu

[7] ustanovení § 2 písm. i) celního zákona

V časových mutacích celního zákona účinného v období od 1.7.1997 do 30.6.2002 až do nabytí účinnosti novely celního zákona, zákonem č. 1/2002 Sb., účinného od. 1.7.2002 stanovoval druhý odstavec ustanovení § 323 celního zákona, že daňová povinnost při dovozu vzniká i v případech, kdy zboží nepodléhá clu. Gramatickým výkladem citovaného ustanovení lze implicitně dovodit, že zákonodárce spojil splnění daňové povinnosti i s případy, kdy zboží clu podléhalo. V širších souvislostech bylo možno tuto skutečnost dovodit i ze znění dalších ustanovení celního zákona, např. v souvislosti s ulehčením platby částky odpovídající celnímu dluhu při dovozu zboží.[8]

Podle ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 (dále „účinný celní zákon“) stanovilo, že pokud se v tomto zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. I když zákonodárce explicitně nezahrnul pod pojem celní dluh splnění daňové povinnosti, jak vyplývá z výše uvedených citací právních předpisů, právě účinným celním zákonem, tento pojem explicitně rozšířil i na daně a poplatky vybírané při dovozu.

Na tomto místě lze poukázat na ustanovení § 3 odst. 2 celního zákona, v jeho časových mutacích, ze kterého je mimo jiné patrné, že celní orgány byly rovněž správci daní při dovozu.

Podle celních předpisů ve vymezeném období, před 1.5.2004 byl nepochybně správce SPD a DPH při dovozu výhradně celní úřad. Tomu nasvědčují právní předpisy v rámci zvláštního postupu při uplatnění DPH za zmiňované období a práv s tím souvisejících, kdy tento postup byl upraven podle celních předpisů[9]. S ohledem na znění § 42 zákona o DPH a § 17 zákona o SPD účinného ve vymezeném období, se postup při výběru jak SPD, tak i DPH při dovozu řídil celními předpisy (tj. celním zákonem), přičemž ani zákon o DPH, ani zákon o SPD samostatně nestanovily lhůtu pro vyměření těchto daní.

Podle ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění účinného do 30.6.2002, se zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (ustanovení § 254 až 282), rozumí také zajištění

---

[8] srov. ustanovení § 264 a násl. celního zákona

[9] srov. např. ustanovení § 43 odst. 10 zák. č. 588/1992 Sb. o DPH pokud plátce uplatní nárok u celního orgánu, který rozhodne o vrácení daně z důvodů uplatněných pro její vrácení podle zvláštního právního předpisu – viz ustanovení §§ 285-288 celního zákona a plátce již uplatnil nárok na odpočet v původní vyměřené výši a vybrané daně, daň celní orgán vrátí. Podle ustanovení § 111 odst. 1, odst. 2, a odst. 21 zák. č. 235/2004 Sb. o DPH, ustanovení § 140 odst. 1 a 2) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních – podle kterých správu daní, u nichž k 1.5.2004, nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávali dosavadní správci, podle dosavadních právních předpisů, tedy celní orgány.

daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu.

Co do vymezení pojmu „daň“, právní teorie definuje tento pojem jako plnění, kde jede na rozdíl od plnění dobrovolného o nucený, autoritativně uložený závazek k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, a to bez ohledu na vnější označení, jenž musí být uložen na základě zákona.

Zákonodárce v řízení podle ZSDP definoval závaznost této definice toliko pro řízení vedené pouze podle tohoto zákona. Z hlediska nového daňového řádu vymezení tohoto pojmu je obsahem ustanovení § 2 daňového řádu, tj. jde o takové peněžité plnění, které je jednak příjmem nebo též snížením příjmu veřejného rozpočtu (také jako vratka). Pojem vratka je pak nutno chápat zahrnutí nároky daňového subjektu vznikající v souvislostí se správou daní podle jednotlivých hmotněprávních daňových úprav, a to bez ohledu na skutečnost, jak jsou v těchto úpravách označovány (např. daňový odpočet, daňová ztráta, atd.) Pojem daň tak zahrnuje, jako povinnost daňového subjektu, tak i ostatní daňové nároky subjektu v opačném směru. Pro naplnění uvedeného pojmu je však nutné, aby se jednalo o snížení nebo zvýšení pouze takového veřejného rozpočtu, jehož vymezení je obsahem ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, který zahrnuje zde uvedené rozpočty a ex lege je označuje za veřejné.

Podle tohoto vymezení je tento pojem dále precizován v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu s tím, že daní se podle tohoto vymezení rozumí takové peněžité plnění, které je ex lege označeno jako daň, clo nebo poplatek. Daní je nutno také rozumět daň v tradičním smyslu zahrnující daně z příjmů, DPH, SPD, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a také odvody za porušení rozpočtové kázně.

Na tomto místě však připomínám, že je nutné vždy přihlédnout k těm hmotněprávním ustanovením, časových mutací celních a daňových předpisů, které tyto pojmy ex lege charakterizovaly.

KONCEPCE ROVNOSTI

V obecném pojetí rovnost není, ostatně jako mnoho jiných právních institutů, a priori pojmem právním. Vymezení či stanovení obsahu pojmu rovnosti v konkrétním případě je typickým příkladem okamžiku, kdy je pro účely právního diskurzu využíváno definice poskytnuté jiným normativním systémem[10]. Koncepce rovnosti je ve většině případů pojata jako rovnost akcesorická. To znamená, že

---

[10] Tato skutečnost může vést až k doktrinálnímu popření rovnosti samotné coby bezobsažného

principu – srov. Westen, P. The Empty Idea of Equality. 95 Harv. L. Rev. 537 (1982).

diskriminaci lze podle akcesorické rovnosti aplikovat pouze v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody. To souvisí s vertikálním působením – Stát x jednotlivec, veřejnoprávní sféra. Rovnost v tomto pojetí musí být spojena s některým z ústavně zakotvených základních práv a svobod.

Akserocikou rovnost nepřímo zdůraznil i Ústavní soud, když ve svém rozhodnutí prohlásil, že: „neexistuje žádný recept na určení, co všechno by mělo být nerovné, egalitářský univerzalismus by však nutně vyvolal hluboce nefunkční sociální účinky“.

To proto také znamená, že nerovnost v sociálních vztazích, má-li se dotknout základních lidských práv, musí dosáhnout intenzity, zpochybňující, alespoň v určitém směru, již samotnou podstatu rovnosti. Tak se zpravidla děje tehdy, je-li s porušením rovnosti spojeno i porušení jiného základního práva. Ústavní soud dále prohlásil, že v mezinárodním i domácím právu se postupně prosadil výklad, podle něhož principy zákazu diskriminace a rovnosti lidí v zásadě nejsou chráněny samy o sobě, ale toliko v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody, které zaručuje ústavní zákon či mezinárodní smlouva ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR. Problémem akcesorické rovnosti je však to, že aby se jednotlivec dovolal rovnosti, musí být tato rovnost spojena s ústavně zakotveným základním právem nebo svobodou.

V opačném směru lze hovořit o principu neakcesorické rovnosti, jež souvisí s horizontálním působením – jednotlivec x jednotlivec, v soukromoprávní sféře. V tomto pojetí principu rovnosti, rovnost nemusí být spojena s některým základním právem či svobodou, lidé jsou si rovni před zákonem. Musí dojít k porušení práva (droit) zaručeného zákonem (law, loi), právním řádem. K porušení neakcesorické rovnosti dochází, pokud je porušeno v souvislosti s nerovným zacházením nikoliv základní právo nebo svoboda, ale jakákoliv právní norma, kterou jsou subjekty vázány[11].

V tomto směru je klíčové, že užívání každého práva přiznaného zákonem musí být zajištěno bez jakékoli diskriminace (např. z důvodu pohlaví, barvy pleti rasy, jazyka, náboženství, politického či jiného smýšlení, národnostního či sociálního původu, majetku, rodu či jiného postavení). Jedinec, tak nemusí uplatňovat rovnost v ústavě zakotvených právech ale stačí, že došlo k porušení jeho práva zakotveného pouhým zákonem.

VRÁCENÍ CLA:

Podle ustanovení § 286 odst. 1 celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2002 celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo,

---

[11] Dodatkový protokol č. 12 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsán 4. XI.2000 v Římě, CETS No: 177 (dále jen „Protokol“)

jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy (analogicky Čl. 236 celního kodexu).

Podle ustanovení § 291 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky.

Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže:

a) rozhodnutí o vrácení cla nerealizoval do jednoho měsíce ode dne jeho doručení,

b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno.

Stejná pravidla o vrácení cla (celního dluhu) platila za platnosti zákona č. 1/2002 Sb., celního zákona, účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, kdy poté byla uplatňována pravidla podle celního kodexu a zejména podle pravidel zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 187/2004 Sb. Za účinnosti pravidel podle příslušných právních předpisů celního kodexu Společenství upravující obdobnou materii (analogicky Čl. 241 celního kodexu), je institut vrácení upraven takto:

Pokud celní orgány vrátí dovozní nebo vývozní clo nebo úvěrový úrok či úrok z prodlení vybíraný při zaplacení cla, nejsou povinny platit úroky. Úrok však musí být zaplacen, jestliže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí, tak stanoví vnitrostátní právní předpisy (což byl příslušný citovaný celní zákon, účinný v období od 1.5.2004 do 30.6.2011).

Porovnání právní úpravy přeplatku a úroku podle vnitrostátních právních předpisů s přihlédnutím k úpravě podle práva EU.

O přeplatku, o němž textoval tehdy platný a účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), v ustanovení § 64 odst. 4 a 6, co se rozumí přeplatkem, celní předpisy tento pojem explicitně nepředvídaly. Daňový přeplatek podle tohoto ustanovení vzniká, pokud je na splatnou daň zaplaceno včetně záloh a příslušenství více, než kolik činí stanovená daňová povinnost. Pokud ke všemu byla takto celková částka daně, daňovým subjektem uhrazena, lze podle ZSDP hovořit o vzniku přeplatku. Za této situace totiž byly po určitou dobu ve státním rozpočtu finanční prostředky daňového subjektu, které s ohledem na konečné rozhodnutí odvolacího orgánu zaplaceny být neměly. Pak je možné uvažovat o přeplatku, který je vrácen daňovému subjektu s nárokem na úrok, kterého by on sám mohl dosáhnout, kdyby měl tyto prostředky sám k dispozici, a které by se mu při uložení o příslušné úroky zhodnotily.

Úrok z přeplatku je podle judikatury NSS vyjádřen tak, že se jedná o vyjádření ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k mase finančních prostředků jejich vlastníku. Zmiňovaný přeplatek bylo lze možno daňovému subjektu vrátit, a to tehdy, pokud se jednalo o vratitelný přeplatek, tj. v případě, že daňový subjekt nemá evidovaný daňový nedoplatek. Podle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) ZSDP je přeplatek na dani platebním prostředkem pro úhradu jiné daně, a proto, jej lze použít na úhradu případného nedoplatku na jiné dani. Dále toto ustanovení vymezilo i jiné použití daňového přeplatku (na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně) a podmínky pro takový postup. Podle § 64 odst. 4 ZSDP mohl daňový dlužník požádat o vrácení přeplatku, přičemž se přeplatek vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odst. 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Zákonnou podmínkou pro vznik nároku na takový úrok z přeplatku, bylo podle doslovné dikce citovaného ustanovení potřeba zavinění přeplatku správcem daně. Použitý termín, „zavinění“ u správce daně, však podle ZSDP však nelze vykládat tolika za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, nebo jakkoli ve formě nedbalosti či úmyslu, ale ve smyslu pochybení, či zapříčinění. Zákonodárcem zvolená formulace byla tedy nepřesná a to z důvodu, že správce daně v řízení vystupuje jako orgán veřejné moci a jako takový není fyzickou ani právnickou osobou, proto nemá právní subjektivitu[12.]

Zde je třeba odlišit výkon veřejnoprávní kompetence správce daně, ve věci nároku na daň, od jednání ve smyslu citovaného zákona a jeho ustanovení uvedeného v poznámce pod čarou. Tím samozřejmě není dotčena její působnost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních právních předpisů a její jednání v těchto případech je jednáním státu.[13] Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, přeplatek se vrátil i bez žádosti do patnácti dnů, a vrátí-li jej správce daně po stanovené lhůtě, byl povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Stejný úrok náležel daňovému dlužníku, byl-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo

---

[12] Srov. ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Dále srov. ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP a nyní ustanovení § 1, §10 a násl. daňového řádu.

[13] Podle Usnesení NS ČR sp. zn. 33 Odo 410/2003 ze dne 19.června 2003

zavinění správce daně. Úrok náležel v těchto případech, ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení.

Odlišně, od právní úpravy přeplatku předvídané v právní úpravě ZSDP, vzniká přeplatek, podle celních předpisů, implicitně, na základě zjištění za uvedených situací popsaných v Čl. 239 až 239 celního kodexu (obdobně v rámci právní úpravy ustanovení § 286 tehdy účinného celního zákona), zejména: kdy částka cla (celního dluhu) nebyla dlužná ze zákona nebo byla zaúčtována v rozporu s Čl. 220 odst. 2 celního kodexu (obdobně jako ustanovení § 267 odst. 1) tehdy účinného celního zákona), např. celní prohlášení, jímž bylo clo vyměřeno, bylo zrušeno, zboží bylo odmítnuto pro nedodržení smluvních podmínek, či v jiných případech.

Co do vzniku přeplatku v důsledku vydání „nezákonného" rozhodnutí, vznik vratitelných přeplatků na cle (celním dluhu) totiž celní předpisy neupravují. Upravují postup při vrácení cla, pro případy, kdy částka cla nebyla v době, kdy byla zaplacena, dlužna ze zákona. Ani ze speciálních daňových zákonů (DPH a SPD) nevyplývá, žádný postup následků, v případě vydání nezákonných rozhodnutí. Jestliže jsou v rozporu se zákonem dočasně odnímány finanční prostředky, vnímáno jako ekonomická hodnota peněz, pak se nabízí otázka, jestli nekompenzovat tuto újmu formou úroku skutečně podle pravidel ZSDP (z hlediska možného zavinění) nebo z neoprávněného jednání správce daně, podle pravidel daňového řádu. Nelze však vyloučit případy, kdy může dojít k vyměření cla (nebo také„celního dluhu") na základě podkladů, které se ukážou jako neúplné nebo nesprávné, dojde k zaplacení cla ve vyšší částce nebo po propuštění zboží dojde k určitým změnám. Proto je v celních předpisech upravena možnost clo na žádost, popř. i z vlastního podnětu (úřední povinnosti) celních orgánů, vrátit. Vrácení cla nebo také celního dluhu se vyslovuje rozhodnutím. Jak jsem již uvedl, clo se vrátí zejména, pokud se zjistí, že v době kdy bylo zaplaceno, nebylo dlužné ze zákona (celními předpisy) a tuto skutečnost konstatuje sám celní úřad nebo odvolací orgán nebo soudy ve správním soudnictví nebo pokud celní prohlášení bylo zrušeno nebo změněno anebo proto, že bylo zboží vráceno dovozcem z důvodu porušení smluvních podmínek. Ve všech případech uvedených se má clo vrátit, aniž by bylo jakkoli stanoveno, že je třeba zrušit původní zaúčtování včetně sdělení cla v původní výši nebo jiné rozhodnutí obsahující vyměření cla. Tedy žádná podmínka omezující použitelnost vrácení cla (celního dluhu) na případy nezaviněné celními orgány výslovně v celních předpisech stanovená není.

Z uvedeného vyplývá, že institut vrácení cla (celního dluhu) nemá sloužit k přezkumu a revizi úkonů a rozhodnutí vydaných celními orgány. Proto také jeho vrácení není vázáno na použití opravných prostředků. S přihlédnutím k Čl. 243 až 246 celního kodexu Společenství, lze uvést, že proti každému rozhodnutí (úkonu) celních orgánů, týkající se uplatňování celních předpisů, lze podat odvolání. Z gramatického výkladu lze tak dovodit, že odvoláním se lze bránit proti autoritativnímu vyměření cla (celního dluhu). Prostředkem k obraně proti nezákonnému rozhodnutí, tedy nejsou žádosti o vrácení

cla, nýbrž odvolání. S tím pak zcela koresponduje Čl. 241 věty první celního kodexu Společenství, který obecně stanoví, že pokud celní orgány rozhodnou o vrácení cla, nejsou povinny hradit úrok. Zde se však stanoví povinnost úrok zaplatit, pro případ, že se celní orgány ocitnou v prodlení se splněním tohoto rozhodnutí o vrácení cla. Nejde tak o uloženou sankci v podobě úroku podle ZSDP, ale o sankci za nesprávný postup při rozhodování o vrácení cla. Z jazykového výkladu právní úpravy užití institutu vrácení cla podle celních předpisů[14] vyplývá, že obecným pravidlem je, že celní orgány úroky z vybraného cla nebo úroků nemusely platit. Z pohledu judikatury NSS, kterou lze vzít za interpretační východisko k výkladu citovaného ustanovení celních předpisů, soud vyložil tak, že se týká tří předmětů úpravy a to 1) dovozního (cla), 2) vývozního cla a 3) úroku z prodlení, který je předepsán v době splatnosti cla. Tyto předměty úpravy jsou spojeny spojkou „nebo“, která má v citovaném souvětí význam čistě slučovací, o čemž svědčí i to, že před slučovací spojkou není čárka. Čárka je uvedena až za textem „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla.“

Z hlediska struktury normy práva představuje text „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“, hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v tomto případě představuje text „není povinen platit úroky“. Je tedy v ní stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li skutečnosti, uvedené v hypotéze.

Celní kodex Společenství však upravuje výjimky, kdy celní orgány úrok zaplatí; a to ve dvou případech, tj. :

(1) když rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do 3 měsíců od přijetí tohoto rozhodnutí;

(2) když vnitrostátní předpisy stanoví, že úrok má být placen.

Z uvedeného je tedy více než zřejmé, že pokud by mělo dojít k vrácení částky cla za účinnosti celních předpisů do 1.5.2004, pak celní orgány, měly povinnost zaplatit úroky pouze v případě uvedeném ve větě druhé, tj. pokud tak stanovily vnitrostátní právní předpisy. Tím je jistě zákon o správě daní a poplatků, však jeho jednotlivé ustanovení o přiznání (zaplacení) úroku nelze použít, protože ustanovení § 320 odst. 1 písm c) celního zákona účinného od 1.5.2004, předvídalo použití obecných předpisů o správě daní a poplatků výhradně pro

---

[14] Srov. ustanovení § 291 odst. 1 věty první celního zákona účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, podle kterého, „*Vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky.*“

řízení, tedy pro postup celních orgánů, pokud jejich postup nebyl upraven celním zákonem[15]

Však vnitrostátním právním předpisem byl také zajisté příslušný platný a účinný celní zákon, který v ustanovení § 285 odst. 1) písm. a) a b) stanovil podmínky, za jejichž nesplnění, byly celní orgány ex lege povinny platit úroky.[16]

ÚVAHY A HODNOCENÍ

Nelze zapomínat na skutečnost, že právo na vrácení cla a daní, a s tím související nárok na úroky je nárokem hmotněprávní povahy, stejně jako povinnost zaplatit clo (celní dluh) při dovozu ex lege, a to okamžikem splnění zákonem stanovených podmínek. Podmínky vzniku těchto fiskálních povinností (daňové povinnosti, celního dluhu) mají z podstaty věci svůj původ vždy v právu hmotném, a stejně jako v případě těchto veřejnoprávních pohledávek státu musí i jejich případné příslušenství (úrok, apod.) vycházet taktéž z hmotně-právní úpravy. Je tedy nutné z pohledu aplikace užití celních předpisů přihlédnout k ustanovení ustanovením § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona[17], ve kterém byla právní úprava ustanovení § 64 ZSDP výslovně vyloučena.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2007 č.j. 8 Afs 84/2005-75, v řízení před celními orgány, podle celního zákona účinného do 30.6.2002 platilo, že při rozhodování o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků a při vymáhání nedoplatků byl vymezen postup podle ustanovení § 320 odst. 1) písm. b) celního zákona: „Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány: b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, 11) s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé“. Použití ZSDP bylo tedy celním zákonem vymezeno jako subsidiární, a to jen pro řízení před celními orgány, tzn., bylo možné užití procesně-právních ustanovení a nikoliv hmotně-právních. Ani pozdější právní úprava, provedená zákonem č. 1/2002

---

[15] *„Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení…….“).*

[16] *„Vrátil-li celní úřad clo nebo úrok z prodlení jim předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky. Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže:*

a) Nevrátil clo na základě rozhodnutí o jeho vrácení do 3 měsíců od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, nebo
b) Rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání zrušeno. Úrok se zaplatí ode dne, kdy bylo odvolání podáno“

[17] Celní zákon účinný v období od 1.7.1997 do 30.6.2002.

s účinností od 1.7.2002 do 30.4.2004 nemohla zvrátit neaplikovatelnost ustanovení § 64 ZSDP, coby hmotněprávního ustanovení, jelikož celní zákon v té době v ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) vymezil pouze postup pro řízení, podle procesních pravidel ZSDP. Použití daňového řádu bylo tedy celním zákonem vymezeno pouze jako subsidiární, a to pro řízení před celními orgány.

Nemohly být proto v celním řízení aplikovány normy jiné než procesní povahy, bylo tak vyloučeno aplikovat postupem dle § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona účinného do 30.6.2002, a také postupem podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, případné hmotně-právní ustanovení § 64 ZSDP, které ve své podstatné části je právě institutem hmotně-právní povahy (neboť, mimo jiné, konstruuje podmínky vzniku přeplatku a úroku, na základě splnění zákonem předvídaných podmínek, tak i jeho výši).

Při posouzení nároku na vrácení cla a daní a v souvislosti s tím i nároku na přiznání úroku z „nezákonně“ vyměřené částky, je nutno vnímat rozhodné užití aplikace institutů hmotněprávních, zejména pak ustanovení § 285, 286 až 291 celního zákona účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, včetně výpočtu a stanovení úrokové sazby, obdobně v Čl. 236 a Čl. 241 celního kodexu. Tudíž je nutno aplikovat na clo a daně včetně jejich příslušenství, není-li zákonem, zpravidla pozdějším, stanoveno jinak, zásadně právní předpisy platné a účinné ke dni, kdy měl vzniknout celní dluh a to s přihlédnutím k rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, www.nssoud.cz[18]. V rámci posouzení nároku na přiznání úroku podle tehdy platné a účinné právní úpravy celních a daňových předpisů vyplývá, že právní režim cla a daní (celní dluh) bylo lze považovat z hlediska platné a účinné právní úpravy celních předpisů od 1.7.2002 do 30.4.2004, posoudit jako neoddělitelný.

Jiná situace je nastává, vzhledem k aplikaci ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona účinného do 30.6.2002, které textuje, že zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla (ustanovení § 254 až 282 celního zákona), rozumí také zajištění daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Citované ustanovení, podle mého názoru, nemá tudíž na výklad ustanovení § 285 ve spojení s ustanovením § 291 celního zákona žádný vliv, neboť se vztahuje pouze na zajištění celního dluhu, nikoliv na otázky daňové a

---

[18] *„(o)hledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy“.*

poplatkové, které souvisí s celním režimem zboží a povinností platit clo.

Tudíž, i z uvedeného hlediska lze dojít k závěru, že pojem „celní dluh“ (včetně SPD a DPH), bylo lze pro účely tohoto pojmu v celním zákoně vymezit pouze pro období od 1.7.2002 do 30. 4. 2004.

Pokud by tedy v tomto období za účinnosti celních předpisů do 30.6.2002 vznikl ex lege vratitelný přeplatek na dani a jeho vznik by zavinil správce daně (tedy celní orgán), pak by jistě bylo lze uvažovat o aplikaci hmotněprávního ustanovení § 64 odst. 1 a 6 ZSDP účinného v tomto časovém rozmezí právních předpisů.

Je tedy více než zřejmé, že institut vrácení vyměřeného a zaúčtovaného cla (celního dluhu), za vymezené účinnosti celních předpisů, včetně daní vyměřovaných při dovozu je nutno posuzovat podle pravidel užití příslušných institutů celního práva, který nelze nahrazovat právní úpravou tehdy účinného ZSDP.

Ve shora uvedených konsekvencích je však nutné přihlédnout ke skutečnosti, že zákonodárce z důvodu veřejného zájmu na zajišťování financování veřejného rozpočtu, vybavil správce daně určitými pravomocemi a výhodami. Mimo jiné např. ZSDP (daňový řád) tak i celní předpisy, umožňují správci daně vymáhat splatnou daň, ještě před nabytím právní moci druhoinstančního rozhodnutí, kterým je daň pravomocně doměřena či vyměřena, když podanému odvolání obecně nepřiznává odkladný účinek. V případě, že je daňový subjekt v prodlení s neuhrazenou splatnou daní, vzniká mu ze zákona povinnost uhradit úrok z prodlení, který reprezentuje obecnou cenu peněz, která je daná úrokovou mírou a je tak ekonomickou náhradou za výpadky v plnění daňových peněžních prostředků. Zatímco úrok má časový průběh a stanovenou výši, která může být proměnlivá ve vazbě na výši „repro sazby“ vyhlašované ČNB, sankce penále má zákonnou pevnou procentuální výši, která vychází z částky chybějící v řádném daňovém tvrzení (obdobně to platí i při dodatečném vyměření cla (celního dluhu) podle celních předpisů. Podle ustanovení § 251 daňovému subjektu vzniká ze zákona také povinnost k úhradě penále, pokud správce daně (i cla nebo celního dluhu), doměří daň nebo clo vyšší, než jak byly stanoveny na základě tvrzení či celního prohlášení daňového či celního subjektu. Vzniká tak povinnost uhradit penále pouze z částky dodatečně vyměřené daně. Penále tedy nevzniká při prvním vyměření. Jedná se tak o následek za neúplné splnění povinností daňového tvrzení či neúplného tedy v zákonné (správné) výši zaplacení cla (celního dluhu) v rámci propuštění zboží do režimu volného oběhu na celní prohlášení (JSD), daňovým subjektem. O povinnosti uhradit příslušné penále rozhoduje správce daně již v rámci dodatečného platebního výměru.

Z pohledu explicitně vyjádřeného pojmu zavinění v ZSDP a možné vzniklé újmě, kterou celní předpisy výslovně nezmiňují ani tyto pojmy nijak explicitně nevysvětlují, může být ze strany daňových subjektů jednak vnímáno, jako založení neoprávněné výhody správce daně (vzhledem k předchozímu odstavci), když vzhledem k předchozímu

odstavci, jeho „pochybení“ nebude nijak sankcionováno, zvláště když jeho rozhodnutí jsou soudy nebo správním orgánem v odvolacím řízení, zrušena.

Pokud lze dojít k závěru, že celní orgány nebyly v rozhodném období povinny platit úroky u cla (celního dluhu), což napovídá obecné pojetí o přiznání úroku v rámci užití aplikace celních předpisů[19], při nesplnění podmínek pro vrácení cla, může být jeho postup vnímán jako porušení ústavních kautel vyplývající principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy z hlediska dnešního pojetí, lze hovořit „o stejných daní“, však jejich správu vykonává odlišný orgán, by nepřiměřeně odnímalo dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému (tento odlišný režim by se pak příčil principu neakcesorické rovnosti), jelikož v případě, kdy správu cla při dovozu (celního dluhu = clo + SPD +DPH), by vykonával správce daně, tedy celní orgán, by nepřiznáním úroku i u těchto daní (z hlediska nezákonnosti), by mohlo vyvolat určitou diskriminaci[20].

V tomto směru je však nutné poukázat na to, že režim celní a daňový vykazují řadu významných rozdílů, proto zákonodárce mohl v jednom z nich stanovit pro dotčené osoby méně výhodný režim kompenzace náhrad než ve druhém. Pokud odlišný postup je předvídán právními předpisy ex lege, pak nelze namítat diskriminační zacházení. Podle mého názoru tak nedochází k porušování ústavních práv subjektu, jelikož případná kompenzace jeho majetkové újmy (viz ad II. 1), není při aplikací institutu vrácení cla, podle příslušných ustanovení celních předpisů vyloučena, neboť tím není dotčeno právo subjektu (původního dlužníka podle celních předpisů), požadovat náhradu škody. Lze si proto představit, že v konkrétním případě dlužník (ať celní nebo daňový) prokáže, že z důvodu nemožnosti dispozice s určitou peněžní částkou mu reálně vznikla škoda např. nemožnost provést určitý podnikatelský záměr. To je však věcí samostatného řízení, které probíhá v rámci civilního řízení nikoliv v rámci správního soudnictví. Tomu však lze přisvědčit pouze v tom smyslu, že škoda by musela vzniknout a musela být skutečně (materiálně) přiznaná.

ZÁVĚR

Z pohledu nového daňového řádu ve vztahu k celním předpisům právní úprava celního zákona, účinná k 1.7.2011, ve znění 104/2011 Sb., Díl Pátý pod rubrikou Vrácení cla, v novém ustanovení § 285 celního zákona předvídá, že:

„Vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie (odkaz pod čarou na Čl. 241 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, v platném znění), postupuje se při přiznání tohoto úroku

---

[19] Celní zákon účinný v období od 1.7.2002 do 30.4.2004

[20] Srov. Usnesení NSS ze dne 2.prosince 2010 č.j. 7 Afs 59/2010-12 www.nssoud.cz

podle ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně“.

Uvedený text „Vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie“, který představuje hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v tomto případě představuje pouze text ve spojení s režimem postupu správního orgánu výhradně podle pravidel daňového řádu. Není tedy v ní explicitně stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li tady skutečnosti, uvedené v hypotéze. Z právní úpravy citovaného celního zákona je více než zřejmé, že zákonodárce striktně odděluje režim cla a daní. Je to patrné i z některých ustanovení celního zákona (např. z ustanovení § 264 rubriky „Doměření cla a daně“, kde zákonodárce explicitně rozlišuje pojmy clo nebo daň a dále např. z ustanovení § 270 rubriky „Způsob úhrady“, a pořadí úhrady cla a daně, kde dlužník, který uhrazuje clo nebo daň, je povinen uvést, na kterou daň nebo clo je platba určena. Podle mého názoru, nadále platí obecné pravidlo, že celní orgány nemusí platit úroky, podle celních předpisů (pouze u cla), jen tehdy, pokud jejich jednání není spojené s „nezákonností“ a pokud nenastanou-li skutečnosti v hypotéze právní normy, uvedené v ustanovení § 285 citovaného celního zákona (s odkazem na Čl. 241 celního kodexu Společenství, první odrážky a druhé odrážky, které nelze chápat jako přísně kumulativní). Z hlediska speciální právní úpravy Čl. 241 celního kodexu Společenství, věty první a druhé, lze dovodit, že pouze u odrážky druhé – ve spojení s textem věty druhé prvního odstavce citovaného článku, lze chápat, jako částečné vzdání se této speciality ve prospěch vnitrostátního právního předpisu (tj. daňového řádu). Podle tohoto vnitrostátního předpisu, přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, vyplývá ex lege, tj. přiznává daňovému subjektu úrok z nesprávného stanovení daně či v důsledku neoprávněného vymáhání (a to i v řízení podle celních předpisů).

K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením či zapříčiněním na straně správce daně. Tento úrok vzniká subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil (zaplatil), a to za dobu od jejího zaplacení až do jejího vrácení. Z uvedeného vyplývá, že za současné právní úpravy v řízení před celními orgány týkající se vyměřeného cla, je postihováno negativní jednání správce daně s nárokem na úrok, zejména při nesplnění podmínek uvedených v Čl. 241 věty druhé první odrážky, podle pravidel celních předpisů.

Však při naplnění podmínky nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu[21] jsem toho názoru, že pro přiznání tohoto úroku, má být postupováno výhradně podle pravidel daňového řádu.

ZPRACOVAL: JUDR. JAN LODEK

Tento text 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.

Literature:

Contact – email

j.lodek@cs.mfcr.cz

[21] Srov. ustanovení § 254 daňového řádu

KDE HLEDAT CESTY K POSÍLENÍ OBECNÍCH ROZPOČTŮ?

HANA MARKOVÁ

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze[1]

Abstract in original language

Rozhodnutí o tom, které daňové příjmy mají být základem rozpočtů územních samospráv, podstatně ovlivní hospodaření obcí, krajů a všech složek veřejné správy na řadu let. Místní daně tvoří součást daňového systému v řadě zemí. V České republice tuto roli plní zejména místní poplatky a daň z nemovitostí. Při úvahách o posílení obecních rozpočtů vzniká otázky, zda jít cestou nového rozdělení daňových výnosů stávajících daní nebo hledat příjmy jiné, nebo jak změnit a využít stávající zdroje. Odpovědi se dají hledat v minulosti i současnosti.

Key words in original language

Daň z nemovitostí; koeficienty; komunální odpad; místní poplatky; přirážky k daním.

Abstract

The decision about which tax revenues are the basis of regional budgets governments, significantly affect the finances of municipalities, counties, and all components of public administration for many years. Local taxes are part of the tax system of number of countries. In the Czech Republic fulfills this role in particular, local fees and taxes of real estate. When considering the strengthening of municipal budgets a question arises whether to set on the path of redistribution of tax revenues of existing taxes, or seek other revenues, or how to modify and use existing resources. Replies can be sought in the past as well in the present.

Key words

Property tax; rates; municipal waste; local taxes; surcharges for taxes.

ÚVODEM NĚCO Z TEORIE A HISTORIE

Samosprávný územní celek by si měl v zásadě hradit svoje výdaje ze zdrojů, jež pramení z jeho vlastního území. Je-li však veřejná moc ve státě rozdělena mezi více stupňů, je třeba, aby existovala právní norma, která vymezí hranici nároků státu na jedné straně a všech územních samosprávných celků na druhé straně. Musí být vyjádřen

---

1 Materiál byl zpracován v rámci a s podporou výzkumného záměru číslo VZ: MSM 0021620804.

poměr i způsob, jak mají být stávající příjmové zdroje rozděleny a zda je či není prostor pro další příjmové zdroje.

O zavedení nových daní rozhoduje stát. Ústava - přesněji Listina základních práva a svobod - nezná jinou cestu pro zavedení nových daní, než je stanovení těchto povinností zákonem, který přijímají nejvyšší zastupitelské sbory. To co platí pro daně, platí i pro oblast poplatků.

Vzniká proto otázka – je ústavně možné zavést ještě jiné druhy plateb – kromě daní a poplatků, které by umožnily doplnit rozpočtové příjmy a tím pokrýt rostoucí výdaje jednotlivých složek rozpočtové soustavy?

Hledání odpovědi na danou otázku vede mimo jiného k tomu, podívat se na to, zda a jak se řešila otázka vyrovnanosti rozpočtu na úrovni obcí v minulosti a potom na to, jak by se dalo postupovat v současnosti.

Provizorním obecním zřízením č.170/1849 ř.z., s účinností k roku 1850, byly zavedeny v českých zemích obecní přirážky k daním,[2] což byla v prvé řadě přirážka k dani z příjmů. Nebyla to však jen tato daň, stejná možnost přirážek byla dána např. u daní nepřímých. Z nepřímých daní, ke kterým bylo možné připojit přirážku, je možné zmínit daň potravní. Možnost stanovit samostatné daně (dávky) obecní, zakládala právní úprava obecních zřízení z 60. let 19.století – rámcový obecní zákoník č.18/1862 ř.z. (dále pak zřízení české - zákon č. 7/1864 z.z. - moravské – zákon č.4/1864 z.z, a slezské - zákon č.17/1863 z.z.). V důsledku právní úpravy, kdy zvláštní zemské zákony zaváděly či zvyšovaly různé povinné platby cestou přirážek se z původně výjimečného prostředku stal postupně jeden z nejdůležitějších zdrojů samosprávných příjmů. Uvádí se, že v roce 1874 bylo bez přirážek 40,5 % obcí v Čechách, v roce 1911 to již bylo jen 18,7% obcí. Daňovou reformou z roku 1896 byla daň z příjmů osvobozena od všech přirážek, což mělo negativní dopad na příjmy obcí. Obce však získaly možnost diferencovat obecní přirážky podle druhů daní, a to zemskými zákony. Před první světovou válkou tvořily zemské přirážky k přímým daním 55% zemských příjmů.

Přirážková soustava na úrovni samospráv se stala souběžným zdaněním téhož předmětu (a to i stejnou metodou), kdy daň vybírala vedle státu i samospráva. Přirážky byly stanoveny procentem z příslušné státní daně. Englišova daňová reforma (založena byla na zákonu č.76/1927 Sb.z.a n., o přímých daních) znamenala podstatnou změnu v daňovém systému. V souvislostí s ní byla provedena změna v oblasti financování územní samosprávy a to zákonem č.77/1927 Sb.z.a n., o nové úpravě finančního hospodaření svazků územní samosprávy. Došlo rozpočtovým změnám, které znamenaly obrovský zásah do samosprávného hospodaření, do finanční samostatnosti obcí.

---

2 Peková J.: Finance územní samosprávy. Teorie a praxe v ČR, Wolters Kluwer ČR, ISBN 978-80-7357-614-1, s. 300 a násl.

Tento zákon byl ještě novelizován zákonem č. 169/1930 Sb.z.a n a zákonem č. 69/1935 Sb.z.a n.[3]

Rozpočtovou prioritou v této době byl vyrovnaný rozpočet. To byl také důvod pro to, aby obce měly možnost, stanovit si pro vyrovnání rozpočtu, přirážkové procento k určité dani. Rozsah a postup pro využití tohoto nástroje byl na základě zmíněného zákona nově upraven. Obec byla při stanovení výše přirážky povinna brát zřetel k pravděpodobnému vývoji hospodářství v obci, který mohl mít vliv na výši daňového předpisu pro daný rok. Při stanovení přirážky se jednalo o to, aby byl dosažen předpokládaný výnos z určitých rozpočtových zdrojů. Vytvořila se základna, která umožňovala stanovit povinnost poplatníkům odvést (kromě samotné státní daně) ještě přirážku ke státní dani. Přirážka se stanovila vždy na jeden rok a byla určena ke krytí schodku rozpočtu. Nešlo v daném případě o úhradu skutečných potřeb obce v daném roce, které měly být přirážkou pokryty, ale o rozpočtové potřeby pro sestavení vyrovnaného rozpočtu. Výše přirážky dosahovala rozdílnou výši, a to také v závislosti na tom, zda se jednalo o přirážky zemské, okresní či obecní (mohla činit až 200%).

Vedle toho bylo možné obcím ještě přiznat tzv. příděl. Postupovalo se tak v případě, kdy daná obec vybírala v předchozím roce více než 150 % obecních přirážek, byla jí např. přidělena celá splatná daň domovní v obci předepsaná na daňový rok.

Obecní přirážka nebyla samostatnou daní či dávkou, ale přímo sdílela osud státní daně – byl-li někdo osvobozen od placení příslušné státní daně, neplatil ani obecní přirážku. I když se obecní přirážka vybírala zpravidla k přímým daním (dani pozemkové, domovní, činžovní, dani rentové apod.), bylo možné vybírat i přirážku ke spotřebním daním (např. k dani nápojové z vína až do 25% státní daně). Vedle toho obec mohla vybírat také samostatnou dávku spotřební, která mohla mít podobu přirážky k dani nebo samostatné dávky, která se ale vztahovala jen na spotřebu v obci. Platilo však, že obec si musela zvolit, co bude vybírat - bylo možné uložit jen jednu z těchto povinností – přirážku nebo samostatnou dávku.

Přirážky k daním byly zrušeny spolu se zákonem o nové úpravě finančního hospodaření svazků územní samosprávy v souvislosti se zrušením samostatnosti obcí k 1.1.1950.

SOUČASNÝ STAV DAŇOVÝCH PŘÍJMŮ OBCÍ A JEHO MOŽNÝ VÝVOJ

V České republice vedle celostátně stanovených daní, jejichž výnos je určen do státního rozpočtu, státního fondu či obcím a krajům, zcela či

---

3 Starý M. a kol.: Dějiny daní a poplatků, Havlíček Brain Team, Praha 2009, ISBN978-80-87109-15-1, str.116 n.

zčásti, existují platby, které plní úlohu místních daní a jež jsou v ČR označeny jako místní poplatky.

Daní, která je celým rozsahem určena do rozpočtů obcí, je daň z nemovitostí (upravená zákonem č.338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), která se někdy označuje jako místní daň. Kraje nemají žádnou daň, která by celým výnosem přispívala do krajského rozpočtu. Stát si ve státním rozpočtu ponechává celý výnos tzv. energetických daní, podstatnou část spotřebních daní, a daně spojené s převodem majetku (daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí). Silniční daň plyne do Státního fondu dopravní infrastruktury, který získává i část spotřební daně z minerálních olejů. O výnos daně z přidané hodnoty a daně z příjmů se podělí jak rozpočty obecní, krajské tak rozpočet státní. V důsledku uvedeného stavu, je zřejmá neexistence výrazných vlastních příjmů obcí a krajů. Jejich rozpočty jsou stále velmi závislé na výnosech ze sdílených a svěřených daních,4 na dotacích ze státního rozpočtu apod.

Domnívám se, že podpora samosprávy by měla jít cestou podpory samostatnosti územních celků, a to podporou jejich samostatného rozhodování v oblasti financí. V oblasti daní je možné si představit rozhodování o takových prvcích, které v té či oné míře nezasahují do existence samostatné daňové povinnosti (to je podle ústavního pořádku stále záležitost státu), ale do její výše. Možnost úprav sazby či daňovém základu, daňových osvobození či slev neodporuje, podle mého názoru, Ústavě a mohla by být územním samosprávným celkům svěřena. Zákonem dané rozmezí, ve kterém by obec či kraj mohly pohybovat, by mohlo být cestou, jak přiblížit občany a správu v obci. Určité kroky byly učiněny a mají podobu koeficientů u daně z nemovitostí. Zákon o dani z nemovitostí umožňuje zastupitelstvům obcí upravit nebo zavést obecně závaznou vyhláškou tři typy koeficientů,[5] kterými se upravuje sazba daně. Tento postup by bylo možné v určité míře využít i u jiných povinných plateb.

Koeficient přiřazený jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu, někdy se označuje jako tzv. korekční koeficient, je koeficient, kterým lze upravit sazbu daně ze staveb a stavebních pozemků. Podle § 6 odst. 4 písm. b) zákona o dani z nemovitostí – u stavebních pozemků, a podle § 11 odst. 3 písm. a) tohoto zákona - u staveb (obytných domů, bytů a tzv. ostatních nebytových prostorů) je obec oprávněna příslušný koeficient zohledňující počet obyvatel v obci zvýšit pro jednotlivé části obce o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie. Koeficient 4,5 - stanovený pro Prahu - lze zvýšit na koeficient 5,0.

---

4 Sdílenou daní je taková daň, jejíž výnos plyne do více veřejných rozpočtů.

5 Sedmihradská L.:Fiskální pravomoci obcí a koeficienty daně z nemovitostí, Obec a finance č. 2/2010.

I nadále - na základě zmocnění v § 11 odst. 3 písm. b) zákona o dani z nemovitostí - může obec obecně závaznou vyhláškou stanovit pro celé území obce, že se základní sazba daně u zákonem stanovených druhů staveb (např. pro individuální rekreaci, samostatně vystavěných garáží, staveb užívaných pro podnikatelskou činnost) v celé obci násobí koeficientem 1,5. Pro jednotlivé části obce stanovit koeficienty v různé výši a jde o možnost, kterou využívají ve všech 3651 obcích.[6]

Koeficient, kterým lze zvýšit sazbu daně u staveb pro individuální rekreaci, garáží a staveb užívaných pro podnikatelskou činnost, má hodnotu 1,5 a je stanoven pro vybrané druhy staveb pro celou obec. Pro rekreační stavby v národních parcích a zónách I.,chráněných krajinných oblastí může být využita hodnota koeficientu 2,0 (podle §11 odst.4).

Míra využívání jednotlivých koeficientů se liší a zvyšuje s růstem velikosti obce. Zajímavý je také poznatek, že při rozhodování o zavedení koeficientů je důležitá např. možnost zdanit více nerezidenty než ty, kteří mají nemovitostí v obcí a zároveň tam bydlí (volí zastupitelstvo). Hojně využívaný koeficient 1,5 tak umožňuje více zdanit chataře, na rozdíl od místního koeficientu podle §12 zákona, který se dotkne všech (viz dále).

Poprvé pro zdaňovací období 2009 byla obec podle § 12 zákona o dani z nemovitostí zmocněna pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit pouze jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Místním koeficientem se násobí celková daňová povinnost poplatníků, s výjimkou pozemků, orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Ve zdaňovacím období 2009 si tento koeficient stanovilo 389 obcí. V roce 2010 se zvýšily některé základní sazby daně z nemovitostí a počet obcí, které stanovily místní koeficient, se snížil na 284. Pro zdaňovací období 2011 z celkového počtu 6246 obcí stanovilo místní koeficient 299 obcí, převážně šlo o místní koeficient ve výši 2.[7]

Současně je třeba připomenout, že obce mohou upravit i základ daně u daně z nemovitostí a to osvobozením určitých pozemků. Podle § 4 odst. 1 písm. v) zákona o dani z nemovitostí může obec osvobodit od daně z pozemků zemědělské pozemky, tj. ornou půdu, chmelnice, vinice, ovocné sady a trvalé travní porosty, kromě zahrad. Obec dále může takto stanovit, které z těchto pozemků neosvobodí. Možnosti tohoto osvobození využilo 13 obcí.

---

6 Přehled je dispozici na stránkách Ministerstva financí ČR.

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_11030.html?year.

7 Přehled obcí, které pro zdaňovací období 2011 stanovily koeficienty, lze nalézt na http://cds.mfcr.cz/.

V letošním roce došlo k některým změnám (zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, a dále zákon č. 212/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z nemovitostí), které se odrazí v postupu obcí při úpravách daně z nemovitostí. Při vydávání obecně závazných vyhlášek postupuje obec podle § 16a zákona o dani z nemovitostí a zákonem č. 30/2011 Sb., byla obcím prodloužena lhůty pro vydávání těchto vyhlášek až do 1. října předchozího zdaňovacího období (předchozí termín byl 1.srpen předchozího zdaňovacího období). Nejpozději k tomuto datu musí vyhláška nabýt platnosti a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího zdaňovacího období. Pro zdaňovací období 2012 může být účinná obecně závazná vyhláška, vydaná obcí, která nabyla platnosti nejpozději do 1. října 2011 (s účinnosti nejpozději k 1. lednu 2012). Povinnost obce zaslat v jednom vyhotovení tuto vyhlášku příslušnému správci daně do pěti kalendářních dnů ode dne nabytí její platnosti se nezměnila – správa daně nadále zůstává na finančních úřadech.

POPLATKY JAKO DAŇOVÝ PŘÍJEM ROZPOČTŮ OBCÍ

Jedinou možností přímého rozhodnutí o vlastních příjmech daňového charakteru se v obcích, za současného rozdělení daňových výnosů, se tak jeví místní poplatky.[8] Na svém území může zavést každá obec v rámci své samostatné působnosti obecně závaznou vyhláškou některé z místních poplatků, které jsou vymezeny v zákoně o místních poplatcích. Rozhodne-li se obec jen pro některé či zavede všechny místní poplatky, které připouští zákon, stávají se tyto platby, podle svého charakteru, závaznými pro všechny subjekty, které se v obci nacházejí trvale či které v obci zdržují jen přechodně. Řada z těchto místních poplatků má daňový charakter, V současné době je možné zavést a vybírat tyto místní poplatky:

- poplatek ze psů,
- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- poplatek za užívání veřejného prostranství,
- poplatek ze vstupného,
- poplatek z ubytovací kapacity,
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst,
- poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj, koncový interaktivní videoloterní terminál a herní místo lokálního herního systému,
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů,

---

8 Na tomto místě se nebudu zabývat otázkou rozpočtového určení daňových výnosů, protože se jedná o problematiku, která si vyžaduje samostatný rozbor, na který v této souvislosti není prostor.

- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.

Uvedené platby mají rozdílný charakter – u některých převažuje prvek daňový, u jiných více prvek poplatkový, některé platby mají i konkurenci v podobě jiných plateb, na základě jiných zákonů a právě jedné z těchto plateb se budu věnovat podrobněji. Jde o platby spojené s likvidací komunálního odpadu, u kterých se očekává změna právní úpravy.

Určení způsobu financování hospodaření s komunálním odpadem, včt. zavedení poplatků obecně závaznou vyhláškou, je zcela na uvážení obce, jedná se o výkon její samostatné působnosti. Obec má na výběr z několika variant zpoplatnění tohoto úseku péče o vlastní území - nemůže však uplatňovat více druhů plateb za totéž současně. Dochází tak v této souvislosti k nutnosti řešit problém, zda využít samostatnou působnost a stanovit místní poplatek, nebo postupovat podle zákona o odpadech. Můžeme zde vidět určitou obdobu toho, co bylo zmíněno např. v souvislosti se zaváděním přirážek k daním v první polovině 20.století

Místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů je možné zavést dle ustanovení § 1 písm. h) zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a vybírat podle §10b zákona. Druhou možností je vybírat poplatek za komunální odpad dle ustanovení § 17a zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů, kde však obec nemůže stanovit podmínky jinak, než předpokládá zákon o odpadech. Existuje ještě třetí možnost a sice smluvní systém vybírání úhrady za komunální odpad ve smyslu ustanovení § 17odst. 5 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů, který závisí na dohodě obcí se všemi původci odpadu, což může být administrativně náročné.

MÍSTNÍ POPLATEK ZA PROVOZ SYSTÉMU SHROMAŽĎOVÁNÍ, SBĚRU, PŘEPRAVY, TŘÍDĚNÍ, VYUŽÍVÁNÍ A ODSTRAŇOVÁNÍ KOMUNÁLNÍCH ODPADŮ

Tento místní poplatek představuje nejčastější způsob zpoplatňování komunálního odpadu. Rozhodujícím kritériem pro výběr poplatku je trvalý pobyt fyzické osoby v obci, resp. vlastnictví stavby určené nebo sloužící k individuální rekreaci (ve které není hlášena k trvalému pobytu žádná fyzická osoba). Spoluvlastníci stavby k individuální rekreaci jsou povinni platit poplatek společně a nerozdílně, a to ve výši odpovídající poplatku za jednu fyzickou osobu. Jedná se o paušálním poplatkem za provoz celého systému, při kterém je poplatník povinen k úhradě bez ohledu na množství vyprodukovaného odpadu. Není tedy rozhodné, zda a kolik odpadu poplatník vyprodukuje – např. s ohledem na dlouhodobý pobyt mimo místo trvalého pobytu, odvoz odpadu z rekreačních objektů do místa trvalého pobytu nebo jiné zpracování (využití) odpadu. Sazba poplatku je tvořena částkou až 250,- Kč za poplatníka a kalendářní

rok, ke které se připočítá částka stanovené obcí na základě skutečných nákladů obce předchozího roku na sběr a svoz netříděného komunálního odpadu, maximálně však ve výši 250,- Kč za poplatníka a kalendářní rok. Obce mohou využít možnost osvobodit poplatníky za určitých podmínek od placení poplatku. Tato možnost však musí být zařazena do obecně závazné vyhlášky. Od osvobození a úlev je nutno odlišit dřívější oprávnění obecního úřadu poplatníkovi poplatek nebo jeho příslušenství na žádost zcela nebo částečně prominout z důvodu odstranění tvrdosti. Od roku 2011 již zákon o místních poplatcích nezakotvuje popsanou pravomoc obecních úřadů (částečně) promíjet místní poplatky a lze diskutovat o tom, může-li obec takovou pravomoc zakotvit samotnou obecně závaznou vyhláškou zavádějící předmětný místní poplatek. Na prominutí poplatku také není právní nárok. Neuhradí-li poplatník místní poplatek včas nebo ve správné výši, musí obecní úřad poplatek vyměřit platebním výměrem a může poplatek (jeho nezaplacenou část) zvýšit až na trojnásobek. Nezaplatí-li poplatník ani po vyměření poplatku, může obecní úřad přikročit k vymáhání nedoplatku.

Nejvíce obcí v České republice, zhruba 80 %, vybírá peníze za odpady právě formou místního poplatku. Jeho dvě složky znamenají, že první část má povahu určité daně z hlavy, zatímco druhá část představuje skutečné náklady obce na nakládaní s odpady. Strop pro poplatky se nezměnil od roku 2002. „Poplatek nebyl za celou dobu valorizován a přitom celkové náklady obcí vzrostly o 81,5 %," říká nově předložený návrh novely zákona o místních poplatcích. Poslanci navrhují zvýšení poplatku na skutečné náklady obce na sběr a svoz netříděného komunálního odpadu (v praktickém dopadu by šlo zhruba o zvýšení na trojnásobek současné výše).

PLATBY PODLE ZÁKONA O ODPADECH

Zákon o odpadech počítá s tím, že takzvaným původcem komunálního odpadu je obec a nikoli její obyvatelé. To znamená, že jednotlivá města a vesnice jsou zodpovědná za nakládání s odpady a od svých obyvatel si jen vybírají peníze za odstraňování odpadů, které obcí plynou do rozpočtu. Poplatníkem je každá fyzická osoba, při jejíž činnosti vzniká komunální odpad. Plátcem poplatku je vlastník nemovitosti, kde vzniká komunální odpad, což znamená, že je to také společenství vlastníků jednotek, bytové družstvo apod. Plátce poplatek rozúčtuje na jednotlivé poplatníky. Maximální výše poplatku se stanoví podle předpokládaných oprávněných nákladů obce vyplývajících z režimu nakládání s komunálním odpadem rozvržených na jednotlivé poplatníky podle počtu a objemu nádob určených k odkládání odpadů připadajících na jednotlivé nemovitosti nebo podle počtu uživatelů bytů a s ohledem na úroveň třídění tohoto odpadu. V poplatku mohou být promítnuty i náklady spojené s pronájmem nádob určených k odkládání odpadu. Zákon o odpadech neupravuje možnost osvobození od tohoto poplatku. Neuhradí-li poplatník plátci poplatek včas nebo ve správné výši, oznámí to plátce obci, která na základě toho vyměří poplatek poplatníkovi platebním výměrem. Nezaplatí-li poplatník nebo plátce poplatek ani po uložení

této povinnosti platebním výměrem, lze přistoupit k vymáhání za stejných podmínek jako v případě místního poplatku .

Obec může vybírat úhradu za shromažďování, sběr, přepravu, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů od fyzických osob na základě smlouvy. Smlouva musí být uzavřena písemně a musí obsahovat výši úhrady. V tomto případě se platba odvozuje od vlastního faktu produkce komunálního odpadu na území obce. Tento způsob plateb za komunální odpad příliš obcí nevolí.

Všechny uvedené platby spojené s odstraněním komunálního odpadu jsou příjmem rozpočtu příslušené obce a volba způsobu placení může přispět k lepšímu výběru a tím i zvýšení rozpočtových příjmů.

NAVRHOVANÉ ZMĚNY PRÁVNÍ ÚPRAVY

Změna v zákoně o místních poplatcích je předmětem návrhu skupiny poslanců, který je v současné době projednáván ve výborech PS.[9] Jedním z cílů jejich návrhu je umožnit i rozšířit výběr poplatků na osoby, které dnes poplatku nepodléhají. To se týká například cizinců s dlouhodobým povolením k pobytu. Platit by se mělo také za byty a domy, ve kterých není nikdo přihlášen k trvalému pobytu, ale obydleny jsou.[10] Novela řeší i otázku tzv. "rekreačních apartmánů", kde též není nikdo trvale hlášen a jsou užívány obdobně jako rekreační objekt. Majitel za takový rekreační objekt platí, jako kdyby byl trvale obydlen jednou osobou. Neřeší se však, kolik lidí v nich může - byť dočasně – pobývat.[11]

Vlastní „Strategii rozvoje nakládání s odpady v obcích a městech ČR“ se dlouhodobě snaží prosadit Svaz měst a obcí České republiky. Navrhuje se sjednotit současné dvě možností poplatku za komunální odpad (podle zákona o místních poplatcích a podle zákona o odpadech) v jeden místní poplatek podle pravidel zákona o místních poplatcích. Poplatek by vycházel ze skutečných čistých nákladů obce po odečtu veškerých peněz od kolektivních systémů, které obcím přispívají na sběr separovaného odpadu. Horní hranice poplatku je v tomto systému dána skutečnými náklady obce na provoz systému nakládání s komunálním odpadem za předcházející kalendářní rok. Systém počítá i se zpoplatněním rekreační nemovitosti. Motivačním prvkem navrhovaného systému je právě odečet příjmů, které obce

---

9 Poslanci Jan Husák, František Laudát a Helena Langšádlová navrhují účinnost novely zákona 1.1.2012, což se jeví v současné době - listopadu 2011 a v daném stádiu projednávání, jako nereálný termín.

10 http://ekolist.cz/cz/publicistika 16.5.2011- Poplatky za odpad se trojnásobně zvýší, plánují poslanci.

11 Zvýšení místního poplatku za odpady by uvítali například v Rokytnici nad Jizerou. Podle posledních propočtů vychází náklady na poplatníka ve výši 720 Kč. Město ročně na systém odpadového hospodářství doplácí asi 750.000 Kč.

obdrží za tříděný sběr druhotných surovin, jako jsou papír, plast, sklo, kovy a příjmů od kolektivních systémů za zpětný odběr.[12]

ZÁVĚREM

Závěrem je vhodné připomenout, že Evropská Charta místní samosprávy počítá s existencí místních daní a poplatků. A i když vůči tomuto ustanovení uplatnila Česká republika výhradu (což jí Charta umožňuje, a ČR tak nemusí být uvedeným ustanovením vázáná), bylo by možné tímto směrem vykročit. Prvním krokem by mohly být změny v dani z nemovitosti. V souvislosti s doporučeními OECD a s ohledem na stav příjmů místních rozpočtů připravuje Ministerstvo financí ČR přechod na kvalitativně novou konstrukci základu daně z nemovitostí modernizovanou v souladu s evropskými principy. Výsledný finanční efekt nové právní úpravy bude záviset na řadě okolností a zejména na tom, jak obce přistoupí ke stanovení určitých prvků (např. stanovení sazby daně či osvobození) v zákonem stanoveném rámci. Současně s touto změnou by mělo dojít k úpravám v systému místních poplatků s cílem posílit samostatnost obcí při rozhodování, ale i s tím spojenou odpovědnost za zajištění výběru poplatků a tím posílení rozpočtových příjmů obcí.

Literature:

- Marková H., Boháč R.: Rozpočtové právo. Praha C. H. Beck 2007, ISBN 978-80-7179-598-8.
- Marková H.: Financování územních samosprávných celků. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta 2008, ISBN 978-80-87146-08-8.
- Marková H.: Územní samosprávné celky a jejich majetková a finanční samostatnost, AUC Iuridica č. 4/2010, ISSN 0323-0619.
- Pařízková I.: Finance územní samosprávy. Brno 2008, ISBN 978-80-210-4511-8.
- Radvan M.: Zdanění pozemků ad valorem. In BOHÁČ, R. (ed.). Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Praha Leges 2010, ISBN 978-80-87212-57-8.
- Peková J.: Finance územní samosprávy. Teorie a praxe v ČR. Praha Wolters Kluwer 2011, ISBN 978-80-7357-614-1.

Contact – email

markova@prf.cuni.cz

12 Podrobněji viz – http://www.smocr.cz/cz/publikace/default.aspx.

VEŘEJNÉ FINANCE A KRIZE[1]

PAVEL MATOUŠEK

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt

Krize nedopadá jen na aktivity podnikatelské sféry, nedopadá jen do sféry hospodářské, ale zasahuje i do fungování Evropské unie, státu, do veřejných financí. Co ještě kromě krizových situací může narušovat stabilitu veřejných financí a jak je stabilita veřejných financí právně chráněna a ošetřena?

Klíčová slova

deflace, ekonomika, Evropská unie, finanční krize, globalizace, hospodářská krize, hypotéky, lobbing, místní rozpočty, politické strany, půjčky, státní rozpočet, ústava ČR, úvěry, veřejné finance.

Abstract

Crisis interfered not only on business activities, interfered not only to the economic spere, but also interferes with the functioning of the European Union, the state, the public finances. Chat else besides cisis may undermine the stability of public finances and how is the stability of public finances legally protecte and treated?

Key words

deflation, economy,European Union, financial crisis, globalization, economic cisis, mortgages, lobbying, local budgets, politoval parties, loans, state budget, the Constitution of the CR, public finance

Veřejné finance a krize – slovní spojení, které umožňuje několik výkladů jeho významů .

- veřejné finance a krize
- veřejné finance pod vlivem krize
- veřejné finance v krizi

Všechny varianty jsou pravdivé. Stát musí fungovat bez ohledu na krizi, její druh, rozsah či fázi, ve které se nachází a pro jeho provoz jsou nezbytnou podmínkou funkční veřejné finance, takže veřejné finance existují a fungují ať krize je či není. Nelze však tyto samostatné fenomény izolovat, protože v rámci lidské společnosti snad o všem, co souvisí s lidskou společností, lze říci, že vše souvisí

[1] Příspěvek byl zpracován za finanční podpory projektu SGS PF_2011_004

se vším, takže veřejné finance jsou ovlivňovány krizí a stav a vývoj veřejných financí se promítá do krize. Konečně pak současný stav veřejných financí, kdy prakticky celý svět, všechny státy žijí s dluhem a na dluh, lze označit jako veřejné finance v krizi.

Krize, kritický stav systému, který se dostal do spontánního vývoje a vytvořil mezní podmínky pro rozhodování a řízení, vyznačující se nedostatkem relevantních informací, absencí zkušeností, časovým stressem a nebezpečím fatálních škod. Tento popis lze označit za obecný, ať krizi nazýváme hypoteční, finanční, dluhovou, bankovní. Jinak by bylo možné ještě současnou krizi, ať ji nazveme jakkoliv, charakterizovat, jako:

- krizi, která poprvé má globální rozměr, a to

  globální rozměr, jak v horizontální úrovni – tzn. jedná se o krizi celosvětovou, které zasáhla z pohledu geografického všechny státy

  globální rozměr i ve vertikální úrovni, druhové, neboť zasahuje nejen oblasti ekonomiky, ale zasahuje i do veškerého společenského prostředí

- krizi, kde prvotní příčina je, že politické vnímání světa se tak diametrálně rozešlo s realitou života společnosti, se zákonitostmi společenských procesů, že došlo ke konfliktu

- krizi, kde vzhledem k tomu, že není známé jednoduché a komplexní řešení problémů tak se činí neuvážená opatření a hlavně se o skutečnosti neříká pravda - skutečnost se zastírá, mlží a informace jsou nepřesné, dílčí, nepravdivé.

Je třeba konstatovat, že se jedná o první krizi v globalizovaném světě. Současný stav mezinárodní ekonomiky provázaný nadnárodními firemními vazbami, mezinárodními kooperačními vztahy vnáší proto i do krizových procesů globalizační prvek. Krizové procesy jednotlivých subjektů – bankovních institucí, mateřských firem, investičních firem, vyvolávají krizové stavy a odezvy přes investiční vazby, mezibankovní vztahy, vnitropodnikové vazby nadnárodních firem u subjektů – dceřiných firem, dodavatelských firem v jiných státech, aniž by u těchto samotných subjektů byla příčina ke krizovým jevům. To, co je zcela novým prvkem, který nikdy dříve se nevyskytoval, a je to spojeno s technickým pokrokem a zejména s rozvojem informačních technologií, je mžiková rychlost dopadů krize na různých místech, což je v přímém kontrastu s pomalostí rozhodováním lidí, pomalostí nápravných opatření a pomalostí reakce samotných ekonomických procesů, které se nestačí přizpůsobit.

Je třeba připustit, že politické řízení společnosti, které dříve souznělo s ekonomickými podmínkami místa, regionu, státu, respektovalo je a odvíjelo se od nich, se odtrhlo od objektivní reality a přešlo do reality virtuální, odvíjející se od politických přání, představ a přání voličů, představ politických uskupení, politických stran. Tento vývojový proces má určitý obecný rozměr, neboť posun vývoje od objektivní reality k virtualitě můžeme zaregistrovat v různých oblastech a souvislostech, např. ve vývoji peněz od komoditních peněz se skutečnou hmotnou hodnotou, přes peníze sice hodnotu jen deklarující, ale skutečnou hodnotou podložené, až k penězům současným, které jsou dnes pouhou zúčtovací jednotkou bez skutečné hodnoty a jejich deklarovaná hodnota je virtuální, založená jen na důvěře v tuto hodnotu a ochotě tuto hodnotu uznat. Obdobná situace je na úrovni vývoje trhu, kupní síly. Výsledkem je, že podmínkou pro určité procesy přestávají být skutečné hmotné základy, ale podmínkou je jen určitá úroveň důvěry v proces samotný. Politické přání vytvořilo od reality odtržený, v realitě neufinancovatelný sociální model - úroveň bydlení, důchodové zabezpečení, zdravotní péče, bezplatné vzdělání, multikulturní soužití, který ve svém uskutečňování byl financován virtuálními dluhovými penězi, ale nikoliv z virtuálních, nýbrž z reálných zdrojů, od reálných věřitelů. Celá situace byla udržitelnou pokud byla důvěra, že narůstající částky dluhových peněz budou splaceny. Když důvěra byla podlomena neotřesitelností matematických důkazů o reálné nesplatitelnosti státních dluhů a taktéž reálné nemožnosti ufinancovat provoz států s tímto sociálním modelem z jejich veřejných financí bez vytváření dalších dluhů, vznikla krize, a to krize hospodářská, krize ekonomická. Ať totiž krizový jev nazýváme jakkoliv – krize hypoteční, dluhová, bankovní, finanční, vždy se její důsledky přímo promítají do ekonomiky států, do ekonomiky světové, a proto vždycky půjde o krizi ekonomickou.

Je třeba přiznat, že současná krize není izolována jen na ekonomickou sféru. Veškeré stavy ekonomiky ve státě se přes výrobní vztahy, směnné vztahy, přes zaměstnanost, se neprodleně vždy promítají do všech ostatních oblastí života a provozu celé společnosti. Takže nedůvěra z úrovně ekonomické spojená s hospodářskou krizí se přenáší do nedůvěry v sociální systém, projevuje se v nedůvěře v důchodové zabezpečení, členové společnosti v nedůvěře ve společenský, státní, politický systém se cítí ohroženi ve svých sociálních jistotách, ve své životní úrovni. Z toho plyne navyšování napětí ve společnosti, deziluze ze ztráty zažitých hodnot, jako je v podstatě absence etiky ve všech oblastech života, neúcta k právu, absence mezilidské tolerance, omezená komunikativnost, agresivní soutěživost se zbožněním úspěchu za jakoukoliv cenu, rozbití úlohy a funkce rodiny, ztráta mezigenerační, mezilidské úcty, ztráta úcty člověka k člověku, ke stáří, ztráta úcty k práci, zvrácené hodnoty veřejného mínění. Připustíme-li souvislost a propojení krizových jevů ekonomických s uvedenými krizovými jevy společenskými, vyplývajícími z ohrožení důvěry ve společenský systém, pak současná krize vlivem globalizace není jen krizí hospodářskou, ale vlivem

všeobecné globalizace je krizí celé společnosti, společenského systému.

Protikrizová opatření se míjejí účinkem. Z části proto, že jdou proti dosud poznaným zákonitostem krize. Samořešení krize má vždy formu očistného procesu – nadbytečné firmy, instituce padnou, zkrachují, mizí, výroba se snižuje, roste nezaměstnanost, trh je paralyzován, hrozba konfliktů a válek, přeskupují a přerozdělují se trhy, společnost ve svých potřebách strádá a to vede k cestě z recese, ale novou cestou inovací, produktivity….. a tomu všemu většina protikrizových opatření brání. Mnoho opatření je neúčinných od prvopočátku a všeobecně se to ví a přesto se dělají. Např. dluhopisy zadlužených členských států zkupuje ECB, ale tím se zadlužuje EU jako celek, připravované evropské dluhopisy – očekává se, že je bude muset taktéž z části koupit ECB. Navíc něco jiného chtějí ekonomové, něco jiného chtějí politici a obě dvě skupiny odmítají vzít v úvahu právníky. Ekonomové chtějí účinné řešení i když bude bolet a návrat k ekonomické prosperitě a ziskům. Politici chtějí řešení bezbolestné, aby nepřišli o své prebendy, moc a postavení, popularitu a přízeň voličů. Obě dvě tyto strany mají panickou hrůzu z právní regulace - ekonomové proto, že právní regulace by byla brzdou operativní elasticitě ekonomiky, politici proto, že by správně nastavená a účinná právní regulace omezila možnosti jejich zásahů do ekonomických procesů. Tolik teoreticky proklamovaná synergie ekonomie, politiky a práva v podmínkách krize nepřekračuje hranice teorie a není v praxi realizována.

Protikrizová opatření se míjejí účinkem. Výsledná reakce na tuto skutečnost je, že zejména politici nechtějí otevřeně přiznat, že není v současnosti známé jednoduché a komplexní řešení problémů krize a tak se činí neuvážená opatření a hlavně se o reálné skutečnosti neříká pravda, skutečnost se zastírá, mlží a informace jsou nepřesné, dílčí, nepravdivé. Opatření v rámci EU jsou projednávána způsoby, ze kterých se vytrácí prvky demokracie – dílčí jednání, skupinové dohody, nátlaková jednání, dirigismus, direktivismus. Zejména poslední jmenovaný fenomén, kdy EU stále více a více řízení převádí na formu nařízení, příkazů, zákazů, omezení, apod. , takže v současné době v EU např. upravují následující oblasti uvedené počty právních předpisů:

finanční a rozpočtové předpisy	4294 předpisů
daňová problematika	1512 předpisů
celnictví	12659 předpisů
zemědělství	38438 předpisů
mobilita pracovníků a sociální politika	3742 předpisů
hospodářská soutěž	11603 předpisů
vnitřní trh EU	10581 předpisů
regionální politika	2152 předpisů
životní prostředí a ochrana spotřebitele	8341 předpisů
věda, informace, vzdělání a kultura	2857 předpisů[2]

[2] http://eur-lex.europa.eu/RECH_repertoire.do?ihmlang=cs

Tento stav, kdy zvládnout přehled, nemluvě o znalosti, uvedených předpisů, není v lidských silách a to ani za pomoci vyspělé počítačové techniky, vytváří prostředí degradace práva, vyvolává neúctu k právu, vede k nedodržování práva a logicky vytváří či prohlubuje nedůvěru v systém EU, přeneseně nedůvěru v EU.

Nákladná protikrizová opatření, rozhodovaná na politické úrovni, se míjejí účinkem, ozdravný, očistný proces vývoje samotné krize je těmito opatřeními brzděn. Zatím uvedenou skutečnost připouští jen ekonomové. Politici se pravdivým hodnocením všemožně brání a stále se snaží udržet virtuální dosavadní svět projektů polických uskupení a stran. Jenže reálné objektivní zpomalení růstu ekonomiky v důsledku krize povede k úspornému režimu v podnikatelské činnosti (po první vlně krize podnikatelé již nemají finanční rezervy, je obtížné dosáhnout na úvěrové peníze) tj. zmrazení mezd, snižování cen dosavadních výrobků, omezování výroby, propouštění zaměstnanců, hledání nových levných inovativních produktů, hledání nových trhů mimo ČR, mimo EU. Mnohé firmy ukončí svou činnost. Tím ovšem dojde i ke snížení výnosu daní pro stát a krizový stav kromě podnikatelské sféry postihne i samotný stát. Zvýšená nezaměstnanost (hrozí nárůst nezaměstnanosti až o 100000 osob) zvýší mandatorní sociální výdaje veřejných financí státu a to v celkové situaci snižování HDP, a již zmíněného sníženého výnosu daní. Zvýšení daní není řešením, nezvýší výnos daní, neboť jen dále utlumí ekonomickou činnost podnikatelských subjektů. Hrozící deflace z nedostatku peněz, zadržování peněz, utlumení úvěrování, nutí stát vkládat do bankovního sektoru státní peníze, jako podporu pro zajištění fungování bank, protože na rozdíl od ovlivnitelnosti inflace, deflace se koriguje velmi těžko. Krize se tak přímo dotýká i fungování státu a zasahuje do veřejných financí.

Veřejné finance - z hlediska hospodaření a financování státu, z hlediska organizace státu, organizace veřejné správy a jejího financování, jde o řízený organizovaný systém, který není postaven na své vlastní ziskové hospodářské činnosti. Jde o systém, který má svou činností vytvářet optimální podmínky pro ziskovou činnost soukromohospodářských subjektů a jejich rozvoj. Má vytvářet prostředí se stanovenými pravidly chování, podnikání, individuální a kolektivní svobody. Prostředí bezpečné pro podnikatelskou činnost, výrobu, obchod, chráněné obranou proti vnějšímu ohrožení. Prostředí, které je předem připraveno a je schopno řešit mimořádné krizové situace dotýkající se státu a má prostředky na řešení těchto mimořádných situací, případně na zmírnění jejich dopadů a důsledků v rámci státu. Prostředí se zabezpečeným systémem sociálních a zdravotních služeb pro obyvatelstvo, ať v produktivním věku, tak i pro skupiny v předproduktivním či postproduktivním věku. Prostředí umožňující získání vzdělání a odborných kvalifikací potřebných pro zapojení do produktivního prostředí. Prostředí, ve kterém v případě sporů řešení nachází soudcovská pravomoc a v případě nezbytnosti dle soudních rozhodnutí u jedinců porušujících dohodnutá pravidla stát vytváří i prostředí donucující, případně i trestající. Všechny tyto činnosti zabezpečované veřejnou správou slouží nikoliv samoúčelně

státu, ale, jak již bylo řečeno, vytváří optimální prostředí pro činnost soukromohospodářských subjektů, pro ekonomiku státu, pro její růst, ziskovost, maximální tvorbu národního produktu. Za toto zabezpečení jako reciprocitu požaduje stát od soukromohospodářských subjektů ve stanovené dohodnuté výši prostředky, finance na provoz státního systému – nejčastěji ve formě uceleného systému daní a dalších odvodů, jako příjmů veřejných financí.

Veřejné finance se v rámci státu realizují prostřednictvím celého systému rozpočtů vzájemně provázaných příjmovými a výdajovými vazbami. Je to řetězec od rozpočtu Evropské unie, přes státní rozpočet, rozpočty státních fondů, až po místní rozpočty krajů a obcí. V rámci České republiky stát má cestou veřejné správy k dispozici všechny údaje nezbytné ke stanovení jak příjmové, tak i výdajové stránky státního rozpočtu včetně místních rozpočtů krajů a obcí. Statistická data i prognostické údaje umožňují vysokou přesnost výpočtů při sestavení rozpočtů s potřebným časovým předstihem i časovým výhledem . Podle ekonomických údajů lze stanovit potřebnou hranici daňové únosnosti, výtěžnost a provést nezbytné korekce připravovaných rozpočtů, stanovit rozpočtové rezervy. Počítačová technika umožňuje vysokou rychlost výpočtů s obrovským rozsahem logických kontrolních vazeb umožňujících vnitřní vzájemnou provázanost dat v sestavovaném rozpočtu. Proč tedy vzniká v rozpočtech vnitřní napětí mezi rozpočtovými kapitolami, proč vzniká schodkové hospodaření, nežádoucí rostoucí zadluženost, když objektivně dané podmínky rozpočtového procesu k těmto nežádoucím jevům podmínky nevytvářejí.

V současné době můžeme analyzovat čtyři skupiny nejsilnějších vnějších trvalých vlivů, které na veřejné finance působí rušivě a vnáší komplikace do rozpočtového procesu tvorby veřejných financí:

- vliv politických stran
- vliv ekonomických subjektů a uskupení (lobbing)
- vliv Evropské unie
- vliv katastrofických a krizových událostí
- vliv všeobecné globalizace

Stručně charakterizovat jednotlivé vlivové skupiny můžeme následovně:

<u>Vliv politických stran</u> – parlamentních politických stran, jejichž poslanci se na politická strana zvolena a získá moc, podle představ a zájmů politické strany a jejich voličů, nikoliv v zájmu celého státu, všech občanů. Cíl je vytvářen navíc s časovým horizontem volebního období a tím neumožňuje vytvoření dlouhodobé kontinuální ideje vývoje státu (když za to nepovažujeme jen pouhé konzumní přání každého mít se lépe a lépe). Stát se tak stává prostředkem pro realizaci mocenských partajních zájmů v časovém horizontu volebního období. Politické strany svým permanentním bojem o moc ve státě, agresivitou svého politického boje, neschopností spolupracovat s jinými politickými stranami na nadstranické úrovni

zájmů státu a všech občanů, deformují společenskou výchovu občana od vlastenectví, sounáležitosti občana ke státu, EU, směrem k individualismu, nadřazování vlastních soukromých zájmů nad zájmy celospolečenské, vedou ho k netolerantnosti, k nezájmu o politický, společenský život. Pod vlivem politických stran dochází přímo ke zneužití státu a jeho veřejných financí ve prospěch politických stran, když ve formě povolebních příspěvků na činnost politických stran dle volebního výsledku z veřejných financí, tak všichni občané, i ti co žádnou stranu nevolili, přispívají na činnost stran a to i tehdy, když strany následně nevyvíjí činnost pro rozvoj celého státu a v zájmu všech občanů. Právě vnitřní zájmy těchto parlamentních politických stran prosazované prvořadě za účelem prospěchu politické strany vnáší nekoncepční nesystémové prvky do jinak logicky, matematicky, statisticky i prognosticky podloženého a propracovaného procesu veřejných financí.

Politické vlivy existují, ale za důsledky ve veřejné správě vyplývající z akceptace těchto politických vlivů zůstává na úrovni poslanců pouze politická odpovědnost, etická odpovědnost a v žádném případě odpovědnost skutečná, osobní, trestně-právní. I odpovědnost poslance voličům je spíše formálního rázu než skutečná. Nemůže být totiž realizovaná neprodleně po pochybení, po chybném rozhodnutí, po vzniku škody, neboť poslanecký mandát je neodvolatelný, takže po zvolení nemůže být poslanec voliči odvolán. Odpovědnostní efekt se tak může dostavit až v následujících volbách ve formě nezvolení chybujícího poslance. Čtyřleté volební období je natolik dlouhé, že mnohé excesy poslanců v plynoucím čase zmizí tak, že odpovědnost v době následujících voleb již není realizována, neboť není aktuální.

Vliv ekonomických subjektů a uskupení, někdy též označovaný jako „ekonomický lobbing“ je dalším vlivem působícím na fungování státu, veřejné finance, výkon veřejné správy. Mnohé ekonomické subjekty prosazují svoje zájmy do činnosti státu svou přímou ekonomickou silou, případně ekonomickou silou uskupení ekonomických subjektů svou důležitostí pro ekonomiku státu. Využívají též nátlaku prostřednictvím politických sil, tj. buď celých politických stran nebo jednotlivých poslanců, které motivují sponzorskými dary, funkcí v řídících orgánech, tichým společenstvím, příslibem budoucího zaměstnání po ukončení politické kariéry apod. Ekonomické subjekty k prosazování svých zájmů využívají přes své zaměstnance i odbory a jejich vyjednávání, nátlakových akcí, stávek.schvalování, případně pozměňování, veřejných rozpočtů přímo podílejí, ať již na úrovni parlamentu, krajů či obcí. Tyto vlivy nejsou nijak zastírané a utajované. Politické strany v boji o přízeň voličů podléhají momentálním přáním voličů a populisticky vytváří cíl , kam má společnost směřovat, pokud bude příslušná

Vliv Evropské unie taktéž působí na fungování státu, financování veřejné správy. Evropský model vše zajišťujícího, štědrého sociálního státu, tak populární v Evropské unii v posledních desetiletích, se postupem času ukazuje, jako dlouhodobě neúnosně finančně náročný, přesto tento model je nadále prosazován. Samotný vliv EU je realizován jednak prostřednictvím předpisů EU, jednak

ekonomickými nástroji dotací, podpor, vývozních náhrad, kvót, licencí, příspěvků z fondů EU, a navíc i vlivovými metodami politickými, kdy se projevuje cílený vliv Evropské unie, jako celku, působící na členské státy, společnou regionální politikou vývoj oblastí členských států. Vliv EU bude sílit a rozšíří se i na další oblasti dosud považované za vnitřní záležitosti členských států, a to i v oblasti veřejných financí – dohled a kontrola nad státními rozpočty členských států EU.

Vliv katastrofických a krizových událostí do veřejných financí je větší než se původně připouštělo. Tento vliv je obecně podceňován pro náhodnost vzniku těchto situací, je podceňován o to víc, čím déle k žádné krizové či katastrofické události nedojde. Tyto události jsou nebezpečné právě neodhadnutelností času, kdy k nim dojde, rozsahu a šíře škod, dosahu důsledků a doby po kterou důsledky budou trvat. Nezadlužené, či málo zadlužené státy s reálně konstruovaným státním rozpočtem a s dostatečně vytvořenými rozpočtovými rezervami, mohou čelit krizovým situacím účinněji. Možnosti státní pomoci, státních zásahů jsou reálnější i ve větším rozsahu.

Vliv globalizace se prolíná všemi předešlými uvedenými vlivy, kdy prostřednictvím ekonomických subjektů a uskupení se prosazují vlivy nadnárodních firem, mezinárodních investorů, finančních institucí. Prostřednictvím občanů a jejich uskupení se prosazují zájmy jiných kultur, náboženství. Všeobecná informovanost lidí prostřednictvím globalizované informační internetové sítě ovlivňuje představy lidí o životě, ovlivňuje jejich požadavky na životní úroveň, ovlivňuje jejich představy o sociálním a zdravotním zabezpečení, které požadují od státu. Globalizace přináší seskupování do větších celků (např. i EU). Čím větší celek, tím komplikovanější řízení, tím dražší správa celku, tím větší rezervy je nutno vytvářet, tím nehospodárněji se hospodaří.

Všechny uvedené vlivy v podstatě představují rušivé zásahy do procesu zajištění financování státu, veřejné správy, do rozpočtového procesu, svou nesystémovostí nebo neočekávaností nutného řešení vyvolaného krizovou situací. Rozpočtový proces, veřejné finance a hospodaření se díky těmto nežádoucím vlivům stávají nepřehledným a lze říci, že v důsledku, nikoliv krize, ale v důsledku zejména neřízených přehnaných politických vlivů, v důsledku politického populismu, došlo k zavedení schodkových rozpočtů a k opakovanému vzniku státního dluhu. Krize pak teprve až následně může přinést deformaci rozpočtového systému nedostatkem financí na příjmové straně rozpočtů. Krize zvyšuje hodnotu peněz pro jejich nedostatek, ale také zvyšuje hodnotu dluhů.

Z nemožnosti vyloučit dopad krizových jevů na fungováním státu, neboť veřejné finance nelze izolovat z dosahu důsledků krizových jevů, vzniká otázka, jak veřejné finance, základ fungování státu, státní rozpočet, je právně zabezpečen, ochráněn, jednak proti destruktivním krizovým vlivům, jednak, jak je ochráněn proti zneužití ze strany „partajních“ politických vlivů či vlivů jiných zájmových skupin.

Evropská unie stránku ochrany buď neřeší, nebo řešení tvoří jen centralizace dohledu, vytváření administrativních zákazů a omezení nebo vznik nových dohledových orgánů, ale většinou se spornou vymahatelností.

Na úrovni České republiky v oblasti ochrany veřejných financí je především nutno konstatovat, že rozpočtová soustava, ani samotný základ celé rozpočtové soustavy, tj. státní rozpočet, není nijak zásadně zakotven Ústavou České republiky. Přímo Ústavou ČR je upraveno, že „ Návrh zákona o státním rozpočtu a návrh státního závěrečného účtu podává vláda. Tyto návrhy projednává na veřejné schůzi a usnáší se o nich jen Poslanecká sněmovna.“[3] Tedy pouze je zakotveno kdo předkládá a kdo projednává, ale o zabezpečení základního principu státního rozpočtu, tj. zajištění nezbytných finančních prostředků pro existenční fungování státu se Ústava ČR nijak nezmiňuje. I kontrola hospodaření se státním rozpočtem svěřená Nejvyššímu kontrolnímu úřadu – „Nejvyšší kontrolní úřad je nezávislý orgán. Vykonává kontrolu hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu.“[4] je upravena v Ústavě ČR pouze kompetenčně a následně je podrobněji upravena jen na úrovni zákona č. 163/1993 Sb. o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších novel. „Významná je zejména ta skutečnost, že NKÚ je ohledně kontroly oprávněn pouze sepsat popis zjištěných skutečností s uvedením nedostatků a označení ustanovení právních předpisů, které byly porušeny, ovšem již nemá působnost a pravomoc k tomu, aby kontrolovaný subjekt donutil k odstranění zjištěných nedostatků. Tato skutečnost určitým způsobem snižuje jeho význam.“[5] Takže i kontrola rozpočtu je v zákonném zakotvení upravena spíše jen formálně.

Základní stabilita státního rozpočtu by měla být, mimo jiné, zajištěna i vlastním procesem jeho schvalování. Státní rozpočet má formu zákona a je schvalován výhradně Poslaneckou sněmovnou. Poslaneckou sněmovnu tvoří 200 poslanců.[6] Poslanecká sněmovna je schopna usnášení za podmínky přítomnosti alespoň jedné třetiny členů a zákon může být přijat za souhlasu nadpoloviční většiny přítomných poslanců.[7] Takže zákon může být v mezní situaci schválen souhlasným hlasováním 34 poslanců (200 , 1/3 = 67, nadpoloviční většina 34,). Je zřejmé, že ochrana základu veřejných financí, státního rozpočtu, při schvalovacím procesu před politickým zneužitím není nijak mimořádná. Dokonce na vyšší úrovni, než u státního rozpočtu je zajišťována stabilita celého daňového systému, jako zásadního zdroje příjmové části státního rozpočtu, neboť ta je upravena systémem zákonů, kde schvalovací proces probíhá nejen v poslanecké sněmovně, ale i v senátu.

---

[3] Ústava České republiky, článek 42
[4] Ústava České republiky, článek 97, odst. 1
[5] MARKOVÁ H., BOHÁČ R., Rozpočtové právo, C.H.Beck, Praha, 2007, str. 54
[6] Ústava České republiky, článek 16, odst. 1
[7] Ústava České republiky, článek 39, odst. 1 a 2

Takže státní rozpočet, který je zásadním předpokladem zajištění fungování státu, který je zvlášť důležitým faktorem pro stabilitu státu v krizových situacích vývoje státu, státní rozpočet, od kterého se odvíjí veškeré veřejné finance, má zajištění, zabezpečení, opírající se spíše o předpoklad serióznosti, čestnosti a osobní uvědomělosti a rozumného přístupu jednotlivých osob poslanců, než ve formální jistotě právní úpravy a právního zakotvení.

Ke zlepšení popsané situace by bylo třeba především politické vůle napříč politickým spektrem v ČR, tedy politické vůle jak u vládnoucích, tak u opozičních stran, právní jistotu státního rozpočtu a její ochranu pozitivně řešit. Bez této politické vůle ke zlepšení situace nemůže dojít. Pokud by politická vůle byla, pak by mohlo přispět ke zlepšení situace několik možných opatření, např.:

1. Zajištění veřejných financí před zneužitím by mělo být zabezpečeno rozšířením Ústavy ČR o ustanovení o státním rozpočtu s povinností sestavování vždy vyrovnaného státního rozpočtu a s povinností, že prostředky získané z daňového systému mohou být použity jen k uspokojení finančních potřeb státu a veřejných zařízení za účelem žádoucího hospodářského a sociálního rozvoje. (Obdobná úprava je např. v Základním zákoně Spolkové republiky Německo, v Ústavě republiky Portugalsko). Jakékoliv výdaje státu mimo státní rozpočet mohly by být realizovány jen na základě zákona a s konkrétním uvedením zdrojů financování, jakékoliv formy úvěrování státu by mohly být přijímány pouze zákonem s uvedením konkrétních zdrojů financí pro jejich splacení. Poslanci by nemohli v žádném případě rozhodovat o financování místních a regionálních investičních akcí přímo ze státního rozpočtu, tyto akce by mohly být financovány výhradně z místních rozpočtů obcí a krajů.

2. Ústava České republiky pro zvýšení právní jistoty, že státní rozpočet a s ním spojený daňový systém nebudou nástroji politické propagace vládnoucí strany ve státě, nebudou měněny a rozšiřovány nikoliv podle skutečných potřeb státu, ale podle okamžitých krátkodobých záměrů vládnoucí politické strany, by měla stanovit, že státní rozpočet a daňové zákony budou schvalovány, případně měněny souhlasem nikoliv prosté, nýbrž kvalifikované většiny poslanců. Samotný kompletní daňový systém by měl být, jako celek, upraven samostatným zákonem, který by bránil zavádění nových nesystémových daní, dále by upravoval jednoznačné výnosové určení jednotlivých daní mezi státem a obcemi. Tento zákon by měl ale i upravit možnost existence mimořádných daní spojených s mimořádnými situacemi státu, jako je ohrožení státu, stav nouze v důsledku katastrofických událostí, či krizové stavy. Mimořádné daně by pak dle tohoto zákona bylo možno vyhlašovat samostatným zákonem, ale vždy s platností jen maximálně na jeden rok.

3. Ústava České republiky by měla posílit ve větší míře zásadu, že přímé řízení státu bude prováděno v zájmu všech občanů, celé společnosti a nikoliv v zájmu vládnoucí politické strany, či vládnoucích politických stran. Princip politické demokracie, zájmů politických stran, by měl být po volební soutěži při přímém výkonu řízení státu omezen. Mohlo by tak být učiněno formou změny v textu poslaneckého a senátorského slibu dle článku 23, Ústavy České republiky, kde na závěr *„…že svůj mandát budu vykonávat v zájmu všeho lidu a podle svého nejlepšího vědomí a svědomí.“* by se doplnila slova – *„bez ohledu na zájmy a cíle politických stran či jiných společenských uskupení.“*. Ku prospěchu věci – kvalitního výkonu poslance, i zvýšení demokratického principu, by měla být přímá odpovědnost voličům volebního obvodu, kde byl poslanec či senátor zvolen, a mohla by být zdůrazněna odvolatelností poslance z jeho mandátu voliči volebního obvodu, kterým byl zvolen, v případech, kdy poslanec neplní své povinnosti, či poruší zákon nebo jiný obecně závazný předpis.

4. Pro jednoznačné oddělení veřejných financí od zájmů politických stran, oddělení politických stran od státu a vymezení jejich oddělených úloh, pro zajištění čistoty politického boje mezi politickými stranami by bylo žádoucí zrušení státních příspěvků na úhradu volebních nákladů, na činnost a za mandát politických stran v rámci financování politických stran v České republice dle zákona č. 424/1991 Sb..

5. Listina základních práv a svobod a ústava by měla zakotvit zásadu, že občan je povinen být soběstačným v uspokojování svých potřeb a osob blízkých a že stát nese solidární povinnost pomoci jen v případech osob neschopných postarat se o sebe, a to v rozsahu základní péče a potřeb svých občanů.

ZÁVĚR

Současná krize je všeobecnou krizí společnosti spojenou se ztrátou nebo ohrožením důvěry ekonomické procesy, v systémy státu, EU, politické systémy, bankovní systémy a další, a další. Výhledu z této krizové situace brání totální absence jakékoliv dlouhodobé vize budoucího vývoje Evropské unie, státu - České republiky, vývoje společnosti v ČR. Po dosažení vstupu ČR do NATO a následně po realizaci vstupu ČR do Evropské unie se ocitla společnost v České republice ponechána sama sobě, svému samovývoji. Nemá ani sama, ani nikým a ničím stanovenu žádnou dlouhodobou pozitivní vizi vývoje státu a společnosti v České republice a systém přežívá od volebního období k volebnímu období spíše řízením byrokratického aparátu – úředníky, než volenými politiky. Při vstupu ČR do EU se zdálo, že společnost očekává vizi vývoje, vizi budoucího ideálu od Evropské unie. A dnes se jeví, že reálná situace je horší o to, že naše společnost vizi nejen nedostala od EU, ani ji sama v EU nenašla, a

nyní se ukazuje, vypadá to tak, že vizi pozitivního dlouhodobého vývoje nemá ani sama Evropská unie. Asi dnes jedinou jistotou a jediným důvěryhodným faktem je, jak pravil Jaroslav Hašek, že *„Ještě nikdy nebylo, aby jaksi nebylo.“*

Literature

- Bakeš M. a kol., Finanční právo, Praha, C.H.Beck, 2006
- Engliš K., Malá finanční věda, Praha, Nakladatelství Fr. Borový, 1946
- Chalupný E. a sbor, Slovník národohospodářský, sociální a politický, Nakladatelství O.Janáček, Praha, 1929
- Janáčková S., Krize eurozóny a dluhová krize vyspělého světa, CEP - Centrum pro ekonomiku a politiku, Praha, 2010
- Klokočka V., Wagnerová E., Ústavy států Evropské unie, Linde, Praha, 2004
- Marková H., Boháč R., Rozpočtové právo C.H.Beck, Praha, 2007
- Petrželová J., Encyklopedie ekonomických a právních pojmů, Linde, Praha, 2007
- Rusmichová L., Soukup J., Makroekonomie, Melandium Slaný, 1997
- Samuelson P.A. a Nordhaus W.D., Ekonomie, Nakladatelství Svoboda, Praha, 1991
- Široký J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, C.H.Beck, Praha, 2008

Contact – email

matousek@p-p-mat.cz

LEGAL ASPECTS OF THE EXTERNAL CONTROL SYSTEM OF MUNICIPAL FINANCES

DOVILE MINGELAITE -- VAITIEKUS NOVIKEVICIUS

Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, Lithuania

Abstract in original language

The control of expenditure of municipal budgets is the essential regulatory element. The municipal budget is the financial basis for the institutional functioning; therefore, local residents, I. e. taxpayers, and local authorities need to know if the budgetary appropriations are implemented lawfully and appropriately, how the budgetary funds are used and their accounts kept, if the targets have been met.

The article analyses the external control system of municipal finances and its legal regulation in Lithuania; defines the concepts of municipality, financial control and financial control system; reveals the content of the internal and external control of municipal budgets. The paper provides a thorough analysis of the work carried out by the external control entities of municipal finances (municipal controllers (municipal control and audit services), the National Audit Office, and independent auditors) as well as their interrelationships.

Key words in original language

Municipality, municipal finances, public finance, internal control, external control, external control entities.

The purpose of each municipality is to develop, improve and transform the economic, social, cultural and ecological structure of the governed territory, combining the interests of both the local community and the state. The competency of local authorities can be perceived as the reflection of economic, cultural, legal functions performed by these bodies within the structural framework of the state. [1] .

In the view of K. Ehrhart, S. R. Schwarz-Jung, H. Welge, the budget and finances are the main issues for political discussions taking place in municipalities; these discussions lead to establishment of the framework for the municipal financial performance, the decision-making on whether it is worth for the municipalities to invest and how this should be done; and all this considerably determines the autonomy of actions taken by municipalities[2].

---

[1] Stačiokas, R., Rimas, J. Lithuanian municipal development and financing. Monograph. Kaunas: Technology, 2002.

[2] Ehrhart, K., Schwarz-Jung, S. R., Welge, H. (1996). Budget and finance. Vilnius: Pradai,p.32.

The Republic of Lithuania Law on the Local Self-Government (hereinafter – LLSG) defines the municipality as "an administrative unit of the territory of the state, defined by law, the community of which has the right to self-government guaranteed by the Constitution and implemented through a municipal council elected by the permanent residents of that administrative unit of the territory of the state and through an executive institution as well as other institutions and establishments of a municipality, which are formed by the latter and accountable to it" [3]. A municipality is a public legal person, and this presupposes its definition as that of an autonomous public authority. The economic policy of the state gives local authorities a right to possess their own financial resources, which may be freely used within their legislative powers at their own discretion[4]. Financial resources are needed for municipalities to carry out their functions. The financial resources of municipalities consist of tax revenues, the municipal property, the income received from the leased-out state land, the state budget and other subsidies. The funds received by the municipalities from the state budget or the national monetary funds are used to perform their public (relegated to the municipalities by the state) functions.

The Republic of Lithuania Law on the Budget Structure[5] lays down that the municipal budget means a plan of a municipality's revenue and appropriations for a budgetary year as approved by a municipal council. The appropriations of municipal budgets are used for implementation of the Law on Local Self-Government and other laws in carrying out the programmes approved by the managers of municipal budget appropriations.

To ensure rational implementation of municipal budget funds, a control mechanism for optimum implementation of funds must be defined by legislative acts.

The theoretical part distinguishes between three functions of finance, i.e. the functions of finance formation, use and control. Control in public administration plays a distinct role, as control is an integral and inseparable part of the public authority and administration mechanism.[6]

---

[3] Law of local municipal government of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1994, No. 55-1049.

[4]European Charter of Local Self-Government // Valstybės žinios (State Gazette), - 1999, No. 82-2418.

[5] Law on Budget formation of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2004, No. 4-47; 2005, No. 144-5237.

[6] Katkus A. State economic control. Vilnius: Thought, 1997. psl. 91.

Different authors approach the concept of financial control differently. According to K. Levišauskaitė and G. Rūškys[7], *financial control* means the overall operations and activities of inspection of the financial and related performance of economic and management entities by applying specific forms and methods of control organization.

We believe that the most accurate content of financial control can be disclosed by the following concept (covering both the institutional and the state levels)[8]: financial control is the control of lawfulness and appropriateness of formation, allocation and use of monetary funds of the state and public authorities for the effective social and economic development of the whole country as well as its separate regions.

To sum up, the public financial control is understood as the overall measures, by analysing, examining and assessing the financial and related performance of economic entities of the authority, management and public sector, by applying specific control methods in order to ensure the efficiency of financial performance in the public sector and to avoid negative processes in the future.

The formation of a controlling mechanism in a particular country is objectively predetermined by the goals and objectives specifically set for that particular state. The interests and rights of all the participants of financial relations must be protected. This is the financial performance control of all economic entities, carried out by the institutions as laid down by the laws.

The content of municipal financial control includes the verification of compliance with the financial discipline, the examination of lawfulness, economy and transparency of the use of funds allocated for local authorities, the prevention of financial discipline violation.

The municipal financial control system is disclosed in the context of control objects and entities as well as their relationships. The control objects and entities enjoy a close mutual relationship. *The municipal financial control object* means the financial economic relationships as a result of the formation, allocation and use processes of the local authority monetary funds. *The municipal financial control entity* means the financial control institutions (state or municipal institution, legal person) responsible for the lawfulness and appropriateness of formation, allocation and use of the local authority monetary funds as well as the compliance with the principles of financial management (economy, efficiency, effectiveness and transparency), and exercising the legislative powers to operate in the field of financial control.

---

[7] Levišauskaitė K. ir Rūškys G. Public finace. Kaunas, VDU, 2003.

[8] Финансовое Право, Москва, 1995m. psl. 83-84.

The municipal financial control system is not and shall not be static. The realisation of public administration leads to new goals, the changes in the forms of activity and legal regulation of their realisation, etc., i.e. to the quantitative and qualitative change of the control objects. Thus, the municipal financial control system also changes.

The circle of the entities of the municipal financial control system as well as the objectives raised to them modify the volume and structure of the control objects, and consequently, the changing financial control objects influence the objectives raised to the financial control entities as well as the institutional financial control system of the state and municipalities.

Therefore, the municipal financial control system means the overall measures, methods, performed functions applied by financial control institutions, ensuring the lawfulness and appropriateness of formation, allocation and use of the monetary funds of the state and local authorities as well as the compliance with the principles of financial management (economy, efficiency, effectiveness and transparency).

The literature review leads to the conclusion that authors approach the public financial control system differently by providing different classifications. For example, based on the time of performance: a) *ex-ante financial control*, which includes the control of collection, allocation and use of funds – the budget formation and approval, the approval of other financial acts; b) *on-going control*, which is implemented during the process of other respective financial transactions; c) *ex-post financial control*, including the control of already performed financial transactions as well as of the use of financial resources; based on the content of control: a) *budgetary*; b) *tax;* c) *banks;* d) *currencies;* e) *insurance business*; f) *customs*. E. Buškevičiūtė[9] distinguishes between the forms of financial control based on the entities implementing control: external audit, National Audit Office, internal control, internal audit.

Analysing the municipal financial external control system, it is appropriate to analyse not only the content of the external control, but also to define the concept of internal control. All this will help to reveal the essence and context of external control.

The internal control is a dynamic complex process, continuously adapting to the changes taking place in an organization. All levels of managers and employees have to participate in this process, considering the risks and ensuring the implementation of the organization's mission and objectives.

---

[9] Buškevičiūtė E. Public finace. - Kaunas: Technology, 2006, p. 372.

A. Katkus applies the following features to the internal control:[10] 1) it is based on the relationship of subordination between the control entity and the control object, i.e. the controller and the controlee are the employees of the same institution or organization; 2) the apparatus performing this type of control is an integral part of an administrative apparatus of a particular institution (organization); 3) this type of control is performed by the managing bodies themselves within their system; 4) this type of control covers the overall activity of the controlled object: from the implementation of separate legislative acts and objectives to the implementation of separate economic activity; 5) operational nature is typical to this type of control (i.e. it is frequently short-term); 6) implementing this control, the factual control is dominant in the lower levels, meanwhile in the upper levels – the examination of documents prevails; 7) this type of control is usually implemented through specialized autonomous internal control units.

The legal basis of internal control is ensured by the Republic of Lithuania Law on Internal Control and Internal Audit[11]. The aforementioned Law defines internal control as: "the entire set of controls established by the management of a public legal entity in order to provide reasonable assurance that the operations of the public legal entity are legal, economic, efficient, effective and transparent, that the strategic and other plans are implemented, that assets are safeguarded, that financial information and reporting are reliable and exhaustive, that contractual liabilities to third persons are satisfied and that all identified risks are managed." One of the objectives of the internal control is the aim to ensure economy, efficiency, effectiveness of a public legal entity's performance. This is the so-called 3E concept.

The internal control system in a public legal entity can be perceived as a process designed to achieve the goals of the public legal entity. The internal control, acting as the organizational part of a public legal entity, has to ensure the lawfulness and appropriateness of the economic activity of the public legal entity and to comply with the principles of reliable financial management (economy, effectiveness, efficiency and transparency). In addition, this control has a goal to safeguard the assets of the state and municipalities as well as liabilities to the third persons against illegal acts, and to guarantee the reliability of financial information about the public legal entity's performance.

Having analysed the definitions of internal control we can assume that both the scientific literature and the internal control regulating documentation approach the internal control in a different way, with

---

[10] Katkus A. State economic control. Vilnius: Thought, 1997. p. 114.

[11] Law of iternal control and internal audit of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2002, No. 123-5540.

the emphasis placed on one or another aspect of control; nevertheless, the authors agree on the essential elements of the internal audit concept, i.e. the internal control has a clearly defined scope of performance – it is carried out at the level of a public legal entity. The specific procedures of internal control are determined by the head of a public legal entity, and this leads to a certain degree of dependence of this type of control, i.e. the subordination between the control entity and the control object, because the internal control employees are subordinate to the head of a public legal entity. The Lima declaration provides, therefore, that the internal control has to be functionally and organizationally independent form a respective structure as much as possible.

The analysis of the internal control concept enables us to assume that the control implementation only at a certain level of a public legal entity is insufficient; there is a need for a "higher-level" control, which is performed by the entity which is independent from the controlee. In the opinion of A. Katkus, the internal control, irrespective of its forms of manifestation, is based on the direct subordination relationship; meanwhile, the external control is implemented by the cross-sectoral (special) institutions with respect to the institutions and organizations which are not dependent on them[12]. Thus, the external control is such a type of control, which is performed by a control entity and is independent from the controlled object. This control is manifested by the financial, administrative, legal independence of the control entity from the controlled object. One of the main objectives of external control is to determine whether the organization management and control systems are in compliance with the principles of internal financial control.

The municipal financial external control is performed by the municipal controllers (municipal control and audit services), National Audit Office, independent audit firms. [13]

Municipal Controllers (Municipal Control and Audit Service)

Collection and use of financial resources of municipal budgets cannot be dissociated from the implementation of the systematic control principles.

Article 37[14] of the Republic of Lithuania Law on the Budget Structure establishes the budget implementation control. The implementation of municipal budgets, estimates of programmes of managers of

---

[12] Katkus A. State economic control. - Vilnius: Mintis, 1997, p. 115.

[13] The authors do not analize the local budget revenue control objects and entities.

[14] Law on Budget formation of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2004, No. 4-47; 2005, No. 144-5237.

municipal budget appropriations, accounting of municipal budget funds and sets of consolidated reports of municipalities are audited by the municipal control and audit services.

A more detailed presentation of the municipality control and audit system is provided in the Republic of Lithuania Law on Local Self-Government[15]. Under the aforementioned Law, the municipal controller (municipal control and audit service) means an entity who supervises whether the municipal property and by the right of trust managed state property is managed and used in a legal, effective, economical and efficient manner, as well as the implementation of a municipal budget and the use of other monetary resources.

For the implementation of the municipal control and audit functions, the municipal council, based on its own decision, establishes a municipal control and audit service. However, if the number of residents of a municipality is less than 30 000, the council may be established but it is not a requirement. The Municipal Controller, who is accountable to the municipal council, directs this service and is responsible for its activities.

The institution of municipal controller (municipal control and audit service) has been expanding and developing for over twenty-one years, i.e. since the Restoration of Independence of Lithuania. On 24 December 2000, the ruling of the Constitutional Court laid down that the municipal controllers' institutions formed in municipalities are legal and in compliance with the Constitution. [16] The Law amending the Law on Local Self-Government as of 2002, fully consolidated the institution of municipal controllers, who are elected for the period of five years and do not depend on the term of office of the municipal council. By that time the aforementioned Law established a control institution – a municipal controller, appointed by the municipal council only for the term of office of the municipal council. The provisions of the Law on Local Self-Government as of 1994 established the basis for the municipal controller's institution. On 20 November 1990, the Law supplementing the Law on the Fundamentals of Local Self-Government established the Council Control Service to ensure the lawfulness and appropriateness of the use of financial resources. Meanwhile, in February 1990, the Law on the Fundamentals of Local Self-Government regulated the establishment of the Revision Commission. Thus, the development of the control system in municipalities only confirms that financial control in the local municipal institutions was constantly strengthened and developed in order to seek for the best solutions and assurance of their functions' performance.

---

[15] Law of local municipal government of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1994, No. 55-1049.

[16] The resolution by the Constitutional Court of the Republic of Lithuania "On the municipal representative and executive institutions competence" // Valstybes zinios. 2003-02-25, No. 19-828.

Under Article 27 of the Law on Local Self-Government, the Municipal Controller carries out the external financial and performance audits in the municipal administration, the entities administrated by the municipality and the undertakings controlled by the municipality.

The activity of the municipal controller, as the activity of the National Audit Office, is based on the principles of independence, legality, openness, objectivity and professionalism. In its activities the municipal controller, has to observe not only the Law on Local Self-Government and other laws, but also the state audit requirements[17], methodologies prepared by the National Audit Offices, and other legislation.

The municipal controller[18] annually prepares and submits to the municipal council an opinion concerning a report on the property belonging to the municipality by the right of ownership and the state property managed by the right of trust, and an opinion on a set of reports on budget implementation, submitted for approval. In addition, the municipal controller makes decisions pursuant to financial and performance audit reports, indicates to the director of the municipal administration and the heads of the audited entities the shortcomings in their activity, and fixes a time limit for the elimination of the determined violations of legislative acts, as well as presents to the mayor, the municipal executive institution, the heads of the audited entities opinions, reports and decisions made on the violations of legislative acts determined during the financial and performance audit, which have not been eliminated.

Thus, the institution of municipal controller directly performs the independent external control and audit of the management of municipal budget appropriations; the activities and functions performed by this institution are significant in ensuring the budget implementation and transparent use of funds.

This local authority has to be guaranteed the autonomy of actions and independence. Only upon the legal foundation of performance of functions and independence, the institution of a municipal controller is able to perform all the objectives and functions imperative under legislation, i.e. to perform the financial and performance audits of the controlled objects as provided in the action plan and audit programme. To perform the control of accounting, management, use and disposal of municipal assets, to assess the quality of administrative activity of public administration entities, the reliability of the internal control

---

[17] "Public Auditing Requirements" mean a set of rules, principles and procedures in all material cases conforming to international and national auditing standards and setting the way how the audit should be carried out. (Law on National Audit Office of the Republic of Lithuania).

[18]Law of local municipal government of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1994, No. 55-1049.

system, and to submit recommendations on its improvement, to perform preventive measures so as to eliminate and avoid recurring violations revealed during the audit.

It should be noted that the benevolent cooperation of the heads of the audited municipal administration units – managers of appropriations – is essential in this process. It is necessary to ensure a constructive handling of the uncertainties and adequate reaction to the opinion provided by the municipal control and audit service over the found discrepancies and recommendations on the internal control improvement and accounts keeping. Only mutual cooperation between the executive and control institutions can lead to an effective budget implementation, transparent allocation and use of appropriations. All the municipal authorities have to strictly comply with their mandate and act within their competency, without hindering the performance and restricting each other's functions.

Community can help the municipal controller to carry out its functions. The residents, having faced the abuse of powers of municipal officers, the failure to carry out their duties, being aware of the improper management of funds, or violations, have to immediately inform the municipal controller about certain violations, and to request to examine the complaint. "All citizens and civil servants able to inform about non-transparent activities of municipal authorities, officials and civil servants should be guaranteed anonymity and protection. It is necessary to establish anonymous reporting facilities, such as reliance telephone, e-mail account or mail box, etc."[19] Only cooperation and mutual understanding lead to the achievement of goals, enable the development of local self-government and management of its appropriations.

The Association of Municipal Controllers, established in 1998, which joins the controllers from all the 60 municipalities of Lithuania, is also worth mentioning. It is an independent and voluntary, non-profit public organization dealing with the general problems of municipal controllers (municipal control and audit services), coordinating the main functions, objectives and the goal-oriented activity, representing the general interests of its members in the public authorities and public institutions as well as in foreign countries and other international organizations. The main goal of the Association is to unite municipal controllers and the municipal control and audit services, to properly represent their members and defend their interests, to strive for the autonomy and independence of municipal controllers, as laid down by the legislative acts, to enable the members of the Association to upgrade their qualification, to develop their knowledge and practical skills, to implement the external audit functions of municipal budgets.

The analysis of the concept of the municipal controller (municipal control and audit service) enables to assume that the main objective of this control entity is to supervise whether the municipal property is

---

[19] Gutauskas A., Ragauskas P., Stračinskienė L,Čilinskas K. Slide toward local municipal government. Vilnius: Firidas, 2005m. 19-20 psl.

managed and used efficiently, economically and effectively, whether the municipal budget is implemented and other monetary resources are used appropriately, and to submit recommendations on the improvement of financial management of municipalities.

National Audit Office – the External Control Entity of Municipal Finances

The external review of the audit performed by the municipal controller is carried out by the National Audit Office. The aim of external review is to assess the policy and procedures of audit quality assurance of the audit institution, related to the overall audit function as well as their efficiency in order to disseminate the best audit practices, to determine the fields of auditors training, to provide reliable information on the quality of the audit performed.[20]

The National Audit Office of the Republic of Lithuania is the supreme financial control public authority accountable to the Seimas, which carries out its duties in compliance with the procedures defined in the Constitution of the Republic of Lithuania, legislation, international treaties, public audit standards and other legislative acts.
It should be noted that the performance of the National Audit Office is based on the Constitution. Although, the Constitution of the Republic of Lithuania devotes one section for the National Audit Office, which includes only two articles – Article 133 and Article 134, the provisions enshrined thereof define the main and most important purpose of this institution – to supervise whether the state assets is lawfully managed and used and how the state budget is implemented, as well as to establish the basis for the appointment of the state controller, the submission of the report on the annual execution of the budget to the Seimas. The legal status of the National Audit Office in the state, the activity of this institution and the legal relations of the National Audit Office are regulated by a specific law – the Law on National Audit Office. The main goals of the institution include: [21] 1) to supervise the lawfulness and effectiveness of the management and use of the state property and execution of the state budget; 2) to promote positive and effective public audit impact on public finance management and control system and on public management oriented towards results and public needs.
The supreme public audit institution performs financial (lawfulness) [22] and performance audit, following the principles of independence,

---

[20] National Audit Office of the Republic of Lithuania 2009 – 2011 year strategic activities plan. http://vkontrole.lt/veikla_planas.shtml. [Last accessed on 03 08 2011].

[21] Law on National Audit Office of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1995, No. 51-1243.

[22] „*Financial (regularity) audit*" means the evaluation of the data of sets of financial statements and reports on implementation of the budget, sets of

lawfulness, publicity, neutrality, and professionalism. Implementing its main goals, the National Audit Office audits the following: the implementation of the state budget, the use of financial resources, the management, use and disposal of the state property, the implementation of the budgets of the State Social Insurance and Compulsory Health Insurance Funds, as well as the respective fund management institutions and beneficiaries, the funds of the European Union allocated to the Republic of Lithuania and the implementation of the programmes wherein Lithuania participates, the use of the state budget funds allocated to municipal budgets, the use and implementation of the municipal budgets and the management, use and disposal of municipal property in accordance with the scope of public audit.[23]

The Article 14 of the Law on National Audit Office lays down that the *entities* of public audit are state institutions and establishments, municipalities, undertakings of all types, in which the shares owned by the state or municipality grant at least 1/2 of votes, undertakings and other legal entities, to which a state or municipal institution has allocated or transferred property. In the view of the authors, the definition of institutions, establishments, state institutions, etc. as entities, as laid down by the Law, is incorrect, because these are the objects audited by the National Audit Offices. Thus, the entity in this case is the National Audit Office as a specialized institution[24] performing the external financial control oriented towards the objects: state institutions and establishments, etc.

A proper use of concepts leads to the identification of the essence of the issues or processes in question, enables their characterization, identification of their inter-relations and the mechanisms of interaction. Therefore, it would be more appropriate to identify the institutions mentioned in Article 14 of the National Audit Offices as objects, but not entities.

Under the Republic of Lithuania Law on National Audit Office, as amended on 25 November 2003, the National Audit Office is authorised to audit the use of the state budget funds, allocated to the

---

annual consolidated statements, a national set of statements and reports and (or) other statements of an audited entity, the assessment of legality of the management, use, and disposal of the State funds and property and the assessment of their use for the purposes set by the law, as well as the giving of an independent opinion.

"Performance audit" means evaluation of the economy, efficiency, and effectiveness of the public and internal administration activities of the audited entity.

[23] Law on National Audit Office of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1995, No. 51-1243.

[24] „A specialized institution - basic aim are public financial control.

municipal budgets, to carry out *external review* of the audit performed by municipal controllers and to provide them with methodology. The audit of management, use and disposal of municipal property is performed in accordance with the scope of public audit. This institution annually establishes the scope of the public audit in the Public Audit Programmes. These programmes are approved by the Auditor General, upon having assessed the recommendations given by the Seimas Audit Committee.

The National Audit Office indicates in its annual opinion as submitted to the Seimas over the report on the state budget implementation whether the allocated appropriations (also allocated to the municipal budgets) have been used to achieve programme goals, whether the appropriations have been used in the most effective manner possible, whether there have been any violations of legislative acts in the use of the appropriations, also to what extent the programme goals have been achieved.

A question arises whether the external review performed by the National Audit Office concerning the audits performed by the municipal controllers is not a duplication of the audit which has already been carried out by the municipal controllers.

It should be noted that only the funds, which are allocated from the state budget, are audited in the National Audit Office municipality. The external review reveals the compliance with the public audit requirements when preparing the audit plan and programme, collecting the audit evidence, executing the audit report and submitting the auditor's report.[25]

In addition, the Law on Local Self-Government establishes a municipal controller's duty to annually submit a plan of activities of the municipal controller (municipal control and audit service) to the National Audit Office within 10 days after its approval. The Auditor General may also have use of the results received from the audit of the municipal internal auditor, in such a way reducing the scope of the carried out work, but only having been convinced that the work methods used by the internal auditor are appropriate, and the auditor's report is based on sufficient, reliable and appropriate evidence.

It can be stated that the aforementioned provisions enshrined in the Law on Local Self-Government help to avoid the repetition of the audit performed by the municipal controllers and the National Audit Office and ensure a coordinated and effective audit performance in the municipal control objects.

An Audit Firm as the External Control Entity of Municipal Finances

The municipal external control system distinguishes one more entity – audit firms.

---

[25] Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Public audit system and its improvement // Economic theory and practice: Monetary studies, 2007./1. http://www.lb.lt/lt/leidiniai/pinigu_studijos2007_1/mackevicius.pdf [last accessed on 01 08 2011].

Generally, audit can be defined as checking of enterprise financial accountability and presentation of opinion whereof. The most important structural elements of audit include: check (a certain form of control when certain objects are checked), independent auditing (conducted by independent auditors), checking of financial statements (checking balance sheets, profit & loss accounts, financial statements for a certain period), opinion on the financial statements (the auditor's report, having performed the aforementioned checks). According to J. Mackevičius, a compulsory audit is such an audit, which is compulsory for enterprises under the laws of the Republic of Lithuania.[26] The Law of the Republic of Lithuania on Audit defines audit as follows[27]: "Audit of financial statements means an independent examination of the financial statements of the audited entity and provision of the auditor's report according to the requirements set by legal acts regulating the carrying out of audit of financial statements". The purpose of audit is to verify whether: "1) the financial statements in all material respects present fairly the entity's financial position of the audited entity, its performance and cash flows under the legislation regulating the accounting and drawing up of financial statements; 2) the financial data provided in the annual report (consolidated annual report) or the entity's activity report (if they are drawn up under the requirements of legislation) meet the data provided in the annual financial statements (annual consolidated financial statements)."[28]

The objects of compulsory audit include the state and municipal enterprises, the Bank of Lithuania, commercial banks, insurance companies, financial institutions, limited liability companies as laid down in the following laws: the State and Municipal Enterprise Law of the Republic of Lithuania[29], the Republic of Lithuania Law on Banks[30], the Republic of Lithuania Law on the Bank of Lithuania[31],

---

[26] Mackevičius J. Audit: theory and practice. Vilnius, Lithuanian Science, 1999, Kn.24, p. 49.

[27] Law of the Republic of Lithuania on Audit // Valstybes Zinios. 1999, No. 59-1916.

[28] Law of the Republic of Lithuania on Audit // Valstybes Zinios. 1999, No. 59-1916.

[29] The State and Municipal Enterprise Law of the Republic of Lithuania // Valstybes Zinios. 2004, No. 4-24.

[30] The Republic of Lithuania Law on Banks // Valstybes Zinios. 2004, No. 54-1832.

[31] The Republic of Lithuania Law on the Bank of Lithuania // Valstybes Zinios. 2001, No. 28-890.

the Republic of Lithuania Law on Companies[32], the Republic of Lithuania Law on Insurance. [33]

The audit firms conduct audit in both private and public sector institutions, but we will focus exclusively on their activity in the field of municipal public finance. The need for independent audit in the context of public finance is presupposed by the attempt to check financial accountability, its accuracy, to verify the real financial situation of an enterprise, etc. In addition, the entities performing such audit are not bound by the relationship of subordination with the management of the enterprise; this is an absolutely independent entity.

Thus, independent auditors are attributed to the municipal external control entities, because: 1) the audit firms are not bound by the relationship of subordination with the audited institutions, and this determines that they are not internal control entities; 2) audit firms are both legally and financially independent from the audited institution; 3) the activity of audit firms is based on respective legislative acts; 4) the participation of independent audit firms, when performing the public sector institutional audit, is laid down by the laws.

The analysis of legislative acts suggests that participation of independent audit firms is important when performing external audit in the undertakings controlled by the local authorities; however, there is a lack of more detailed regulations on the relationship between the audit firms and other external control institutions, i.e. municipal controllers (municipal control and audit services), the National Audit Office.

The Republic of Lithuania Law on Local Self-Government and other legislative acts do not establish a right for the municipal controllers to receive information from the audit firms on the audits, which have already been previously performed in the local self-government objects, and this may result in the duplication of work performed by other auditors.

The municipal financial external control, carried out by the municipal controllers (municipal control and audit services), officers of the National Audit Office and independent audit firms, is necessary in order to ensure a reliable management of municipal finances, to assess the quality of administrative activities, to reveal the opportunities for performance improvement. We assume that a partnership of such auditors should be supported and promoted. Cooperation of the municipal external control entities may be beneficiary to the state and

---

[32] The Republic of Lithuania Law on Companies // Valstybes Zinios 2003, No. 123-5574.

[33] The Republic of Lithuania Law on Insurance // Valstybes Zinios. 2003, No. 94-4246.

society in general. The experience of private audit firms enables a high quality performance of audit in a municipality.

In order to achieve the effective cooperation of external control entities and to avoid duplication of work with respect to the same audit objects, it is essential to determine possible forms of cooperation in terms of exchange of information, methods and means of sharing best practices, and lay down them in legislative acts.

Literature:

- Constitution of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1992, No. 33-1014.
- Law on Budget formation of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2004, No. 4-47; 2005, No. 144-5237.
- Law of local municipal government of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2000, No. 1994, No. 55-1049.
- Law of iternal control and internal audit of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 2002, No. 123-5540.
- Law on National Audit Office of the Republic of Lithuania // Valstybes zinios. 1995, No. 51-1243.
- The resolution by the Constitutional Court of the Republic of Lithuania "On the municipal representative and executive institutions competence" // Valstybes zinios. 2003-02-25, No. 19-828.
- Buškevičiūtė E. Public finace. - Kaunas: Technology, 2006, p. 372.
- Katkus A. State economic control. Vilnius: Thought, 1997. psl. 91.
- Levišauskaitė K. ir Rūškys G. Public finace. Kaunas, VDU, 2003.
- Mackevičius J., Pranckevičiūtė L. Public audit system and its improvement // Economic theory and practice: Monetary studies, 2007.
- Stačiokas, R., Rimas, J. Lithuanian municipal development and financing. Monograph. Kaunas: Technology, 2002.
- Ehrhart, K., Schwarz-Jung, S. R., Welge, H. Budget and finance. Vilnius: Pradai, 1996, p.32.

Contact – email

dovile.mingelaite@mruni.lt

vaitiekus@mruni.lt

ROLE VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V RÁMCI FINANCOVÁNÍ CESTOVNÍHO RUCHU

MICHAELA MOŽDIÁKOVÁ

Faculty of law, Masaryk university, Brno, Czech Republic

Abstract in original language

Příspěvek se zabývá financováním odvětví cestovního ruchu. Zkoumána je zejména role veřejných rozpočtů ve světle návrhu věcného záměru zákona o podpoře a řízení cestovního ruchu. Cílem příspěvku je zhodnotit možné modely financování cestovního ruchu z veřejných a soukromých zdrojů.

Key words in original language

Cestovní ruch; financování; rozpočet; soukromý sektor; veřejný sektor;

Abstract

The paper deals with the financing of the tourism sector. The paper focuses in particular on the role of public budgets in light of the draft law on the promotion and management of tourism. Aim of this paper is to evaluate possible models of tourism funding from the public and private sources.

Key words

Budget; financing; tourism; private sector; public sector;

1. OBECNĚ K PROBLEMATICE CESTOVNÍHO RUCHU

Světová organizace cestovního ruchu (dále též „WTO“)[1] popisuje cestovní ruch, jako rozsáhlé odvětví, které v sobě zahrnuje nejrůznější aktivity a činnosti přímo či nepřímo související s cestováním, tedy s přechodnými pobyty osob v cílových destinacích. Tyto osoby, turisté,[2] při cestách a pobytech mimo své obvyklé prostředí zpravidla využívají rozmanité typy služeb, které jim pomáhají tyto aktivity podporovat, plánovat a organizovat (např. v oblastech dopravy, ubytování,

---

[1] Akronym z anglického názvu World Tourism Organization.

[2] Dle definice Světové organizace cestovního ruchu je turistou osoba, která cestuje a zdržuje se v místech mimo své obvyklé prostředí po dobu delší než 24 hodin a kratší než jeden rok, aby zde trávila volný čas, věnovala se obchodu nebo jiným aktivitám (a není v navštíveném místě zaměstnávána. Více viz World Tourism Organization: *UNWTO technical manual: Collection of Tourism Expenditure Statistics* [online]. World Tourism Organization, 1995 [cit.10.11.2010]. Dostupné z: <http://pub.unwto.org/WebRoot/Store/ Shops/ Infoshop/ Products/1034/1034-1.pdf>.

pohostinství, kultury, zábavy, sportovního vyžití, rekreace, atd.).[3] Z výše uvedeného je patrné, že cestovní ruch má velmi široké celospolečenské dopady, proto je cestovní ruch vnímán především jako největší celosvětové ekonomické odvětví, které se významně podílí na tvorbě HDP, pomáhá vytvářet pracovní místa, pozitivně ovlivňuje platební bilanci, má vliv na příjmy státních i místních rozpočtů a jeho rozvoj podporuje investiční aktivity.[4]

Cestovní ruch se realizuje v tzv. destinaci, kterou Bieger definuje jako geograficky prostor (resort, místo, region, stát), který si konkrétní návštěvník (nebo návštěvnický segment) vybírá jako cíl své cesty. Tím se destinace stává jednotkou soutěže v příjezdovém turismu, která musí být řízena jako strategická obchodní jednotka.[5] Tato specifická forma řízení cestovního ruchu, resp. řízení destinace, je odborníky označována jako destinační management.[6]

Vzhledem ke skutečnosti, že aktéry destinačního managementu jsou jak subjekty veřejnoprávní, tak soukromoprávní (podnikatelé), je systémové řízení destinace vcelku pochopitelně založeno na spolupráci veřejného sektoru a poskytovatelů služeb cestovního ruchu, na které ve značné míře závisí úspěch politiky veřejných orgánů při zabezpečování veřejné infrastruktury i strategií podnikatelských subjektů na poli cestovního ruchu. Tato spolupráce je odbornou literaturou označována jako tzv. PPP model.[7]

V praxi bývá destinační management, resp. proces řízení cestovního ruchu v destinaci, často zaměňován s pojmem organizace cestovního ruchu a to zejména z toho důvodu, že terminologie označující organizaci cestovního ruchu není ustálena a jako synonymum se používají následující názvy: destinační agentury, destinační management, společnosti destinačního managementu, destinační společnosti atd. Organizace cestovního ruchu (dále též „OCR“) je dle Páskové a Zelenky „organizace zaměřená na management destinace v oblasti vytváření a prosazení destinace a jejích produktů cestovního ruchu na trhu, realizující záměry destinačního managementu. OCR je zaměřena na vývoj hlavních produktů, koordinuje a řídí tvorbu

---

[3] Srov. WALL, G., MATHIESON, A. *Tourism: change, impacts and opportunities.* Harlow: Pearson Prentice Hall, 2006. s. 14.

[4] Srov. ELLIOTT, J. *Tourism: politics and public sector management.* London : Routledge, 1997. s. 4. INDROVÁ, J., MALÁ, V. a kol. *Cestovní ruch I.* 1. vyd. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2004. s 89. JAKUBÍKOVÁ, D. *Marketing v cestovním ruchu.* Praha : Grada Publishing a.s., 2009. s 19.

[5] BIEGER, T. *Management von Destinationen.* München: Oldenburg Verlag, 2005. s.1.

[6] Např. HOLEŠINSKÁ, A. *Destinační management, aneb, Jak řídit turistickou destinaci.* Brno: Masarykova univerzita, 2007. s. 21.

[7] Zkratka z anglického „Public Private Partnership“, do češtiny překládáno jako veřejně soukromá partnerství.

produktů cestovního ruchu, cenovou politiku a podporuje prodej destinace. Je zpravidla podporována nebo vytvořena hlavními poskytovateli služeb v destinaci."[8]

Na základě výše uvedeného mohu konstatovat, že hlavním rozdílem mezi destinačním managementem a OCR spočívá v rozlišení, zda se jedná o proces řízení (destinační management) nebo o subjekt, který proces řízení aplikuje (OCR).

Cestovní ruch byl doposud vnímán jako kategorie ekonomická, po právní stránce však nebyl cestovnímu ruchu až na výjimky[9] věnován žádný prostor. Dle mého názoru je tato situace již dále neúnosná zvláště, když v České republice neexistuje fungující systém řízení cestovního ruchu. Největším nedostatkem současného "systému" řízení cestovního ruchu je existence velkého množství horizontálně i vertikálně kompetenčně neprovázaných destinačních subjektů (společností), které nejsou po finanční stránce soběstačné.[10] Z tohoto a dalších důvodů zpracovalo Ministerstvo pro místní rozvoj ČR (dále pouze "MMR") návrh věcného záměru zákona o podpoře a řízení cestovního ruchu (dále pouze "návrh"), jehož účelem je dle MMR definovat chybějící systém řízení cestovního ruchu, zavést závazné organizační struktury a vymezit jejich úrovně včetně kompetencí, odpovědností a forem vzájemné spolupráce a komunikace.[11]

Cílem tohoto příspěvku je identifikovat roli, jakou návrh plánuje přisoudit veřejným rozpočtům v rámci financování OCR, a to za užití metody deskripce, analýzy, syntézy a dedukce, proto je v následujícím textu.

2. ROLE VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ V RÁMCI FINANCOVNÁNÍ ORGANIZACÍ CETOVNÍHO RUCHU DLE VĚCNÉHO ZÁMĚRU ZÁKONA

MMR se při zpracovávání návrhu inspirovalo Rakouskem, tedy evropskou zemí s vyspělým a rozvinutým cestovním ruchem, která je rozlohou a charakterem České republice podobná a kde jsou právní

---

[8] Více viz. PÁSKOVÁ, M., ZELENKA, J. *Výkladový slovník cestovního ruchu.* Praha : Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky, 2002.

[9] Např. zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu, ve znění pozdějších předpisů.

[10] Tyto existují dvou nejnižších úrovních řízení cestovního ruchu (turistický region, turistická oblast).

[11] Návrh věcného záměru zákona o podpoře a řízení cestovního ruchu (verze k 04.10.2010). [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2010 [cit.10.11.2010]. Dostupné z: < www.kolegiumcr.cz/files/priloha2_navrh_zameru_ zakona_ o_cr.doc >.

předpisy v oblasti cestovního ruchu účinné již od 90. let 20. století.[12] Konkrétně se předlohou návrhu věcného záměru staly rakouské zákony o turistickém ruchu, které se soustředí na organizaci a financování cestovního ruchu.[13] Dalším vzorem byla Slovenská republika,[14] jejíž poznatky je dle mého názoru obvykle vhodné brát pro analogické právní prostředí při českém legislativním procesu v úvahu.

Celkově lze dle mého názoru lze zjednodušeně konstatovat, že cílem návrhu je nastavit v České republice fungující systém řízení cestovního ruchu, tzn. zavést geograficky strukturovanou soustavu OCR v místech s existencí cestovního ruchu nebo potenciálem pro jeho rozvoj a zajistit financování jejich činnosti.

Koncepce návrhu předpokládá zavedení třístupňového destinačního managementu na úrovních: stát (CzechTourism) - kraj (krajská organizace cestovního ruchu) - turistická oblast (oblastní organizace cestovního ruchu). V turistické oblasti jako základní geografické jednotce bude mít možnost existovat na základě registračního principu pouze jedna základní jednotka destinačního managementu, tzv. oblastní organizace cestovního ruchu (dále pouze "OOCR"), jež bude mít právní formu obecně prospěšné společnosti nebo zájmového sdružení právnických osob.[15] Z výše uvedeného plyne jasná tendence zeštíhlit strukturu destinačního managementu. Stávající destinační společnosti (subjekty) se mohou po splnění podmínek registrovat jako OOCR. S ohledem na zaměření příspěvku však budu nadále od problematiky systému jako takového abstrahovat a zaměřím se blíže možnosti financování OOCR.

---

[12] Srov. HOLEŠINSKÁ, A. Analýza vybraných zahraničních právních předpisů upravujících organizaci cestovního ruchu. In *XIII. Mezinárodní kolokvium o regionálních vědách.* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2010 [cit.10.11.2010]. s. 331-339. Dostupné z: <http://is.muni.cz/do/1456/soubory/katedry/kres/4884317/Sbornik2010.pdf>. ISBN 978-80-210-5210-9.

[13] Pro Dolní Rakousko se jedná o zákon NÖ Tourismusgesetz 1991, LGBL Nr. 7400, LGBL Nr. 141/09. [2010-09-17] . Dostupný na www: http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrNo/ LRNI_2009141/LRNI_2009141.html, pro Horní Rakousko pak zákon ÖÖ Tourismus-Gesetz 1990, LGBL Nr. 12/2003 [2010-09-17]. Dostupný na www: http://www.ris.bka.gv. at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=LROO&Gesetzesnummer=10000275&ShowPrintPreview=True

[14] Zákon č. 91/2010 Z.z., o podpore cestovného ruchu, ve znění pozdějších předpisů, je účinný od 01.01.2011.

[15] Vždy se tedy bude jednat o právnickou osobu vzniklou buď dle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, nebo dle §20f-§20j zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Lze konstatovat, že obecně mohou být základní zdroje financování OOCR pouze dva - finance plynou buď ze sektoru veřejného nebo ze sektoru soukromého. Dle teorie destinačního managementu je na místě vždy pečlivě vyvážit poměr zdrojů z obou sektorů a to proto, aby zůstaly zachovány základní principy destinačního managementu známé jako 3 K - kooperace, koordinace a komunikace veřejného a soukromého sektoru. Důraz musí být bezpodmínečně kladen na stabilitu příjmů rozpočtů OOCR, aby byla zachována plánovací funkce a udržitelnost rozvoje.[16]

Návrh předpokládá, že OOCR budou financovány jak z veřejného tak ze soukromého sektoru. Veřejný sektor by zajišťoval financování OOCR prostřednictvím státního rozpočtu, který by poskytoval částku složenou z fixní a variabilní složky závisející na intenzitě cestovního ruchu v turistické oblasti, dále by se na financování OOCR podílely obce, a to 25% výtěžku z místních poplatků za lázeňský nebo rekreační pobyt. Soukromý sektor by se podílel na financování OOCR dobrovolnými příspěvky. Návrh také předpokládá vlastní výdělečnou činnost OOCR.

Z výše uvedeného plyne, že veřejné rozpočty mají dle návrhu plnit rozhodující roli, resp. téměř 100% pokrýt financování OOCR, což je v přímém protikladu s teorií destinačního managementu, který předpokládá, že soukromý sektor by měl být zapojen do všech fází destinačního managementu, tedy i do jeho financování.

Domnívám se, že v podmínkách České republiky zejména v době hrozící finanční krize nelze spoléhat na dobrovolné příspěvky podnikatelských subjektů, zvlášť k financování systému, který je nově zaváděn. Příkladem více méně dobrovolného financování OOCR by však mohlo být kupříkladu zavedení členství v OOCR nebo zavedení seznamů spolupracujících subjektů, které by platily OOCR členský nebo obdobný příspěvek. Domnívám se, že tato forma fundraisingu je realizovatelná, avšak pouze za předpokladu, že členství v OOCR nebo uvedení na seznamu spolupracujících subjektů bude ze strany OOCR garantováno jako určitá známka kvality služeb poskytovaných soukromým subjektem, a bude tak vůči spotřebitelům vysílat pozitivní signály. Další motivací pro soukromý sektor by mohlo být zavedení daňových úlev přímo souvisejících s dobrovolnými příspěvky OOCR.

I přes výše uvedené je však dle mého názoru třeba soukromému sektoru financování OOCR stanovit alespoň z části jako povinnost, která by byla uložena na základě zákona a platila by pro poskytovatele služeb v oblasti cestovního ruchu, např. odvádět do OOCR příspěvek ve výši % ze základu daně z příjmu.

---

[16] K vyváženosti zdrojů rozpočtů více viz HOLEŠINSKÁ, A. *Destinační management, aneb, Jak řídit turistickou destinaci.* Brno: Masarykova univerzita, 2007. s. 41.

Jako zásadní se jeví uchopení pozice obcí, kdy by mělo být zřejmé, zda vystupují v rámci přenesené nebo samostatné působnosti. Domnívám se, že stanovení kritéria pro přispívání obcí do rozpočtu OOCR procenty z místních poplatků je problematické vzhledem k tomu, že prostředky získané z cestovního ruchu by měly být částečně reinvestovány do rozvoje cestovního ruchu. Zavedení místních poplatků je pro obce čistě fakultativní, proto je tento zdroj financování nepřiměřeně závislý na ochotě obce místní poplatek zavést. Výtěžek z místních poplatků za lázeňský nebo rekreační pobyt dopadá pouze na osoby ubytované, nikoliv na spotřebitele dalších služeb s cestovním ruchem souvisejících. Místní poplatky by dle mého názoru měly obecně sloužit ke zlepšování infrastruktury obce, nikoliv na financování OOCR. Proto se domnívám, že by měl být zaveden poplatek speciální, vybíraný na základě zvláštního zákona (resp. dle návrhu), který by tak zavedly pouze obce, na jejichž území by činnost OOCR dopadala.

3. ZÁVĚR

Snahy MMR o zavedení fungující struktury destinačního managementu je nutné považovat jedině za žádoucí. Lze konstatovat, že návrh, přestože prozatím není v některých ohledech konkrétní a místy působí zmateně a nepřehledně, je v oblasti rozvoje cestovního ruchu zcela jistě důležitým krokem kupředu.

Návrh v podobě, v jaké je v současné době zveřejněn, vzbuzuje velké množství zajímavých a diskutabilních otázek, z nichž za nejdůležitější je třeba považovat ty, které směřují k možným způsobům financování struktur destinačního managementu, zejména těch na úrovni turistické oblasti, tedy OOCR. Návrh spoléhá převážně na využití veřejných zdrojů prostřednictvím obvyklého přerozdělení prostředků ze státního rozpočtu, dále na fakultativní místní poplatky a dobrovolné příspěvky soukromého sektoru.

Domnívám se, že obecně by OOCR měly existovat pouze tam, kde je to třeba, a to tak, aby nebyly financovány OOCR v místech turisticky neatraktivních, kde jejich činnosti není třeba, jelikož cestovní ruch nedosahuje potřebného významu, resp. aby v těchto místech OOCR nevznikaly vůbec. Je nezbytné, aby financování OOCR bylo v souladu s teorií destinačního managementu, resp. aby docházelo k balancování financování z veřejného a soukromého sektoru, tedy aby byla oslabena role veřejných rozpočtů při zachování požadavku na stabilitu příjmů a posílena byla, byť ne zcela dobrovolně, role soukromého sektoru.

Literature:

- ELLIOTT, J. Tourism: politics and public sector management. London : Routledge, 1997. 279 s. ISBN: 0-415-07157-7.
- HOLEŠINSKÁ, A. *Destinační management, aneb, Jak řídit turistickou destinaci.* Brno: Masarykova univerzita, 2007. 90 s. ISBN: 978-80-210-4500-2.
- INDROVÁ, J., MALÁ, V. a kol. Cestovní ruch I. 1. vyd. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2004. ISBN: 978-80-254-0799-4.
- JAKUBÍKOVÁ, D. Marketing v cestovním ruchu. Praha : Grada Publishing a.s., 2009. ISBN: 978-80-247-3247-3.
- PÁSKOVÁ, M., ZELENKA, J. Výkladový slovník cestovního ruchu. Praha : Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky, 2002. 448 s. ISBN: 80-239-0152-4.
- WALL, G., MATHIESON, A. Tourism: change, impacts and opportunities. Harlow: Pearson Prentice Hall, 2006. 412 s. ISBN: 0-130-99400.
- Návrh věcného záměru zákona o podpoře a řízení cestovního ruchu (verze k 04.10.2010). [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2010. Dostupné z: < www.kolegiumcr.cz/files/priloha2_ navrh _zameru_ zakona_ o_cr.doc >.
- World Tourism Organization: *UNWTO technical manual: Collection of Tourism Expenditure Statistics* [online]. World Tourism Organization, 1995. [Dostupné z:<http://pub.unwto.org/ /Store/Shops/Infoshop/Products/ 1034/1034-1.pdf>.

Contact – email

michaela.mozdiakova@law.muni.cz

POPLATEK ZA UŽÍVÁNÍ VEŘEJNÉHO PROSTRANSTVÍ JAKO DAŇOVÝ PŘÍJEM OBCE

KRISTÝNA MÜLLEROVÁ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, ČR

Abstract in original language

Tato práce si klade za cíl popsat poplatek za užívání veřejného prostranství jako daňový příjem obce a upozornit na některé jeho aspekty s ohledem na vztah poplatku k beneficiáři. Autorka se zabývá jednotlivými konstrukčními prvky poplatku, kdy postupně upozorňuje na problémy a chyby, které mohou v důsledku stanovení tohoto poplatku a jeho následného výběru vznikat.

Key words in original language

Poplatek; daň; veřejné prostranství; obec; daňový příjem.

Abstract

This article describes a charge for use of public space as a tax revenue of the municipality and to highlight some of its aspects with regard to their relation to the beneficiary. The author deals with the individual structural elements of charge, which gradually draws attention to problems and challenges that may result from the determination and selection of this charge.

Key words

Tax; charge; public space; municipality; tax revenue.

1. ÚVEDENÍ DO PROBLEMATIKY

Poplatek za užívání veřejného prostranství je jedním z devíti místních poplatků, které jsou vybírány v České republice na základě zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZMP). Těchto devět poplatků můžeme spolu s daní z nemovitostí označit za místní daně.

Slovo daň je v tomto případě použito spíše ve smyslu platby. Česká právní teorie od sebe totiž vždy rozlišovala termín poplatek a daň. Daní má být pravidelná platba, za kterou poplatník neobdrží žádné protiplnění. Jedná se tedy o platbu neekvivalentní. Oproti tomu poplatek by měl být platbou nepravidelnou s ekvivalentem. Postupem času se ale tyto rozdíly stírají a striktní odlišování daně od poplatku ztrácí proto, dle mého názoru, na svém významu. V mém článku je tedy pojem daň použit spíše ve smyslu legislativní zkratky, kterou obsahoval dříve platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tato zkratka zahrnovala daně, poplatky, odvody, záloh na tyto příjmy a odvody za porušení

rozpočtové kázně.[1] Pod vlivem této definice budou proto pod označení *„daňový příjem"* zahrnuty příjmy z místních poplatků.

Místní poplatky jsou tedy daňovým příjmem obecního rozpočtu. K dalším daňovým příjmům obce patří i daň z nemovitostí a podíl na dani z příjmů fyzických a právnických osob. Toto pravidlo o určení výnosů zmíněných daní je stanoveno v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů. Na základě tohoto zákona tak obec dostává od státu zákonem stanovenou část výnosu z příjmových daní a celý výnos daně z nemovitostí. Tedy ne za všech, ale z těch, jež se nachází na území dané obce.

2. POPLATEK ZA UŽÍVÁNÍ VEŘEJNÉHO PROSTRANSTVÍ

Jak už bylo výše uvedeno, všechny místní daně jsou platby, jejichž výnos je příjmem místních rozpočtů. Tento daňový příjem tak přispívá k autonomii obce. Kromě toho má každá z místních daní svůj vlastní účel výběru. Každá z vybíraných daní tedy plní určitou funkci. Místní daň, jež by svou funkci neplnila, může obec na svém území zrušit, případně ji nemusí vůbec zavádět. Obce mají tedy na základě zákona stanoveny poměrně široké možnosti dispozice s místními daněmi.

Důvodem pro výběr místních daní je obecně zajištění prostředků pro hospodaření obce. V tomto smyslu je vybírán i poplatek za užívání veřejného prostranství. V obci tedy jeho výběr plní funkci fiskální. Důležitější je pak ale u tohoto poplatku jeho regulační funkce.[2]

Díky tomuto poplatku má obec možnost regulovat a hlídat jak dlouho a jakým způsobem bude určité veřejné prostranství využito. Obec, která chce poskytovat své veřejné prostranství k dispozici pro užívání jiným osobám, potřebuje také logicky na pravidelnou údržbu tohoto prostranství o něco více prostředků, než na prostranství, která k těmto účelům vhodná nejsou. Tento poplatek je tak zároveň malým přispěním uživatele na údržbu daného místa.

Protože je poplatek za užívání veřejného prostranství jedním z daňových příjmů obce a spadá tak do financí veřejného sektoru, rozhodla jsem se ve svém článku představit jeho zákonnou úpravu a upozornit na její silná a slabá místa.

U každé daně můžeme rozlišit osm konstrukčních prvků. Tyto prvky daň tvoří a odlišují od ostatních. Pomocí těchto prvků lze snadno příslušnou daň popsat a rozebrat i zhodnotit její zákonnou úpravu. Ve

---

[1] §1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Pelc, V.: Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami, 3. aktual. vyd., Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2008, s. 93.

svém článku budu tedy postupovat právě podle těchto konstrukčních prvků.

2.1 SUBJEKT

Finanční teorie mluví o dvou druzích subjektu daně. Jedním je poplatník, druhým plátce. Poplatníkem je ten, jehož majetek, příjmy či činnost podléhají dani. Plátce je pak osoba, která platbu vypočítá, od poplatníka ji vybere a odvede správci daně. Za výpočet, výběr i odvedení částky má plátce vůči správci majetkovou odpovědnost.[3] U jednotlivých daní pak rozlišujeme, zda je plátcem a poplatníkem jedna a tatáž osoba, nebo dvě rozdílné.

U poplatku za užívání veřejného prostranství osobu plátce a poplatníka nerozlišujeme, plátcem i poplatníkem je ta sama osoba. Podle § 4 odst. 2 ZMP[4] platí poplatek fyzické i právnické osoby, které užívají veřejné prostranství způsobem uvedeným v zákoně[5].

2.2 OBJEKT

Předmětem zdanění je vždy určitá skutečnost, se kterou zákon daň spojuje. Zákon tuto skutečnost musí přesně jednoznačně popsat, aby bylo jasné, na základě čeho musí poplatník daň platit. Tato skutečnost je většinou patrná už z názvu daně.[6] U místních poplatků to ale pravidlem není. V našem případě to však platí.

Předmětem poplatku za užívání veřejného prostranství je tedy určitý, zákonem stanovený způsob užívání veřejného prostranství. V případě tohoto poplatku jednotlivé druhy užití stanovuje zákon taxativním výčtem.[7] Užitím se tak myslí: *„provádění výkopových prací, umístění dočasných staveb a zařízení sloužících pro poskytování prodeje a služeb, pro umístění stavebních nebo reklamních zařízení, zařízení cirkusů, lunaparků a jiných obdobných atrakcí, umístění skládek, vyhrazení trvalého parkovacího místa a užívání tohoto prostranství pro kulturní, sportovní a reklamní akce nebo potřeby tvorby filmových*

---

[3] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 33-34.

[4] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[5] § 4 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[6] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 34.

[7] Pelc, V.: Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami, 3. aktual. vyd., Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2008, s. 93.

a televizních děl.'[8] Pro účely využití, které nelze do předmětu poplatku zahrnout, nelze poplatek stanovit a vybrat.

Co se týká určení toho, kde je a kde není veřejné prostranství, má obec tuto povinnost stanovenou přímo v zákoně.[9] Obec tedy musí stanovit veřejná prostranství, která je možné za poplatek využít, obecně závaznou vyhláškou. Jako veřejné prostranství pak může být označen jen ten pozemek, který je bez omezení volně přístupný komukoli.[10] Správná vyhláška by tak měla obsahovat výčet těchto míst a nejlépe i výměru každého tohoto prostranství.

Přesnou definici veřejného prostranství pak obsahuje § 34 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích ve znění pozdějších předpisů. Jsou jím všechna náměstí, ulice, tržiště, chodníky, veřejná zeleň, parky a další prostory přístupné každému bez omezení, tedy sloužící obecnému užívání, a to bez ohledu na vlastnictví k tomuto prostoru.

2.3 ZÁKLAD

Určení daňového základu je vlastně určením kvality objektu daně. Nejdříve se objekt daně konkretizuje, čímž se určí daňový základ a následně se z něj daň vyměří. Základ je vždy závislý na druhu daně, jeho jednotky míry mohou být tedy velmi různé. Obecně se může jednat například o hmotnost, množství, či peněžní jednotku.[11]

Pro stanovení základu poplatku za užívání veřejného prostranství jsou důležité hned dvě veličiny. Jedná se o dobu, po kterou je prostranství využíváno a o velikost plochy, která je stanoveným účelem využívána. Základ se tedy vypočítá jako počet metrů čtverečný plochy krát počet dní užívání. Při tom se pro stanovení plochy přičítá i každý započatý metr a do počtu dní se započítá zároveň každý započatý den.[12]

2.4 SAZBA

Sazba je, obecně řečeno, stanovení výše daně vzhledem k daňovému základu. Sazby daní dělíme na pevné a procentní. Procentní sazba

---

[8] § 4 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[9] § 14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[10] Pelc, V.: Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami, 3. aktual. vyd., Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2008, s. 94.

[11] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 34.

[12] § 4 odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

stanovuje daň procentem z hodnoty základu. Pevná sazba je konstantou, kvantitu základu nezohledňuje.[13]

U poplatku za užívání veřejného prostranství se stanovuje sazba pevnou částkou. Tato konstanta je zavedena obcí v obecně závazné vyhlášce a může být stanovena na maximálně 10 Kč za každý využitý metr a den.[14] Minimální hodnotu zákon nestanovuje, obec si tedy může určit jakoukoli menší částku. Dolní hranici sazby obci určují spíše objektivní náklady na údržbu prostranství a na správu poplatku. Obec si tak samozřejmě nebude stanovovat poplatek v případě, že by jeho výběr byl v konečném důsledku ztrátový, tedy ve výši, jež by nepokryla ani náklady na správu.

2.5 KOREKČNÍ PRVKY

Korekční prvek je možnost, jak daň ovlivnit. Obecně se jedná o různé slevy, úlevy a výjimky. Korekcí může být nejen snížení, ale i zvýšení daně.[15]

U poplatku za užívání veřejného prostranství nacházíme hned několik korekčních prvků. Dva z nich se týkají úlev pro poplatníky a jeden hovoří o možnosti navýšení daně.

První druhem úlev je osvobození pro užívání prostranství, jehož účelem je určitá veřejně prospěšná činnost. Konkrétně se zde posuzuje, jakým způsobem bude použit výtěžek z činnosti, při které se veřejné prostranství využívá. Ať již se zde jedná o jakýkoli způsob využití veřejného prostranství, jenž náleží do předmětu poplatku, je zde stanoveno osvobození pro případy, kdy je výtěžek určen na charitativní a veřejně prospěšné účely.[16]

Dalším korekčním prvkem tohoto poplatku je osvobození pro osoby zdravotně postižené, jež jsou označeny za zdravotně postižené podle zákona o sociálním zabezpečení[17]. Tyto osoby nepodléhají poplatku za

---

[13] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 35.

[14] § 4 odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[15] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 35-36.

[16] § 4 odst. 1 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[17] § 86 zákona č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

užívání veřejného prostranství v případě, kdy mají v obci vyhrazeno trvalé parkovací místo.[18]

Posledním typem korekčního prvku je možnost zvýšení sazby poplatku. Dalo by se zde mluvit o jakémsi druhu koeficientu, jímž lze výslednou daň vynásobit. Na základě této korekce lze zvýšit sazbu a tedy i výslednou daň až na desetinásobek původní hodnoty.[19] Toto zvýšení však nelze uplatnit pro všechny způsoby užití veřejného prostranství, jež jsou v zákoně vyčteny. Využití této korekce je omezeno taxativním výčtem možností. Jsou to: *„umisťování prodejních nebo reklamních zařízení a umisťování lunaparků a jiných atrakcí."*[20]

2.6 PODMÍNKY PLACENÍ

Za podmínky placení označujeme zásady placení a závazné termíny, jež je třeba při platbách dodržet. Podmínkou placení je tedy například fakt, zda se daň platí jednorázově či ve splátkách. K podmínkám náleží i platebně technické parametry. Mezi ty patří číslo účtu správce a variabilní symbol poplatníka, popřípadě i další způsoby jeho identifikace a účelu platby.[21]

Podmínky placení pro poplatek za užívání veřejného prostranství ZMP[22] nestanovuje. Uvádí zde ale možnost stanovit poplatek týdenní, měsíční nebo roční paušální částkou.[23] Dále zákon obsahuje ustanovení o tom, že má veškeré podrobnosti k poplatku stanovit obecní úřad obecně závaznou vyhláškou. Je tedy vždy na obecním úřadu, jaké podmínky pro placení svého poplatku stanoví. V zákoně je pouze demonstrativní výčet toho, co má vyhláška upravovat. [24]

Ve vyhláškách tak bývá upraven vznik a zánik poplatkové povinnosti, lhůty pro plnění ohlašovací povinnosti, splatnost poplatku a lhůta pro

---

[18] § 4 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[19] § 4 odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[20] § 4 odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[21] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 36.

[22] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[23] § 4 odst. 4 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[24] §14 odst. 2 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

oznámení změn. Nově ZMP[25] upravuje i výčet údajů, jež musí obsahovat ohlášení[26]. Pro takovéto ohlášení je většinou nejpraktičtější, aby obec zřídila svůj vlastní formulář, který přiloží k obecně závazné vyhlášce. Každý plátce jej pak bude moci pouze vyplnit. Předejde se tak možným chybám a nedostatkům v ohlášení. Což zároveň správci usnadní následné vymáhání nezaplaceného poplatku.

Jediné, co ZMP[27] ve vztahu k placení stanovuje, je postih v případě nezaplacení včas či ve správné výši. V tomto případě obecní úřad vyměří plátci poplatek platebním výměrem. Dále se postupuje podle daňového řádu, který stanoví, že daň vyměřená platebním výměrem je splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.[28] Podle ZMP[29] může dále obecní úřad včas nezaplacené nebo neodvedené příspěvky zvýšit až na trojnásobek, toto zvýšení je považováno za příslušenství poplatku. Jiné postihy, jež upravuje daňový řád, se ale v tomto případě neuplatní. Obecní úřad tak nemůže za tento druh pochybení stanovit subjektu úroky z posečkání, úroky z prodlení, penále ani pokuty, vyjma pokut pořádkových.[30]

2.7 SPRÁVCE

Podle daňové teorie je správcem daně orgán veřejné správy. Ne tedy jakýkoli, ale pouze ten, jehož za správce konkrétní daně označí zákon. Tento orgán má zajistit všechna opatření, která jsou třeba ke správnému zjištění a stanovení daně. Orgán má zajistit, aby bylo daňovým subjektům umožněno splnit svou daňovou povinnost. Na základě zákona tak v České republice spravují daně územní finanční orgány, celní orgány, ale například i soudy.[31]

Správce daně definuje daňový řád[32]. Označuje za správce správní orgán nebo jiný státní orgán. Tento orgán je správcem daně v rozsahu,

---

[25] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[26] §14a zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[27] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[28] §139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[29] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[30] §11 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[31] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 36

[32] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

v jakém mu to ukládá zákon. Může tedy spravovat daň jen v rámci působnosti, kterou mu dotčený zákon svěřuje.[33]

Správcem poplatku za užívání veřejného prostranství je na základě ZMP[34] obecní úřad. Podle ZMP[35] patří stanovení poplatků do samostatné působnosti obce. Obecní úřad tak v samostatné působnosti zavádí poplatky obecně závaznou vyhláškou. Řízení o nich ale vykonává na základě §15 ZMP[36] v přenesené působnosti. V rámci přenesené působnosti tak poplatky vybírá a postihuje daňové subjekty při nezaplacení.

Neupravuje-li něco ohledně poplatku ZMP[37], užije obecní úřad daňový řád[38].

2.8 ROZPOČTOVÉ URČENÍ VÝNOSU

Rozpočtové určení výnosu popisuje, do jakého veřejného fondu výnos daně putuje. Může se jednat o státní rozpočet, rozpočet územně samosprávného celku, nebo například státní fond. Výnos však nemusí nezbytně putovat jen do fondu jediného. Výnosy mnoha daní se dělí do několika různých veřejných fondů.[39] Poměry těchto částek však nemohou být stanoveny libovolně. Jsou zakotveny v zákoně o rozpočtovém určení daní.[40]

Výnos poplatku za užívání veřejného prostranství putuje celý do rozpočtu obce, jež jej vybrala. Suma, která je díky tomuto poplatku vybrána, zvýši rozpočet obce většinou jen o menší částku. Obec, která chce poskytovat své veřejné prostranství k dispozici pro užívání jiným osobám, může tyto prostředky využít na pravidelnou údržbu tohoto

---

[33] §10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[34] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[35] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[36] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[37] Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

[38] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[39] Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, s. 36.

[40] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

prostranství. Pravděpodobně ale pokryjí pouze část těchto nákladů. Částka vybraná díky poplatku za užívání veřejného prostranství je tedy pouhým přispěním do rozpočtu obce. Dalo by se říci, že její důležitost stoupá tím více, čím menší je obec, jež poplatek zavedla.

3. ZÁVĚREČNÉ SHRNUTÍ A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

Zákonná úprava poplatku za užívání veřejného prostranství nabízí obcím jednu z mnoha možností, jak zvýšit své daňové příjmy. Podle rozboru jednotlivých konstrukčních prvků je ale zřejmé, že tento daňový příjem není pro obce nijak zásadní. Jeho důležitost stoupá s tím, jak se zmenšuje velikost obce, jenž výběr tohoto poplatku zavede.

Mnohem důležitější proto při zavedení tohoto poplatku pro obec je možnost regulovat četnost a způsob využívání veřejných prostranství. Obec tak může omezit způsob a dobu užití tohoto prostranství a díky tomu může podporovat, či blokovat určité aktivity na svém území.

Z hlediska regulačního má tedy poplatek význam pro obec daleko větší, než z pohledu fiskálního. Důležité je však nepochybit při stanovování výčtu veřejných prostranství. Tento výčet musí zcela jasně a určitě vyjmenovávat místa, jež lze zákonem stanoveným způsobem užít. Právě na toto by si tedy obce měly dávat při tvorbě svých vyhlášek pozor.

Z hlediska zvýšení finančního prospěchu obce z užívání těchto prostor bych pak navrhovala stanovit předmět poplatku za užívání veřejného prostranství pouze demonstrativním výčtem. Taxativnost zde obec dle mého názoru naprosto zbytečně omezuje. Zákonodárce nemusel postihnout všechny omezující způsoby užívání veřejného prostranství, jež se mohou objevit v budoucnu. Kdo jiný, než právě obec, pak může posoudit, zda určitý způsob užívání veřejného prostranství ostatní osoby neomezuje a není tedy třeba jej regulovat. Taxativním výčtem způsobů užití tak vzal dle mého názoru stát obci možnost flexibilně reagovat na možné problematické situace.

Literature:

- Pelc, V.: Místní poplatky. Úplné znění zákona o místních poplatcích s vysvětlivkami, 3. aktual. vyd., Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2008, 303 s., ISBN 80-7201-691-4
- Radvan, M. et al: Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk a Masarykova univerzita, 2008, 512 s., ISBN 80-7239-125-9
- Zákon č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

Contact – email

mullerova.kristyna@mail.muni.cz

DAŇOVÉ PŘÍJMY ROZPOČTŮ OBCÍ

LENKA NĚMCOVÁ

Masaryk University, Law Faculty, Czech Republic

Abstract in original language

V článku s názvem „Daňové příjmy rozpočtů obcí“ se zaměřuji především na finanční hospodaření obcí, vyplývající z platného právního řádu, především pak ze Zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V úvodu své práce vymezuji, v souladu s platnou legislativou, pojem obec, včetně jejích orgánů a činností, které obec vykonává buď v samostatné nebo přenesené působnosti. Dále se zabývám rozpočtovým hospodařením obce, kdy pro hospodaření s veřejnými prostředky jsou zákonem pevně daná pravidla. Následně se zmiňuji o příjmech i výdajích obce, samostatně jsou pak uvedeny příjmy daňové, které můžeme rozlišovat buď jako daně výlučné či daně sdílené. Přičemž celková míra podílu, jímž se obce účastní na celorepublikovém výnosu z daní se stanovuje každoročně vyhláškou

Key words in original language

Obec, orgány obce, územní samosprávný celek, finanční hospodaření obce, příjmy obce, výdaje obce, daňové příjmy obcí, rozpočet obce, rozpočtový proces.

Abstract

In this article entitled "Tax revenues of municipal budgets" focuses primarily on the financial management of municipalities, under current law, especially of the Act No. 250/2000 Coll., on budgetary rules of regional budgets. In the introduction of this contribution I define, in accordance with current legislation, the concept of municipality, including its institutions and activities that the municipality carries out either independent or delegated powers. In addition, I deal with budget management of the municipality, where for the management of public resources are given by the law fixed rules. Subsequently, I mention the revenue and expenditure of the municipality, separately are given revenues tax, which can be distinguished as either a tax exclusive or shared taxes. The total rate of interest, which the of the municipality participates in the nationwide income tax is determined annually by decree.

Key words

Municipality (communities), local self-governing unit, institutions of municipality, the financial management of municipalities, receipts and expenditures of municipalitis, tax receipts of municipalities, budget, budget process.

Ve svém příspěvku s názvem „Daňové příjmy rozpočtů obcí“ jsem se

zaměřila především na finanční hospodaření obcí, jenž představují územní samosprávné společenství občanů a tvoří územní celky. Jak uvádím ve své práci, představují obce základní územní jednotky státu. V práci jsem současně vymezila obec tak, jak ji udává legislativa České republiky, včetně jejího právního postavení, orgánů a pravomocí, kterými obec disponuje. Ve svém příspěvku jsem se dále snažila vymezit finanční hospodaření obcí, jenž probíhá na základě pevně daných pravidel, které udává zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Obce musí respektovat rozpočtový proces a se svěřenými prostředky nakládat pouze v souladu s platnými právními předpisy. V článku jsem specifikovala jak příjmy, tak i výdaje obcí, s tím, že podrobněji jsem se zaměřila na příjmy daňové, jenž tvoří významnou položku finančního rozpočtu obcí. Tato položka obecních rozpočtů je každoročně stanovována legislativou plošně pro celou ČR s tím, že obce její výši nemohou ovlivňovat.

VYMEZENÍ OBCE[1]

Vymezení pojmu obec je možné nalézt v právní právě ČR. Konkrétně je tento pojem upraven v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Již § 1 udává, že „Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů; tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce.“ „Z hlediska územního členění státu patří obec (spolu s okresy, kraji a vojenskými újezdy), mezi základní územní jednotky. Obec tvoří územní celek, který je vymezen hranicí území obce. Každá část území České republiky (s výjimkou vojenských újezdů), je součástí území některé obce.“[2] Systém územní samosprávy existuje na území České republiky dvoustupňový, kdy dochází k členění na základní územní samosprávné celky, které představují obce a vyšší územní samosprávné celky, které podle ústavy[3] České republiky přestavují kraje. Přičemž obce jsou vždy součástí příslušného kraje. Konkrétní podrobnější rozčlenění, včetně označení a číslování krajů bylo podrobně stanoveno v ústavním zákoně o vytvoření vyšších samosprávných celků a o změně ústavního zákona č. 1/1993 Sb.[4], kdy zákonem č. 176/2001 Sb.[5] došlo k malým změnám v úpravě a

---

[1] Tato kapitola byla zpracována především na základě zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 1/1993. Sb., Ústava České republiky.

[2] BRODSKÁ, S., KUŠ, P., *Obecní zřízení.* 1. vyd. Praha: Institut pro místní správu Praha, 2008. s. 7.

[3] Zákon č. 1/1993. Sb., Ústava České republiky.

[4] Zákon č. 347/1997 Sb., Ústavní zákon o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změněn ústavního zákona České národní rady č. 1/1993. Sb. Ústava České republiky.

[5] Zákon č. 176/2001 Sb., změna ústavního zákona o vytvoření vyšších samosprávných celků

k přejmenování některých krajů. Obec však nepředstavuje pouze základní územní jednotku státu. Jedná se především o společenství občanů, jenž na tomto území žijí. „Tito občané mají jednak právo na samosprávu, jednak se jim prostřednictvím zákonů svěřuje také výkon státní správy. V České republice byl pro výkon veřejné správy zvolen tzn. spojený model, kdy územní samosprávné celky vykonávají vedle vlastní samostatné působnosti (samosprávy) i působnost přenesenou (státní zprávu ve věcech stanovených zvláštními zákony).[6] Přičemž v praxi probíhá výkon správy prostřednictvím vlastních orgánů obcí, jenž představují orgány volené. Obce jsou samostatně zastupovány zastupitelstvem obce. Dalšími orgány obce pak jsou rada obce, starosta, obecní úřad a zvláštní orgány obce.

Obec je veřejnoprávní korporace, jenž vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu dle podmínek daných legislativou. Obec samostatně vystupuje ve vztazích právního charakteru svým vlastním jménem a zároveň nese odpovědnost, jenž z těchto právních vtahů vyplývá. Při výkonu své činnosti však obec musí dbát na potřeby svých občanů a rozvoj svého území a zároveň však primárně musí chránit veřejný zájem.

PRÁVNÍ POSTAVENÍ OBCE

Právní postavení obcí je dáno Ústavou[7] České republiky, kde v hlavě sedmé je upravena územní samospráva. Zde je také uvedeno členění na základní a vyšší samosprávné celky, tak jsem již zmínila výše. Ústava ČR také udává, že územní samosprávné celky jsou územními společenstvími občanů, které mají právo na samosprávu. Přičemž možnost státu, co se týče zásahů do činnosti ať již obcí, či jiných územních samosprávných celků, je přípustná pouze v těch případech, kdy to vyžaduje ochrana zákona a to pouze zákonem daným postupem. Ostatně, jak také vyplývá z názvu a pojetí územní samosprávy, představuje tato samospráva způsobilost. oprávnění a možnost daného občanského společenství (obce) spravovat své záležitosti samostatně. Dle platné legislativy tvoří obec územní celek, jenž je dán hranicí obce a musí mít obec alespoň 3000 obyvatel. Každá obec představuje alespoň jedno nebo více katastrálních území. Přičemž část území ČR tvoří součást některé obce. Obce se mohou také sloučit či připojit a to v případě, že obce spolu sousedí. Obce mohou také vznikat nové a to buď oddělením části stávající obce nebo změnou či zrušením vojenského újezdu.

ORGÁNY OBCE

Orgány obce jsem zmínila již výše. Jedná se o radu obce, starostu, obecní úřad a další orgány obce, přičemž obec je samostatně

---

[6] BRODSKÁ, S., KUŠ, P., *Obecní zřízení.* 1. vyd. Praha: Institut pro místní správu Praha, 2008. s. 7.

[7] Zákon č. 1/1993. Sb., Ústava České republiky.

spravována zastupitelstvem obce. Toto upořádání je téměř totožné s městy, která jsou také spravována samostatně zastupitelstvem města a mezi další orgány města patří rada města, starosta, městský úřad a zvláštní orgány města. Mezi orgány obce se řadí také Městská policie[8], jenž na základě obecně závazné vyhlášky zřizuje či zrušuje obecní zastupitelstvo. V případě měst se potom jedná o městskou policii, jejíž úloha je totožná s obecní policií.

ZASTUPITELSTVO OBCE

Zastupitelstvo obce je složeno z členů zastupitelstva obce. Počet členů zastupitelstva je stanovován každé volební období a to dle počtu obyvatel obce a velikosti územního obvodu. Počet členů zastupitelstva tak může být v rozmezí 5 – 55 členů. Přičemž mandát člena zastupitelstva vzniká zvolením. Každý člen zastupitelstva vykonává svůj mandát osobně, v souladu se slibem, který před zastupitelstvem obce pronese a následně stvrdí svým podpisem. Při výkonu mandátu nejsou členové zastupitelstva vázáni žádnými příkazy. Za výkon této funkce náleží členům zastupitelstva odměna a to jednak měsíční odměna a následně odměna při skončení volebního období. Mandát člena zastupitelstva je funkce veřejná. Kompetence zastupitelstva obce spadá do oblasti samostatné působnosti obce, o čemž zastupitelstvo rozhoduje.

Přičemž zastupitelstvu obce jsou vyhrazeny zásadní úkoly a rozhodovací pravomoci, které mohou výrazně ovlivňovat další rozvoj a vývoj dané obce. Jedná se především o oprávnění schvalovat program rozvoje dané obce; schvalovat rozpočet a státní závěrečný účet obce; rozhodovat o dočasných a trvalých peněžních fondech obce; rozhodovat o příspěvkových organizacích a organizačních složkách obce, včetně zřizovacích listin; dále kompetence vydávat obecně závazné vyhlášky; rozhodovat o vyhlášení místního referenda; navrhovat změny v katastrálním území uvnitř obce, včetně dohod o změně hranic obce a o slučování obcí. Dále zastupitelstvo zřizuje či ruší obecní policii; rozhoduje o spolupráci s jinými obcemi a o konkrétní formě této spolupráce; dále zřizuje a ruší výbory, volí jejich předsedy a další členy a také je odvolává z funkce, atd. Konkrétní výčet pravomocí zastupitelstva obce je uveden v zákoně č.128/2000 Sb. o obcích, ve znění pozdějších předpisů a to v § 84 odst. 2.

Mimo tyto zásadní úkony spadá do kompetence zastupitelstva také rozhodování o majetkoprávních úkonech. Jedná se například o nabytí a převod nemovitých věcí včetně vydání nemovitostí podle zvláštních zákonů, převod bytů a nebytových prostorů z majetku obce; poskytování věcných darů v hodnotě vyšší než 20 tis. Kč a peněžitých darů ve výši nad 20 tis. Kč; poskytování dotací, vzdání se práva a prominutí pohledávky ve výši nad 20 tis. Kč; zastavení movitých či nemovitých věcí či např. vydání komunálních dluhopisů.

---

[8] Zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii, ve znění pozdějších předpisů.

Jak je vidět z výčtu zde uvedených úkolů, oprávnění a pravomocí, je postavení a úloha zastupitelstva obce značně důležitá, jelikož svými rozhodnutími může snadno ovlivnit vývoj obce nejen pro aktuální, ale i následující volební období.

RADA OBCE

Naproti tomu rada obce představuje výkonný orgán v oblasti samostatné působnosti a při výkonu své funkce odpovídá zastupitelstvu obce. Členové rady jsou starosta obce, místostarosta či místostarostové obce a další volení členové. Minimální počet členů rady je 5, maximální počet je 11. Vždy však musí být lichý počet, maximálně však do počtu jedné třetiny členů zastupitelstva.

Radě obce jsou vyhrazeny tyto činnosti uvedené v § 102 odst. 2 Zákon č.128/2000 Sb. o obcích. Jedná se především o zabezpečování hospodaření obce podle schváleného rozpočtu a provádění rozpočtových opatření v rozsahu stanoveném zastupitelstvem obce. Dále rada obce rozhoduje ve věcech obce jako jediného společníka obchodní společnosti, vydává nařízení obce, stanovuje rozdělení pravomocí v obecním úřadu, zřizuje a ruší odbory a oddělení obecního úřadu, navrhuje tajemníka obecního úřadu, jmenuje a odvolává vedoucí odborů obecního úřadu, atd. Rada obce také stanoví organizační řád obce, stanoví celkový počet zaměstnanců obce, v obecním úřadu či v organizačních složkách, Ve věcech samostatné působnosti obce má oprávnění ukládat pokuty, eventuelně může tuto působnost svěřit příslušnému odboru obecního úřadu a to buď zcela či z části. Kompletní výčet pravomocí je uveden ve výše uvedeném právním předpisu.

Mimo tyto úkoly rada obce připravuje návrhy pro jednání zastupitelstva a zároveň zabezpečuje plnění přijatých rozhodnutí. Zastupitelstvo obce je také povinno vždy jednat o návrzích rady. Rada má také oprávnění vydávat nařízení obce a to v oblasti přenesené působnosti.

STAROSTA

Starosta obce představuje volený orgán obce, jenž ji zastupuje navenek. Volí jej zastupitelstvo ze svých členů, přičemž se musí jednat o osobu, která je občanem ČR. Při výkonu své funkce starosta je starosta obce odpovědný zastupitelstvu obce. Starosta při výkonu své funkce mimo jiné odpovídá za včasné objednání přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok; má informační povinnosti vůči veřejnosti o činnosti obce; po poradě s ředitelem krajského úřadu může svěřit komisi výkon přenesené působnosti v určitých věcech; ve věcech spadajících do samostatné působnosti obce rozhoduje o záležitostech, jenž mu byly radou obce svěřeny. Starosta obce má dále např. pravomoci pro zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku a to za spolupráce Policie České republiky.

Starosta při výkonu své funkce svolává zasedání zastupitelstva a rady obce. Dále podepisuje zápisy z jednání zastupitelstva a rady obce a to společně s ověřovateli. Starostu zastupuje místostarosta. Starosta obce společně s místostarostou podepisují právní předpisy obce. Při významných příležitostech a občanských obřadech má starosta obce oprávnění používat závěsný odznak, který má vyobrazen státní znak společně s nápisem Česká republika po obvodu. Kompletní výčet činností starosty obce je uveden v zákoně o obcích.

OBECNÍ ÚŘAD

Obecní úřad, v jehož čele stojí starosta obce, představuje starosta, místostarosta či místostarostové, tajemník (nemusí být vždy ustanoven) a zaměstnanci obecního úřadu. Obecní úřad je většinou rozčleněn na jednotlivá oddělení a odbory, k jejichž zřízení je oprávněna rada obce. Obecní úřad vykonává buď přenesenou či samostatnou působnost. Zastupitelstvo a rada obce mohou obecnímu úřadu ukládat úkoly, pomáhá také výborům a komisím. V případech daných legislativou má rozhodovací pravomoc.

VÝBORY A KOMISE

Zastupitelstvo má ze zákona dané oprávnění zřizovat výbory jako iniciativní a kontrolní orgány, jenž zastupitelstvu předkládají svá stanoviska a návrhy. Zastupitelstvo vždy zřizuje finanční a kontrolní výbor. Dále bývá zastupitelstvem obce zřizován výbor pro národnostní menšiny a to však pouze v případě, že více než 10% z obyvatel obce se hlásí k jiné národnosti než české. Vychází se z údajů zjištěných při posledním sčítání lidu. Výbory, jenž jsou v obci zřizovány, plní ty úkoly, kterými byly zastupitelstvem obce pověřeny. Stejně tak výbory odpovídají za svou činnosti zastupitelstvu obce. V obcích mohou být také zřizovány osadní či místní výbory. Oprávnění k zřizování dalších orgánů však nemá pouze zastupitelstvo. Iniciativní a poradní orgány může zřizovat také Rada. Opět v tomto případě předkládá komise své náměty a stanoviska radě, jíž je komise také odpovědná. Avšak ve věcech výkonu přenesené působnosti na svěřeném úseku odpovídá komise starostovi obce.

PŮSOBNOST A PRÁVNÍ PŘEDPISY OBCE

Podle platné legislativy vykonává obec přenesenou a samostatnou působnost, přičemž zákon o obcích udává, že „pokud zvláštní zákon upravuje působnost obcí a nestanoví, že jde o přenesenou působnost obce, platí, že jde vždy o samostatnou působnost“[9] Samostatná působnost odpovídá právu obce spravovat své záležitosti samostatně, svým jménem a na vlastní odpovědnost. Obec při tom vystupuje jako právnická osoba. Zásah jiných orgánů státu do samostatné působnosti obce je možný pouze v případech, v nichž to zákon přímo umožňuje nebo v případě ochrany práva. Významnou činností, která spadá do

[9] Zákon č.128/2000 Sb. o obcích, ve znění pozdějších předpisů, § 8

samostatné působnosti obce je její hospodaření, což představuje nejen správu majetku, ale také tvorbu obecního rozpočtu a jeho následné dodržování. O přenesenou působnost se jedná v případě, že dojde k přenesení některých povinností státu na obce, které výkon těchto činnosti následně zajišťují. To je však možné pouze v případech, v nichž to zákon umožňuje. Děje se tak generálně, pro všechny obce.

Jak při výkonu samostatné, tak i přenesené působnosti je nezbytné, aby obec disponovala oprávněním vydávat právní předpisy obce, jejich prostřednictvím má obec možnost upravit pravidla chování jak fyzických, tak i právnických osob. Mezi právní předpisy obce spadají obecně závazné vyhlášky v oblasti samostatné působnosti a nařízení v oblasti přenesené působnosti obce. Tyto právní předpisy podepisuje starosta a místostarosta obce. Obecně závazné vyhlášky obce vydává zastupitelstvo a to pouze v těch oblastech, k nimž má ze zákona oprávnění. Nařízení obce je pak možné vydat pouze v těch záležitostech, k nimž má obec oprávnění. Přičemž obec musí mít evidenci právních předpisů jenž vydala. Právní předpisy obcí vydané musí být pro občany přístupné a občané mají možnost se s jejich obsahem seznámit.

FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ OBCE

Obce, stejně tak jako jiné územně samosprávné celky (kraje), hospodaří na základě pevně daných pravidel, jenž udává zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů[10]. Vzhledem k tomu, že se jedná o hospodaření s veřejnými a státními prostředky, není možné s těmito penězi nakládat libovolně. Je nezbytné respektovat a striktně dodržovat jednak celý rozpočtový proces, ale také rozpočtové příjmy a rozpočtové výdaje, nakládání s těmito prostředky, jejich vykazování a účtování. Obce a kraje se při tom řídí rozpočtem, který je sestavován na období jednoho roku a dále rozpočtovým výhledem. O těchto finančních transakcích pak obec či kraj vede účetnictví. Rozdíl mezi rozpočtovým výhledem a rozpočtem obce spočívá především v konkrétnosti jednotlivých položek a v časovém rozsahu. Rozpočtový výhled představuje pouze pomocný nástroj finančního plánování. Sestavuje se časové období 2-5 let následující po období sestaveného rozpočtu a vychází především z již uzavřených závazků a plánovaných záměrů, jenž je nezbytné realizovat. Plánované záměry, dlouhodobé závazky a pohledávky a finanční zdroje umožňují sestavit takový výhled finančních prostředků, jenž budou k realizaci plánovaných záměrů nezbytné a napomáhají tak těmto záměrům přizpůsobovat každoroční rozpočet obce. Naproti tomu rozpočet obce je sestavován pouze na období jednoho roku a je totožný s kalendářním rokem. Při procesu sestavování ročního rozpočtu obce se vychází z rozpočtového výhledu, který potřeby obce vystihuje. Při sestavování rozpočtu hospodaření obce je počítáno s plánovanými příjmy a plánovanými výdaji. Rozdíl mezi těmito dvěma položkami

---

[10] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

pak určuje, zda se jedná o rozpočet schodkový, přebytkový či vyrovnaný. V případě, že příjmy jsou ve stejné výši jako výdaje, jedná se o rozpočet vyrovnaný. To by měl být cíl při jeho stanovování. V případě, že je možné krýt případný schodek rozpočtu, je možné schválit rozpočet schodkový, kdy roční výdaje obce přesahují roční příjmy obce. Takovýto rozdíl může být kryt z peněžních prostředků, které nebyly využity při hospodaření v minulých letech, případně půjčkou, úvěrem či finanční výpomocí a prodejem dluhopisů obce. Opakující se schodkový rozpočet obce není příliš pozitivní jev, jelikož může vést k velkému zadlužení obce a snížení její finanční stability. Dále dochází k tomu, že obec je omezena při svém rozhodování a nakládání s některými prostředky, jelikož má závazky vůči institucím, jenž jí prostředky na krytí schodku, poskytly. Dle platné legislativy jsou obsahem rozpočtu obce příjmy a výdaje a ostatní peněžní operace, zahrnující i tvorbu a využití peněžních fondů, jenž může obec zřizovat.

VÝDAJE OBCE

Vzhledem k tomu, že obec jako celek zahrnuje celou řadu činností, je nezbytné náklady spojené s jejich výkonem a zároveň provozem obce krýt z výdajů, jenž jsou obsaženy v obecním rozpočtu. Dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se mezi výdaje obce zahrnují:

závazky vyplývající pro obec z plnění povinností uložených jí zákony,

výdaje na vlastní činnost obce v její samostatné působnosti, zejména výdaje spojené s péčí o vlastní majetek a jeho rozvoj,

výdaje spojené s výkonem státní správy, ke které je obec pověřena zákonem,

závazky vyplývající pro obec z uzavřených smluvních vztahů v jejím hospodaření a ze smluvních vztahů vlastních organizací, jestliže k nim přistoupila,

závazky přijaté v rámci spolupráce s jinými obcemi nebo s dalšími subjekty, včetně příspěvků na společnou činnost,

úhrada úroků z přijatých půjček a úvěrů,

výdaje na emise vlastních dluhopisů a na úhradu výnosů z nich náležejících jejich vlastníkům,

výdaje na podporu subjektů provádějících veřejně prospěšné činnosti a na podporu soukromého podnikání prospěšného pro obec,

jiné výdaje uskutečněné v rámci působnosti obce, včetně darů a příspěvků na sociální nebo jiné humanitární účely.[11]

Mimo tyto výdaje zde uvedené hradí obec ze svého ročního rozpočtu také samozřejmě závazky k nimž se zavázala, tedy splátky přijatých půjček, úvěrů a návratných výpomocí, poskytnutých jí druhou stranou. Dále obec hradí splátky jistin vlastních dluhopisů jejich vlastníkům.

PŘÍJMY OBCÍ

Stejně tak jako výdajové položky obcí jsou striktně zákonem vymezeny, tak i v příjmy obcí legislativa přesně vymezuje. Dle § 8 odst. 1 zákona č. . 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se jedná o tyto jednotlivé položky:

příjmy z vlastního majetku a majetkových práv,

příjmy z výsledků vlastní činnosti,

příjmy z hospodářské činnosti organizace, pokud jsou podle tohoto nebo jiného zákona příjmem rozpočtu kraje, který organizaci zřídil nebo založil,

příjmy ze správní činnosti včetně příjmů z výkonů státní správy, k nimž je kraj pověřen podle zvláštních zákonů, zejména správní poplatky z této činnosti a dále příjmy z vybraných pokut uložených v pravomoci kraje podle tohoto zákona nebo zvláštních zákonů, pokud není dále stanoveno jinak,

výnosy daní nebo podíly na nich podle zvláštního zákona,8)

dotace ze státního rozpočtu a ze státních fondů,

přijaté peněžité dary a příspěvky,

jiné příjmy, které podle zvláštních zákonů patří do příjmů kraje,

prostředky získané správní činností ostatních orgánů státní správy, např. z jimi ukládaných pokut a jiných peněžních odvodů a sankcí, jestliže jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje.[12]

---

[11] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,

§ 9 odst. 1

[12] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,

§ 8 odst. 1

Správní poplatek, jenž je spojen s vydáním povolení k provozování výherních hracích přístrojů je příjmem obce pouze ve výši 50 % z dané částky. Zbývajících 50 % je pak příjmem státního rozpočtu. Dále může obec ve svém rozpočtu zohlednit prostředky poskytnuté prostřednictvím Národního fondu a také návratné zdroje, jako již výše zmíněné půjčky, úvěry a finanční výpomoci. V rámci finančního hospodaření může také dojít k situaci, kdy je nezbytné krýt časový nesoulad mezi příjmy a výdaji. V tomto případě je možné využít finanční výpomoc ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje či jiné obce.

DAŇOVÉ PŘÍJMY OBCÍ

Stejně tak jako i jiné jednotky územní samosprávy a neziskové organizace jsou obce povinny vést účetnictví dle pravidel platných právních předpisů a veškeré příjmy a výdaje do účetnictví zaznamenat a následně vykázat. Příjmy a výdaje jsou v účetnictví druhové tříděny. Ve své práci se zaměřím především na ty příjmy obcí, které jsou označovány jako daňové. Vzhledem k jejich významu v obecním rozpočtu umožňují dostatečné peněžní příjmy získat obci větší stabilitu a autonomii, jelikož dochází k větší nezávislosti. Závislost na jiných subjektech snižuje rozhodovací nezávislost obce. Daňové příjmy obcí představují takovou položku obecního rozpočtu, jejíž výši je možné ze strany obce těžko ovlivnit, jelikož je každoročně stanovována legislativou plošně pro celou ČR. Dochází tak na základě rozpočtového určení daní, což představuje soubor pravidel, na jejichž základě se jednotlivé daňové výnosy rozdělují do jednotlivých obecních rozpočtů. V podstatě se jedná o rozdělování výnosů z daní mezi stát a územní samosprávné celky jako jsou právě obce, kraje a města. Děje se tak na základě jasně daných pravidel. Daňové příjmy obcí představují velmi významnou položku obecního rozpočtu, jejíž tok je ovlivněn jednak způsobem, kterým jsou daně vybírány a jednotlivými lhůtami pro placení daní. Daňové příjmy se řadí mezi příjmy běžné.

Daňové příjmy obcí je možné rozdělit na daně svěřené neboli výlučné a daně sdílené. Daně svěřené jsou vybírány způsobem, který je celostátně jednotný a pro všechny obce, města a kraje totožný. Výnos ze svěřených daní potom plyne vždy pouze jednomu rozpočtu, v tomto případě obecnímu. Mezi svěřenou daň je řadí především daň z nemovitosti, která se dále dělí na dvě dílčí daně a to daň z pozemku a daň ze staveb. Daň je vybírána na základě ustanovení zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti. Příjemcem daně je vždy ta obec, v jejímž katastrálním území se daná nemovitost nachází. Obec u svěřené daně nemůže upravovat či stanovovat výši sazby daně. Může však uplatnit korekční koeficient, kterým se výše sazby daně násobí. Ten se stanovuje dle velikosti obce zjištěné na základě posledního sčítání lidu. Mezi svěřené daně se řadí ještě daň z příjmu právnických osob a to v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec. Nespadá sem však daň vybíraná srážkou dle zvláštní sazby.

Daně sdílené, které jsou příjmem obcí jsou obcím rozdělovány ze státních daní. Jedná se o daň příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daň z příjmu fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti, daň z příjmu fyzických osob z kapitálových výnosů, daň z příjmu právnických osob a daň z přidané hodnoty.

Přesnou výši podílů, které obce do svých rozpočtů obdrží uvádí zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), který ve svém § 4 udává, že daňové příjmy rozpočtů obcí tvoří:

výnos daně z nemovitostí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází,

podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty,

podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně podle zákona o daních z příjmů,

podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby, s výjimkou výnosů uvedených pod písmenem c),

podíl na 21,4 % z 60 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech c) a d).

podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob, s výjimkou výnosů uvedených v písmenu h) a v § 3 odst. 1 písm. a),

30 % z výnosu záloh5) na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště ke dni jejich splatnosti, a výnosu daně (vyrovnání a dodatečně přiznaná nebo dodatečně vyměřená daň) z příjmů fyzických osob, které měly na území obce bydliště k poslednímu dni zdaňovacího období, k němuž se daňová povinnost vztahuje, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby 6) a s výjimkou daně (záloh na daň) z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků7) sražených a odváděných plátcem daně. Bydlištěm se pro účely tohoto zákona rozumí místo trvalého pobytu fyzické osoby,

daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby,

podíl na 1,5 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně z příjmů,

s výjimkou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby.[13]

Dále je nezbytné stanovit procento, kterým se obce podílejí na procentní části celostátního hrubého výnosu daní. Přesný postup a vzorec pro výpočet je uveden v zákoně o rozpočtovém určení daní a to v § 4 odst. 2 a násl. Každopádně výši podílu ovlivňuje celková výměra katastrálního území dané obce, která se zohledňuje vůči celkové míře katastrálního území všech obcí. Údaje k datu 1. lednu daného roku jsou uvedeny v registru Českého zeměměřičského a katastrálního úřadu. Dále svou roli hraje počet obyvatel obce. Při stanovování počtu obyvatel se vychází z údajů Českého statistického úřadu a to k datu 1. ledna daného roku. Do výpočtu také vstupuje jako jeden z faktorů poměr násobku postupných přechodů. Přičemž koeficient postupných přechodů, včetně jejich násobku jsou uvedeny v příloze tohoto zákona. Pro hlavní město Praha, Brno, Plzeň a Ostrava platí postup obdobný, kdy se zohlední katastrální území obce a počet obyvatel. K tomu se přičte příslušný přepočítávací koeficient, daný legislativou.

Celková míra podílu, jímž se obce účastní na celorepublikovém výnosu z daní se stanovuje každoročně vyhláškou. Oprávnění k tomuto kroku má Ministerstvo financí, které tak činí po dohodě s Českým statistickým úřadem a Českým úřadem zeměměřičským a katastrálním Tento podíl se tak může opakovaně měnit. Se změnou procentního podílu se mění i faktická výše prostředků získaných do obecních rozpočtů. S tím samozřejmě souvisí i míra autonomie obcí, s níž mohou disponovat. Vyhláškou se stanoví jednak celkové procento, kterým se Praha, Plzeň, Ostrava a Brno účastní na části celostátního hrubého výnosu z daní a dále výši procent, kterým se podílejí všechny ostatní obce na těchto příjmech. Další veličina, která je stanovována vyhláškou Ministerstva financí je počet procent, kterým se obce podílí na těchto daňových výnosek v závislosti na počtu zaměstnanců v obci a to ve vztahu k celkovému počtu těchto zaměstnanců na území republiky.

ZÁVĚR:

Ve své práci s názvem „Daňové příjmy rozpočtů obcí“ jsem se snažila vymezit jednak obec, jako základní územní samosprávný celek, tak jak je definován v právním řádu České republiky. Obce vykonávají výkon své činnosti jednak v samostatné, tak i přenesené působnosti. Dostatečné množství peněžních toků do obecního rozpočtu dokáže postavení obce ovlivnit. V práci jsem také zmínila orgány obcí tak, aby bylo možné si udělat představu o tom, jakými pravomocemi jednotlivé orgány disponují. Během rozpočtové procesu se vychází z rozpočtového výhledu, který je zpracováván na období 2 – 5 let. Rozpočtové určení daní, na jehož základě jsou peněžní prostředky

---

[13] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), § 4 odst. 1.

z daňových výnosů obcím rozdělovány jsou však stanovovány pouze na jeden rok dopředu. Tím může docházet k rozdílům mezi očekávanými a plánovanými výnosy z daňových výnosů a částkou, která je obcím aktuálně státem určena. Domnívám se, že nezávislost a samostatnost obcí je tvořena jednak mírou pravomocí, kterými jednotlivé obce disponují, avšak velkou měrou je tato nezávislost ovlivněna a určena také dostatečným množstvím peněžních toků, které do obce plynou. Vzhledem k tomu, že daňové příjmy rozdělované obcím státem tvoří zásadní položku v rozpočtu obcí, snažila jsem se tuto problematiku ve své práci alespoň částečně vysvětlit a přiblížit. Obce by měly dbát na vyrovnaný, nebo ještě lépe přebytkový rozpočet tak, aby jejich autonomie a rozhodovací nezávislost byla posílena.

Literature:

- BRODSKÁ, S., KUŠ, P. Obecní zřízení. 1. vyd. Praha: Institut pro místní správu Praha, 2008. 98 s. ISBN 978-80-86976-15-0.
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- Wikipedie [otevřená encyklopedie]. Wikimedia Foundation Inc. [cit. 2011-08-19]. Dostupné na: <www.wikipedia.org>.
- Zákon č. 1/1993. Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 347/1997 Sb., Ústavní zákon o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změněn ústavního zákona České národní rady č. 1/1993. Sb. Ústava České republiky.
- Zákon č. 176/2001 Sb., změna ústavního zákona o vytvoření vyšších samosprávných celků.
- Zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.
- ČEŠKOVÁ, M., KINŠT, J. Rozpočtová skladba v roce 2011. 4. rozšířené vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2011. 277 s. ISBN: 978-80-7263-638-9.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace, vznik, účetnictví, daně. 11 aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2011. 254 s. ISBN: 978-80-7263-675-4.

Contact – email

Nemcova.l@email.cz

VEŘEJNÝ SEKTOR - SUBJEKTY A JEJICH POSTAVENÍ V RÁMCI DANÍ[1]

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 nevýhodné, 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, bankovnictví, 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.

Jejich 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 zákony[4]. 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 zasluhovala 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

NEGATIVA ZDANĚNÍ NEMOVITOSTÍ AD VALOREM

MICHAL RADVAN

Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic

Abstract in original language

Zahraniční odborníci doporučují České republice přechod z jednotkového způsobu zdanění nemovitostí na systém založený na základě hodnoty. Oba systémy mají své výhody a nevýhody, které jsou ještě více markantní na pozadí jednotlivých národních daňových systémů, jejich historických tradic a dalších, především ekonomických reálií. Cílem příspěvku je zhodnotit negativa zdanění nemovitého majetku ad valorem, a to jednak z obecného hlediska, jednak přímo k návrhům Ministerstva financí v dané oblasti.

Key words in original language

daň; daň z nemovitostí; ad valorem; základ daně

Abstract

Cons of Real Estate Ad Valorem Taxation

Foreign experts recommend the Czech Republic to change existing unit system of real estate taxation to the system based on the value of the real estate. Both systems have their pros and cons, which are even more noticeable on the background of individual national tax systems, their historical traditions, and other, mainly economic realities. The aim of this paper is to evaluate the negatives of real estate ad valorem taxation, both in general terms and directly on the proposals of the Ministry of Finance in given area.

Key words

tax; real estate tax; ad valorem; tax base

1. ÚVOD

Daň z nemovitostí je typickou představitelkou místních daní, v České republice však poněkud podceňovanou. Ve všech státech OECD patří mezi stěžejní příjmy místních (obecních) rozpočtů, v některých zemích, například ve Velké Británii, v Irsku či ve Spojených státech amerických, je to dokonce jediný možný zdroj finančních prostředků, které mají obce k dispozici při tvorbě svých rozpočtů.

V České republice je však daň z nemovitostí spíše doplňkovým příjmem obecních rozpočtů, když podíl této daně tvoří méně než 1 % daňových příjmů veřejných rozpočtů a na celkových daňových

příjmech municipalit v roce 2008 se daň z nemovitostí podílela jen 2,8 %.[1]

Aby se význam daně z nemovitostí zvýšil, doporučují zahraniční odborníci České republice přechod z jednotkového způsobu zdanění nemovitostí na systém založený na základě hodnoty. Oba systémy mají své výhody a nevýhody, které jsou ještě více markantní na pozadí jednotlivých národních daňových systémů, jejich historických tradic a dalších, především ekonomických reálií. Cílem příspěvku je zhodnotit negativa zdanění nemovitého majetku ad valorem, a to jednak z obecného hlediska, jednak přímo k návrhům Ministerstva financí v dané oblasti. V textu vycházím z prací, které jsem na dané téma již zpracoval, a rozšiřuji je o další nové poznatky a aspekty. Příspěvek byl zpracován v rámci plnění grantového projektu č. 407/09/P285 „Vlastní daňové příjmy obcí“ poskytnutého Grantovou agenturou České republiky

2. ZÁKLAD DANĚ Z NEMOVITOSTÍ DE LEGE LATA

Česká republika, jak již bylo uvedeno výše, na rozdíl od většiny dalších států stále využívá způsob stanovení základu daně na základě výměry nemovitosti, tzv. jednotkový systém. Ten se vyznačuje primárně administrativní jednoduchostí a finanční nenáročností. Celosvětově rozšířenější je ovšem novější a modernější způsob zdanění nemovitostí na základě jejich hodnoty – tzv. ad valorem systém. Metoda ad valorem je na jednu stranu administrativně mnohem náročnější a tím i dražší, na druhou stranu více reflektuje princip daňové spravedlnosti, za předpokladu, že je základ daně z nemovitostí stanoven co možná nejpřesněji, tj. blíží se k tržní ceně. Proto je využívána ve většině států OECD:

Stát	Základ daně	Stát	Základ daně
Albánie	kombinovaný	Lucembursko	ad valorem
Arménie	ad valorem	Maďarsko	kombinovaný
Arménie	ad valorem	Makedonie	ad valorem
Ázerbájdžán	ad valorem	Moldávie	ad valorem
Belgie	ad valorem	Německo	ad valorem
Bělorusko	ad valorem	Nizozemí	ad valorem
Bosna a Hercegovina	jednotkový	Norsko	ad valorem
Bulharsko	ad valorem	Polsko	jednotkový
Černá Hora	ad valorem	Portugalsko	ad valorem
Česká republika	jednotkový upravený s prvky ad valorem	Rakousko	ad valorem
Dánsko	ad valorem	Rumunsko	jednotkový upravený

[1] Chrenko, P. Fiskální význam daně z nemovitostí, seminář „Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?“, Praha: CEVRO, 18.2.2010.

Estonsko	ad valorem	Rusko	ad valorem
Finsko	ad valorem	Řecko	ad valorem
Francie	ad valorem, v určitých případech i jednotkový	Slovensko	jednotkový upravený s prvky ad valorem
Gruzie	ad valorem	Slovinsko	ad valorem
Chorvatsko	jednotkový upravený	Srbsko	ad valorem
Irsko	ad valorem	Španělsko	ad valorem
Island	ad valorem	Švédsko	ad valorem
Itálie	ad valorem	Švýcarsko	ad valorem
Kazachstán	jednotkový upravený	Turecko	ad valorem
Kypr	ad valorem	Ukrajina	kombinovaný
Litva	ad valorem	Velká Británie	ad valorem
Lotyšsko	ad valorem		

Tabulka 1: Způsoby stanovení základu nemovitostních daní ve vybraných zemích (Zdroj: vlastní výzkum, databáze Taxes in Europe Database[2] a IPTIpedia[3])

Použití jednotkového systému v České republice není absolutní; při bližším prozkoumání nalezneme v právní regulace de lege lata i jisté prvky hodnotového zdanění. Například u zemědělských pozemků se sice primárně vychází z výměry pozemku, nicméně tato výměra se násobí koeficientem označovaným jako bonita půdy, tj. průměrnou základní cenou půdy za m2 stanovenou ve vyhlášce Ministerstva zemědělství stanovenou pro každé katastrální území v České republice. Pravdou však je, že cena půdy se může lišit i v rámci jednotlivých katastrálních území a především má velmi daleko ke skutečné tržní ceně. V případě pozemků hospodářských lesů a rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb je možné vycházet z ceny pozemků zjištěných podle oceňovacích předpisů, většina poplatníků však využívá fiktivní ceny v podobě výměry takového pozemku vynásobené částkou 3,80 Kč. Ve všech ostatních případech pozemků a u veškerých staveb je pak v České republice používán výhradně jednotkový systém, který za základ daně bere v úvahu pouze výměru nemovitosti.

3. PŘECHOD NA ZDANĚNÍ NEMOVITOSTÍ AD VALOREM V ČR?

Ministerstvo financí ČR si je vědomo zastaralosti a překonanosti stávající právní regulace zdanění nemovitostí, a proto v současné době připravuje (již třetí) návrh, ve kterém se ovšem počítá se zdaněním na základě hodnotového principu pouze u pozemků v zastavěném a v

[2] http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html. 6.10.2011.

[3] http://www.ipti.org/iptipedia/. 6.10.2011.

zastavitelném území. V případě zemědělských pozemků by se dále využívalo bonity půdy. Hodnota ostatních pozemků by měla být určována za pomoci hodnotových map pozemků, které by si sestavovala obec pro své území. Jsou to právě obce, které mají nejlepší znalosti o místních poměrech a o cenách pozemků a které jsou schopné fyzické kontroly. Ministerstvo financí by pouze stanovovalo proces tvorby těchto map daňových základů a vykonávalo by dozor.

Mapy daňových základů by měly obsahovat grafickou a textovou část. Jako základ grafické části by měly sloužit kopie katastrálních map. Tím by také mohlo být efektivněji dosaženo souladu právního a faktického stavu v katastrálních mapách. Území obce by mělo být v hodnotové mapě rozděleno na různé zóny pozemků a jejich druhy (např. centrum, satelit, průmyslová zóna, stavební pozemky, obchodní zóna apod.) s přihlédnutím k tzv. médiím – dostupným sítím a infrastruktuře – v souladu se skutečným stavem s tím, že zóny by se lišily podle barev. Hranice zón by přitom měly kopírovat hranice parcel. V rámci grafické mapy by měly být vymezeny rovněž pozemky od daně osvobozené jako například sportoviště, hřbitovy, školní pozemky apod. Možnosti osvobození by byly plně v kompetenci obce. Textová část hodnotové mapy by podle záměru ministerstva měla obsahovat seznamy jednotlivých zón s výčtem parcelních čísel pozemků včetně druhu, využití a výměry pozemků a rovněž základ daně za m2 pozemku. Tato hodnota by byla přiřazena samotnou obcí v závislosti na místních podmínkách. Dále by měly být v textové části uvedeny popisy východisek včetně odchylek, omezení a osvobození a rozdíly mezi faktickým a právním stavem. Hodnotovou mapu by mělo schvalovat zastupitelstvo obce a vydávat ve formě obecně závazné vyhlášky.[4] Základ daně z pozemků by se stanovil jako násobek jednotkového daňového základu (stanovená hodnota m2 pozemku v hodnotových mapách) a výměry konkrétního pozemku.

[4] Srov. Holmes, A. Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení, seminář „Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?“ Praha: CEVRO, 18.2.2010.

Obrázek 1: Grafická část mapy daňových základů[5]

Obrázek 2: Grafická část mapy daňových základů[6]

[5] Tamtéž.

[6] Tamtéž

Obrázek 3: Grafická část mapy daňových základů[7]

4. NEGATIVA ZDANĚNÍ NEMOVITOSTÍ AD VALOREM

Jakkoliv kvituji snahu Ministerstva financí ČR o vylepšení stávajícího nevyhovujícího stavu, jsem obecně ke zdanění nemovitostí na základě hodnoty a tedy i k předloženému návrhu poněkud skeptický a uvědomuji si mnohá negativa. Tím nejzásadnějším je podle mého návrhu fakt, že změnou systému zdaňování nemovitostí by nemělo dle slov ministra financí dojít ke zvýšení daňové zátěže. Tedy ani výnosy daně z nemovitostí. Nezbývá se tedy než prát, proč změny vlastně Ministerstvo financí ČR připravuje a zda jsou nutné? Vždyť právě nízký výnos daně z nemovitostí je tím největším problémem dneška.

Obce budou v souvislosti s přechodem na hodnotový systém vynaložit nemalé ***náklady na správu daně, respektive na tvorbu map daňových základů***.[8] Tyto výdaje budou muset nutně být kompenzovány v příjmech, což bude muset v konečném důsledku znamenat zvýšení daně z nemovitostí. Nicméně specifické podmínky, zejména historické, do jisté míry brání razantnímu navýšení daně z nemovitostí. Jako příklad těchto podmínek můžeme uvést ***pokřivený***

[7] Tamtéž.

[8] I když studie zabývající se zdaněním majetku poukazují na fakt, že reforma je finančně i administrativně nákladná jen relativně, tj. ve vztahu k výši v současnosti vybíraných daní z nemovitosti. Dále poukazují na to, že je nutné striktně oddělovat náklady na zavedení reformy, tj. zejména na shromáždění informací o pozemcích, budovách, vlastnických právech, eventuálně o reálných tržních cenách a náklady na běžnou správu daní po zavedení zdanění ad valorem. In. Bahl, R., Wallace, S., A paradigm for taxation in developing coutries, in: Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Hollis: Puritan Press, 2010, str. 171.

trh s nemovitostmi, kdy mnoho občanů historicky vlastní lukrativní nemovitosti, případně tyto nemovitosti, zejména pozemky, zdědili či zrestituovali, a přitom nemají dostatečné příjmy na placení nemovitostních daní. Rovněž ***regulace nájemného*** de facto zamezuje zavedení tržní daně z nemovitostí.

Další problém vidím také v ***(ne)kompetentnosti osob***, které by se měly podílet na tvorbě map daňových základů, a to především v malých obcích. Nabízí se varianta, že by hodnotovou mapu pro takové obce sestavovaly pověřené obce, které by však za takovou službu jistě požadovaly úhradu.[9] Případně by mohla být v zákoně či ve vyhlášce ministerstva stanovena minimální hodnota daňového základu a obec, která by neměla prostředky nebo by nechtěla sestavovat vlastní hodnotovou mapu, by využila této hodnoty.

Mám rovněž obavu, že některé obce mohou nastavit základy daně neúměrně vysoko či nespravedlivě z hlediska zásady rovnosti. Je tedy na místě zamyslet se nad možnostmi určité formy ***odvolání proti stanovení základu daně***, se kterým předložené materiály Ministerstva financí ČR nepočítají nebo jej doposud neuvádí. Pokud však bude základ daně stanoven obecně závaznou vyhláškou vydanou v samostatné působnosti obce, bude jakákoliv forma odvolání dokonce znemožněna. Podle stávající právní úpravy by se mohl poplatník odvolat jen proti samotnému vyměření daně z nemovitostí, ale nikoliv proti obcí určené hodnotě pozemků. Námitky tak bude třeba vznášet již při přípravě vyhlášky. Celou situaci je třeba zavčas vyřešit, přičemž je zjevné, že námitky či odvolání budou muset být podány ještě před vyměřením daně, neboť správci daně budou postupovat v souladu s obecně závaznou vyhláškou a odvolání by tak bylo bezdůvodné. Odvolacím orgánem pak může být jak samotná obec (v prvním stupni), tak odvolací tribunál či přímo finanční úřad (druhý stupeň).

Je třeba zajistit ***pravidelnou aktualizaci map daňových základů***, optimálně v intervalu maximálně pět let, neboť hodnota nemovitostí se s časem nepochybně bude měnit.

Nelíbí se mi také ***rozdělení pozemků na kategorii zemědělských***, které budou zdaňovány stávajícím systémem využívajícím bonitu půdy, ***a ostatních***, pro které budou vytvářeny hodnotové mapy. Preferoval bych jednotný přístup ke všem pozemkům (lépe ke všem nemovitostem), byť si jsem vědom specifik zemědělských pozemků a jejich daňového zvýhodňování nejen v českém daňovém právu.[10]

---

[9] Do jisté míry analogie se stávajícím stavem, kdy jsou osvobozeny nemovitosti ve vlastnictví státu jako benefit za skutečnost, že stát vykonává správu daně z nemovitostí.

[10] Srov. Etel, L., Real Estate Tax Reform, in: Liszewski, G., Radvan, M. (ed.), Real Estate in Czech and Polish Law, Bialystok: Wydzial prawa Uniwersytetu w Bialymstoku, 2008, str. 254. Více k tématu viz též Bird, R.M., Slack, E., Property Tax and Rural Local Finance, in: Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. (ed.), Making the Property Tax Works -

Se základem daně souvisí i ***sazba daně***. Pokud bude základ daně stanoven ad valorem, bude sazba daně procentní. Je přitom možné určit jen jedinou sazbu daně, nebo více sazeb pro různé druhy pozemků. V obou případech navrhuji stanovení maximální výše sazby přímo v zákoně.

5. ZÁVĚR

Přechod z jednotkového zdanění nemovitostí (pozemků) na systém ad valorem by měl znamenat především výhody. Na předložené reformě kvituji především správný výběr metody ocenění. Mapy daňových základů jsou nejlevnějším a nejefektivnějším způsobem stanovení základu daně. Jejich tvorba jediným orgánem – obcí – by znamenala, že nebude docházet k záměrnému podhodnocení nebo nadhodnocení některých pozemků. Časově přiměřené aktualizace by měly význam pro spravedlivé rozložení daňového břemene a dostupnost aktuálních údajů nejen pro účely daně z nemovitostí, ale též pro další daňové povinnosti (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí). V ocenění vidím i význam pro oblasti mimo daňové právo, například pro účely dědického řízení, vyvlastnění apod. Nesmíme opomenout ani přínos k ekonomické autonomii obcí. Obce si konečně budou moci ve větší míře rozhodovat o vlastních daňových příjmech. A konečně argument nejvýznamnější: zavedením zdanění pozemků ad valorem dojde k posílení zásad spravedlnosti. Jedním z hlavních kritérií pro zónování pozemků bude dostupnost inženýrských sítí (tzv. médií), velmi často vybudovaných obcí. Poplatník tak bude přispívat obci na budování infrastruktury, nadto se zasíťováním zvyšuje hodnota jeho pozemku.

Na druhé straně si ovšem pokládám otázku, proč nezůstat u jednotkového systému zdanění nemovitostí s prvky ad valorem. Historická zkušenost s daným systémem je vcelku pozitivní, systém se osvědčil a vyniká svojí jednoduchostí. Samozřejmě není dokonalý, nicméně se nabízí relativně jednoduché kroky, jak jej precizovat. Základ daně by se měl více přiblížit k aktuálním tržním cenám, čehož lze dosáhnout násobky bonity půdy, rozdílnými pro různé druhy zemědělských pozemků. V případě hospodářských lesů a intenzifikačních rybníků by bylo vhodné odstranit možnost stanovit cenu znaleckým posudkem, neboť tohoto způsobu využívá jen zanedbatelné procento poplatníků, a zvýšit cenu za metr čtvereční takového pozemku (dnes koeficient 3,80 Kč za m2).

Takový způsob stanovení daně z pozemků by byl velmi jednoduchý a efektivní (rozuměj též levný) jak pro správce daně, tak především pro poplatníky.

Experience in Developing and Transitional Countries, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2008, str. 103-126.

Literature:

- Bahl, R., Wallace, S., A paradigm for taxation in developing coutries, in: Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Hollis: Puritan Press, 2010.
- Bird, R.M., Slack, E., Property Tax and Rural Local Finance, in: Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., Youngman, J. (ed.), Making the Property Tax Works - Experience in Developing and Transitional Countries, Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2008.
- Etel, L., Real Estate Tax Reform, in: Liszewski, G., Radvan, M. (ed.), Real Estate in Czech and Polish Law, Bialystok: Wydzial prawa Uniwersytetu w Bialymstoku, 2008.
- Holmes, A. Daň z nemovitostí – hledáme přijatelná řešení, seminář „Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?“ Praha: CEVRO, 18.2.2010.
- Chrenko, P. Fiskální význam daně z nemovitostí, seminář „Budoucnost daně z nemovitostí: zvýšit nebo zrušit?“, Praha: CEVRO, 18.2.2010.
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html. 6.10.2011.
- http://www.ipti.org/iptipedia/. 6.10.2011.

Contact – email

michal.radvan@law.muni.cz

LHŮTA PRO PODÁNÍ DAŇOVÉHO TVRZENÍ A JEJÍ NEDODRŽENÍ

TOMÁŠ ROZEHNAL

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Abstract in original language

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád přinesl novou úpravu nejen lhůt pro podání daňového tvrzení, ale také sankcionování za nedodržení těchto lhůt. Cílem příspěvku je poukázat na určitá specifik zmíněné nové právní úpravy

Key words in original language

Daňové tvrzení, lhůta, sankce, opožděné

Abstract

The aim of the article is to refer about specific aplication problems with the new legal regulation of the sanction for late filling of the tax return.

Key words

Tax return, term, sanction, late filling

1. ÚVOD

Téma sekce, do které řadím svůj příspěvek, je spojeno s otázkou financování veřejných rozpočtů. Zaměřil jsem svůj příspěvek na hlavní téma nepřímo, když zde nemám v úmyslu pojednávat o dani jako o jednom z příjmů veřejných rozpočtů přímo, ale zaměřím se na dílčí otázku příslušenství daně. Je třeba brát v úvahu, že nejenom daň samotná, ale i její příslušenství je příjmem některého z veřejných rozpočtů[1].

Článek je konkrétně zaměřen na otázku sankce, která je představována pokutou za opožděné tvrzení daně. Tento sankční nástroj je obsažen v ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Dle ust. § 2 odst. 5 daňového řádu je pak pokuta za opožděné tvrzení daně příslušenstvím daně, ke které se

---

[1] Například ust. § 6 odst. 1 zákona č. 218/2009 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů stanoví, že příjmem státního rozpočtu je výnos daní a jejich příslušenství; Ostatně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) považuje příslušenství daně přímo za daň (sleduj ust. § 2 odst. 4 daňového řádu).

váže. V podstatě jde o sankci, která je udělována za opožděné podání daňového tvrzení. Daňový řád spojuje vznik této sankce s marným uplynutím určité "*náhradní lhůty*", která nastavuje základní lhůtu pro podání daňového tvrzení. Dle informací, které mají původ v daňové správě České republiky, je výše uvedená "*náhradní lhůta*" kvalifikována jako lhůta hmotněprávní. Tato kvalifikace má za následek nepříznivé dopady na daňový subjekt, protože tento je povinen daňové tvrzení do konce "*náhradní lhůty*" nejen podat, ale i doručit příslušnému správci daně. V případě, že takto neučiní, vystavuje se hrozbě udělení pokuty za opožděné tvrzení daně minimálně ve výši 500,- Kč. Alespoň takový názor převládá v daňové správě České republiky.

Dle mého názoru je výše uvedený názor nesprávný. Z této premisy vycházím při formulaci tohoto článku a jako takovou se ji také budu snažit prokázat.

2. SANKCE OBECNĚ

Již Knapp ve své učebnici teorie práva popisem jednotlivých komponent pojmu "*právo*" dochází k závěru, že právo je "*formálně sdělný společenský normativní a regulativní systém, který je vytvářen nebo uznáván státem k dosažení určitých společenských účelů a k prosazení a ochraně určitých obecných společenských zájmů a jehož normy jsou vynutitelné státní mocí*"[2]. S pojmem vynutitelnosti práva je nepochybně spjata odpovědnost. Odpovědnost je v prvé řadě představována sankcí. Sankcí se rozumí povinnost snést zákonem předvídanou újmu při nesplnění zákonem stanovené povinnosti. Knapp dělí sankce na objektivní - plynou obecně ze zákona a jsou obsahem struktury právní normy a subjektivní - konkrétní následek za porušení právní povinnosti[3].

Objektivní sankce je tedy spojena se strukturou právní normy. Právní norma je základní výstavbovou jednotkou právního řádu. Z hlediska struktury se tradičně člení na hypotézu, dispozici a sankci. Hypotéza je vlastně úvodem právní normy, tzn. určitým předpokladem dispozice. Nastane-li hypotéza, je třeba přejít k dispozici, která určuje, co se stane právě v případě realizace hypotézy. Sankce je poté završením struktury právní normy, když vyjadřuje, co se stane v případě, kdy nastane hypotéza a nebude-li splněna dispozice. Knapp však považuje takto pojatou strukturu právní normy sice za instruktivní, avšak nepřesnou. Upozorňuje na fakt, že dispozice vystupuje jednou v pozici pozitivní a jednou v pozici negativní, tzn. že struktura právní normy je vlastně čtyř dílná. Dále má za to, že normativní částí právní normy není hypotéza, ale pouze dispozice a sankce. Nakonec dochází k závěru, že tradičně pojatá struktura právní

---

[2] *KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 50*

[3] *Tamtéž, str. 200*

normy obsahuje vlastně právní normy dvě a to jednu, kde vystupuje dispozice ve své podobě a druhou, kdy dispozice představuje hypotézu (tzn. když nedojde k jejímu naplnění a stává se předpokladem sankce). Navíc právní normy bývají často tvořeny tak, že jedna část tradiční struktury chybí. V případě imperfektní normy, tzn. normy bez dispozice vyvstává otázka, zda jde vůbec o právní normu[4]. Knapp odpovídá, že o právní normu jde i v případě normy imperfektní, když právní řád vždy nějakým způsobem zabraňuje chování normě odporujícímu, tzn. existuje zde vždy alespoň určitá nepřímá sankcionovatelnost. S tímto názorem polemizuje například Vojíř, když má za to, že sankce je pouhou dispozicí právní normy. Jeho pojetí právní normy pak představuje právní norma sankcionovatelná (je-li A (hypotéza), má být B (dispozice)) a právní norma sankční (není-li B, má být sankce). Odmítá pak uznat za definiční znak každé právní normy státní donucení (ať už přímé nebo nepřímé) a to právě z důvodu možnosti absence sankce ve struktuře právní normy[5].

Subjektivní sankcí je sankce, která je již dostatečně specifikovaná, protože stíhá konkrétní osobu, která porušila právní povinnost. Dle Vojíře ji lze členit na sankci podmíněnou rozhodnutím a sankci rozhodnutím nepodmíněnou. Další členění spatřuje v rozdělení na sankce kompenzační (např. náhrada škody) a nekompenzační (např. pokuta)[6].

2.1 SYSTEMATICKÉ OTÁZKY ZAŘAZENÍ SANKCE

Z hlediska určitého systematického zařazení pokuty za opožděné tvrzení daně do systému práva využiji členění právních odvětví vytvořené Průchou. Ten člení odvětví správního práva na správní právo organizační, hmotné, procesní a trestní. Správní právo trestní pak zahrnuje úpravu základů a následků odpovědnosti za správní delikty[7].

Správní právo trestní tak upravuje odpovědnost za porušení správních předpisů, myšleno vyjma následků trestněprávních. Jako taková je představována vztahem orgánu veřejné moci, který ukládá sankci, když je nejen jeho oprávněním, ale zejména povinností sankci udělit, přesněji řečeno zabývat se okolnostmi pro udělení sankce. Na druhé

---

[4] *KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 247*

[5] *VOJÍŘ, P. Sankce a její časová determinace. In: COFOLA 2010 – 2010 – COFOLA 2010 : the Conference Proceedings. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2010*

[6] *tamtéž*

[7] *PRŮCHA, P. Správní právo, obecná část, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 352*

straně vztahu stojí osoba fyzická nebo právnická, která musí sankci strpět (za předpokladu jejího zákonného udělení).

Správně právní odpovědnost lze členit na subjektivní a objektivní. Toto členění vychází z objektivních a subjektivních předpokladů odpovědnosti. Mezi objektivní lze řadit protiprávnost, následek a příčinnou souvislost, mezi subjektivní zavinění. U objektivní odpovědnosti neexistuje prvek zavinění a řadí se sem odpovědnost za tzv. jiné správní delikty. Jiné správní delikty člení Průcha na disciplinární delikty, pořádkové delikty, jiné správní delikty fyzických osob a delikty právnických osob[8]. Subjektivní odpovědnost pokrývá oblast přestupků.

Bez ohledů na probíhající diskuse o samostatnosti či nesamostatnosti práva daňového[9] na právu finančním, můžeme daňové právo trestní vytvořit alespoň pro účely akademické. Alespoň tak činí odborná literatura, když přebírá Průchovo členění správního práva[10].

3. LHŮTY

Právní vztahy existují v prostoru a čase. Čas je považován za právní skutečnost. Jako právní skutečnost působí na právní vztahy, na jejich vznik, změnu nebo zánik. Nejčastěji se projevuje ve formě lhůty, tzn. určitého omezeného časového úseku nebo pevně stanoveného data[11]. K účelu lhůty podotýká Ústavní soud, že "*smyslem právního institutu lhůty obecně je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů*"[12].

Lhůty je možné členit na lhůty stanovené zákonem (zákonné), lhůty stanovené orgánem veřejné moci (správcovské či soudcovské), lhůty s jejichž uběhnutím spojuje právní řád hmotněprávní následky (hmotněprávní), lhůty stanovené pro provedení procesního úkonu

---

[8] *PRŮCHA, P. Správní právo, obecná část, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 326*

[9] *RADVAN, M. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, s. 56*

[10] *Tamtéž s. 69*

[11] *Hendrych D. a kol. Právnický slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2003,*

[12] *Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 545/99 ze dne 3.2.2000, dostupný na www.nalus.usoud.cz*

(procesní), lhůty s jejichž marným uplynutím dochází k zániku práva či povinnosti (prekluzivní) nebo k oslabení práva (promlčecí)[13].

3.1 INSTITUTY SPOJENÉ SE LHŮTOU V DAŇOVÉM ŘÁDU

Tyto instituty se nacházejí zejména v ust. § 32 až 37 daňového řádu. Jde zejména o řešené otázky počítání času a tím i lhůty, prodloužení lhůty nebo její navrácení v předešlý stav a zejména otázku zachování lhůty. Poslední otázka je upravena v ust. § 35 daňového řádu

Dle daňového řádu je lhůta zachována v případě, kdy je učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně a to nejpozději v poslední den lhůty. Stejně tak postačí, když je poslední den lhůty podána u provozovatele poštovních služeb zásilka směřovaná výše uvedenému správci daně, podána datová zpráva opatřena zaručeným elektronickým podpisem na technické zařízení správce či správců daně nebo konečně podána datová zpráva do datové schránky. Zákon zde vyjadřuje pravidla pro zachování lhůty, myšleno lhůty procesní, která je stanovena za účelem učinění úkonu osobou zúčastněnou na správě daní. Z povahy věci se nemohou výše uvedená pravidla spojovat se lhůtami hmotněprávními, jejichž znakem je, že příslušný úkon musí být do konce lhůty dokonán, typicky musí být podání doručeno do sféry správce daně.

Ač se věc nezdá příliš složitá, jak vidno, v praxi způsobuje nemalé potíže.

4. POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ

Pokuta za opožděné tvrzení daně se systematicky řadí do části IV. daňového řádu. Zde je souhrnně upraven sankční systém uplatňovaný při správě daní (není však vyloučeno, aby speciální zákon upravoval další typy sankcí). Účelem pokuty za opožděné tvrzení daně je sankcionování za nesplnění právním předpisem stanovené povinnosti podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení (§ 1 odst. 3 daňového řádu).

Zákonné předpoklady pro udělení pokuty jsou:

1. zákon stanoví povinnost podat daňové tvrzení

2. daňový subjekt nepodá daňové tvrzení vůbec nebo

3. podá daňové tvrzení po lhůtě a zpoždění je delší než 5 pracovních dnů

---

[13] *Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 180*

Pokuta je pak počítána za každý den prodlení. Daňový řád navíc stanoví horní a spodní omezení výše pokuty, když spodní hranice začíná na 500,- Kč a horní končí na 300.000,- Kč. Správce daně zde tedy neaplikuje správní uvážení ani nevykládá neurčitý právní pojem. Dostává se tak do role, kdy je povinen dle zákona pouze určit, zda došlo k naplnění dispozice ust. § 250 odst. 1 a 2. Případná špatně vypočtená výše pokuty by měla být korigována specifickým prostředkem ochrany, kterým je oprava zřejmých nesprávností dle ust. § 104 daňového řádu.

Z hlediska výše uvedeného je tedy pokuta za opožděné tvrzení daně sankcí, která je objektivně upravena v ust. § 250 daňového řádu. Jde o normu sankční, když zde splývá sankce s dispozicí. Předpokladem udělení sankce je nepodání nebo opožděné podání daňového tvrzení. Z hlediska subjektivního jde o sankci za porušení právní povinnosti a to povinnosti podat daňové tvrzení. Tato povinnost je stanovena v ust. § 135 a násl. daňového řádu. Na základě ust. § 4 daňového řádu může být povinnost podat daňové tvrzení stanovena ve speciálním zákoně, který upravuje správu daní jinak. Jde o sankci podmíněnou rozhodnutím, když o povinnosti platit pokutu rozhoduje správce daně platebním výměrem (ust. § 250 odst. 5 daňového řádu). Dále jde o sankci nekompenzační, když cílem sankce není nahradit způsobenou škodu, ale pouze potrestat daňový subjekt.

Pokuta za opožděné tvrzení daně je součástí daňového práva trestního a nabývá podoby tzv. jiného deliktu správního. Správce daně tedy nehodnotí subjektivní stránku deliktu, tzn. otázku zavinění, ale pouze, zda došlo k porušení právní povinnosti jednáním daňového subjektu. Z hlediska tradičního členění správních deliktů je obtížné pokutu zařadit, protože nenaplňuje definiční znaky žádného Průchou uváděných správních deliktů. Řešení se dle Průchy nabízí de lege ferenda, když budoucí úprava správních deliktů by tyto měla členit na delikty pořádkové, proti platební kázni a disciplinární[14]. Pokuta za opožděné tvrzení daně by pak nepochybně spadala pod delikty proti platební kázni.

V případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení vůbec, je otázka udělení pokuty relativně bezkonfliktní. V právní praxi se pouze řešily otázky ve smyslu, zda je možné udělit pokutu i v případě, kdy je výsledná daňová povinnost nulová (například v případě osvobození od daně u daně dědické nebo darovací). Mnohem specifičtější je však otázka opožděného podání daňového tvrzení. Zákon zde hovoří o určité liberační lhůtě v délce pěti pracovních dnů.

---

[14] PRŮCHA, P. Správní právo, obecná část, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 350; popřípadě je využitelné podrobnější členění správních deliktů uváděné Matesem, viz MATES, P. a kol. Základy správního práva trestního, Skripta. 2 vydání, Praha : C. H. Beck, 2000, s. 10

V praxi daňové správy byla tato liberační lhůta posouzena jako lhůta hmotněprávní, tzn. s důsledkem, že se na tuto lhůtu nevztahují obecná pravidla o zachování lhůty stanovená v ust. § 35 daňového řádu. Jinými slovy, nestačí například podat daňové tvrzení k poštovní přepravě poslední den pěti denní liberační lhůty, avšak daňové tvrzení musí být v této lhůtě doručeno správci daně.

Příklad

Daňový subjekt podává standardní daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, které se podává dle ust. § 136 odst. 1 daňového řádu nejpozději do 1.4.2011. 5 pracovních dnů tak uplynulo pátkem 8.4.2011. Do tohoto dne musí být daňové tvrzení doručeno správci daně, jinak se daňový subjekt vystavuje minimálně sankci ve výši 500,- Kč.

Vybraná odborná literatura se přímo nevyjadřuje k povaze liberační lhůty, pouze konstatuje, že daňový subjekt se vystavuje sankci v případě, kdy podá daňové tvrzení po lhůtě a toto se nedostane do sféry správce daně (záleží tedy na pružnosti jednání, například provozovatele poštovních služeb)[15], popřípadě konstatuje, že daňový řád toleruje zpoždění v délce 5 pracovních dnů[16] nebo se věci nevěnuje vůbec[17].

Mám za to, že 5-ti denní liberační lhůta není lhůtou hmotněprávní. Vycházím z obecného chápání práva hmotného jako stanovícího jaká práva a povinnosti subjektu náleží a práva procesního, stanovícího jak postupovat pro uplatnění právě práva hmotného. Dle Purkrábka povaha lhůty musí být odvozována od povahy právního úkonu, k jehož učinění je stanovena. Úkon hmotněprávní pak působí následky hmotněprávní (utváří hmotná práva a povinnosti) a úkon procesní a contrario utváří procesní práva a povinnosti. Konečně tedy lhůta stanovená k úkonu, s jehož učiněním nebo neučiněním ve lhůtě jsou spojeny hmotněprávní následky, je lhůtou hmotněprávní a naopak[18].

---

[15] *BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1454*

[16] *LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. Daňový řád, komentář. 2 vydání. Praha : C.H. BECK, 2011, s. 568*

[17] *KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. ANAG, 2010, s. 877*

[18] *PULKRÁBEK, Z. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?, Právní rozhledy, č. 13, 2004, s. 502; i tak jde o určité zjednodušení, když samotná hranice mezi právem a procesním a hmotným je dlouhodobým předmětem*

Obecným předpokladem dále je, že právo hmotné je upraveno v hmotněprávních předpisech a právo procesní v předpisech procesních. Alespoň z hlediska systematiky zákonů je takové uspořádání žádoucí. Průnik obou práv by pak měl být z textu zákona jasně seznatelný. Typickým průnikem pak bude například stanovení prekluzivní lhůty pro stanovení a placení daně v §§ 148 a 160 daňového řádu, s jejichž marným uplynutím je spojen přímo zánik práva.

Dle mého názoru nedochází marným uplynutí 5-ti denní liberační lhůty k hmotněprávním následkům. Lhůta pro podání daňového tvrzení je lhůtou, která je stanovena pro učinění úkonu, kterým se zahajuje tzv. vyměřovací či doměřovací daňové řízení (ust. § 134 daňového řádu). Jde tak vlastně o úkon, kterým je správci daně poskytnuta určitá informace, se kterou pak dále pracuje. V případě, kdy daňový subjekt daňové tvrzení nepodá, je správce daně oprávněn jej k tomu vyzvat. Výsledná daňová povinnost je pak stanovena případně pomůckami (ust. § 98 daňového řádu). Je-li daňové přiznání podáno, daňová povinnost se poté stanovuje platebním výměrem (ust. § 147 daňového řádu). Mám za to, že až samotným stanovením daňové povinnosti dochází k určitému zásahu do hmotného práva. Daňové tvrzení je dle mého názoru standardním procesním úkonem, respektive jde o speciální typ podání (ust. § 70 ve spojení s ust. §§ 139 a 141 daňového řádu).

Stejně tak s prodlouženou lhůtou pro podání daňového tvrzení nejsou spojeny žádné hmotněprávní následky. Svým způsobem jde o pokračování lhůty pro podání daňového tvrzení. Jde o situaci obdobnou ust. § 71 daňového řádu, který stanoví, že podání učiněné datovou zprávou bez zaručeného elektronického podpisu lze potvrdit nebo opakovat ještě v následujících 5 dnech ode dne dojítí správci daně. Tato lhůta také není hmotněprávní.

Shrnuto, daňové tvrzení je úkonem daňového subjektu, který má podobu podání při správě daní. Tímto podáním dochází k aktivizaci konkrétních procesní postupů a řízení, které jsou upraveny v daňovém řádu (může jít o řízení vyměřovací, doměřovací, postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu). Nepodání daňového tvrzení opět aktivizuje konkrétní procesní postupy a řízení (pouze s tím rozdílem, že správce daně vyzývá daňový subjekt k podání a tím zahajuje příslušná řízení a logicky nelze zahájit postup k odstranění pochybnosti, když zde není žádné tvrzení). Daňové tvrzení však není úkonem, který by měl hmotněprávní následky. Ani lhůta pro podání daňového tvrzení tak není lhůtou hmotněprávní, logicky jí nemůže být

---

vědeckého zkoumání z různými výsledky. Za příklad může posloužit dílo Macura, který se snažil poukázat na vývoj přístupů k této otázce v právním odvětví občanského práva procesního, viz MACUR, J. Právo procesní a právo hmotné, Masarykova univerzita v Brně, Brno, 1993

ani prodloužení této lhůty o pět pracovních dní. Dle výše uvedeného by tedy stačilo, pokud by daňový subjekt podal daňové tvrzení alespoň poslední den lhůty, například k poštovní přepravě.

Otázkou zůstává, zda ke stejnému výsledku lze dojít i pomocí interpretace předmětné právní normy. Text ustanovení § 250 odst. 1 zní přesně takto:

"Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů..."

Z hlediska gramatického výkladu ustanovení v prvé části zmiňuje otázku podání či nepodání daňového tvrzení. Druhá část navazuje na první tak, že otázku podání nebo nepodání daňového tvrzení navazuje na lhůtu 5-ti pracovních dnů. Z čistě gramatického výkladu tak neplyne jasný závěr. V prvé řadě je nutné dobrat se významu *"podání daňového tvrzení"*. Poté by mělo být dovoditelné, co musí daňový subjekt v průběhu 5-ti denní lhůty učinit, aby se nevystavil nástupu odpovědnosti za správní delikt.

V případě, kdy gramatickým výkladem nelze dosáhnout nesporného výsledku, je třeba využít dalších výkladových metod. Těmi jsou zejména metody výkladu systematického a teleologického. Z hlediska systematického je vhodné zejména zjistit, zda právní předpis neupravuje institut na jiném místě než v interpretovaném ustanovení. Z hlediska právní jistoty adresáta právní normy a předpokladu racionálního zákonodárce plyne, že v případě opětovného použití již jednou právním předpisem definovaného institutu, by tento měl být vykládán stejným způsobem. V opačném případě by zákonodárce měl svoji vůli k odlišné právní úpravě zřetelně projevit.

Daňové tvrzení je podáno tehdy, kdy podání došlo správci daně. Teprve tehdy je zahajováno vyměřovací nebo doměřovací řízení. Ust. § 35 daňového řádu pak hovoří o zachování lhůty. Předpokladem udělení pokuty je nepodání daňového tvrzení či jeho podání po lhůtě. Odpovědnost za správní delikt nevzniká tehdy, když je daňové tvrzení podáno v souladu s ust. § 35 daňového řádu. Logicky tak zákonodárce musel při koncipování ust. § 250 vycházet z toho, že podáním daňového tvrzení myslel i podání ve smyslu ust. § 35. Rozebírané ustanovení ve své druhé části pokračuje... *"..nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů"*. Pokud tedy daňový řád obecně podáním daňového tvrzení rozumí i podání učiněné poslední den lhůty ve smyslu ust. § 35, mám za to, že úprava § 250 neobsahuje žádnou výrazně odlišnou úpravu, ze které by plynulo, že zde by se na věc mělo nazírat jinak. To plyne z jednoduché otázky - *Co učiní daňový subjekt po stanovené lhůtě*? A odpověď musí logicky znít - *To stejné, co měl učinit již ve lhůtě*. Pokud měl tedy daňový subjekt podat daňové tvrzení ve lhůtě základní a stačilo mu k tomu i naplnit dikci ust. § 35, musí se uvedené vztahovat k prodloužené lhůtě 5-ti pracovních dní.

Na druhou stranu, z hlediska objektivně teleologického výkladu lze vysledovat podobnost pokuty za opožděné tvrzení daně s úrokem z prodlení dle ust. § 252 daňového řádu. Úrok z prodlení představuje další prvek sankčního systému daňového práva trestního. Jeho funkce je stejná jako u podobného institutu známého z práva soukromého (např. § 517 odst. 2 zákona 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Úrok z prodlení se počítá z částky neuhrazené daně, u které již uplynul den splatnosti. Samotný úrok z prodlení se však počítá až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti daně (ust. § 252 odst. 2 daňového řádu). Dle ust. § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Jinými slovy, zákonodárce zde trestá daňový subjekt také až od pátého pracovního dne, avšak z gramatického vyjádření normy jasně plyne, že do pátého pracovního dne prodlení musí být daň již uhrazena. Použijeme-li tedy *argumentum a simili,* měli bychom z hlediska účelu ustanovení dojít ke stejnému výsledku a to, že pět pracovních dnů je doba, do které musí být problém celkově vyřešen. Takový výsledek interpretace je ostatně v souladu s požadavkem racionálního zákonodárce a bezrozpornosti právního řádu.

V situaci, kdy při výkladu právního předpisu, respektive při odstraňování jeho gramatických nejasností dojde ke kolizi jednotlivých výkladových metod, je třeba zvolit jednu z nich jako správnou. Vzhledem k faktu, že daňové právo je systematicky řazeno do práva veřejného, je třeba při výběru ze sporných výkladových metod volit tu, která je ve prospěch daňového subjektu – *in dubio mitius*[19]. V našem případě je nesporně ve prospěch daňového subjektu metoda výkladu systematického, jejíž výsledek mu zaručuje, že daňové tvrzení postačí podat až poslední den liberační lhůty dle ust. § 250.

5. ZÁVĚR

Tímto krátkým příspěvkem do konferenčního sborníku jsem se snažil poukázat na fakt, že veřejné rozpočty nelze plnit za každou cenu a to ani v současné nelehké ekonomické situaci. Mám za to, že kvalifikace náhradní liberační lhůty pro podání daňového tvrzení jako lhůty hmotněprávní není v souladu s právně teoretickým pozadím věci. To jsem se snažil prokázat jak pomocí standardních výkladových metod právních předpisů, tak pomocí rozboru rozdílu mezi lhůtou hmotněprávní a procesní. Nastolená otázka bude nesporně brzy předmětem soudního posouzení, tzn. nezbývá než napjatě čekat, jak nakonec bude věc v praxi řešena.

---

[19] *MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 1 vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 204*

Literature:

- KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 247
- HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. Plzeň : Aleš Čeněk, 2008, str. 501
- VOJÍŘ, P. Sankce a její časová determinace. In: COFOLA 2010 – 2010 – COFOLA 2010 : the Conference Proceedings. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2010
- PRŮCHA, P. Správní právo, obecná část, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 41
- RADVAN, M. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, str. 509
- HENDRYCH, D. a kol. Právnický slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2003
- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1537
- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1537
- KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. ANAG, 2010, str. 959
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. Daňový řád, komentář. 2 vydání. Praha : C.H. BECK, 2011, s. 568, str. 602
- PULKRÁBEK, Z. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?, Právní rozhledy, č. 13, 2004, str. 502
- MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 1 vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 269
- MATES, P. a kol. Základy správního práva trestního, Skripta. 2 vydání, Praha : C. H. Beck, 2000, str. 159
- MACUR, J. Právo procesní a právo hmotné, Masarykova univerzita v Brně, Brno, 1993, s. 158

Contact – email

61238@mail.muni.cz

„CHANGE OF CONTROL CLAUSE“ V EMISNÍCH PODMÍNKÁCH STÁTNÍCH DLUHOPISŮ

JOHAN SCHWEIGL

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Autor se ve své práci zaměřil na zhodnocení funkce klauzule "change of control" v emisních podmínkách korporátních dluhopisů. Dále rozebírá teoretické uplatnění podobných klauzulí v emisních podmínkách státních, resp. municipálních dluhopisů, přičemž analyzuje jak jejich aspekty normativní, tak ekonomické. V neposlední řadě poukazuje na dopad, který by zkoumaná ustanovení měla na jednání investorů.

Key words in original language

Ustanovení „change of control“, státní dluhopisy, korporátní dluhopisy, emisní podmínky, prospekt, primární trhy, sekundární trhy

Abstract

The author of this contribution focused on researching the so-called "change of control" provisions and their functions in the prospectuses of corporate bonds. Further, he analyzed theoretical application of these provisions in T-bonds issuance terms. In so doing, he aimed at both their legal and economic aspects. Last but not least, he outlines the effects that inclusion of such provisions might have on decisions of investors.

Key words

“Change of Control” Clause, Treasury Bonds, Corporate Bonds, Issuance Terms, Prospectus, primary markets, secondary markets

1. USTANOVENÍ „CHANGE OF CONTROL“ V EMISNÍCH PODMÍNKÁCH KORPORÁTNÍCH DLUHOPISŮ

Klauzule „change of control“ nejsou v emisních podmínkách korporátních dluhopisů ničím neobvyklým. Jejich účelem je v zásadě snížení rizika nesolventnosti emitenta v případě nenadálé změny v subjektu, který jej ovládá, resp. řídí. Obecně lze konstatovat, že tato ustanovení mají nemalý dopad na rozhodování investorů, resp. tok kapitálu, a to přestože jejich skutečné vlivy se liší v návaznosti na mnoha faktorech, mezi které patří i kredibilita emitenta či ekonomická situace sektoru, v němž je emitent činný. Dále bude poukázáno na to, jaké mohou mít tyto klauzule uplatnění v emisních podmínkách dluhopisů státních, resp. veřejných.

Funkce ustanovení „change of control“ v emisních podmínkách korporátních dluhopisů tedy spočívá v „pojištění“ investorů proti nenadále změně v ovládání, resp. řízení emitenta, což může mít vliv na solventnost takového emitenta a na míru rizika spojenou s investicí.

Vedle toho, že na tato ustanovení lze nahlížet jako na určitou formu pojištění proti výše zmíněným rizikům, lze je chápat jako „podmíněné put opce“, tj. opce prodat předmětné dluhopisy zpět emitentovi v případě, že dojde k naplnění podmínky změny v ovládání, resp. řízení takového emitenta.[1]

Samotná změna řízení či ovládání osoby emitenta může být v emisních podmínkách korporátních dluhopisů definována mnoha způsoby. Teoreticky může být rozdělena do dvou částí: (i) definice podmínek, za kterých dochází k „change of control“ a (ii) následek „change of control“. Ustanovení bodu (i), tj. definice podmínek, za kterých nastane „change of control“ může být vyloženo následovně: jestliže nastane předpokládaná podmínka, pak dochází k „change of control“. Ustanovení bodu (ii), tj. následek „change of control“ může být definován takto: jestliže nastane „změna ovládání“ dle bodu (i), pak je třeba jednat způsobem určeným. Přestože ustanovení o „change of control“ lze chápat pouze jako normy autonomní, tak z teoretického pohledu struktury norem lze část první každého z výše popisovaných bodů chápat jako hypotézu a část druhou jako dispozici normy. Mimo to bývá definován i samotný pojem „control“ (ovládání, řízení).

Pro názornost níže uvádím tři ustanovení „change of control“ v originálním znění:

Příklad 1 - definice (i): „Change of Control Event: means if any person and group of persons acting in concert gains control of more than forty percent (40%) of the Issuers share capital where: (a) acting in concert means acting together pursuant to an agreement and understanding (whether formal of informal); and (b) control means having the power to direct the management and policies of an entity, whether through the ownership of voting capital, by contract or otherwise.“

Příklad 1 - následek (ii): „Upon the occurrence of a Change of Control Event or a Delisting each Bondholder shall have a right of prepayment (a “Put Option”) of its Bonds at a price of 100 % of par plus accrued interest.“

Příklad 2 – definice (i): “Change of Control” shall occur if:
(a) any person or persons, acting together, acquires Control of the Issuer; or
(b) the Issuer consolidates with or merges into or sells or transfers all or at least 50% (within a period of time of less than one calendar month) of the Issuer’s assets to any other person or persons, acting together.

---

[1] RHODES, T. Euromoney Encyclopedia of Debt Finance, London : Euromoney Institutional Investor Plc, ISBN 1 84374 269 1, s. 260, 276 s.

“Control” means in relation to any entity, (a) the acquisition or control of more than 50 per cent of the voting rights of that entity or (b) the acquisition of the right to appoint and/or remove all or the majority of the members of the Board of Directors or other governing body of that entity, whether obtained directly or indirectly, and whether obtained by ownership of share capital, the possession of voting rights, contract or otherwise.“

Příklad 2 - následek (ii): „Following the occurrence of a Change of Control, the holder of each Bond will have the right to require the Issuer to redeem that Bond on the Change of Control Put Date (as defined below) at 125% of par, that is €4,453.13 per Bond together with accrued interest.“

Příklad 3 - definice (i): “Change of Control Event” occurs if any person or group of persons Acting in Concert (other than a shareholder holding at least ten per cent (10%) of the issued share capital of the Issuer at the date of this Bond Agreement) gains Control of more than 50% of the issued share capital of the Issuer; and
where:
“Acting in Concert” means acting together pursuant to an agreement or understanding (whether formal or informal); and
“Control” means the power to direct the management and policies of an entity, whether through the ownership of voting capital, by contract or otherwise.“

Příklad 3 - následek (ii): „Upon the following events (the “Put Option Events”):
- A Change of Control Event; or
- A De-listing Event,
each Bondholder shall have a right of pre-payment (a “Put Option”) of its Bonds at a price of 100 % of par plus accrued interest.“

2. TEORETICKÉ UPLATNĚNÍ KLAUZULE „CHANGE OF CONTROL“ V EMISNÍCH PODMÍNKÁCH STÁTNÍCH DLUHOPISŮ

Na první pohled se zdá být použití klauzule „change of control“ v emisních podmínkách státních dluhopisů, resp. dluhopisů veřejného sektoru nereálná. Při bližším zkoumání povahy státních dluhopisů a rozhodování investorů o koupi takových dluhopisů lze ovšem dospět k závěru, že zahrnutí klauzule „change of control“ do emisních podmínek tohoto druhu dluhopisů není vyloučeno.

Funkce předmětného ustanovení by i u státních dluhopisů zůstala v zásadě totožná. I zde by základní funkcí klauzule „change of control“ bylo snížení rizika úpadku, resp. nesolventnosti emitenta, kterým je u státních dluhopisů stát, resp. ministerstvo financí toho kterého státu. Přestože státní dluhopisy mají na kapitálových trzích specifické postavení z důvodu vysoké kvality „státu jako úvěrového

dlužníka z hlediska kreditního rizika“[2], tak vzhledem k existenci nemalých státních dluhů a pravidelně se opakujícím rozpočtovým deficitům mnohých států, lze předpokládat zvyšující se riziko spojené s dluhopisy veřejného sektoru. V této souvislosti je vhodné poukázat i na to, že „obrovské zadlužení některých vlád (např. americké) způsobené rozpočtovými deficity v 80. a 90. letech způsobilo, že počet státních dluhopisů se značně zvýšil.“[3] Rostoucí americký federální dluh je ukázán v tabulce č. 1 a 2.

Tabulka č. 1 – Americký federální dluh v miliardách dolarů, zdroj www.usgovernmentspending.com

Tabulka č. 2 – Americký federální dluh v procentech HDP od vzniku USA, zdroj: usgovernmentspending.com

---

[2] LANDOROVÁ, A., JÁČOVÁ, H., DUBOVÁ, M. a kol. Cenné papíry a finanční trhy. Liberec : Vysokoškolský podnik Liberec, s.r.o., 1. vydání, 2005, ISBN 80-7083-920-1, s. 92, 294 s.

[3] JÍLEK, J. Finanční trhy a investování. Praha : Grada Publishing a.s., 2009, ISBN 978-80-247-1653-4, s. 340, 648 s.

Stejně jako hospodářská situace obchodní společnosti vydávající dluhopisy pro financování svých aktivit, tak i hospodářská situace a zejména solventnost států hraje nemalou roli při analýze kreditního rizika spojeného s takovým emitentem. Přičemž riziko spojené s dluhopisy je jedním z faktorů, na základě kterých dochází k posunu křivek poptávky po dluhopisech.[4] Právě klauzule „change of control" toto riziko nemalým způsobem snižuje. V souvislosti s předmětnou klauzulí u státních, resp. veřejných dluhopisů je ovšem třeba de lege ferenda uvažovat na konstrukcí takové klauzule. Výše zmiňovaný bod (ii) takové klauzule, tj. následek „change of control" není problematický a z jeho povahy vyplývá obsahová totožnost s možnostmi jeho vymezení u dluhopisů korporátních. Zvážena ovšem musí být konstrukce bodu (i) takové klauzule, tj. podmínek, za kterých nastává „change of control". Pro úplnost je třeba dodat, že u dluhopisů státních nemusí být podmínka předmětné klauzule vázána přímo na „control", tedy řízení, resp. vládnutí, ale na jiné ekonomické faktory. Nicméně v dalším textu bude pro zjednodušení i na dále používán termín „change of control". Předmětné podmínky lze vymezit mnohými způsoby a právě tato část předmětné klauzule může být předmětem dalšího výzkumu.

Jako některé z variant jejího vymezení lze uvést, že podmínky, za kterých dochází k „change of control", se mohou odvíjet od rozpočtového hospodaření státu, jeho schopnosti snižovat veřejný dluh, či prosazovat různé úsporné reformy, resp. míry nezaměstnanosti. Veškeré tyto faktory mohou mít vliv na výnosnost a rizikovost investice do dluhopisů a tak právě vázání okamžiku „change of control" na některý ze zmiňovaných indikátorů může

[4] MISHKIN, F. Economics of Money, Banking and Financial Markets. Boston : PEARSON Addison Wesley, 7. vydání, ISBN 0-321-12235-6, s. 93, 94, 852 s.

podstatným způsobem snížit rizikovost investice do státních dluhopisů.

3. ZÁVĚREM

Autor tohoto příspěvku se domnívá, že pozitivní funkce, kterou mají ustanovení „change of control“ v emisních podmínkách korporátních dluhopisů mohou být využity i u dluhopisů státních. Samotné podmínky, na které je vázán určitý následek, tj. zejména předčasné vyplacení určité částky stanovené v emisních podmínkách, se mohou lišit. Nicméně, lze předpokládat, že by se vázaly na určité ekonomické indikátory.

Autor závěrem doporučuje výzkum národohospodářských a fiskálních důsledků začlenění zmiňovaných ustanovení do emisních podmínek státních, resp. veřejných dluhopisů. Normativní úvahy de lege ferenda o těchto klauzulích jsou neméně důležité.

Literature:

- JÍLEK, J. Finanční trhy a investování. Praha : Grada Publishing a.s., 2009, ISBN 978-80-247-1653-4, 648 s.
- LANDOROVÁ, A., JÁČOVÁ, H., DUBOVÁ, M. a kol. Cenné papíry a finanční trhy. Liberec : Vysokoškolský podnik Liberec, s.r.o., 1. vydání, 2005, ISBN 80-7083-920-1, 294 s.
- MISHKIN, F. Economics of Money, Banking and Financial Markets. Boston : PEARSON Addison Wesley, 7. vydání, ISBN 0-321-12235-6, 852 s.
- RHODES, T. Euromoney Encyclopedia of Debt Finance, London : Euromoney Institutional Investor Plc, ISBN 1 84374 269 1, s. 260, 276 s.

Contact – email

210729@mail.muni.cz

TAX EVASION – WHY TAXPAYERS EVADE TAXES

RYSZARD SOWIŃSKI

Adam Mickiewicz University Poznan, Poland

In the last twenty years, the reasons why taxpayers evade taxes has become a frequent subject of research in many fields of science including economy, sociology, social psychology, criminology, or law. Tax evasion is a universal phenomenon and it entails many negative consequences such as *inter alia* reduced budget revenues, infringed principles of fair taxation, unequal competition conditions, limited access to justice, increased crime and the like. On the other hand, despite such negative assessment of the phenomenon, it must be noted that tax evasion is often a reaction to the actions of the state that imposes excessive taxes, or creates a taxation system that generates additional costs which burden the taxpayers.

The problem is far reaching and its extent is reflected in international statistics showing the scale of shadow economy in individual countries all over the world. This phenomenon cannot be neglected despite the fact that shadow economy has been recently on the decline in many west European countries.

Source: Schneider F., A.T. Kearney,The Shadow Economy in Europe, 2011, www.visaeurope.com

The numerous studies carried out on tax evasion frequently emphasise the reasons why taxpayers fail to comply with tax obligation and fulfil their duties. A thorough understanding of those reasons may facilitate the development of a state policy that will help to reduce the scale of this problem.

The reasons for, or factors that play a role in deciding on tax evasion, may be divided into economic, social and demographical. The starting

point of an analysis why taxpayers fail to comply with tax obligations should be a reflection on how their attitudes to tax obligation in general have developed over years.

KEY ELEMENTS FORMING TAXPAYER'S ATTITUDES TOWARDS THE TAX OBLIGATION

According to the definition currently used in psychology, an attitude is "a set of inter-related constant elements that allow evaluation of the object towards which an attitude is formed (i.e. evaluation resulting from the emotional relation), convictions as to nature of the object, and the conduct towards that object in a reasonably stable manner[1]". Hence, taxpayers' attitudes towards the tax obligation (as well as people's attitudes towards other objects) are influenced by three factors – rational, emotional and behavioural. Such typology of elements of human attitudes has been accepted in social psychology and it explains well the motivations that govern people in different spheres of life.

The rational element of attitude means either a positive or a negative evaluation of the object towards which one has an attitude that follows a logical analysis. And so, for example, taxpayers compare the amounts they pay in taxes with the benefits they receive in return from the state and on that they basis decide whether they will pay because they are justified or not.

The emotional element of attitude is related to the emotions that accompany the process of paying a tax, which may be either negative feelings (such as eg. anger or a sense of losing something) or positive (a feeling of a fulfilment of a fair duty.

The behavioral element is connected with the already set former behavior of a taxpayer – if he duly paid taxes in the past, the likelihood that he will fulfill the tax obligation in the future is much stronger, and *vice versa*, if he continually evaded paying taxes in the past, the probability that he will once again try to evade the obligation is rather high.

If the above three elements of the attitude are in concord (i.e. if in the taxpayer's rationalised opinion paying taxes is a justified obligation, his emotional attitude to the tax obligation is positive, or at least not negative, and if, further, he is used to meeting the tax obligation and paying taxes (regularly), such taxpayer's attitude is consistent. Hence, it is highly probable that he will also fulfil the tax obligation in the future. If, however, even only one of the three elements differs from the remaining two, eg. the taxpayer feels he suffers a considerable loss or he is critical about the ways in which the state functions, there is a good chance that the other two elements will also change, since the

[1] Domachowski W., Przewodnik po psychologii społecznej, Warszawa 2002, p. 115

inconsistency between them will create a tension which the taxpayer will try to eliminate.

Understanding the psychological aspects of taxpayers' behaviour may be a starting point for a better understanding of the reasons or motives of such conduct, and may be consequently used to shape the taxpayers' attitudes in order to make them most desirable from the state's point of view. A better tax compliance may only be achieved if all the three elements that constitute the taxpayers' attitudes to the tax obligation are taken into consideration and the reasons why taxpayers evade taxes are better understood.

ECONOMIC REASONS FOR TAX EVASION

The economic reasons most often quoted in literature why taxpayers evade taxes are the rate, or amount, of the tax burdens, the penalties, or the sanctions which are administered in the event of a failure to pay the taxes due, as well as the probability of the detection of a tax fraud. If we assume that a taxpayer is fully aware of the tax dues that he is bound to pay and is also aware of the probability that his non-compliance may be detected, or has full knowledge of the amounts of penalties he may then have to pay, and, what is more, is also convicted that his attitude or conduct is of no influence on his sense of duty or on such emotions as greed or fear, the list of reasons why taxpayers evade paying taxes might be reduced to the three basic economic ones. Consequently, a tax payer would simply calculate the profitability of his fraudulent conduct and discount the amount of the anticipated sanction by the probability of the detection of his fraud, and he will compare the result with the amount of his tax obligation.

This, however, is not the case. First of all, the taxpayers who decide on paying or not-paying the tax due are not really fully aware of the probability that their tax evasion will be detected, or the level of the penalty they will have to pay. What is more, they frequently do not even know how much cash in tax they are really to pay. First of all, their understanding of the efficiency of the tax administration is based on their own experience and media reports. Secondly, the decision to evade taxes is influenced by so called tax morality and the emotions that accompany the tax settlement processes as well as the demographic factors such as the age, sex, place of residence, education, religiousness and the like.

The results of surveys confirm that despite the complexity of the factors that influence taxpayers' attitudes, the level of the tax obligation and the probability of fraud detection are of primary importance[2]. It is also noteworthy that an important factor in shaping

---

[2] See, inter alia in. Millrion V. C. Toy D. R., Tax Compliance: An Investigation of Key Features, The Journal of the American Taxation Association 1988 No 41 p. 84; ALM J., JACKSON R.B. MCKEE. M., Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental data, National Tax Journal 1992 No. 3, p. 107; Clotfelder Ch. T., Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, The Review of Economics and Statistics, 1983 No. 65 p. 363; V.U., Shehada M. and

taxpayers' attitudes, apart from the tax rate itself, is the cost related to meeting the tax obligation (compliance cost), which usually increases (in proportion to the tax paid) the smaller the scale of business of an individual taxpayer[3]. The financial costs and time required to settle the tax obligation are often so onerous that taxpayers see them as an unjustified burden, which may, in turn, contribute to the shaping of their negative tax attitudes. Further, the complexity of tax procedures causes negative emotions which may, in consequence, trigger off a change in the other elements of a taxpayer's attitude.

The discussion going on in literature concerns the sanctions for tax evasion and how they influence the taxpayers' behaviour. Although the results of some surveys suggests an interdependence between the two, most authors are of the opinion that such interdependence has not, as yet, been proved[4].

SOCIAL REASONS FOR TAX EVASION

Another group of reasons for tax evasion, next to economic reasons, are social reasons. The sense of justice and a convictions that it is a citizen's duty to pay taxes are two factors that must not be underestimated. It is enough to look at some states where tax burdens are very high (eg. in Scandinavia) and yet the tax compliance among their citizens is much higher than that revealed by citizens in states with average taxes. What is more, as surveys show, taxpayers in the former ones express approving opinions of the fiscal policy of their respective states.

The sense of a tax obligation that arises from non-economic reasons is called in literature a 'tax morality'[5]. According to Gomułowicz 'tax morality' is the ”inner acceptance, or a lack thereof, of a tax

---

Lynn B., Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance - An Experimental Analysis, Journal of Business Ethics 2003 No. 47 p. 190; Crane S.E. Nourzad F., Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty, National Tax Journal 1990 vol. 43 No. 2,189; R.J. Saadatmand Y., Income Tax Evasion Determinants: New Evidence, Journal of American Academy of Business 2005 vol. 7 No. 2,124

[3] Evans C., A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance, Australian Governmental Publishing Service 1996

[4] Varma K.N. and Doob A.N., Deterring economic crimes: the case of tax evasion, Canadian Journal of Criminology 1998 No. 4 p. 165; Webley, P. Halstead, S.’ Tax evasion on the micro: Significant simulations or expedient experiments?, The Journal of Interdisciplinary Economics, 1986 No 1, p. 87; Elffers, H.Weigel R. H. Hessing, D. J., The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior. Journal of Economic Psychology, 1987 No 8, 311; Paternoster R., Saltzman L.E., Waldo G.P. and Chiricos T.G., Perceived Risk and Social Control: Do Sanctions Really Deter?, Law and Society Review 1983 No. 3 p. 457

[5] Gomułowicz A., Mentalność i moralność podatkowa., Glosa 1995 No. 3 p. 1; Gomułowicz A., Moralność podatkowa - uwarunkowania i zasadnicze dylematy, Ex iniuria non oritur ius : księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego 2003 p. 365

obligation and a recognition of tax authority of the state"[6]. The level of acceptance of a tax obligation among the taxpayers is influenced by the perceived by them a just of the very tax system. The literature on tax avoidance and tax evasion[7] quotes five dimensions of the concept of tax justice:

- distributive justice – understood by a taxpayer as tax burden, but related to received benefits,
- horizontal justice – understood as the ratio between the tax rate applicable to a given taxpayer (or a social group to which he belongs) and the tax rate applicable to other taxpayers in a similar economic situation (or other specified social groups) of a similar ability to pay,
- vertical justice – understood as the ratio of tax burdens of a given taxpayer to tax burdens of other taxpayers with other (higher or lower) ability to pay.
- procedural justice – understood as a proper fair treatment of taxpayers in the tax law making and the application of tax legislation
- retributive justice – understood as a proper application of sanctions[8].

A distortion of the perception of justice in any of the above dimensions may result in the lowering of tax compliance despite the fact that each of those dimensions influences taxpayers' attitudes differently.

The influence of the perception of justice on taxpayers' attitudes has been confirmed in a number of surveys [9], although in the case of vertical justice the obtained results are not unambiguous[10].

---

[6] Gomułowicz A. Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, p. 222

[7] Wenzel M., Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion, Burlington 2003, p. 44

[8] Wenzel M., Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion, Burlington 2003, p. 41

[9] See, inter alia in. Wenzel M., Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion, Burlington 2003; Wintrobe R., Tax evasion and trust, UWO Department of Economics Working Papers 2001; Brosio G., Cassone A. and Ricciuti,R., Tax evasion across Italy: Rational noncomliance or inadequate civic concern?, Public Choice 2002 No. 112 p. 261; Hanousek J. and Palda F., Quality of Government Services and the Civic Duty to Pay Taxes in the Czech and Slovak Republics and Other Transition Countries, 2002; Moser D.V., Evans III J.H. and Kim C.K., The Effects of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions, The Accounting Review 1995

DEMOGRAPHIC REASONS FOR TAX EVASION

Apart from the economic or social factors, taxpayers' attitudes are also subject to influence of demographic factors, including such as age, sex, education, race, number of children, residence, income level, political views, level of moral development, place of residence, religiousness, familiarity with the tax system, identification with one's social group and with the society as a whole[11]. Based on a number of studies, the following inter-relations may be noted:

- younger taxpayers display a lower level of tax compliance and are more likely to evade paying taxes than older taxpayers[12]
- taxpayers characterised by a higher level of moral development are more compliant[13],
- men evade paying taxes more frequently than women do[14],
- the level of general education has an overall negative influence on the tax compliance level[15] but familiarity with the tax system and tax laws is positively conducive[16],
- religious persons avoid paying taxes less often, although the level of tax morality varies depending on the religious denomination followed[17]

No. 4 p. 619; M., The Impact of Outcome Orientation and Justice Concerns on Tax Compliance: the Role of Taxpayers Identity, Journal of Applied Psychology 2002 No. 87 p. 629 and many others

[10] Wenzel M., Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy - Understanding Tax Avoidance and Evasion, Burlington 2003, p. 41

[11] Sowiński R. Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku. Poznań 2009

[12] See eg. Flexman B., Canadian attitudes towards taxation, in: Lippert O. Walker M., The underground economy: Global evidence of its size and impact, Vancouver 1997, p. 73; Welch, M. R., I. Xu, T. Bjarnason, t. Petee, T. A. O'Donnell and P. Margo. "‘‘But Everybody Does It. In ’’The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Taxcheating." *Sociological Spectrum*, No. 25 (2005): 21

[13] Trivendi V.U., Shehada M. and Lynn B., Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance - An Experimental Analysis, Journal of Business Ethics 2003 No. 47 p. 177

[14] Fallan L., Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation: An Experimental Approach, Journal of Business Ethic 1999 No. 18 p. 173

[15] Hasseldine J. Hite P A., Framing, gender and tax compliance, Journal of Economic Psychology, 2003, Vol. 24 No 4, p 517

[16] Fallan L., Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation: An Experimental Approach, Journal of Business Ethic 1999 No. 18 p. 173

Apart from the above mentioned factors, other factors mentioned in research results include such variables as the legal form of a given business, its size, type of revenue, ethnical origin, marital status, personal situation, customary behaviour, income level, or the profession or trade performed.

SUMMARY

Studies on the reasons for tax evasion have been going on, and have been since then gradually intensified, since the 80ies of the 20th century. In-depth knowledge of the reasons behind taxpayers' decisions not to pay taxes may be a starting point for constructing on 'intelligent' tax policy through which a state may achieve a higher level of tax morality amongst its taxpayers.

The elements of such a policy may consist not only in the classic game between a taxpayer focused on hiding some of his income from the state on then one hand, and state tax bodies attempting to detect tax frauds on the other hand. A coherent and integrated strategy covering the following four areas of state activity should help to increase the tax compliance among tax payers::

- the making of tax law,
- the application of tax laws,
- management in tax administration,
- education and social communication

From among many means available for the shaping of a state's tax policy which may be used to influence directly or indirectly the phenomenon of tax evasion, those mentioned below are just a few. They include:

- lowering of the ratio of public spending in relation to the GDP,
- reduction of tax rates and burdens,
- reduction of tax rates in those taxes in which the rate ensuring optimal tax revenues has been exceeded,
- spreading the payment of taxes over time,
- distribution of tax burdens on a maximal number of taxpayers,

---

[17] Alm J. and Torgler B., Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe, Journal of Economic Psychology 2006 No. 27 p. 224

- tax collection by PAYE (pay as you earn) system,
- promotion of indirect taxes,
- flat taxation of income,
- educational campaigns,
- reforms of the law making system,
- elimination of tax reliefs and tax privileges),
- development of the methodology of the evaluation of economic consequences of new tax regulation,
- simplification of the forms of taxation,
- elimination of non-fiscal functions of taxation,
- higher efficiency of tax control,
- better quality of the functioning of the fiscal uthorities, including communication with taxpayers - possible to implement owing to modern management tools in public administration,
- media campaigns that influence the level of tax morality,
- optimisation of the quality of public goods,
- elimination of legal provisions that are commonly breached

The above mentioned measures belong to only some of the many more methods that a state may choose from to influence the attitudes of taxpayers. It is nevertheless worthwhile to remember that the most efficient tool to increase tax compliance is maintaining tax rates at a moderate level, improving at the same time the quality of functioning of the state and public administration. All other measures implemented to increase tax compliance may fail when taxpayers decide that tax rates are excessive and the state fails to properly function.

Literature:

- Author, M. et al: Name, Town: publisher, year of publishing, number of pages, ISBN

Contact – email
author@domain.com

FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

DAGMAR STREJČKOVÁ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Článek se zabývá hospodařením příspěvkových organizací územních samosprávných celků se zvláštním zaměřením na jejich finanční hospodaření. Pozornost je věnována vymezení příspěvkových organizací územních samosprávných celků jakožto nepřímých vykonavatelů vlastnického práva a jiných majetkových práv obcí a krajů. Jelikož jsou tyto příspěvkové organizace právnickými osobami svého druhu, zaměřuje se článek rovněž na specifika postavení těchto subjektů s upozorněním na některé problematické aspekty právní úpravy.

Key words in original language

Hospodaření, finance, příspěvkové organizace, územní samosprávný celek, obec, krajraj.

Abstract

The paper deals with the management of the allowance organizations of the territorial self-governing units and focuses on their financial management. Close attention is paid to the legal definition of the allowance organizations of the territorial self-governing units stated as indirect administrators of the property and other laws of property of communities and regions. The article engages in legal regulation specifics of these subjects with accent on some questionable aspects, since these allowance organizations are legal entities sui generis.

Key words

Management, finance, allowance organization, territorial self-governing unit, community, region.

1. ÚVOD

Předkládaný článek se zabývá hospodařením příspěvkových organizací územních samosprávných celků se zvláštním zaměřením na jejich finanční hospodaření. Pozornost je zaměřena zejména na analýzu změny právní úpravy, ke které došlo zákonem č. 477/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. V souvislosti s tou skutečností, že právní úprava příspěvkových organizací prochází dalšími legislativními úpravami, jsou zohledněny i změny, ke kterým by de lege ferenda mělo dojít přijetím novely zákona, která je v současné době projednávána Poslaneckou sněmovnou České republiky jako Sněmovní tisk č. 287.

V této souvislosti bude zohledněn i vztah příspěvkové organizace ke svému zřizovateli, jehož rámec je obsažen v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tento vztah je konkretizován zejména dalšími pravidly, které jsou stanoveny zřizovatelem. Těsnost tohoto vztahu je zpravidla dána tím, jaká je finanční závislost příspěvkové organizace na svém zřizovateli.

Příspěvkové organizace mohou být chápány jako výraz jisté kontinuity, jelikož jsou takovou kategorií právních subjektů, jejichž kořeny lze najít již před rokem 1989. V současné době se s těmito organizacemi můžeme setkat nejen v majetkové sféře státu, ale rovněž v majetkové sféře územních samosprávných celků, tj. obcí a krajů. P. Havlan k těmto subjektům výstižně uvedl, že "jsou typem právnické osoby, který není s to překročit svůj stín, tj. principiálně 'se vypořádat' se svou (ve vztahu k dnešku) poněkud nekonformní podstatou, jež mu byla dána do vínku v minulosti, a bezrozporně se tak začlenit do platného právního řádu. Jinak řečeno, to, že si s ním současný český zákonodárce zjevně neví rady, není náhoda."

Příspěvkové organizace jsou zřizovány za účelem výkonu vybraných činností, jež bývají zpravidla neziskové a jejich složitost, rozsah i struktura si vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Lze se tedy setkat s příspěvkovými organizacemi v oblasti školství, kultury, sociálních věcí, zdravotnictví, dopravy, vnějších vztahů aj.

2. PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ÚZEMNÍCH SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

Územní samosprávné celky jakožto subjekty vlastnického práva a jiných majetkových práv v postavení právnických osob, které mají způsobilost mít práva a povinnosti dle ustanovení § 18 odst. 1 a 2 písm. c) zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále rovněž "ObčZ"), mají možnost zřizovat organizace, které se na výkonu jejich vlastnických práv mohou výrazně podílet. P. Havlan[1] v této souvislosti rozlišuje výkon vlastnického práva a jiných majetkových práv územních samosprávných celků následovně:

- přímý, při kterém jsou majetková práva vykonávána nezprostředkovaně - jménem a na účet dané obce či kraje jeho orgány,

- organizačně zprostředkovaný, jež je vykonáván jménem a na účet příslušné obce či kraje organizačními složkami jakožto zařízeními bez právní subjektivity, a

[1] Havlan, P.: Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě, Praha: Linde Praha, a.s., 2008, s. 26. ISBN 978-80-7201-708-9.

- právně zprostředkovaný, který je vykonáván svébytnými právními subjekty - příspěvkovými organizacemi - jménem těchto organizací a na jejich účet.

Příspěvkové organizace, představující ve shora uvedeném členění právně zprostředkovaný výkon vlastnického práva a jiných majetkových práv územních samosprávných celků, mají v českém právním řádu dvě podoby - státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace územních samosprávných celků. Zatímco státní příspěvkové organizace jsou v platné právní úpravě pojaty jako instituce "přechodné"[2], u příspěvkových organizací územních samosprávných celků není jejich dočasnost zřejmá.[3] V ustanovení § 23 odst. 1 písm. b) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále rovněž "RPÚR" nebo "zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů"), je umožněno územním samosprávným celkům zřizovat "příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ve své činnosti nevytvářejí zisk". Ve smyslu ustanovení § 18 odst. 2 písm. d) ObčZ se jedná o tzv. jiné právnické osoby.

Příspěvkovým organizacím je v zákoně o obcích a v zákoně o krajích věnována jen malá pozornost. Výslovně o nich najdeme zmínku v ustanovení § 84 odst. 2 písm. d) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, v platném znění (dále rovněž "zákon o obcích" nebo "OZř") a jemu odpovídajícím ustanovení § 35 odst. 2 písm. j) zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, v platném znění (dále rovněž "KZř"). Dle těchto ustanovení může zastupitelstvo obce (kraje) zřizovat a rušit příspěvkové organizace a organizační složky obce (kraje) a schvalovat jejich zřizovací listiny. Vyhrazenou pravomocí zřizovat a rušit příspěvkové organizace a schvalovat jejich zřizovací listiny je sledována kontrola nad hospodařením obce. Dle zásady a maiore ad minus by bylo možné usoudit, že do vyhrazené pravomoci zastupitelstva náleží i schvalování změn zakládacích listin a dále zejména taková organizační opatření, která již dříve schválilo. Je nutné, aby si zastupitelstvo udrželo rozhodovací pravomoci vůči hospodaření s majetkem obce (kraje), který je formou zřízení příspěvkových organizací vyňat z režimu rozpočtového hospodaření.[4]

---

[2] Havlan, P.: Několik poznámek k transformaci příspěvkových organizací na tzv. neziskové organizace. Správní právo. 2008, roč. XLI, č. 8, s. 449-456. ISSN 0139-6005.

[3] K přijetí zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, kterým došlo od 1. 1. 2001 k oddělení příspěvkových organizací státu od příspěvkových organizací územních samosprávných celků srov. Pařízková, I.: Požadavky na fungování municipiálního finančního systému s přihlédnutím k právnímu postavení organizačních složek a příspěvkových organizací. Časopis pro právní vědu a praxi. 2002, roč. X, č. 3, s. 235-243. ISSN 1210-9126, příp. Hudcová, Z. Příspěvková organizace. Právní rádce. 2001, roč. IX, č. 6, s. 14-15. ISSN 1210-4817.

[4] Vedral, J. et al: Zákon o obcích (obecní zřízení). Komentář, Praha: C. H. Beck, 2008, s. 473. ISBN 978-80-7179-597-1.

Dále lze zmínit i ustanovení § 35a odst. 1 OZř a § 14 odst. 3 KZř, v nichž sice není přímo zmínka o příspěvkových organizacích, ale o možnosti zakládat a zřizovat právnické osoby pro výkon samostatné působnosti. U tohoto posléze uvedeného zákonného ustanovení se lze setkat s názory na jeho redundantnost. Částečná nadbytečnost tohoto ustanovení je spatřována zejména v tom, že obec jakožto právnická osoba (dle ustanovení čl. 101 odst. 3 Ústavy i dle ust. § 18 odst. 2 písm. c) ObčZ) může zakládat či zřizovat právnické osoby na základě příslušných zákonů, aniž by tato možnost musela být explicitně zmíněna v zákoně o obcích. Jistá nepřesnost tohoto ustanovení je spatřována zejména v tom, že obce nejsou oprávněny zřizovat tyto právnické osoby pro jakýkoliv výkon samostatné působnosti, ale pouze pro takový výkon samostatné působnosti, jež nemá povahu veřejné moci, což by bylo možné jen v případech stanovených zákonem. Z dikce ustanovení je dále zřejmá "možnost" zakládat nebo zřizovat právnické osoby, aniž by však byly řešeny možnosti, kdy by se obec jakožto právnická osoba mohla podílet na činnostech již dříve zřízených či založených právnických osob. Tato participace je možná, pokud není vyloučena zákonem, jelikož i pro obec ve výkonu samostatné působnosti nemající povahu veřejné moci platí zásada uvedená v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle kterého každý (i právnická osoba) může činit, co zákon nezakazuje.[5]

Úprava příspěvkových organizací je uvedena v ustanovení § 27 až 37a RPÚR. V této části zákona je vymezeno zejména zřízení příspěvkové organizace a povinné náležitosti zřizovací listiny, nabývání majetku, změny a zrušení příspěvkových organizací, jejich finanční hospodaření a peněžní fondy, jakož i úvěry, půjčky, ručení, nakládání s cennými papíry a poskytování darů příspěvkovými organizacemi. Dle ustanovení § 23 odst. 1 písm. b) RPÚR jsou příspěvkové organizace začleněny jako jedna z forem "organizací územních samosprávných celků". Ačkoliv se k výčtu uvedenému v ustanovení § 23 RPÚR vedly debaty ohledně jeho demonstrativnosti či taxativnosti,[6] zejména s ohledem na výše uvedenou zmínku o dopadu obecné právní úpravy v případě, kdy územní samosprávný celek nevystupuje ve vrchnostenském postavení, je na místě konstatovat, že dle našeho názoru se jedná o výčet demonstrativní. Z tohoto důvodu by nemělo být územním samosprávným celkům překážkou zřizování i jiných právnických osob, než které jsou výslovně v zákonném výčtu obsažené.

Dále srov. Koudelka et al: Zákon o obcích (obecní zřízení). Komentář, Praha: Linde Praha, a.s., 2005, s. 300. ISBN 80-7201-525-7.

[5] Vedral, J. et al: Zákon o obcích (obecní zřízení). Komentář, Praha: C. H. Beck, 2008, s. 210-211. ISBN 978-80-7179-597-1.

[6] Např. Pospíšil, P.: Obchodní společnosti územních samosprávných celků. Správní právo. 2010, roč. XLIII, č. 6, s. 326. ISSN 0139-6005.

3. HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

U příspěvkových organizací se předpokládá, že budou zřizovány za účelem plnění úkolů obce (kraje), zejména k hospodářskému využívání jejího (jeho) majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností. V praxi jsou příspěvkové organizace zřizovány zejména k plnění úkolů obce (kraje) na úseku školství, zdravotnictví, sociálních služeb či kultury. Vychází se zejména z předpokladu, že u některých úkolů obce (kraje) je vzhledem k jejich povaze vhodnější, aby je obce či kraje zabezpečovaly prostřednictvím k tomu zřízených subjektů či složek, než prostřednictvím svých orgánů. Zřízení těchto subjektů je možné toliko jen pro potřeby plnění úkolů obcí. K jinému účelu tyto subjekty být zřizovány nemohou.[7]

Pro majetkové postavení příspěvkových organizací je důležité vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který je příspěvkové organizaci předán k hospodaření. Dle ustanovení § 27 odst. 3 RPÚR hospodaří příspěvková organizace se svěřeným majetkem v rozsahu stanoveném zřizovací listinou. Tímto "svěřeným" majetkem se rozumí majetek ve vlastnictví zřizovatele, který bude organizace dále využívat pro svou činnost. Jedná se tedy o majetek, který zřizovatel vlastní v okamžiku zřízení organizace nebo úpravy zřizovací listiny, což potvrzuje, že se jedná o majetek určitý. Je tedy doporučeno, aby majetek fyzicky předávaný organizaci k hospodaření byl vymezen konkrétně, včetně pořizovacích cen a data pořízení, aby ho mohla příspěvková organizace zavést do svého účetnictví.[8]

Ustanovení § 27 odst. 4 dále umožňuje, aby příspěvkové organizace nabývaly majetek i jinak než pro svého zřizovatele. Tento odstavec představuje jednu ze základních změn, které byly provedeny novelou, tj. zákonem č. 477/2008 Sb., a to s účinností od 1. 4. 2009. Dle tohoto ustanovení nabývá příspěvková organizace majetek pro svého zřizovatele, nestanoví-li tento zákon jinak. Zřizovatel může stanovit, ve kterých případech je k nabytí takového majetku třeba jeho předchozího písemného souhlasu. Toto ustanovení upravuje nabývání jak majetku movitého, tak nemovitého, hmotného i nehmotného, spotřebovatelného i nespotřebovatelného, dlouhodobého i krátkodobého apod. Lze usuzovat, že se jedná o veškerá aktiva příspěvkové organizace. Dle dikce zákona je zřejmé, že příspěvková organizace není při uzavírání smluv o převodech vlastnického práva nijak omezena, a to až na konkrétní případy, kdy je k danému převodu nutný předchozí písemný souhlas zřizovatele. Může tedy dojít k

---

[7] Koudelka, Z. et al: Zákon o obcích (Obecní zřízení). Komentář, Praha: Linde Praha, a.s., 2005, s. 106-107. ISBN 80-7201-525-7.

[8] Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 54. ISBN 978-80-7263-664-8.

Srov. Schneiderová, I.: Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací, Praha: Acha obec účtuje, s.r.o., 2010, s. 175-177.

situaci, že příspěvková organizace uzavře smlouvu, např. smlouvu kupní, nicméně vlastnické právo přechází předáním předmětu koupě na zřizovatele. Tato situace je stejná i u originárního nabývání vlastnického práva, např. v případě vyrobení nové věci. I v tomto případě přechází vlastnické právo na zřizovatele, i přesto, že tuto věc užívá a spotřebovává příspěvková organizace. Do vlastnictví zřizovatele nabývá organizace i drobné předměty, zásoby a materiál. Lze tedy doporučit, aby se zřizovatelé zabývali vymezením práv a povinností i k tomuto majetku. Je zřejmé, že pokud má zřizovatel zájem na tom, aby k nabývání majetku docházelo jen s jeho písemným souhlasem, je nutné, aby organizaci jasně stanovil, kdy k nabytí majetku tento souhlas potřebuje. Zřizovatel má s ohledem na právní jistotu všech případných účastníků právních vztahů povinnost publikovat tu skutečnost, že platnost konkrétních právních úkonů příspěvkové organizace, které vedou k nabytí majetku pro zřizovatele, je vázána na jeho předchozí písemný souhlas v Ústředním věstníku České republiky dle ustanovení § 39b odst. 3 RPÚR.[9]

Příspěvková organizace může do svého vlastnictví nabýt pouze ten majetek, který potřebuje k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena. V ustanovení § 27 odst. 5 RPÚR je uveden výčet způsobů tohoto nabytí. Jedná se o bezúplatný převod od svého zřizovatele, dar s předchozím písemným souhlasem zřizovatele, dědictví (přičemž bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele je příspěvková organizace povinna dědictví odmítnout) nebo jiný způsob na základě rozhodnutí zřizovatele. V tomto posledně uvedeném případě je tedy dána možnost, aby zřizovatel rozhodl i o dalších titulech či podmínkách, za kterých může organizace nabýt majetek do svého vlastnictví, přičemž nabytí tohoto majetku nevyžaduje jeho předchozí písemný souhlas. Zřizovateli je tímto ustanovením ponechána poměrně značná možnost uvážení, je ale důležité, aby zřizovatel daný aktivní krok učinil, tj. vydal toto rozhodnutí. Z povahy věci vyplývá, že takové rozhodnutí nemusí být součástí zřizovací listiny a ani to není, s ohledem na možné změny podmínek pro nabývání majetku do vlastnictví příspěvkové organizace v průběhu času, doporučováno.[10]

Pro hospodaření příspěvkových organizací je účelné upozornit i na úpravu obsaženou v ustanovení § 27 odst. 6 RPÚR, která byla do

---

[9] Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 59 - 61. ISBN 978-80-7263-664-8.

K vlastnické způsobilosti příspěvkových organizací územních samosprávných celků srov. Havlan, P.: Mohou příspěvkové organizace ÚSC vlastnit majetek? Právní zpravodaj. 2003, roč. IV, č. 2, s. 12-13. ISSN 1212-8694. Článek reflektuje na právní úpravu před novelou zákona č. 477/2008 Sb.

[10] Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 64. ISBN 978-80-7263-664-8.

zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů rovněž včleněna zákonem č. 477/2008 Sb., kterým se tento zákon mění. Zákon stanoví, že v případě, kdy se majetek, který organizace nabyla bezúplatným převodem od svého zřizovatele, pro ni stane trvale nepotřebným, nabídne ho přednostně zřizovateli, a to opět bezúplatně. Pokud by zřizovatel tuto nabídku, která musí být učiněna písemně, příspěvkové organizace odmítl, může příspěvková organizace po jeho předchozím písemném souhlasu majetek převést do vlastnictví jiné osoby za podmínek, které jsou stanoveny zřizovatelem. Ačkoliv tak můžou být zřizovatelem stanoveny obecně tyto podmínky předem, v praxi se bude spíše jednat o stanovení podmínek až na základě zjištění těchto skutečností, jelikož u každého majetku musí zřizovatel posuzovat efektivnost, účelnost a hospodárnost nakládání s ním, neboť se jedná o veřejný prostředek dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších změn a doplňků. Nepotřebným se může majetek stát např. tím, že je zastaralý, poškozený, nevyhovující pro potřeby organizace, případně, že je majetek sice funkční, ale organizace ho již nepotřebuje, např. z důvodu změny činnosti.[11]

3.1 FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ

Finanční hospodaření příspěvkových organizací je vymezeno zejména v ustanovení § 28 RPÚR, v následujících ustanoveních jsou dále upraveny peněžní fondy příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a dále s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů, s peněžními dary od fyzických a právnických osob, jakož i s peněžními prostředky poskytnutými z Národního fondu a ze zahraničí (ustanovení § 28 odst. 1 RPÚR). K finančním prostředkům, které příspěvková organizace získá vlastní činností, náleží zejména úplata za služby, případně tržby za prodej zboží, které provádí v rámci své činnosti, a rovněž výnosy v souvislosti se smluvními vztahy (např. smluvní pokuty, penále či úroky z prodlení, úroky z vkladů na bankovních účtech, výhry ze soutěží, náhrady od pojišťoven na základě pojistných událostí, přijaté náhrady škody aj.). Není vyloučena ani možnost získat v rámci vlastní

---

[11] Tamtéž, s. 64-65.

K otázce vztahu příspěvkové organizace k majetku obce srov. Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 1/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 4, s. 49-50. ISSN 1211-0507; Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 2/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 5, s. 50. ISSN 1211-0507; Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 3/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 6, s. 46. ISSN 1211-0507.

činnosti finanční prostředky prostřednictvím dotací nebo příspěvků jiných právnických osob (např. nadací, nadačních fondů, zdravotních pojišťoven apod.).[12] Pokud jde o peněžní prostředky získané z rozpočtu zřizovatele, jedná se zejména o příspěvek na provoz. Vedle toho však může získat i jiné účelové dotace, které mohou být upraveny smlouvou o poskytnutí dotace, případně vyplývat z jiných právních předpisů, jako jsou např. prostředky na platy a ostatní neinvestiční výdaje poskytované příspěvkovým organizacím - školám - zřízeným kraji.[13] Dalším zdrojem jsou peněžité dary získané od tuzemských či zahraničních subjektů.

Příspěvek na provoz své příspěvkové organizaci poskytuje zřizovatel, a to zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejích potřeb (ustanovení § 28 odst. 4 RPÚR). Ačkoliv je nastavení systému financování příspěvkových organizací klíčovou otázkou, zákon blíže nespecifikuje posuzování oněch kritérií, výši příspěvku, ani postup, jak tuto výši určit. Bližší specifikace postupu zřizovatele v právní úpravě by jistě zvýšila právní jistotu příspěvkových organizací, jelikož většina příspěvkových organizací by bez příspěvku na provoz nemohla náležitě fungovat. Stěžejním úkolem zřizovatele je zabezpečení plnění hlavního účelu činností svých příspěvkových organizací. Příspěvkové organizace by tudíž měly mít v prvé řadě pokryty náklady nezbytné pro jejich činnosti. Zřizovatel je však při stanovení výše příspěvku na provoz oprávněn brát ohled rovněž na výnosy, které z vlastních činností příspěvkových organizací vznikají, jakož i jiné zabezpečené zdroje financování či plánovaný zisk z doplňkových činností. V praxi by tak mohlo dojít k situaci, že v případě, že zřizovatel zohlední všechny plánované výnosy příspěvkové organizace a sníží svůj příspěvek na minimální částku, příspěvková organizace by mohla ztratit motivaci k zajištění vedlejšího zdroje financování či zvýšení doplňkové činnosti. Ze strany příspěvkové organizace by však na druhou stranu nebylo vhodné požadovat po zřizovateli úhradu veškerých provozních nákladů v případě, že má další finanční zdroje (např. školné v mateřských školách apod.). Je tedy doporučeno, aby zřizovatel při schvalování výše příspěvku na provoz náležitě zjistil možnosti příspěvkové organizace, na které by navázal případné závazné ukazatele stanovené příspěvkové organizaci pro hospodaření.[14]

Zákon však upravuje i opačnou možnost, kdy je zřizovatel oprávněn uložit příspěvkové organizaci odvod do svého rozpočtu v případech, kdy její plánované výnosy překračují její plánované náklady (jako závazný ukazatel rozpočtu), pokud její investiční zdroje jsou větší, než

---

[12] Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 75. ISBN 978-80-7263-664-8.

[13] Tamtéž, s. 75.

[14] Tamtéž, s. 79.

je jejich potřeba užití dle rozhodnutí zřizovatele. A dále i v případě, kdy příspěvková organizace poruší rozpočtovou kázeň. V prvním případě jde o situaci, kdy příspěvková organizace vykazuje vyšší výsledek hospodaření, než bylo plánováno, přičemž rozdíl mezi náklady a výnosy byl stanoven jako závazný ukazatel rozpočtu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že zřizovatel může příspěvkové organizaci uložit odvod ale pouze tehdy, byl-li výsledek hospodaření stanoven jako závazný ukazatel rozpočtu. Autorský kolektiv K. Maderové Voltnerové a P. Tégla v této souvislosti uvádí příklad problematické aplikace tohoto ustanovení v praxi, jelikož náklady a výnosy nebývají během roku rozloženy rovnoměrně. Pokud tedy příspěvková organizace v polovině roku vykazuje zisk, může mít ke konci roku výsledek hospodaření zcela v souladu s ukazatelem, např. vlivem zvýšených nákladů na energie apod. Pokud by tedy došlo k situaci, kdy zřizovatel uloží příspěvkové organizaci odvod, mohla by se v důsledku tohoto postupu organizace dostat do ztráty. Je tedy nutné, aby zřizovatel k těmto skutečnostem před rozhodnutím o uložení obvodu přihlédl. Autoři však na druhou stranu dále upozorňují i na případy, kdy by příspěvková organizace dosáhla značně vysokých výnosů nebo velmi nízkých nákladů, než bylo při schvalování příspěvku na provoz od zřizovatele plánováno, čímž by došlo k nehospodárnému využití veřejných prostředků. Shora uvedené ustanovení tak má své opodstatnění, jelikož zřizovatel má proto právo uložit příspěvkové organizaci odvod zpět do svého rozpočtu.[15] Na toto ustanovení navazuje úprava obsažená v ustanovení § 28 odst. 10 RPÚR, dle kterého vztah rozpočtu příspěvkové organizace k rozpočtu zřizovatele lze během roku změnit v neprospěch příspěvkové organizace jen ze závažných, objektivně působících příčin. Toto ustanovení omezuje možnost uložení odvodu zřizovatelem, aby nedocházelo k bezdůvodnému snížení příspěvku na provoz příspěvkové organizace před skončením kalendářního roku. Bylo by tedy vhodné velmi důkladně zvážit výši příspěvku na provoz příspěvkové organizace již v okamžiku jeho schvalování. Tento příspěvek je možné rozpočtovým opatřením zvýšit bez komplikací, jeho odejmutí příspěvkové organizaci je podstatně složitější. Jelikož však toto ustanovení ony závazné, objektivně působící příčiny blíže nevymezuje, bude v konkrétním případě vždy záležet na úvaze a posouzení zřizovatele, který by měl snížení rozpočtu příspěvkové organizaci náležité odůvodnit.

Pokud jde o porušení rozpočtové kázně, právní úprava do přijetí zákona č. 477/2008 Sb., kterým se mění zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, přesně nedefinovala, co se rozumí porušením rozpočtové kázně. Nabytím účinnosti této novely dne 1. 4. 2009 tak byly do ustanovení § 28 vloženy tři odstavce (7 až 9), které uvádí taxativní výčet skutečností, které zakládají porušení rozpočtové kázně, uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a snížení či prominutí uložení tohoto odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zákon obsahuje v odst. 7 následující taxativní výčet případů, ve

[15] Tamtéž, s. 80-81.

kterých se příspěvková organizace dopouští porušení rozpočtové kázně:

- použije finanční prostředky, které obdrží z rozpočtu svého zřizovatele, v rozporu se stanoveným účelem;

- převede do svého peněžitého fondu více finančních prostředků, než stanoví tento zákon nebo než rozhodl zřizovatel;

- použije prostředky svého peněžního fondu na jiný účel, než stanoví tento zákon nebo jiný právní předpis,

- použije své provozní prostředky na účel, na který měly být použity prostředky jejího peněžního fondu podle tohoto zákona, nebo

- překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, pokud toto překročení do 31. prosince nekryla ze svého fondu odměn.

Na tomto místě je vhodné upozornit na tu skutečnost, že porušení rozpočtové kázně je v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů uvedeno rovněž v ustanovení § 22. Toto ustanovení upravuje rozpočtovou kázeň obecně, námi citované ustanovení § 28 se vztahuje pouze na příspěvkové organizace. Je tedy nutné vymezit jejich vzájemný vztah. Dle našeho názoru je ustanovení § 28 odst. 7 lex specialis ve vztahu k ustanovení § 22, které má povahu úpravy obecné. Ustanovení § 22 tohoto zákona definuje porušení rozpočtové kázně jako každé neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků, které byly poskytnuty rovněž z rozpočtu územního samosprávného celku, tedy zřizovatele. Je zajímavé, že ustanovení § 28 odst. 7 případy zadržení peněžních prostředků neuvádí. Je tedy otázkou, zda by se případy, kdy by příspěvková organizace zadržela finanční prostředky, řešily podle úpravy obsažené v ustanovení § 22 RPÚR. Lze se setkat s názorem, podle kterého pokud uvážíme přesné vymezení subjektu, který se může porušení rozpočtové kázně dopustit dle ustanovení § 28 a dále skutečnost, že § 28 uvádí taxativní výčet případů, ve kterých se tento subjekt porušení rozpočtové kázně dopustí, lze dojít teleologickým výkladem rovněž k závěru, že § 28 je vůči § 22 speciálním ustanovením jako celek a tudíž se ustanovení § 22 pro příspěvkové organizace nepoužije.[16] Stejného názoru je i Ministerstvo financí České republiky, které k výkladu ustanovení § 28 odst. 7 uvedlo, že na porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací se nevztahuje obecná úprava porušení rozpočtové kázně, která je obsažena v ustanovení § 22 RPÚR. Porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací se tedy řídí výhradně ustanovením § 28 RPÚR.[17] Vztah mezi těmito shora uvedenými ustanoveními zákona

---

[16] Tamtéž, s. 83.

[17] Peterová, H.; Heřmanová, A.: Porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací. Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány

o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů řeší i návrh novely tohoto zákona[18], který by měl začlenit ustanovení § 28 odst. 10 ve znění: "Ustanovení odstavců 7 až 9 se nevztahují na porušení rozpočtové kázně při nakládání s prostředky poskytnutými příspěvkové organizaci z rozpočtu zřizovatele, které zřizovatel obdržel ze státního rozpočtu, z rozpočtu státního fondu, z rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti nebo z Národního fondu za účelem, aby je na základě svého rozhodnutí poskytnul právnické nebo fyzické osobě. V takovém případě se postupuje podle § 22.“. Došlo by tak k situaci, kdy by příspěvková organizace porušila rozpočtovou kázeň nejen použitím finančních prostředků obdržených z rozpočtu svého zřizovatele (v rozporu se stanoveným účelem), ale i zadržením peněžních prostředků dle ustanovení § 22 odst. 1 RPÚR. Aplikací ustanovení § 22 v těchto případech na příspěvkové organizace dojde rovněž k dopadu právní úpravy sankcí[19] a procesních právních úkonů, které jsou spojeny s uložením odvodu za porušení rozpočtové kázně či případných sankcí dle § 22.[20] Dle důvodové zprávy k této navrhované novele zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů má úprava zajistit stejný postup vůči všem subjektům, které takové prostředky obdrží, aby příspěvkové organizace zřízené poskytovatelem těchto prostředků nebyly zvýhodněny tím, že by "nebyly např. povinny hradit penále a znevýhodněny nemožností podat odvolání".[21]

Zákonem č. 477/2008 Sb., kterým se mění zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, byl dále doplněn odstavec 8, podle kterého za porušení rozpočtové kázně uloží zřizovatel příspěvkové organizaci odvod do svého rozpočtu ve výši neoprávněně použitých prostředků, a to nejpozději do 1 roku ode dne, kdy porušení rozpočtové kázně zjistil, nejdéle však do tří let ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. V současné době je promlčení uložení odvodu do rozpočtu zřizovatele vázáno kombinovanými promlčecími dobami (se subjektivně a objektivně určeným počátkem), a to subjektivní lhůtou jednoho roku ode dne, kdy porušení rozpočtové

---

obcí a krajů (online), 2009, č. 4. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/go/dokumenty/z_mf/rok_09/4_09/text4_09.htm>.

[18] Novela zákona o rozpočtových pravidlech je označena jako Sněmovní tisk č. 287. Návrh zákona byl schválen Poslaneckou sněmovnou České republiky dne 27. 9. 2011. Po projednání tohoto tisku Senátem dne 27. 10. 2011 byl sněmovní tisk s pozměňovacími návrhy vrácen Poslanecké sněmovně ve znění přijatých pozměňovacích návrhů.

[19] Povinnost zaplatit penále dle ustanovení § 22 odst. 6 RPÚR.

[20] Blíže srov. Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 87. ISBN 978-80-7263-664-8.

[21] Sněmovní tisk č. 287. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=287&CT1=0>.

kázně zřizovatel zjistil, a objektivní lhůtou tří let ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. Odstavec 9 ustanovení § 28 RPÚR dále doplnil právní úpravu o možnost zamezení tvrdosti snížením nebo prominutím odvodu za porušení rozpočtové kázně zřizovatelem na základě písemné žádosti příspěvkové organizace. Odvod za porušení rozpočtové kázně je výhradně odváděn do rozpočtu zřizovatele. O uložení tohoto odvodu je příslušná rozhodnout rada obce (kraje) dle ustanovení § 102 odst. 2 písm. b) OZř [§ 59 odst. 1 písm. i) KZř], která plní vůči právnickým osobám zřízeným zastupitelstvem obce úkoly zřizovatele dle zvláštních právních předpisů. Dle zprávy Ministerstva financí ČR záleží výhradně na zřizovateli, zda odvod za porušení rozpočtové kázně promine zcela nebo zda rozhodne o prominutí jeho části. Zřizovatel není nijak vázán navrhovanou výší na prominutí části odvodu příspěvkovou organizací. Je tak výlučně na rozhodnutí zřizovatele, zda vůbec a případně v jaké výši odvod za porušení rozpočtové kázně promine. Zpráva Ministerstva financí uvádí: "Při promíjení bude jistě zvažovat všechny okolnosti a zejména i to, zda příspěvková organizace má ve svém rezervním fondu dostatek finančních prostředků na úhradu odvodu za porušení rozpočtové kázně."[22] Navrženou novelou zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů by měla být doplněna lhůta jednoho roku, ve které by mohla příspěvková organizace požádat svého zřizovatele o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Příspěvková organizace obce (kraje) vytváří dále své peněžní fondy, kterými jsou dle ustanovení § 29 RPÚR rezervní fond, investiční fond, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb. Tyto fondy vytváří příspěvkové organizace při své činnosti přímo ze zákona. Tvorba a použití těchto fondů jsou upraveny především v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (§ 30 až § 33). Pokud zřizovatel uloží organizaci podmínky čerpání či tvorby fondů v rámci vymezení práv nad rámec podmínek stanovených zákonem, nesmí být tyto podmínky se zákonem v rozporu. Peněžní prostředky, které příspěvková organizace při své činnosti nabývá dle ustanovení § 27 odst. 4 RPÚR, jsou majetkem zřizovatele, pokud tedy zřizovatel nerozhodne jinak. Po skončení roku se zůstatky peněžních fondů převádí do následujícího roku (§ 29 odst. 2 RPÚR), zůstatky se tedy nepřevádí do rozpočtu zřizovatele.[23]

---

[22] Peterová, H.; Heřmanová, A.: Porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací. Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů (online), 2009, č. 4. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/go/dokumenty/z_mf/rok_09/4_09/text4_09.htm>.

[23] Maderová Voltnerová a Tégl v této souvislosti upozorňují na skutečnost, že z právní úpravy by bylo možné vyvodit, že peněžní fondy by měly být vždy kryty finančními prostředky, což však v praxi bývá problematické zejména při tvorbě rezervního fondu a fondu odměn. Uvádějí praktické případy, kdy účetní jednotky ke konci účetního období vyhodnocují, jaký je jejich výsledek hospodaření, přičemž v případě, že jsou náklady vyšší než výnosy, vyrovnají vzniklý rozdíl použitím rezervního fondu tak, aby byl výsledek hospodaření roven nule. Velmi často jde v těchto případech o pouhou účetní

Z hlediska chystaných legislativních změn lze upozornit na úpravu investičního fondu uvedeného v ustanovení § 31 RPÚR. Investiční fond vytváří příspěvková organizace za účelem financování svých investičních potřeb. Investiční potřeby nejsou zákonem blíže specifikovány. Vymezit tento pojem je možné použitím předpisů o účetnictví, zejména vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Dle této vyhlášky lze za investice považovat "financování pořízení stálých aktiv, tj. dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku, pokud jeho pořízení není provozním výdajem. Investicí tedy není pořízení drobného dlouhodobého hmotného a drobného dlouhodobého nehmotného majetku. Naopak za investiční výdaje lze považovat i nedokončený dlouhodobý majetek, popř. zálohy na pořízení dlouhodobého majetku."[24] V zákoně je uveden výčet zdrojů investičního fondu, který je svou povahou výčtem taxativním. Jedná se o:

1. odpisy z hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku prováděné podle zřizovatelem schváleného odpisového plánu,

2. investiční dotace z rozpočtu zřizovatele,

3. investiční příspěvky ze státních fondů,

4. výnosy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí,

5. dary a příspěvky od jiných subjektů, jsou-li určené nebo použitelné k investičním účelům,

6. výnosy z prodeje majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace a

7. převody z rezervního fondu ve výši povolené zřizovatelem.

---

operaci bez uvedení specifikace, na co konkrétně byly tyto prostředky z rezervního fondu použity a za jakým účelem. Tento postup však není správný zejména proto, že použití rezervního fondu je taxativně vymezeno a organizace musí prokázat splnění podmínek pro použití finančních prostředků tohoto fondu v každém konkrétním případě. Stejně tak autoři upozorňují, že i použití fondu odměn musí být konkrétní. Nebyl by tedy správný postup, dle kterého by příspěvková organizace ke konci účetního období vyhodnocovala dodržení či nedodržení přípustného nebo stanoveného objemu prostředků na platy tak, že v případě jeho překročení účetní operaci překročení vyrovná, aniž by bylo specifikováno, ve kterém konkrétním případě k překročení prostředků na platy došlo.

Blíže viz Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 88 - 111. ISBN 978-80-7263-664-8.

[24] Tamtéž, s. 97.

Sněmovní tisk č. 287 obsahuje tři změny tohoto odstavce. První změna se týká nahrazení slova "výnosy" označením "příjmy" v bodech uvedených pod písmeny ad 4. a ad 6., čímž dochází k nápravě disproporce mezi tvorbou fondu v souvislosti s prodejem majetku svěřeného a majetku vlastního. Z navrhované změny vyplývá, že v obou případech bude investiční fond tvořen příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Dochází tím ke sjednocení tvorby investičního fondu dle ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) a f) RPÚR. Druhou změnou je celkový posun tvorby investičního fondu, ve kterém je opuštěn koncept výnosů z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a nákladů (odpisů), přičemž je nově zohledněn fakt, že se jedná o fond peněžní, tvořený finančními prostředky, tedy příjmy. Tento posun je velmi významný, jelikož (v případě, že bude novela přijata) fond již nebude tvořen v okamžiku účtování o odpisech či v okamžiku účtování o výnosech v souvislosti s prodejem dlouhodobého hmotného majetku, ale až v okamžiku realizace příjmů, čili finančního pokrytí odpisů dlouhodobého majetku či uhrazení kupní ceny při jeho prodeji. Třetí změnu představuje vypuštění věty za středníkem ve druhém odstavci, písm. d), což je změna, která dopadá na účetní postupy při použití investičního fondu k posílení zdrojů určených na financování údržby a oprav majetku, který příspěvková organizace používá pro svou činnost. Mělo by dojít k vypuštění dovětku, že "takto použité prostředky se z investičního fondu převádějí do výnosů příspěvkové organizace". Jelikož však zúčtování investičního fondu do výnosů v tomto případě dále vyplývá z Českých účetních standardů č. 704 (Fondy účetní jednotky), účetní postupy by se prakticky neměly změnit.[25]

Na závěr lze upozornit i na ustanovení § 34 RPÚR týkající se úvěrů, půjček a ručení příspěvkové organizace. Novelou č. 477/2008 Sb. bylo do odstavce 1 tohoto ustanovení doplněno, že oprávnění příspěvkové organizace uzavírat smlouvy o půjčce nebo o úvěru je možné jen po předchozím písemném souhlasu zřizovatele. Od účinnosti této novely se tedy nevyžaduje pouhý předchozí souhlas zřizovatele, provedený např. ústně, ale je vyžadován souhlas písemný. Tím dochází dle mého názoru ke zvýšení právní jistoty, jelikož v případě jakýchkoliv konfliktů by mohlo dojít k důkazní nouzi o tom, zda souhlas udělen byl či nebyl, a to zejména s tím ohledem, že je souhlas zákonem přímo vyžadován. Vydání předchozího souhlasu je upraveno v ustanovení § 39b RPÚR, dle kterého se předchozí souhlas zřizovatele poskytuje vždy pouze pro jeden právní úkon a je jeho součástí. Výjimkou jsou pouze peněžité dary účelově neurčené, k jejichž přijetí může zřizovatel poskytnout předchozí souhlas společný pro více právních úkonů. Bez předchozího souhlasu by byl právní úkon neplatný. Jelikož by měl být zřizovatel před rozhodnutím, zda souhlas vydá či nikoliv, informován o celém obsahu smlouvy, k níž se souhlas vyslovuje, je pro praxi doporučeno, aby byl zřizovateli předložen

---

[25] Blíže viz Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, s. 107-108. ISBN 978-80-7263-664-8.

návrh celého textu smlouvy o půjčce nebo o úvěru tak, aby případný písemný souhlas mohl být v listinné podobě připojen k návrhu tohoto právního úkonu.[26]

Zákon dále specifikuje, že tento souhlas není nutný v případě půjček zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb. K dočasnému krytí svých potřeb může příspěvková organizace získat od svého zřizovatele návratnou finanční výpomoc, jestliže je její vrácení zabezpečeno jejími rozpočtovými výnosy běžného roku, nejpozději však do 31. března následujícího roku. Sněmovním tiskem č. 287 je navrženo vypuštění slova "rozpočtovými" z tohoto ustanovení, což souvisí se snahou o soulad se zákonem o účetnictví - výdaje se nerozpočtují.

Shora citovanou novelou zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů došlo také ke změně zajištění závazků ze strany příspěvkové organizace, která od účinnosti této novely není oprávněna jakékoliv závazky zajišťovat. Dle právní úpravy před novelou příspěvková organizace byla oprávněna přijímat na sebe závazek ručitele jen na základě předchozího souhlasu zřizovatele, a to jen jde-li o ručení za dlužníka, jímž je zřizovatel nebo jím zřízená či založená právnická osoba. Přesto, že v současné době není příspěvková organizace oprávněna zajišťovat závazky, připravovaná změna zákona navrhuje úpravu tohoto ustanovení tím směrem, že příspěvková organizace nebude oprávněna ručit pouze za závazky třetích osob, ani je jinak zajišťovat. Znamená to tedy, že pokud bude novela zákona (Sněmovní tisk č. 287) přijata, bude příspěvková organizace oprávněna zajišťovat závazky vlastní. Pokud jde o ručení, které platně vzniklo před účinností novely zákona, zůstávají smlouvy i nadále v platnosti, jelikož přechodná ustanovení dříve vzniklé právní vztahy v této souvislosti nijak neupravují.

4. ZÁVĚR

Cílem příspěvku bylo vymezit hospodaření příspěvkových organizací územních samosprávných celků, přičemž hlavní důraz byl kladen na finanční hospodaření těchto právnických osob. Analyzovány byly především ty otázky, které byly předmětem novelizace účinné od 1. 4. 2009. Vzhledem k té skutečnosti, že v současné době je projednávána další novela zákona o rozpočtových pravidlech, byly již v článku zohledněny a v některých případech blíže analyzovány navržené změny.

Lze shrnout, že v současné právní úpravě lze najít problémová místa vztahující se k postavení příspěvkových organizací územních samosprávných celků při hospodaření s majetkem zřizovatelů. Právní úprava může způsobit nejen výkladové, ale i aplikační problémy, které

[26] Tamtéž, s. 114-115.

jsou v konkrétních případech řešeny různě. Tato situace není zcela vhodná z hlediska právní jistoty nejen příspěvkových organizací a jejich zřizovatelů, ale i osob, které s nimi vstupují do právních vztahů. J. Janeček v této souvislosti navrhuje řešení v podobě vypracování jasné koncepce postavení příspěvkových organizací, která by se důsledně promítla do příslušných právních předpisů. Situace by měla být řešena nikoli spěšně připravenými novelizacemi, ale po důkladném zvážení širších souvislostí zamýšlených kroků.[27] V současné době jsme však spíše svědky řešení situace příspěvkových organizací a otázek jejího hospodaření formou četných novelizací zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Vzhledem k tomu, že dochází ke změnám úpravy již několikráte změněné, je evidentní, že návrh jasné a promyšlené koncepce má své opodstatnění.

Literature:

- Havlan, P.: Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě, Praha: Linde Praha, a.s., 2008, 318 s. ISBN 978-80-7201-708-9.
- Havlan, P.: Mohou příspěvkové organizace ÚSC vlastnit majetek? Právní zpravodaj. 2003, roč. IV, č. 2, s. 12-13. ISSN 1212-8694.
- Havlan, P.: Několik poznámek k transformaci příspěvkových organizací na tzv. neziskové organizace. Správní právo. 2008, roč. XLI, č. 8, s. 449-456. ISSN 0139-6005.
- Hudcová, Z. Příspěvková organizace. Právní rádce. 2001, roč. IX, č. 6, s. 14-15. ISSN 1210-4817.
- Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 1/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 4, s. 49-50. ISSN 1211-0507.
- Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 2/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 5, s. 50. ISSN 1211-0507.
- Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 3/. Moderní obec. 2006, roč. XII, č. 6, s. 46. ISSN 1211-0507.
- Koudelka et al: Zákon o obcích (obecní zřízení). Komentář, Praha: Linde Praha, a.s., 2005, 447 s. ISBN 80-7201-525-7.
- Maderová Voltnerová, K.; Tégl, P.: Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011, 2011, 191 s. ISBN 978-80-7263-664-8.
  Pařízková, I.: Požadavky na fungování municipiálního finančního systému s přihlédnutím k právnímu postavení organizačních složek a příspěvkových organizací. Časopis pro právní vědu a praxi. 2002, roč. X, č. 3, s. 235-243. ISSN 1210-9126.
- Peterová, H.; Heřmanová, A.: Porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací. Zprávy Ministerstva financí České

[27] Janeček, J.: Vztah příspěvkové organizace k majetku obce 3/, Moderní obec, roč. XII, 2006, č. 6., s. 46. ISSN 1211-0507.

republiky pro finanční orgány obcí a krajů (online), 2009, č. 4. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/go/dokumenty/z_mf/rok_09/4_09/text4_09.htm>.

- Pospíšil, P.: Obchodní společnosti územních samosprávných celků. Správní právo. 2010, roč. XLIII, č. 6, s. 326. ISSN 0139-6005.
- Schneiderová, I.: Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací, Praha: Acha obec účtuje, s.r.o., 2010, 258 s.
- Sněmovní tisk č. 287. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=287&CT1=0>.
- Vedral, J. et al: Zákon o obcích (obecní zřízení). Komentář, Praha: C. H. Beck, 2008, 861 s. ISBN 978-80-7179-597-1.

Contact – email

d.strejckova@gmail.com

FINANCOVÁNÍ PROFESNÍCH KOMOR S POVINNÝM ČLENSTVÍM

VLADIMÍR ŠEFL

Katedra finančního práva a národního hospodářství,
Masarykova univerzita Brno, Česká republika

Abstract in original language

V České republice je zákonem zřízeno 12 profesních komor s povinným členstvím. Tyto komory jsou součástí veřejného sektoru. Příspěvek se zabývá financováním činnosti těchto komor.

Key words in original language

Profesní komora, veřejný sektor, financování

Abstract

In the Czech legal system, with the system of regulated professions, there are 12 professional chambers with the statutory membership. These chambers are part of the public system. The article deals with issues of financing the activities of these chambers

Key words

Professional chamber, public system, financing

1. ÚVOD

Profesní komory s povinným členstvím v České republice se řadí mezi veřejnoprávní subjekty a i přes jejich specifické postavení a zejména financování také tyto subjekty hospodaří s veřejným majetkem a je tak možné je zařadit mezi jeden z typů subjektů veřejných financí a to přesto, že je nelze řadit mezi subjekty veřejného sektoru v užším ekonomickém významu. Oproti jiným subjektům veřejných financí ale vykazují profesní komory určité odlišnosti a to často velmi významné. Tato práce se tak zaměřuje na tyto aspekty úpravy a fungování profesních komor. Aby bylo možné popsat problematiku financování profesních komor, je nutné nejprve stručně popsat jejich právní a ekonomické postavení v systému veřejné správy České republiky. V některých bodech se přímo odkazuji na úpravu a nastavení systému v jedné z profesních komor - Komoře daňových poradců ČR.

Již v úvodu je možné ale zkonstatovat, že výsledkem hospodaření se profesní komory pozitivně odlišují od většiny nejvýznamnějších subjektů veřejných financí a to i v současném pokrizovém ekonomickém stavu.

2. POSTAVENÍ PROFESNÍCH KOMOR S POVINNÝM ČLENSTVÍM

2.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA

Profesní samospráva v České republice má v rámci veřejné správy svou historii již v období tzv. první republiky, kdy existovala různá profesní sdružení, a zřízení současných profesních komor tak navázalo na tuto historii. Samotný princip profesní samosprávy vyplývá z demokratických principů uspořádání společnosti a umožňuje jejím členům v zákonem daném rozsahu spravovat si samostatně své záležitosti spojené s výkonem profese. Česká republika se tak řadí mezi země, ve kterých je úprava profesí regulována přímo zákonem, kdy existují profesní sdružení jak na dobrovolném principu sdružování (takto sdružovány jsou ve většině případů profese vykonávající činnost na základě živnostenského oprávnění), tak i povinném (do této kategorie pak spadají podnikatelské činnosti regulované zvláštním právním předpisem). Do druhé skupiny se tak řadí i tzv. nezávislá povolání.

Problematikou povinného členství v profesních komorách se již zabýval i Ústavní soud, jehož rozhodnutí obsahuje důležité aspekty i z pohledu předmětu této práce. Institut povinného členství má tak své dopady jak na členy komor, tak příjemce služeb těchto osob a také orgány veřejné moci.

V České republice je v současné době zřízeno zvláštními zákony těchto 12 profesních komor:

Česká lékařská komora – zákon č. 220/1991 Sb.

Česká lékárnická komora – zákon č. 220/1991 Sb.

Česká stomatologická komora – zákon č. 220/1991 Sb.

Česká komora architektů – zákon č. 360/1992 Sb.

Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě - zákon č. 360/1992 Sb.

Česká advokátní komora – zákon č. 85/1996 Sb.

Exekutorská komora České republiky – zákon č. 120/2001 Sb.

Komora auditorů České republiky – zákon č. 93/2009 Sb.

Komora daňových poradců České republiky – zákon č. 523/1992 Sb.

Komora patentových zástupců České republiky – zákon č. 237/1991 Sb.

Komora veterinárních lékařů České republiky – zákon č. 381/1991 Sb.

Notářská komora České republiky – zákon č. 358/1991 Sb.

Pokud se zaměříme na zřizovací zákony, zjistíme, že kromě Exekutorské komory ČR, byly všechny komory zřízeny poměrně brzy po demokratických přeměnách české společnosti v roce 1989. Pokud bych měl profesní komory v České republice nějakým způsobem rozdělit podle druhu činnosti, je možné se zjednodušením uvést 3 skupiny. Do první skupiny bych zařadil komory sdružující profese, jejichž náplní je péče o zdraví a život. Druhou významnou skupinu by tvořily profese poskytující právní poradenství. Poslední skupinu profesí bych charakterizoval jako profese technické, konkrétně v oboru staveb.

Stát nadal v podmínkách České republiky profesní komory určitými pravomocemi, které jsou jednak charakteru samosprávného, jednak z oblasti přenesené působnosti. Komory tak obdržely i určitá mocenská oprávnění, mezi kterými je nutné zdůraznit dohled nad řádným výkonem profese a s tím související disciplinární pravomoc nad svými členy, komory jsou zákonem zmocněny i k vnitřní normotvorbě. Do druhé skupiny oprávnění a zároveň povinností komor je možné zařadit i organizaci vstupu do profese.

Z pohledu personálního nejsou v některých profesních komorách členy pouze fyzické osoby, ale také osoby právnické splňující podmínky výkonu dané profese, vždy ale platí, že daná činnost musí být vykonávána prostřednictvím odborně způsobilých fyzických osob.

Přenechání správy některých záležitostí členům komor nemá rozměr jen demokratický, ale rovněž je nutné konstatovat i rozměr ekonomický, kdy takový systém snižuje náklady státu na činnosti spojené s regulací těchto profesí, protože profesní samospráva je financována pouze z vlastních zdrojů – nejčastěji nebo nejvýznamněji formou členských příspěvků a není tak napojena na veřejné rozpočty[1].

Tento aspekt nejvýrazněji odlišuje profesní samosprávu od jiných typů samosprávy.

Po právní stránce jsou profesní sdružení právnickými osobami veřejného práva zřízené zákonem. Profesní samospráva formou profesních komor je řazena mezi formy veřejnoprávní samosprávy, a to jednak vedle územní samosprávy a dále pak vedle samosprávy akademické, hospodářské, pojištěnecké a školské. Ve výčtu tak nalezneme samosprávy sdružující jak hlavním zaměřením nepodnikatelské subjekty, tak subjekty zřízené čistě za účelem podnikání. Na rozdíl ale např. od územní samosprávy, která je výslovně upravena v ústavním pořádku, není profesní samospráva výslovně v ústavním pořádku jmenována.

---

[1] Šefl, V. Právní a ekonomické aspekty povinného členství v profesních komorách. 1. vydání 2010. Brno : Právnická fakulta MU Brno, 2010. ISBN 978-80-210-5305-2. 2010, Brno.

Podstata její existence ale samozřejmě z ústavních předpisů vychází. Hned preambule Listiny základních práv a svobod se odvolává na samosprávné tradice našich národů, mezi něž bezesporu patří i tradice profesní samosprávy tak, jak bylo uvedeno výše. Dále čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví pro každého právo se sdružovat spolu s ostatními ve spolcích, společnostech a jiných sdruženích.

2.2 DEFINIČNÍ ZNAKY VEŘEJNOPRÁVNÍ PROFESNÍ SAMOSPRÁVY

Z pohledu tématu této práce je významná část nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 40/06 k návrhu skupiny senátorů na zrušení § 3 odst. 1 zákona č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékarnické komoře, ve znění pozdějších předpisů, který ukládá každému lékaři, který vykonává lékařskou praxi, povinnost být členem České lékařské komory. Ústavní soud se zabýval otázkou nastavení systému povinného členství v České lékařské komoře a v té souvislosti zkonstatoval, že tato komora je veřejnoprávní korporací z hlediska formy jejího zřízení i z hlediska její dohledové funkce nad výkonem lékařské profese.

Rozhodnutí je pro veřejnoprávní korporace zajímavé ale také z pohledu vyjmenování jejich definičních znaků, mezi které soud zařadil:

1. zřízení zákonem
2. výkon veřejné moci vůči určité skupině obyvatel
3. právní subjektivita
4. personální základ jako zvláštní důvod členství
5. hospodářská a rozpočtová nezávislost na státu
6. odpovědnost za své jednání
7. jejich jednání nejen ve svém zájmu, ale i zájmu veřejném nebo obecném
8. dozor státu nad nimi a jejich činností
9. soudní obrana před jejich autoritativním rozhodnutím

Z pohledu této práce považuji za významné definiční body č. 3 a 5.

2.3 POSTAVENÍ PROFESNÍCH KOMOR V RÁMCI EKONOMICKÝCH SUBJEKTŮ

Na rozdíl od právního postavení profesních komor jako jedné části veřejné správy, nelze z tohoto postavení usuzovat na jejich zařazení do veřejného sektoru z ekonomického pohledu v užším slova smyslu, pro něž je charakteristické napojení na fiskální systém státu.

Nicméně komory jsou součástí neziskového nestátního sektoru a jejich hospodaření tak není např. přezkoumatelné podle zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole. I přes toto zařazení komor do neziskového sektoru jim nic nebrání ve vytváření zisku, přičemž ani není vnitřními předpisy stanoven účel určení zisku, nepřímo tak lze vyvozovat, že

zisk by měl být užit pro účely, ke kterým jsou komory zřízeny a jak je popsáno dále.

3. FINANCOVÁNÍ HLAVNÍCH FUNKCÍ PROFESNÍ SAMOSPRÁVY

Na problematiku profesních komor bych se nyní podíval z pohledu financování jejich hlavních funkcí. Systém profesní samosprávy v České republice je možné charakterizovat jako smíšený[2] a komory tak vykonávají svou působnost nejen v oblasti vlastní samosprávy, ale stejně tak i v oblasti přenesené působnosti. Tomuto systému by měl odpovídat i systém financování, nicméně, jak bude naznačeno níže, systém financování v tomto směru není vyvážený.

3.1 PŘÍSTUP DO PROFESE

Zřizovací zákony upravují u každé profese podmínky vstupu do profese a proces celého přístupu. Do procesu je v určitém rozsahu zapojena každá z profesních komor, často ve spolupráci s orgánem státní správy, který má zřizovací zákon dané profese ve své gesci. Zákon tak ukládá komorám určitý rozsah povinností, nejčastěji organizaci profesní zkoušky, které ale nesměřují vůči členům dané komory. Naplňování těchto povinností financují komory samotné, jak ale bude uvedeno níže, zřizovací zákony upravují refundaci nákladů spojených s tímto okruhem činností.

Stát kromě této úpravy implementoval zákonem č. 189/2008 Sb., o uznávání odborných kvalifikací, i příslušnou evropskou úpravu[3] a i v této oblasti jsou komorám, jako uznávacím orgánům, uloženy administrativní povinnosti spojené s přístupem poskytovatelů služeb z Evropské unie do profese v České republice. Komory přijímají žádosti o uznání kvalifikace a vedou správní řízení o těchto žádostech a dále jsou povinny ve speciálních seznamech nebo registrech evidovat i osoby vykonávající na území České republiky služby dočasně nebo příležitostně. Komory mají také informační povinnosti vůči svým partnerským uznávacím orgánům v rámci Evropské unie. V této chvíli se již připravuje novelizace evropské úpravy, která dále prohlubuje zejména administrativní spolupráci mezi uznávacími orgány, což bude mít bezpochyby dopad ve zvýšení nákladů na tuto oblast. S ohledem na liberalizaci pohybu poskytovatelů služeb evropská úprava nezatěžuje žadatele až na výjimky žádnými platbami a v této fázi se ani neuvažuje o z spolufinancování ze strany financí státní správy. Také tuto oblast tak komory financují z vlastních prostředků.

---

[2] Samospráva, teze dizertace [online]. Doc. JUDr. Zdeněk Koudelka. 2009 [cit. 2011-11-23]. Dostupné z http://old.avcr.cz/data/vzdelavani/dsc/obhajoby/koudelka_souhrn.pdf

[3] Směrnice 2005/36/ES o uznávání odborných kvalifikací

3.2 DOHLEDOVÁ A DISCIPLINÁRNÍ PRAVOMOC

Profesní komory jsou zřizovacími zákony pověřeny dohledem nad řádným výkonem profese a mají pravomoc nejen kontrolní vůči svým členům, ale i oprávnění v rámci disciplinárního řízení přezkoumat postup svého člena nejen z pohledu souladu s obecnými právními předpisy, ale stejně tak s vnitřními předpisy dané komory za předpokladu, že jsou zmocněny k jejich vydání zákonem, a v případě, že v řízení je prokázáno pochybení člena, může mu být uloženo disciplinární opatření. Právě tato pravomoc je jednou z charakteristik jejich veřejnoprávního postavení.

Tuto funkci tak stát svěřil přímo zákonnou úpravou samotným komorám, s určitými výjimkami, např. v případě dohledem nad exekutory. Dozorovou činnost u ostatních regulovaných i neregulovaných činností vykonávají státní orgány, u podnikatelských činností typicky živnostenské úřady, popř. další státní orgány, a tento dozor je tak financován přímo ze zdrojů státního rozpočtu. Na rozdíl od tohoto nastavení a způsobu financování, u profesních komor je tato oblast zcela finančně nezávislá na veřejných rozpočtech státu. Přestože tak toto oprávnění a zároveň povinnost je nastavena především v zájmu nečlenů komor - spotřebitelů služeb a stát jí uložil samotným komorám, tyto tuto činnost financují ze 100% z vlastních finančních prostředků. Profesní komory tak v tomto ohledu financují typicky veřejnoprávní služby, které by při jakémkoliv jiném způsobu nastavení regulace a dohledu nad těmito profesemi nesly orgány státu.

3.3 OCHRANA A PROSAZOVÁNÍ PROFESNÍCH ZÁJMŮ ČLENŮ KOMOR A SPRÁVA KOMORY

Stejně jako u jiných typů sdružení je významným a charakteristickým znakem profesního sdružování v komorách s povinným členstvím ochrana a prosazování profesních zájmů členů komor a vytváření podmínek pro výkon činnosti, růst odborné kvalifikace a profesionální úrovně členů. Tato funkce profesních komor je v zájmu jejich členů a je tak oprávněné její financování samotnými členy.

Stejně tak správa komor, tedy zajištění jejich běžného chodu, je směřována, kromě některých uvedených okruhů služeb nebo činností, ve prospěch jejich členů a z toho důvodu je tak financována z vlastních finančních prostředků komor.

U tohoto bodu jsem nucen zkonstatovat, že ze strany státní správy dochází k postupnému navyšování povinností vyplývajících především z tzv. přenesené působnosti státní správy a tedy činností, které nelze podřadit pod samosprávné funkce tohoto typu profesních sdružení.

Konkrétním případem je již schválený nový systém tzv. základních registrů veřejné správy[4], ve kterém profesní komory povedou část těchto registrů, kterou musí propojit s celým systémem a průběžně vyměňovat základní data registrů. S tímto nastavením jsou tak spojené v prvotní fázi nemalé náklady na informační systém, technické zabezpečení a následně samozřejmě na správu registru. Celý nový systém registrů je jistě přínosem pro občany i např. podnikatelské subjekty, nicméně ani v tomto případě není plánovaná náhrada nákladů spojených s implementací a chodem nového systému profesním sdružením a tyto finanční náklady tak ponesou komory a její členové, přestože v případě jiných povinných subjektů podle tohoto zákona bude nový systém hrazen ze státního rozpočtu.

Dalším podobným případem je již spuštěný systém datových schránek[5]. Některé profese (advokáti a daňoví poradci) mají s účinností od 1. 7. 2012 zřízenu datovou schránku povinně ze zákona. Tato povinnost s sebou přináší i povinnosti pro komoru samotnou, konkrétně v současné době přijímání a zřizování schránek na žádost a po 1. 7. 2012 informační povinnost vůči správci datových schránek. Také tyto úkony s sebou nesou nezbytně finanční náklady, a přestože, na rozdíl např. od systému základních registrů, jehož zavedení by mělo být přínosem především pro fyzické i právnické osoby, byl systém datových schránek spuštěn prioritně pro usnadnění doručování ze strany orgánů veřejné správy, také v tomto případě stát ani nepřispívá na náklady spojené s nově uloženými povinnostmi profesním komorám. V tomto případě tak komory přímo nesou náklady systému zřízeného především ve prospěch státních orgánů.

4. ZDROJE FINANCOVÁNÍ PROFESNÍCH KOMOR

Jak jsem již uvedl, činnost profesních komor s povinným členstvím je plně financována z vlastních zdrojů bez přímé závislosti na zdrojích z veřejných rozpočtů. Po shrnutí základních funkcí profesní samosprávy a zhodnocení nastavení jejich financování bych se nyní blíže zaměřil na strukturu základních příjmů profesních komor a rozdělil je takto:

4.1 PLATBY ZA PŘÍSTUP K VÝKONU ČINNOSTI

Samotné zřizovací zákony přiznávají profesním komorám právo k výběru platby (většinou zřizovací zákony definují tyto platby jako „poplatky“) za složení kvalifikační zkoušky jako podmínky pro vstup do profese. Tuto platbu tak nesou subjekty vně profesních komor a je spojena s náklady komor na správu přístupu do profese. V případě Komory daňových poradců ČR stanoví podmínky k přístupu do profese samotný zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a

---

[4] Zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech

[5] Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

Komoře daňových poradců ČR, který zároveň stanoví povinnost pro uchazeče o zkoušku uhradit poplatek[6] a zmocňuje k nastavení výše tohoto poplatku samotnou komoru. Komora ale není oprávněna nastavit výši poplatku autonomně, protože tato výše je stanovena Zkušením řádem, který je vydáván po dohodě s Ministerstvem financí ČR[7]. Právní úpravou přístupu do profese a rovněž tak poplatku se tak jedná o typickou veřejnoprávní úpravu pravomoci komory a náklady s ní spojené nesou subjekty, které jsou této pravomoci podrobeny.

Rozdílná situace je v případě již zmíněného uznávání odborné kvalifikace a dočasného nebo příležitostného výkonu činnosti, kde zákon komoře přiznává jen poplatek za samotné uznání kvalifikace a možnost zpoplatnění úkonů spojených s dočasným nebo příležitostným výkonem činnosti poskytovatelů služeb z Evropské unie zakazuje přímo evropská úprava.

4.2 ČLENSKÉ PLATBY ČLENŮ KOMOR UPRAVENÉ ZŘIZOVACÍM ZÁKONEM

Jedná se zejména o členské příspěvky v závislosti na právní subjektivitě členů těchto komor. Ve všech profesních komorách jsou členy fyzické osoby, v některých pak i osoby právnické. Jako poměrně zajímavé je nastavení evidence těch poskytovatelů, kteří nejsou fyzickým, ale právnickými osobami, kdy tyto subjekty nejsou členy komory a nejsou tak podrobeny ani platbám členských příspěvků, přestože komory mají povinnost tyto subjekty evidovat a nad jejich činností vykonávat dohled. Toto nastavení vyplývá např. z právní úpravy zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců. Komora má v takovém případě bezpochyby nárok na náhradu nákladů spojených s těmito povinnosti, nicméně je nereálné zkalkulovat přesnou výši takových nákladů a to především v případě dohledu nad výkonem činnosti, což v praxi činí problémy.

Z pohledu veřejných financí je nutné definovat protiplnění těchto plateb. Členské platby jsou jedním ze zdrojů financování určitého rozsahu služeb komory jejím členům, mezi které lze zařadit na prvním místě správu komory, dále vzdělávací akce, podpora informačních systémů. Tato protiplnění nelze podřadit pod veřejnoprávní služby profesních komor. Tyto členské platby ale slouží částečně i ke krytí typické veřejnoprávní pravomoci profesních komor – dohledové funkce, která je jim svěřena státní mocí.

Přestože tato pravomoc je zároveň povinností profesních komor a to veřejnoprávní, zřizovací zákony jim nepřiznávají nárok na náhradu

---

[6] § 5 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR

[7] § 5 odst. 10 a § 11 písm. e) zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR

nákladů spojených s touto veřejnoprávní funkcí, kromě výjimek uvedených výše. Náklady tak nesou samotní členové komor a v této úpravě spatřuji nejvýznamnější odlišnost od financování dalších typů veřejných samospráv. Otázka postavení a financování profesních komor má svůj ekonomický a právní pohled, osobně s ohledem na tuto skutečnost považuji za minimálně problémovou, ale to nejen z ekonomického pohledu, ne-li spornou premisu, že tyto profesní komory spravují veřejný majetek[8], protože z hlediska financování a hospodaření mají profesní komory blíže spíše k soukromoprávním subjektům.

4.3 OSTATNÍ PLATBY ČLENŮ KOMOR

Tyto ostatní platby souvisí pouze se službami poskytovanými jednotlivými komorami, nejčastěji pak spojené se vzděláváním, zde se tak jedná o typický ekonomický ekvivalentní vztah plnění a protiplnění, často ziskového charakteru, a primárně tato oblast činnosti profesních komor vytváří ekonomický zisk.

5. MAJETEK PROFESNÍCH KOMOR

S otázkou financování profesních komor úzce souvisí otázka nakládání s jejich majetkem, protože se jedná o majetek ve vlastnictví subjektů veřejnoprávního charakteru, teorie tak hovoří o majetku veřejném[9]. Předmětem vlastnictví komory pak může být samozřejmě majetek movitý, nemovitý i majetek finanční.

Jak jsem již uvedl, profesní komory jsou subjekty s vlastní právní subjektivitou, tedy mimo jiné s právem nabývání, nakládání a zcizování vlastního majetku. V odborné praxi se můžeme setkat s názorem, vycházejícím také z konkrétního průzkumu, že právní úprava profesní samosprávy obsahuje slabou úpravu nakládání s jejich majetkem[10].

Jak jsem již specifikoval výše, z pohledu charakteru majetku profesních komor s povinným členstvím považuji za významnou otázku jejich financování, nicméně tato skutečnost jen částečně ovlivňuje rozbor jejich úpravy správy majetku.

Nutné je tak rozvést tvorbu majetku profesní komory. Vyjdeme-li z teoretického předpokladu, že příjmy komory spojené se vstupem do profese, pokrývají náklady s tím spojené, pak tvorbu majetku

---

[8] Havlan, J., Neumannová, H.K. K profesním komorám jako subjektům vlastnického a jiných majetkových práv., Právní zpravodaj, 2007, roč. 8, č. 4, s. 10-11

[9] Janovec, M. Zájmová samospráva, Právní fórum, 2011, č. 5, s. 219

[10] Havlan, J., Neumannová, H.K. K profesním komorám jako subjektům vlastnického a jiných majetkových práv., Právní zpravodaj, 2007, roč. 8, č. 4, s. 10-11

zabezpečují další příjmy komory. Jsou to jednak příspěvky jejich členů, které pokrývají základní funkce profesní samosprávy, s čímž souvisí i zajištění majetkového základu každé komory. Dále k tvorbě majetku přispívají především platby za další ekonomické činnosti poskytované komorami nejen členům, ale i třetím subjektům.

Zřizovací zákony upravují strukturu orgánů profesních komor včetně jejich pravomocí.

Základní rozhodovací pravomoc při nakládání s majetkem tak mají nejvyšší orgány komor - valné hromady členů nebo shromáždění. Tyto rozhodují jak o výši plateb členů, tak i o dalších platbách spojených s členstvím v komoře a rovněž o základních majetkoprávních otázkách komory.

Každodenní fungování komor včetně finančních otázek zajišťují výkonné orgány komor. Jejich rozhodnutí, a to nejen v majetkových otázkách, podléhají přezkumu nejvyšších orgánů. Zároveň každá z profesních komor má zřízeny kontrolní orgány vůči výkonným orgánům.

Problém může v chodu každé komory činit to, jak s nabytým majetkem, který je majetkem jeho členů, nakládat. Přestože na vedení komor nedopadá výslovně úprava obchodního zákoníku týkající se povinností při správě majetku, jistě nelze pochybovat o tom, že i vedení komor je povinno nakládat s majetkem s péčí řádného hospodáře. Praktický problém může ale v případě komor činit výklad této povinnosti, tedy to, zda správci majetku, tedy výkonné orgány, by měly klást důraz na zachování hodnoty všech majetkových podstat komory nebo činit kroky ke zhodnocení nabytého majetku, které ale na druhé straně mohou znamenat riziko a ohrožení prvně specifikovaného cíle.

Pokud bych měl zhodnotit výsledky a závěry průzkumu právní úpravy nakládání s majetkem profesních komor, je nutné upozornit na jejich dlouhodobé výsledky hospodaření, které jsou vyrovnané, ale často i přebytkové, čímž se odlišují od i nejvýznamnějších subjektů veřejné správy. Otázkou je, co je příčinou tohoto pozitivního stavu. Podle mého názoru je to skutečnost, že i přes případné slabiny v právní úpravě správy majetku, jsou výkonné orgány komor pod pravidelnou a podrobnou kontrolou jak jejich kontrolních orgánů, tak i nejvyšších orgánů, kterým jsou povinny předkládat zprávy o hospodaření v pravidelných ročních intervalech. V případě profesních komor jde také o užší vazbu mezi členy komory, jejími orgány a správou celé komory.

6. ZÁVĚR

Profesní komory se z hlediska právní teorie, ale i jejich praktického fungování, řadí mezi orgány veřejné správy. Nicméně, jak z této práce vyplývá, toto zařazení se jen částečně odráží ve způsobu jejich financování.

Pro orgány státní správy je jednoznačnou finanční výhodou skutečnost, že náklady na typicky veřejnoprávní funkce spojené se správou profesí spravovaných profesními komorami s povinným členstvím nesou v plné výši samotné komory a zajišťují tuto pravomoc i po personální stránce. Ze strany státu tak mají jen zákonem přiznanou možnost náklady spojené s některými těmito veřejnoprávními funkcemi vyžadovat po subjektech využívajících daných služeb. Bohužel je realitou, že stát na profesní komory přesouvá stále více povinností, které v případě profesí spravovaných orgány státní správy jsou hrazeny z veřejných rozpočtů, bez adekvátní finanční kompenzace těchto uložených povinností ze strany státní správy.

Na druhou stranu mohu zkonstatovat, že i přes neziskový charakter těchto subjektů tato profesní sdružení dosahují dlouhodobě vyrovnaných nebo dokonce přebytkových výsledků hospodaření a v těchto sdruženích nejsou řešeny žádné zásadní problémy a pochybení při správě majetku, čímž se významně odlišují od jiných subjektů veřejné správy - nejen státní správy ale i jiných samospráv, zejména územních.

Literature:

- Havlan, J., Neumannová, H.K. K profesním komorám jako subjektům vlastnického a jiných majetkových práv., Právní zpravodaj, 2007, roč. 8, č. 4, s. 10-11
- Hendrych, D., Správní právo, C.H. Beck, 2009, 837 s., ISBN 9788074000492
- Janovec, M. Zájmová samospráva, Právní fórum, 2011, č. 5, s. 219
- Průcha, P., Správní právo: obecná část, Nakl. Doplněk, 2007, 418 s., ISBN 9788072392070
- Šefl, V., Právní a ekonomické aspekty povinného členství v profesních komorách. 1. vydání 2010. Brno : Právnická fakulta MU Brno, 2010. ISBN 978-80-210-5305-2. 2010, Brno.
- Samospráva, teze dizertace [online]. Doc. JUDr. Zdeněk Koudelka. 2009 [cit. 2011-11-23]. Dostupné z http://old.avcr.cz/data/vzdelavani/dsc/obhajoby/koudelka_souhrn.pdf
- Nález Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2008, sp.zn. Pl.ÚS 40/06
- Zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře
- Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR
- Směrnice 2005/36/ES o uznávání odborných kvalifikací
- Zákon č. 189/2008 Sb., o uznávání odborných kvalifikací
- Zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech
- Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

Contact – email

sefl@kdcpr.cz

ROZHODNÁ KRITÉRIA PRO VÝŠI DAŇOVÝCH PŘÍJMŮ OBCÍ[1]

TAŤÁNA ŠPÍRKOVÁ

Právnická fakulta, Univerzita Palackého v Olomouci,
Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se zabývá daňovými příjmy, které jsou dlouhodobě hlavním zdrojem financování obcí. V příspěvku je popsána platná právní úprava rozpočtového určení daní ve vztahu k obcím s důrazem na rozhodná kritéria ovlivňující výši sdílených daní u obcí. Příspěvek zohledňuje i aktuální novelizační tendence ve zvolené oblasti.

Key words in original language

daňové příjmy, svěřené (výlučné) daně, sdílené daně, rozpočtové určení daní

Abstract

This article deals with tax revenues, which are main financial resources of municipalities. The author describes actual legal regulation of budgetary determination of taxes relevant to municipalities. This contribution is also focused on amendment to the law of budgetary tax determination.

Key words

tax revenues, exclusive tax, shared tax, budgetary determination of taxes

1. DAŇOVÉ PŘÍJMY OBCÍ A JEJICH PRÁVNÍ ÚPRAVA

Daňové příjmy jsou zcela zásadním druhem příjmů v rámci celé soustavy veřejných rozpočtů. Je zajímavé, že samotný pojem veřejný rozpočet stávající právní úprava nezná a jedná se tímto o pouhé teoretické vymezení rozpočtů, pro které je společná skutečnost, že jde o rozpočty veřejné. Tyto rozpočty plní funkci závazného dokumentu pro finanční hospodaření státu jako celku, ale i jednotlivých územních samosprávných celků.[2] Veřejnost u rozpočtu obcí dovozujeme tím, že obce jsou veřejnoprávními korporacemi, které mají právo mít vlastní majetek a současně jsou tyto rozpočty schvalovány na zasedání zastupitelstev, která jsou veřejná.[3]

---

[1] Příspěvek byl zpracován za finanční podpory projektu SGS PF_2011_004

[2] JÁNOŠÍKOVÁ, Hana; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 77. ISBN 978-80-7380-155-7.

[3] MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Základy finančního práva.* Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 211. ISBN 978-80-210-4514-9.

Obce jako základní územní samosprávné celky potřebují k zajištění své existence nemalé finanční prostředky, které můžeme na základě druhového členění rozpočtové skladby rozdělit na příjmy daňové, nedaňové, kapitálové a dotace.[4] U obcí jsou daňové příjmy hlavním zdrojem financování.

Daňové příjmy obcí dosáhly v loňském roce celkové výše 142,9 mld. Kč a ve srovnání se skutečností roku 2009 vzrostly o 6,3 mld. Kč (o 4,6 %). Ani tento nárůst však nezajistil návrat na úroveň, která byla dosažena v roce 2008, kdy daňové příjmy obecních rozpočtů dosáhly 154,5 mld. Kč. Daňové příjmy tvořily v loňském roce 49,6 % celkových příjmů obcí, což je o 2,6 procentního bodu méně nežli v předchozím roce (v roce 2009 činil podíl daňových příjmů na celkových příjmech obcí 52,2 % a v roce 2008 činil podíl 57,3 %).[5] Přestože se podíl daňových příjmů na celkových příjmech v posledních dvou letech snižoval, zůstávají daňové příjmy dlouhodobě nejdůležitějším zdrojem financování rozpočtů obcí. Pro obce je u daňových příjmů velice podstatné, že tyto příjmy nejsou účelově vázány a obce jako územní samosprávné celky rozhodují o jejich užití.

I přes nesporné snahy stanovit objektivní kritéria přerozdělování sdílených daní tak, aby daňové příjmy spravedlivě pokrývaly potřeby všech obcí, se o podobě rozpočtového určení daní vedou dlouholeté spory. Česká republika má celkem 6245 obcí a stanovení objektivních kritérií pro rozdělování daňových příjmů, které jsou pro existenci obcí zásadní, je nesmírně důležité a stejně tak obtížné.

2. SVĚŘENÉ A SDÍLENÉ DANĚ V RÁMCI ROZPOČTOVÉHO URČENÍ DANÍ

Právním předpisem, který je stěžejní pro rozpočtové určení daní z pohledu obcí a tím i pro výši jejich daňových příjmů je zákon č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. Tento právní předpis určuje, jaké daně resp. podíly na nich, jsou příjmem obcí, krajů a Státního fondu dopravní infrastruktury. Daňové příjmy obcí se netýkají všech druhů daní, ale pouze daně z přidané hodnoty, daní z příjmů a daně z nemovitostí. Výnosy ostatních daní tvořících daňovou soustavu České republiky tzn. daně silniční, daní spotřebních, daní ekologických, daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí, do obecních rozpočtů neplynou.[6]

---

[4] Vyhláška MF č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů.

[5] Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/statni_zav_ucet.html [cit. 20. 11. 2011].

[6] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

Z hlediska rozpočtového určení můžeme daňové příjmy obcí dále rozdělit na svěřené (výlučné) daně a sdílené daně.

Ke svěřeným daním řadíme daň z nemovitostí, u které je příjemcem ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.[7] Příjmy obcí z tohoto druhu daně byly výrazně ovlivněny díky dvěma novelizacím zákona o dani z nemovitostí přijatým v roce 2009, které znamenaly ukončení patnáctiletého osvobození od platby daně pro majitele novostaveb a dvojnásobné zvýšení základní sazby daně z nemovitostí, s výjimkou sazby daně u staveb sloužících pro tzv. ostatní podnikatelskou činnost. Navíc mají obce od 1. ledna 2009 možnost zvýšit daň z nemovitostí a tím i příjem do svého rozpočtu stanovením tzv. místního koeficientu ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popřípadě jejich souhrny, s výjimkou určitých pozemků.[8] Místní koeficient ale není ze strany obcí příliš využíván, o čemž svědčí, že k 1. 1. 2011 stanovilo místní koeficientu pouhých 294 obcí. V minulém zdaňovacím období 2010 nejprve stanovilo místní koeficient 545 obcí, tento počet se však později snížil. Některé obce vyhlášku na místní koeficient úplně zrušily nebo ho snížily.

Ke svěřeným daním patří kromě daně z nemovitostí také daň z příjmů právnických osob za obce, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby.[9] Jde tedy o podnikatelské aktivity obcí, u kterých jsou obce plátci daně z příjmů právnických osob. Obce však tuto daň fakticky neodvádějí, protože odvod daně a její vrácení zpátky do rozpočtu obce proběhne pouze účetně a obce pouze podávají přiznání k dani finančnímu úřadu.

Obce většinu svých daňových příjmů získávají z daní sdílených, kterými jsou daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty. Tyto daně se rozdělují mezi jednotlivé úrovně veřejných rozpočtů a obcím patří na těchto daních zákonem určený podíl.

Podíl obcí na celostátním výnosu sdílených daní je následující:

a) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty,

b) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků,

---

[7] §4 odst. 1 písm. a)zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

[8] §12 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

[9] § 4 odst. 1. písm. h) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně podle zákona o daních z příjmů,

c) podíl na 21,4 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby, s výjimkou výnosů uvedených pod písmenem b),

d) podíl na 21,4 % z 60 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob sníženého o výnosy uvedené v písmenech b) a c).

e) podíl na 21,4% z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů právnických osob, s výjimkou daně z příjmů právnických osob za obce a za kraje.

Kromě výše uvedených podílů sdílených daní mají obce nárok na tzv. motivační podíly na sdílených daní:

- část výnosu daně z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti (z podnikání) je alokována obcím podle místa bydliště plátců – 30%,

- podíl na 1,5 % z celostátního hrubého výnosu daně (záloh na daň) z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, odváděné zaměstnavatelem jako plátcem daně z příjmů, s výjimkou daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby (procento, kterým se jednotlivé obce podílejí na výnosu této daně je stanovené v závislosti na poměru počtu zaměstnanců v obci, vykázanému v příloze k vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona o daních z příjmů, k celkovému počtu zaměstnanců takto vykázaných v České republice, a to podle stavu k 1. prosinci bezprostředně předcházejícího kalendářního roku).[10]

3. ROZHODNÁ KRITÉRIA U SDÍLENÝCH DANÍ

Každá obec se na výše uvedené procentní části celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů podílí procentem stanoveným vyhláškou Ministerstva financí vydanou v dohodě s Českým statistickým úřadem a Českým úřadem zeměměřickým a katastrálním, vždy s účinností od 1. září běžného roku. Pro určení tohoto procenta je v zákoně o rozpočtovém určení daní upraven postup, který dle platné právní úpravy vychází z následujících kritérií sdílení:[11]

---

[10] §4 odst. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

[11] §4 odst. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

- celková rozloha obce resp. výměra katastrálního území obce - váha 3%

- prostý počet obyvatel - váha 3%

- počet obyvatel upravený koeficientem dle velikostní kategorie obce tzv. násobky postupných přechodů - váha 94%.

Uvedená kritéria sdílení existují v současné podobě teprve od roku 2008, kdy proběhla poslední zásadní novela zákona o rozpočtovém určení daní. Před touto novelou existovalo pouze jediné kritérium, a to kritérium počtu obyvatel upravené koeficientem dle velikostní kategorie obce. Toto jediné kritérium bylo založeno na 14 velikostních kategoriích se skokovými přechody. Nastavení tohoto kritéria způsobovalo velké rozdíly mezi obcemi, které byly těsně pod hranicí velikostní kategorie. Zmíněná novela tento kritizovaný aspekt odstranila, když snížila počet velikostních kategorií ze 14 na 4 a mezi velikostními kategoriemi byl zaveden namísto skokového přechodu přechod klouzavý. V neposlední řadě byl od r. 2008 zvýšen podíl obcí na sdílených daních z původních 20,59 % na současnou hodnotu 21,4%.[12]

V současné době je problematika rozpočtového určení daní v centru politického zájmu, a to z důvodu projednávání zásadní novely tohoto právního předpisu. Projednávání se nachází na samotném počátku legislativního procesu, takže jeho konečnou podobu nelze předjímat. Původní návrh novely zákona o rozpočtové určení daní ze strany ministerstva financí, který prošel v srpnu tohoto roku standardním mezirezortním připomínkovým řízením, předpokládal mimo jiné změny ve výše uvedených kritériích pro sdílené daně. Tato novela navrhuje změnit uplatňovaná kritéria pro stanovení podílu jednotlivých obcí na procentní části sdílených daní, a to následovně:[13]

- váha prostého počtu obyvatel má být zvýšena ze 3% na 10%

- kritérium celkové výměry katastrálního území obce zůstává nezměněno

- na kritérium počtu obyvatel upraveného koeficientem dle velikostní kategorie obce tzv. násobky postupných přechodů zbývá váha 80% v důsledku výše uvedených změn.

- kritérium „počet žáků“ ve váze 7%

---

[12] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

[13] Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_model_sdil_dani_obci.html [cit. 20. 11. 2011].

Jak je z výše uvedeného patrné, novela se kromě změny výše jednotlivých kritérií snaží prosadit zavedení zcela nového kritéria sdílení závislého na počtu žáků ve váze 7%. Toto kritérium zohledňuje počet žáků navštěvující školu zřizovanou obcí, k počtu těchto žáků za všechny obce, vyjádřené v procentech a násobené koeficientem 0,07. Počtem žáků se pak rozumí počet dětí mateřských škol a speciálních mateřských škol a počet žáků základních škol, speciálních základních škol, základních škol při zdravotnických zařízeních, přípravných stupňů speciálních škol a víceletých gymnázií, pokud v nich plní povinnou školní docházku. Při stanovení počtu žáků se pro účely propočtů vychází ze stavu k 30. září předchozího roku uvedeného v zahajovacích (výkonových) výkazech zpracovaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. K tomuto nově zavedenému kritériu bych chtěla poznamenat, že jde o kritérium již dlouhodobě prosazované ze strany Svazu měst a obcí. Svaz měst a obcí prosazoval zavedení tohoto kritéria již v roce 2007 při přípravě poslední novely zákona o rozpočtovém určení daní.[14]

Již v úvodu tohoto příspěvku jsem poznamenala, že najít objektivní kritéria, která by rozdělovala spravedlivě daňové příjmy mezi jednotlivé obce, je velice obtížné. Není proto překvapením, že snaha o zařazení nových kritérií do rozpočtového určení daní se nevyčerpává návrhem o zařazení kritéria počtu žáků. Existuje velké množství více či méně propracovaných návrhů na doplnění těch stávajících. Jako příklad často předkládané varianty pro úpravu rozpočtového určení daní, bych uvedla snahu o rozšíření spektra sdílených daní o daně spotřební a ekologické. Dle mého názoru by zahrnutí těchto daní do systému sdílených daní bylo velice obtížné i vzhledem k samotnému charakteru správy těchto daní, která je v rukou celní správy a dalším problémům, a proto návrh takového charakteru považuji v současnosti za legislativně neprůchodný. Jakékoli zvýšení objemu sdílených daní by totiž zároveň znamenalo složité přehodnocení procentních podílů jednotlivých rozpočtů (obcí, krajů, státu). Ministerstvo financí se navíc k rozšíření spektra sdílených daní nepřiklání, spíše se zde objevují názory vázat systém na inkaso jedné daně, a to daně z příjmů fyzických osob.[15]

Svaz měst a obcí v souvislosti s připravovanou novelou také doporučoval zohlednit v kritériích sdílení zajišťování dopravní obslužnosti v podobě kritéria 5% dle počtu přepravovaných osob.[16] Tento záměr není dle mého názoru jednoduchou změnou a kupříkladu dle Sdružení místních samospráv by promítnutí tohoto kritéria

---

[14] Dostupné z http://moderniobec.ihned.cz/c1-22540140-financni-konference-smo-rozpoctove-urceni-dani-potrebuje-dalsi-zmeny [cit. 1.11.2011].

[15] Dostupné z http://www.dvs.cz/clanek.asp.zakladnitezeprozmenuzákona [cit. 10.11.2011].

[16] Dostupné z http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/shrnuti-pripominek-svazu-k-novele-rud.aspx [cit. 10.11.2011].

znamenalo nekoncepční zásah s nejasnými dopady do financování samospráv, které doposud vůbec nebyly diskutovány.[17]

Jako příklad další možné změny v kritériích rozdělování bych uvedla změnu rozpočtového určení daně z příjmů právnických osob placené dobrovolnými svazky obcí. Svaz měst a obcí navrhoval podpořit meziobecní spolupráci v rámci dobrovolných svazků obcí tím, že by daň z příjmů právnických osob placená dobrovolnými svazky obcí zůstala jejich daňovým příjmem, jako je tomu u obcí.[18] Postoj ministerstva je k této otázce negativní a argumentace ministerstva financí je založena na skutečnosti, že dobrovolný svazek obcí nemá své příjmy jednoznačně stanoveny zákonem a vrácení zaplacené daně z příjmů by představovalo neodůvodněné zvýhodnění vůči jiným právnických osobám. V tomto ohledu nezastávám jednoznačnou argumentaci ze strany ministerstva financí a domnívám se, že podpora meziobecní spolupráce by byla v tomto případě možná a žádoucí. Některé další návrhy obsahují zařazení kritéria nadmořské výšky obce nebo zohlednění věkového kritéria obyvatel.

Dle mého názoru by kritéria sdílení měla být jednoznačná, logická a neměl by jich být velký počet. Za maximální počet kriterií, který by nenarušoval požadavek na přehlednost a jednoduchost považuji počet čtyři nebo pět. Novelou navrhované rozšíření kritérií o kritérium počtu žáků, který má za cíl podpořit ty obce, které jsou zřizovateli základních a mateřských škol, považuji za pozitivní. Domnívám se, že by dále bylo vhodné změnit stávající kritérium velikosti obce, které vychází z celkové výměry katastrálního území na velikost tzv. rezidenční rozlohy bez vodních ploch, zemědělských a lesních pozemků. Současné znění podle mého názoru neodůvodněně zvýhodňuje obce s velkým katastrálním územím. Závěrem bych chtěla poznamenat, že problematika rozpočtového určení daní a jeho koncepce je pro obce vzhledem k objemu daňových příjmů do jejich rozpočtů zásadní. Domnívám se, že jednota názoru ohledně charakteru a váhy jednotlivých kritérií nenastane vzhledem ke složitosti problematiky asi nikdy, ale přesto je nezbytné, aby proces hledání těch nejvhodnějších a jejich optimalizace dále pokračoval.

Literature:

- JÁNOŠÍKOVÁ, Hana; MRKÝVKA, Petr;TOMAŽIČ, Ivan a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
- MRKÝVKA, Petr;PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Základy finančního práva. Brno: Masarykova univerzira, 2008. ISBN 978-80-210-4514-9.

---

[17] Dostupné z http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/shrnuti-pripominek-svazu-k-novele-rud.aspx [cit. 10.11.2011].

[18] Dostupné z http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/shrnuti-pripominek-svazu-k-novele-rud.aspx [cit. 10.11.2011].

Contact – email
tatana.spirkova@upol.cz

MUNICIPAL DEBT – SOLUTION AND PREVETION

EVA ŠULCOVÁ

Department of Financial Law ad Economics/Masaryk University

Abstract in original language

Text příspěvku se věnuje jednotlivým aktuálních instrumentům pro prevenci zadluženosti obcí, jakož i aktuálním legislativním snahám o doplnění o instrumenty nové, dosud v českém právním řádu neexistující. Autorka se v rámci příspěvku též zmiňuje dalších možných způsobech řešení zadluženosti obcí se zvážením možnosti jejich implementace v českém prostředí.

Key words in original language

hospodaření obce, zadluženost, dluhová služba, komunální dluhopisy

Abstract

The paper summarizes current legal instruments used in the Czech Republic as prevention against municipal debts and also brings information about actual legislative plans in this area. Other possibilities to fight debts are also mentioned together with an analysis of the possibility of implementing them in the Czech law.

Key words

financial management of municipalities, indebtedness, municipal bonds

1. PROBLÉM VZRŮSTAJÍCÍ ZADLUŽENOSTI

Dle zpracovávaných statistik o stavu zadluženosti českých obcí je již od devadesátých let patrný trend vzrůstající zadluženosti obcí[1]. Výše zadluženosti však není dosud ze strany státu regulována.

Dle ústavních garancí je obec oprávněna vlastnit svůj majetek a hospodařit podle vlastního rozpočtu. Hospodaření obce spadá do její samostatné působnosti a v případě správy svého majetku vystupuje obec svým jménem a na vlastní odpovědnost.

---

[1] K vzrůstajícímu trendu zadluženosti českých obcí viz např.: Deník veřejné správy: Vývoj zadluženosti územních samosprávných celků [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6432000>.

Právní úprava výslovně stanoví, že stát neručí za hospodaření a závazky obce[2]. Přesto však není možné, aby se stát situací zadluženosti obcí nezabýval. Ačkoliv se jedná o záležitosti výhradně příslušné obce a jejího majetku, dopadají negativa nadměrné předluženosti i na stát jako celek, a proto je nutné ze strany státu hledat řešení tohoto stavu.

Místní rozpočty a výsledky hospodaření územní samosprávy jsou součástí veřejných rozpočtů a promítají se tak do celkové finanční situace státu. Zadluženost veřejných rozpočtů obecně (včetně místních rozpočtů) byla ve vyspělých zemích vnímána jako problém již od 70. let minulého století a od této doby lze vysledovat různé způsoby regulace zadluženosti a snahy o řešení.

Uspořádání a charakter místní samosprávy se v jednotlivých zemích odlišuje – například v možnosti státu zasahovat do záležitostí obce a dále v rozsahu záležitostí, které jsou svěřeny do pravomocí obcí. V jednotlivých státech se lze setkat s různými opatřeními k prevenci zadluženosti a případně k řešení rizikových situací. Do budoucna budou muset obce dodržovat mnohá omezení, která mají předejít dalšímu nárůstu dluhu. V některých zemích se například osvědčil institut poradce nebo určeného správce, který vstupuje do aktivit obce v okamžiku, kdy již zadluženost vzroste nad únosnou úroveň[3]. Některými z těchto zahraničních úprav se inspirovala i zamýšlená úprava pro Českou republiku.

Určité požadavky na stav zadluženosti vyplývají pro Českou republiky i z mezinárodně přijatých závazků. Česká Republika je zavázána dodržet tzv. maastrichtská (konvergenční) kritéria, která ukládají

---

[2] § 38 odst. 5 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích.

[3] Věcný záměr zákona, kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_verejne_diskuse_61055.html>

dodržovat míru podílu zadluženosti veřejných rozpočtů na HDP maximálně ve výši 60%. V roce 2016 musí být dosaženo stavu hospodaření, kdy deficit státního rozpočtu na HDP musí být nižší než 3%. I z tohoto důvodu je tak stát nucen věnovat pozornost snížení zadluženosti místních rozpočtů.

Negativním dopadem předluženosti obcí může být i hrozící výpadek poskytování veřejných statků ze strany obce, tedy reálně by mohlo dojít například k nefunkčnosti veřejného osvětlení, služeb komunálního odpadu nebo dokonce k zastavení poskytování vzdělávacích činností či zdravotních služeb. Obce také plní velkou řadu povinností státní správy prostřednictvím přenesené působnosti a zastavení jejich výkonu by mohlo pro stát představovat závažné problémy.

Možné je také ochromení obce z hlediska jejího vnitřního fungování, neboť lze očekávat, že ze strany obyvatel nebude v případě nadměrných dluhů zájem účastnit se na správě obce a nebudou tak fungovat ani orgány obce.

Problematické pro české obce je především využívání dlouhodobých kapitálových půjček. Jejich využívání se rozšířilo z důvodů, že obce se potýkají s problémem omezenosti vlastních finančních prostředků a dotací. Tyto vlastní prostředky a dotace jsou určeny zejména pro financování běžných výdajů a obce tak musí získat prostředky na investice odjinud[4]. Dlouhodobé závazky mívají často splatnost až několik desítek let a z tohoto důvodu hovoříme o tzv. vícegeneračních dluzích. Z hlediska spravedlivého nahlížení na to, zda je jedna generace oprávněna zřizovat takové závazky, které budou přeneseny i na další generace, si lze položit otázku, zda by dnešní představitelé obce měli vůbec mít oprávnění zavazovat obec na dlouhou dobu. Dle mého názoru je to pro určité projekty a situace nevyhnutelné. Je však třeba brát tuto morální skutečnost do úvahy a při zvažování přijetí

[4] viz též PEKOVÁ, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. 588 s. (267).

vícegeneračního dluhu zohledňovat veškeré okolnosti, zejména benefity dalším generacím (například investice do vzdělávacích zařízení), nikoli pouze benefity krátkodobého rozsahu.

Dlouhodobé návratné financování je poskytováno nejčastěji od bank. Obce za tyto dluhy většinou dluží svým majetkem, případně pak svými budoucími příjmy. O to pečlivě ji tak třeba před přijetím úvěru provádět analýzy ohledně vývoje budoucích příjmů obce. Bohužel ne vždy se mohou obce na tuto analýzu plně spolehnout, neboť vývoj příjmu do jisté míry nazáleží pouze na činnosti obce samotné, ale z velké části je určován i legislativním rozhodnutím státu[5].

2. EXISTUJÍCÍ NÁSTROJE PREVENCE ZADLUŽENOSTI

2.1 POČÁTKY REGULACE

Za jeden z prvních konkrétních kroků ze strany státu proti zadluženosti obcí lze považovat rozhodnutí vlády (ve formě usnesení vlády) z roku 1997, které obsahovalo pravidla pro přidělování účelových dotací obcím. Usnesením vlády bylo například stanoveno, že členové vlády při rozhodování o přidělení účelových dotací mají přihlédnout k tomu, zda obec žádající o dotaci vykazuje vyrovnaný rozpočet nebo zda u žadatele o dotaci není vykazován dluh na běžných příjmech více než 15 %[6].

Zásadní změnu následně představoval zákon č. 450/2001 Sb., kterým byly novelizovány zákony o obcích, o krajích, o hlavním městě Praze a některé další zákony. Ten zákon představoval zavedení mnoha významných opatření, která měla přispět k omezení a celkové regulaci zadluženosti. Jednalo se například o tato opatření:

- uzavření smlouvy o přijetí půjčky nebo úvěru ze zahraničí schvalovala vláda

---

[5] Například prostřednictvím rozhodování o rozpočtovém určení daní nebo rozhodování o výši sazeb daní.

[6] Usnesení vlády ze dne 16.dubna 1997 č. 229, o opatřeních k zajištění vyrovnanosti státního rozpočtu.

- emisi komunálních dluhopisů schvalovala vláda
- obec nesměla přijmout úvěr, pokud její dluhová služba[7] přesahovala 15% jejího rozpočtu z předcházejícího roku
- obec nesměla ručit za závazky fyzických a právnických osob, jestliže nebyla jejich zřizovatelem
- stát neručil za hospodaření a závazky obce, pokud tyto závazky nepřevzal smluvně.

V účinnost vstoupila tato opatření dne 31. prosince 2001. Bohužel se však v praxi vyskytly s uplatněním nových pravidel problémy, které nebyly překonány ani snahou ministerstva financí podat k nim příslušný výklad. Nakonec, pouhý půl rok od nabytí účinnosti, byla tato pravidla další novelou obecního zákona zrušena[8].

Z výše uvedených opatření se další implementace dočkala pouze poslední dvě z uvedených opatření. Z hlediska dnešního stavu lze soudit, že existence ostatních opatření mohla některé z dnešních problémů ušetřit. Lze se tázat, zda bylo možné během více než 10 let od jejich zrušení vytvořit pravidla obdobná, která by již bez předchozích výkladových či praktických problému předešla a řešila situaci, ve které se nacházíme nyní. Je jisté, že některá obdobná omezení (například stanovení limitu dluhové služby pro možnost přijetí dalšího úvěru) se vyskytují i nyní mezi navrhovanými možnostmi řešení.

2.2 PRAVIDLA HOSPODAŘENÍ S MAJETKEM

Základní úpravou pravidel pro obce jsou zejména ustanovení zákona č. 128/2000 Sb., o obcích[9]. Jedná se zejména o § 38 a § 39, které

---

[7] Pod pojmem dluhová služba rozumějme dále součet splátky jistiny a výše úroku.

[8] Regulace zadluženosti obcí a krajů pomocí ukazatele dluhové služby [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.kr-jihomoravsky.cz/stahuj/linux/metodicke_listy/oe/Dluhova_sluzbaregulace%20zadluzenosti_obci_a_kraju.htm >.

[9] Pro hlavní město Prahu se úprava nachází v zákoně č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Zákon o obcích se na Prahu nevztahuje.

nařizují obci pravidla pro správu majetku. Základním pravidlem je, že majetek obce musí být využíván účelně a hospodárně v souladu se zájmy a úkoly obce. Jelikož majetek obce slouží k plnění veřejného zájmu, je obec, na rozdíl od jiných soukromých vlastníků, omezena určitými pravidly při nakládání se svým majetkem.

Zadluženost může být vyvolána i na základě ručitelského závazku, které je též nutno vnímat jako dluh (ačkoliv do určité doby skrytý). Proto zákon o obcích omezuje možnost, kdy obec smí ručit za závazky jiných subjektů. Obce tak mohou ručit pouze za závazky pouze v situacích vymezených konkrétně v zákoně o obcích.

2.3 PRAVIDLA PRO TVORBU ROZPOČTŮ

Dalších oblastí regulovanou právními předpisy je oblast rozpočtů obcí. Právní úprava je obsažena ve zvláštním zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Tento zákon obsahuje povinnost obcí, aby při sestavování rozpočtů vycházely z pravidla, že rozpočet by měl být vyrovnaný. Jako schodkový může být schválen pouze v případě, že schodek bude možné uhradit z prostředků z minulých let nebo smluvně zabezpečenou půjčkou, úvěrem, návratnou finanční výpomocí nebo výnosem z prodeje vlastních dluhopisů. Z toho vyplývá, že obec nemůže v případě schodku spoléhat na pomoc ze strany státu a krýt schodek například pomocí dotace ze státního rozpočtu. Je-li rozpočet navrhován jako schodkový, musí být tedy zároveň uvedeno, jakým způsobem bude navrhovaný schodek kryt.

2.4 PŘEZKOUMÁVÁNÍ HOSPODAŘENÍ OBCÍ

Některá opatření existující v aktuální platné úpravě fungují pro regulaci zadluženosti nepřímo. Je jím například nástroj přezkoumávání hospodaření obcí. Obec má dle zákona o obcích povinnost nechat si přezkoumat své hospodaření. K přezkoumávání byl vydán speciální zákon (zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí). Obce jsou povinny o přezkoumávání požádat (§ 42 zákona o obcích) – toto přezkoumání provádí krajský úřad v přenesené

působnosti nebo případně auditor na smluvním základě. Důležitým u tohoto přezkoumání je fakt, že předmětem revize je pouze dodržování právních předpisů, kterými se musí obec řídit, tj. zejména rozpočtová pravidla územních rozpočtů, pravidla zákona o obcích, zákon o účetnictví. Součástí přezkoumání je i zhodnocení, zda obdržené dotace a návratné finanční výpomoci byly použity v souladu se stanoveným účelem a zda byl dodržen schválený rozpočet. Povinnou náležitostí zprávy o přezkoumání musí být upozornění na případná rizika, která mohou mít v budoucnu negativní dopad na hospodaření obce.

2.5 EMISE KOMUNÁLNÍCH DLUHOPISŮ

V neposlední řadě je třeba se zmínit o nepřímém nástroji prevence při přijetí závazků z dluhopisů. V rozpočtových pravidlech je výslovně umožněno krýt schodek obecního rozpočtu vydáním komunálních dluhopisů. Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, požaduje pro vydání komunálních dluhopisů souhlas ministerstva financí.

Právní úprava předchozího souhlasu v zákoně o dluhopisech je platná od roku 2004, přičemž od tohoto roku byly vydány komunální dluhopisy pouze dvakrát, a to v případě Liberce v roce 2004 a dále v případě 4. emise komunálních dluhopisů hlavního města Prahy (v dubnu 2011). K uplatnění pravidla předchozího souhlasu tak nastalo pouze v těchto případech, neboť veškeré ostatní existující emise komunálních dluhopisů Prahy, Brna a Ostravy se udály ještě před rokem 2004 než byla přijata stávající právní úprava[10].

Nedostatkem současné právní úpravy je skutečnost, že dle zákona má ministerstvo financí možnost neudělit svůj souhlas pouze v případě, že ekonomická situace obce neumožňuje splnění jejích závazků spojených s vydáním komunálních dluhopisů. Naopak nejedná-li se o takovou situaci, není možné ze strany ministerstva souhlas neudělit, a to ani v případě, že by volba jiného způsobu financování obce mohla

[10] Přijetí novely zákona o dluhopisech, která zavedla nutnost předchozího souhlasu ministerstva financí pro emisi komunálních dluhopisů souvisí s požadavky při přistoupení České republiky do Evropské unie.

být z pohledu ministerstva výhodnější nebo vhodnější. Stejně tak není možné neudělením souhlasu reagovat na nevýhodné emisní podmínky pro samotnou obec, pokud z hlediska pravděpodobnnosti plnění závazků z dluhopisů je vše v pořádku.

Tato skutečnost neodpovídá původnímu zaměru úpravy, kdy ministerstvo financí mělo předcházet vzniku nadměrného zadlužování obcí. Úprava se jeví jako nevhodná a její změna je jedním z cílů existujícího legislativního návrhu na novou regulaci zadluženosti obcí.

Věcný záměr zákona pro řešení zadluženosti obcí uvádí jako jednu z preferovaných variant tu, kdy by prostřednictvím novely zákona o dluhopisech došlo k zachování požadavku na udělení souhlasu ministerstva financí s emisí dluhopisů, nicméně by došlo k rozšíření okruhu možných důvodů, pro které by bylo možné souhlas neudělit. Zvyšoval by se tak vliv ministerstva na ekonomické počínání obcí v případě, že by se orgány obce rozhodly řešit potřebu krytí rozpočtového schodku pomocí vydání dluhopisů. Tato varianta se jeví jako vhodnější, neboť by pravděpodobně nebylo příliš rozumné ponechat rozhodování o emisi dluhopisů pouze na obcích samotných. Ačkoliv se samozřejmě jedná o odpovědnost samotné obce, mohlo by při nekontrolovatelné emisi mnoha dluhopisů dojít k nadměrnému zadlužení obcí. Již v současné době jsou největšími podílníky na objemu obecní zadluženosti právě největší města[11], přičemž právě u větších měst lze očekávat, že by mohla inklinovat k řešení ekonomické situace pomocí komunálnách dluhopisů a svůj dluh tak neúměrně a nevhodně navyšovat. Otázkou samozřejmě zůstává, zda bude výkon posuzovací pravomoci ministerstva financí na dostatečné úrovni a nebude se jednat pouze o formální krok v rámci regulatorních podmínek pro emisi.

---

[11] viz např.: Deník veřejné správy: Vývoj zadluženosti územních samosprávných celků [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6432000>.

2.6 MONITORING ZADLUŽENOSTI OBCÍ

Tato metodika sledování zadluženosti nahradila předchozí sledování pomocí ukazatele dluhové služby[12]. V letech 2004-2008 byla zadluženost sledována prostřednictvím ukazatele dluhové služby. Monitoring je aktuálně upraven pouze podzákonným právním předpisem (usnesení vlády), nikoli zákonem.

Údaje pro vyhodnocení monitoringu se zjišťují vždy k 31.12. příslušného roku. Na základě údajů poskytnutých obcemi (též i za jejich příspěvkové organizace) je proveden ministerstvem financí výpočet předem stanovených ukazatelů, které se v rámci monitoringu hodnotí. Jedná se o dva monitorující ukazatele (celková likvidita, podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům) a šestnáct informačních ukazatelů.

Má-li obec z více jak 25% kryt svůj majetek z cizích zdrojů, existuje větší riziko, že mohou nastat problémy se splácením jejích pohledávek. Obce, jejichž množství cizích zdrojů dosahuje 25% a zároveň ukazatel celkové likvidity je menší než 1, jsou osloveny dopisem z ministerstva financí a požádány o zdůvodnění tohoto stavu a o stanovisko zastupitelstva obce.

Po obdržení těchto vyjádření pak ministerstvo financí o výsledcích monitoringu informuje vládu. Obcím, kde byly ministerstvem identifikovány potíže se zadlužeností, je nabídnuta pomoc spočívající v analýze problémů a návrhů doporučení.

Výsledky monitoringu za rok 2010 byly ministerstvem financí uveřejněny před pár dny[13]. Na seznamu obcí s vyšší mírou rizika za

---

[12] Usnesení vlády ze dne 12. listopadu 2008 č. 1395, o monitoringu hospodaření obcí a o zrušení usnesení vlády ze dne 14 dubna 2004 č. 346, o Regulaci zadluženosti obcí a krajů pomocí ukazatele dluhové služby.

[13] Monitoring hospodaření za rok 2010, Ministerstvo Financí České republiky [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: < http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_64723.html>.

rok 2010 figuruje celkem 62 obci, což je v číslech o 18 obcí více než v roce předchozím.

2.7 PROBLÉMY AKTUÁLNÍ ÚPRAVY

Aktuální platné právní mechanismy proti zadluženosti jsou pouze charakteru preventivního, které by měly sloužit k vyloučení vzniku nepříznivého finančního stavu obce. Nicméně ani existence těchto opatření není dostatečná, aby skutečně zabránila situaci nadměrného zadlužení.

Problémem aktuální právní úpravy v České republice jsou dále chybějící pravidla, která by upravovala postup samotné obce nebo státu v případě, že se již obec do stavu nadměrné zadluženosti dostane. Platný insolvenční zákon se totiž na obce nevztahuje.

3. NÁVRHOVANÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Na potřebu řešit situaci týkající se narůstající úrovně zadluženosti obcí a s ní související potíže reagovala iniciativa ze strany ministerstva financí v podobě přípravy zcela nového zákona upravujícího postup pro případ předluženosti obce.

V březnu roku 2011 byl vypracován ministerstvem věcný návrh zákona[14], kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územmních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů.

Dokumentace k věcnému záměru zákona byla předložena odborné veřejnosti k diskuzi a připomínky z diskuze byly zapracovány. Následně však návrh (na základě doporučení Legislativní rady vlády) nebyl předložen vládě k projednání. Návrh zákona bude nyní upravován na základě nové směrnice Rady o požadavcích na

---

[14] Věcný záměr zákona, kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_verejne_diskuse_61055.html> .

rozpočtové rámce členských států, která se má vztahovat i na místní rozpočty jako součást veřejných rozpočtů. Okamžik přeložení vládě tak bude s největší pravděpodobností o několik měsíců posunut.

Dle materiálu publikovaného pro věřejnou diskusi by se změny měly dotýkat pouze obcí, a ne už krajů. V materiálu ministerstva financí se jako důvod pro toto odlišení uvádí skutečnost, že monitoring obcí probíhá nyní na odlišném principu než monitoring zadluženosti obcí. Předpokladem pro to, aby se nově uvažovaná pravidla regulace insolvence obcí mohla vztahovat i na kraje, je změna způsobu monitoringu zadluženosti krajů, která by tedy musela být obdobná jako současné specifické sledování zadluženosti obcí. Případnou další variantou by mohlo být využití současné kontroly zadluženosti krajů v rámci pravidelného přezkoumávání rozpočtů krajů a navázání výsledků kontroly na pravidla řešení situace předluženosti.

Konkrétně je cílem navrhované úpravy vytvoření opatření bránících nadměrné zadluženosti obcí, a dále stanovit postup obce i státu v případě vzniku nadměrné zadluženosti a umožnění oddlužení obce, které dosud v právním řádu není řešeno.

Ohledně řešení situace, kdy již dojde k nadměrnému zadlužení, se navrhuje možnost jmenování finančního poradce pro obec ze strany ministerstva financí. Předpokladem pro jeho jmenování bude souhlas obce a ochota obce řídit se jeho doporučeními. Rozhodnutí poradce by měla mít pouze doporučující charakter.

Variantou navazující je pak jmenování finančního správce obce, na žádost obce nebo na žádost finančního poradce, jestliže navrhovaná doporučení poradce nejsou účinná a je nezbytné převzetí finančního řízení obce. Takto jmenovaný finanční správce z řad zaměstnanců ministerstva financí by měl převzít některé pravomoci zastupitelstva a některé pravomoci starosty.

Součástí právní úpravy by mělo být i řešení oddlužení obce vycházející z principů insolvenčního řízení. Účelem takového postupu bude maximální poměrné uspokojení finančních nároků věřitelů obce.

Kromě řešení následné situace, kdy již dojde k zadluženosti obce v nadměrné míře, je dle mého názoru vhodné modifikovat, případně doplnit již stávající legislativní nástroje preventivního charakteru.

Z hlediska výdajů z hlediska zadluženosti je potřeba vnímat rozdíl mezi běžnými výdaji a kapitálovými výdaji. Kapitálové výdaje jsou sice jednorázového charakteru, avšak mohou představovat zásadní skutečnost pro dlouhodobý finanční výhled obce. Běžné příjmy by neměly být využívány k financování činnosti investičního charakteru, což se však často děje. Stává se, že obce investují do některého velkého investičního projektu (například výstavba aquaparku), avšak následně již není v rozpočtu dostatečné množství finančních prostředků na provoz zařízení. Implementováno by tedy mělo být pravidlo pro využití výdajů na investiční účely. Běžná část rozpočtu obce by měla být vyrovnaná.

Zpřísněny by měly být zejména podmínky pro přijetí dlouhodobých závazků (půjček a úvěrů). Možná opatření jsou tato[15]:

- požadavek na souhlas kvalifikované většinu zastupitelů s přijetím úvěru představujícího další nárůst již existující dluhové služby, případně pro přijetí úvěru přesahující určenou výši

- nutnost souhlasu určeného orgánu při přijetí úvěru představujícího další nárůst již existující dluhové služby, případně pro přijetí úvěru přesahující určenou výši

- výslovně stanovit možnost užití prostředků z dlouhodobého úvěru pouze pro kapitálové výdaje, nikoli pro pokrytí běžných výdajů

Dalším opatření lze pak navázat na již existující monitoring, a to například takovým způsobem, kdy překročení předem stanovené úrovně zadluženosti bude znamenat určité negativní následky pro obec – například nemožnost obdržení dotací, zákaz dalšího zadlužování prostřednictvím návratného financování od třetích osob nebo

---

[15] viz též Eduard Komárek: Zadluženost samosprávných celků skutečný problém nebo jen téma k občasné diskusi [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: < http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/2003/casopisy/vs/0532/pril_info.html >.

povinnost plnění specifických požadavků s účelem eliminovat další nárůst zadluženosti obce.

4. ZÁVĚR

Česká republika se bude muset do budoucna vypořádat s problémem zadluženosti veřejných rozpočtů, jehož součástí je i nutnost hledání řešení pro eliminaci možnosti vzniku nadměrného zadlužení u obcí. V současné době v českém právním řádu chybí dostatečně efektivní instrumenty k tomu, aby bylo zabráněno nárůstu zadluženosti celkově, jakož i možnému vzniku zadluženosti obce až na úrovni bankrotu.

Právní normy tak budou muset být doplněny o nové nástroje a opatření, současně s úpravou stávajících prvků, které bohužel neplní svoji funkci dostatečně. Na úrovni ministerstva vnitra již vznikl návrh na novou právní úpravu, včetně řešení pro případnou situaci insolvenčního stavu obce. Cesta k přijetí finální podoby takového zákona však bude pravděpodobně ještě složitá a navrhovaná koncepce může doznat změn. Zároveň by však mělo dojít k dalším výše zmíněným úpravám právním norem, které by společně s řešením pro situace nadměrné zadluženosti mohly napomoci ke zlepšení ekonomického stavu obcí.

Literature:

- Deník veřejné správy: Vývoj zadluženosti územních samosprávných celků [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6432000>.
- Eduard Komárek: Zadluženost samosprávných celků skutečný problém nebo jen téma k občasné diskusi [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: < http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/2003/casopisy/vs/0532/pril_info .html >.
- Věcný záměr zákona, kterým se mění zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_verejne_diskuse_61 055.html >.
- PEKOVÁ, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. 1. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011. 588 s.
- Regulace zadluženosti obcí a krajů pomocí ukazatele dluhové služby [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z:

<http://www.kr-jihomoravsky.cz/stahuj/linux/metodicke_listy/oe/Dluhova_sluzbaregulace%20zadluzenosti_obci_a_kraju.htm >.

- Monitoring hospodaření za rok 2010, Ministerstvo Financí České republiky [online]. [citováno 22.11.2011]. Dostupné z: < http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_64723.html>.

Contact – email

eva.sulcova@seznam.cz

ŽÁDOUCÍ ÚROVEŇ OSOBNÍHO MANAGEMENTU PRÁVNÍKA JAKO VÝCHOZÍ PŘEDPOKLAD JEHO ÚSPĚŠNÉ PROFESNÍ KARIÉRY

IVAN VÁGNER

Právnická fakulta Masarykovy univerzity, ČR

Abstract in original language

Každý potenciální či již výkonný právník „řídí“ svůj profesní i soukromý život. Aniž musí být v pozici manažera druhých lidí, vždy je více či méně efektivním „manažerem“ a „vůdcem“ sebe sama, což významnou měrou ovlivňuje výkon jakékoliv právnické profese. Klíčovými aktuálními i budoucími požadavky kladenými na právníky jsou potřebné osobnostní charakteristiky, nadstandardní odborná kvalifikace, ale i vysoká míra jejich osobního managementu.

Key words in original language

znalostní pracovník; právník; systém managementu; osobní management; individuální management; individuální vůdcovství; profesně-výkonový přístup k osobnímu managementu

Abstract

Any potential or already powerful lawyer "manage" his/her professional and nonworking life. Without having to be in the position of manager of other people, he/she is always more or less effective "manager" and "leader" himself/herself, which significantly affects the performance within any legal profession. Key current as well as future requirements on lawyers are: necessary personal characteristics, superior professional skills, but also a high degree of personal management.

Key words

knowledge worker; lawyer; management system; personal management; individual management; individual leadership; professionally-power approach to personal management

ÚVOD

Hlavní úkol teorie a praxe managementu na počátku 21. století zní: „podstatně zvýšit výkonnost znalostních pracovníků“. Splnění tohoto cíle nebude snadné mj. ze tří důvodů:

Již dnes jsou mnozí znalostní pracovníci prací natolik vytíženi, že jsou spíše „workholiky“ a představa ještě zvyšovat jejich pracovní vytížení je z hlediska jejich potenciálu i způsobu života nepřijatelná.

Obecné vnímání výkonnosti je dlouhodobě spojováno pouze s kvantitativními kritérii.[1]

Účelnost, účinnost, hospodárnost i odpovědnost jako kvalitativní kritéria hodnocení výkonu poslání znalostních pracovníků je v naší společnosti výrazně podceněno.[2]

Autor tohoto příspěvku (dále jen autor) si je plně vědom oprávněnosti a smysluplnosti vymezení výše zmíněného hlavního úkolu pro management i nezbytnosti jeho plnění v relativně krátkém období i výše rámcově charakterizovaných mentálních bariér bránícím jeho snadnějšímu řešení. Nabízí proto v dalším textu podněty, jež samozřejmě nejsou sice samospasitelné, nicméně mohou významně přispět k tomu, aby kvalitativně pojatá výkonnost znalostních pracovníků a tedy i právníků měla vzestupnou tendenci, aniž to bude vyžadovat jejich větší pracovní úsilí. Konkrétně jde o podněty týkající se individuálně pojatého systému managementu a potažmo jeho východiskového pilíře, jímž je tzv. osobní management.

1. CHARAKTERISTIKA FORMOVÁNÍ A FUNGOVÁNÍ SYSTÉMU MANAGEMENTU PRÁVNÍKA

Autor je přesvědčen, že již dnes, a to více v budoucnosti, potřebuje (bude potřebovat) každý znalostní pracovník[3] (dále jen ZP), tedy i právník (bez ohledu na jeho profesní specializaci) k efektivnímu usměrňování a rozvoji výkonu svého poslání ucelený systém managementu (dále jen SM). Takový SM tvoří tři pilíře:

- osobní management,[4]
- individuální management,[5]

---

[1] Např. počet studentů na 1 učitele, počet pacientů na 1 lékaře, počet vyřešených soudních případů na 1 soudce.

[2] Jsou opravdu naplňována kvalitativní kritéria, např.: vysokoškolského vzdělávání, jestliže v souhrnu vysoké školy v ČR neustále zvyšují počty studentů a potažmo absolventů oborů filozofie, práva, ekonomie, managementu atd., jejichž míra zaměstnatelnosti má sestupnou tendenci a úroveň dosaženého výstupního vzdělání klesá; obvodní lékaři vykazují nadměrné počty pacientů, přičemž se téměř v průměru vytratila snaha i možnost posoudit problém pacienta celostně, nebo s ním alespoň v klidu a emfaticky promluvit; jestliže roste tlak na soudce zvýšit produktivitu doloženou počtem ukončených soudních případů, přičemž hypoteticky vyjádřeno míra důvěry veřejnosti v působnost soudů se snižuje.

[3] **Znalostní pracovník (ZP)** je takový pracovník, který zpracovává vstupy do výstupů prostřednictvím svého mozku a obvykle též s využitím informačních technologií, přičemž jak vstupy, tak i výstupy jsou výhradně informace a znalosti.

[4] **Osobní management** formuje přístup člověka (zejména znalostního pracovníka) k profesnímu i soukromému životu.

- individuální vůdcovství.[6]

Obr. 1: Model formování a fungování SM

První a druhý pilíř SM tvoří jeho základnu, kdežto třetí pilíř je jeho vrcholem. Při formování SM by měl právník nejdříve posoudit vlastní

---

[5] **Individuální management** se týká souboru metod a technik, které užívá člověk (zejména ZP) v rámci jednotlivých manažerských komponent, jakými jsou např. plánování, organizování, kontrolování, atd.

[6] **Individuální vůdcovství** formuje perspektivní budoucnost člověka (zejména ZP) na základě objektivního poznání reality.

stávající úroveň osobního managementu (dále jen OM), a pokud tato úroveň nebude dostačující (což autor hypoteticky pokládá za, v praxi převažující skutečnost), učinit vše pro to, aby žádoucí úrovně OM dosáhl v relativně krátkém čase. Zvládnutí požadavků kladených na OM je potom předpokladem k postupnému osvojení potřebných znalostí v rámci individuálního managementu (dále jen IM). Jestliže právník dlouhodoběji dokáže úspěšně usměrňovat a rozvíjet výkon svého poslání, zjednodušeně vyjádřeno: ve smyslu „dělání věcí správným způsobem“, vzniká mu reálná šance k dosažení kvalitativního posunu směrem k třetímu pilíři, tj. individuálnímu vůdcovství (dále jen IV), jež lze opět zjednodušeně charakterizovat „děláním správných věcí“.7 Autor si zde dovoluje vyjádřit své přesvědčení, že dosažení žádoucí úrovně IV se stává nejen pro právníky, ale i pro všechny ostatní ZP naprostou nezbytností. Jinak řečeno: Tito pracovníci, po zvládnutí role „manažerů sebe sama“, se musí postupně stát i „vůdci sebe sama“, a to v pojetí „moderního vůdcovství“[8].

Jak by měl takto vytvořený a kontinuálně se zdokonalující SM fungovat?!

Veškeré impulsy pro zabezpečení výkonu a rozvoje poslání právníka pochopitelně vycházejí z vrcholného pilíře SM, tj. z IV. Z modelu SM (obr. 1) je zřejmé, že těmito impulsy jsou, na základě objektivního posouzení reality v oboru působnosti i v obecném okolí a potažmo úvah o formování vlastní perspektivní profesní budoucnosti, především:

- ujasnění vlastní hodnotové orientace, která by se měla rozhodně opírat o čtyři kardinální ctností, jimiž jsou spravedlnost, střídmost, moudrost a statečnost - odvaha,

- stanovení „správných věcí“, což de facto znamená realizovat sekvenci těchto kroků: bedlivé uvážit osobní profesní poslání (vize), vytýčit několik málo konzistentních strategických cílů, nalézt a zvolit strategii, jak těchto cílů dosáhnout, a konečně vypracovat individuální prováděcí plán sestávající z sledu nezbytných činností s časovou dotací i zdrojovým zabezpečením,

- objektivizovaná analýza vlastní důvěryhodnosti a na jejím základě buďto dosaženou důvěryhodnost minimálně udržet a

---

[7] Pro formování SM šipka směrem šikmo vzhůru v obr. 1 vyjadřuje nezbytnou sekvenci: OM – IM – IV. Šipka směrem šikmo dolů vyjadřuje fungování SM se sekvencí IV - IM.

[8] Blíže o moderním vůdcovství viz Vágner, I., SABOLOVIČ, M. (2011), s. 30-33..

potažmo hledat a volit možnosti a způsoby jak její míru zvýšit,[9]

- energetizace vlastního potenciálu, což představuje mobilizaci úsilí a obvykle hlavně vůle věnovat roli „vůdce sebe sama“ patřičnou pozornost a úsilí.

Konkrétní usměrňování výkonu a rozvoje osobního poslání by měl právník, tentokrát v roli „manažera sebe sama“, zajistit obrazně chápáno v druhém pilíři SM, kterým je IM. V jeho rámci by měl každý právník realizovat „zadání“, která si jako „vůdce sebe sama“ ujasnil, stanovil, zvolil a patřičně se k jejich naplnění „energetizoval“. Souhrnně vyjádřeno to znamená „dělat věcí správným způsobem“ a konkrétně vybrat, osvojit si a implementovat originálně sestavený (konkrétnímu jedinci vyhovující, zároveň však účelný, účinný i hospodárný) soubor individuálně pojatých manažerských metod a technik.10 Z výše uvedeného jistě pozorný čtenář pochopil, že OM a IM nejsou synonyma.[11]

Ke komplexnímu popisu formování a fungování SM je nezbytné dodat, že jednou formovaný SM konkrétního právníka nemůže stagnovat. Naopak musí být právníkem neustále zdokonalován ve všech třech pilířích a jejich vazbách, což by se mohlo obrazně vyjádřit graficky vzestupnou spirálou v sekvenci OM – IM – IV – OM atd.

2. PODSTATA A ÚČEL OM

Jak již laskavý čtenář ví z předchozího textu, OM je prvním, výchozím pilířem SM. Rovněž autor věří, že čtenář rovněž pochopil z dosavadního výkladu, že kvalitativní úroveň OM determinuje funkci

---

[9] Vždyť je skutečností, že důvěryhodnost právníků je českou veřejnosti (ať už je to či není opodstatnělé) vnímána spíše negativně.

[10] Mezi individuálně využitelné metody a techniky patří např. Activity Based Costing, Aliance, Analýzy neúspěchů, Audit interní, Analysis Performance Problems, Balanced Scorecard, Benchmarking, Budgeting, Controlling, Clients Based Costing, Clients Relationship Management, Clients Service Management, Franchising, Marketing, Management by Objectives, Management pohledávek, Metoda PESTLE, Metoda SPACE (Strategic Position and Action Evalution), Metoda SWOT, Outsourcing, Optimalizace daní, Periodické hodnocení neúspěchů, Porterův model, Procesní řízení, Reengineering, Revitalizace, Risk Management, Rozhodovací stromy, Speed Management, Strategické partnerství, Stress Management, Systematické zlepšování, Target Costing, Time Management, Total Quality Management, Učící se organizace, Virtuální organizace – vybráno ze široké nabídky metod a technik z publikace SOUČEK, Z. (2005), 177-180.

[11] Podstatou OM je hledání a nalezení vlastního originálního přístupu k výkonu a rozvoji poslání každého jednotlivého právníka, kdežto účelem IM je, aby si konkrétní právník nalezl, zvolil a osvojil originální soubor manažerských metod a technik, který mu umožní efektivně usměrňovat výkon a rozvoj jeho profesního poslání.

celého SM právníka. Bohužel je skutečností, že úloha OM v SM všeobecně[12] není dosud náležitě doceněna. Problematika OM je spíše na okraji zájmu teorie i praxe managementu, což má závažné negativní důsledky.13

Nicméně stále více se prosazující posun paradigmatu v managementu k principiálnímu vedení[14] nastoluje potřebu zásadního přehodnocení přístupu k OM v teorii i praxi managementu. Stále více manažerských odborníků uznává, že efektivní vedení sebe samých i druhých lidí je především závislé na úrovni OM znalostních pracovníků a v jejich rámci manažerů. Tedy postupně se prosazuje tato premisa: „Nelze efektivně vést druhé lidi, když nemám ujasněný vlastní postoj

---

[12] Tzn., ať už jde o SM pro jedince, zájmovou skupinu i organizaci.

[13] Existuje nemálo OJ, v jejichž čele jsou vysoce kvalifikovaní a intelektuálně zdatní lidé s bohatými zkušenostmi. Přestože tyto OJ mohou mít kvalitní lidské zdroje, „pohybují“ se dokonce v perspektivních oborech působnosti a okolní prostředí jim nabízí mnohé příležitosti, jejich konkurenceschopnost klesá, což může mít i fatální důsledky (např. bankrot). Příčiny neutěšeného stavu spatřuje vedení takovýchto neúspěšných OJ zejména ve vnějších nepříznivých okolnostech a někdy snad i v nesprávně zvolených metodách a technikách managementu. Ve skutečnosti bývá hlavní příčinou neúspěchu takovýchto OJ nedostatečná úroveň OM vrcholových lídrů OJ, která se projevuje např. tím, že generální ředitel má vždy „pravdu“, komunikace a interakce v rámci vrcholového managementu se realizuje bez vzájemného pochopení osobnostních typů jeho členů, vrcholový management neustále čelí nedostatku času atd.

Na počátku snažení mnoha zájmových skupin je obvykle až přemíra nadšení něco prosadit, uskutečnit, změnit atp. Nicméně, proč je tak častým jevem, že toto nadšení postupně vyprchá a původní záměr se nedaří realizovat? Opět se obvykle hledají příčiny neúspěchu v duchu mentálního principu „z venku dovnitř“ (náš neúspěch je způsoben druhými, resp. nepřízní okolí). Pokud by se situace objektivně posoudila, o což bývá většinou pramalý zájem a nebo nepochopení podstaty problému „vyhoření“, příčiny neúspěchu by se našly opět uvnitř kolektivu – v nedostatečné úrovni OM zejména vůdčích osobností skupiny. Je totiž dosti běžné, že energie vůdců skupin se zaměřuje spíše na získání pozice ve skupině než na prosazení společného zájmu.

Určitě všichni ZP, včetně právníků si přeje mít úspěšnou profesionální kariéru. Zároveň touží po štěstí, lásce, zdraví. Přesto nemálo profesně úspěšných právníků vede život podobající se „štvanici na divokou zvěř“, o pocitu štěstí se jim snad zdá jen ve snech, rozpadá se jim často manželství a mnozí z nich trpí psychosomatickými chorobami. Tito lidé nejsou žádní „hlupáci“, jsou to naopak vesměs lidé s nadprůměrným intelektem a odbornou kvalifikací, nicméně jejich OM je na velmi nízké úrovni. Proto také mj. hledají příčiny svého mimopracovního selhání v nedostatku času, v nepřízni osudu, v nepochopení svých blízkých atp.

[14] **Posun paradigmatu v managementu k principiálnímu vedení** vychází z principů modelu lidských vztahů a lidských zdrojů, avšak navíc se soustředí na to, jak lidem pomoci najít smysl a naplnění jejich existence, a to na základě pochopení faktu, že v konečném důsledku bude rozhodující působení přírodních zákonů a potažmo respektování mentálních principů.

k profesnímu i soukromému životu, nemám formulované své osobní poslání v životě a nedokáži vytýčit vizi, strategické cíle a strategie a potažmo energetizovat sebe i ty k dosažení těchto cílů."

Autor doposud identifikoval dva přístupy k OM:

- Přístup k OM se zaměřením na zvýšení výkonnosti znalostních pracovníků, tzv. profesně-výkonový přístup.

- Přístup k OM s univerzálním zaměřením na vytváření předpokladů pro úspěch člověka nejen v profesním, ale i v soukromém životě, tzv. přístup k OM kompatibilní s posunem paradigmatu v managementu k principiálnímu vedení.

Pozor! Další text, v souladu s abstraktem příspěvku, se zabývá „jen" profesně-výkonový přístup k OM.

2.1 PROFESNĚ-VÝKONOVÝ PŘÍSTUP K OM

Tím, že je tento přístup orientován výhradně do profesní oblasti, váže se bezprostředně k plnění klíčového úkolu teorie a praxe managementu „podstatně zvýšit výkonnost ZP", tedy i právníků. Aby bylo možno tento úkol vůbec začít efektivně řešit, je nezbytné nejdříve pochopit, jaké faktory mají na výkonnost ZP podstatný vliv. Autor je přesvědčen, že těmito faktory jsou:

- Jednoznačnost vnímání výkonu poslání ZP.[15]

- Schopnost ZP ujasnit si a zvolit přístup k výkonu a rozvoji profesního poslání (OM).[16]

---

[15] V současné praxi není vždy zcela jasné, co je vlastně žádoucím posláním ZP a proto je velice důležité žádoucí poslání ZP ujasnit a vymezit, než se začne uvažovat o požadavku zvýšení výkonnosti, neboť jinak opět hrozí prolongace kvantitativního náhledu na výkonnost. Tak např.: Má univerzitní profesor prioritně „předávat" studentům nejnovější poznatky z oboru a nebo spíše klást důraz na rozvoj jejich kreativního a současně interpersonálního řešení problémů a úkolů souvisejících s daným oborem; Má obvodní lékař být spíše „dispečerem" v návaznosti na pacientem sdělenou anamnézu a nebo ten, jenž celostně stanoví diagnózu a zvolí efektivní terapii; Má advokát poskytovat své služby s cílem vyhrát soudní spor a nebo naopak učinit vše pro řešení kauzy dohodou s protistranou.

[16] Jedná se ve své podstatě o ujasnění hodnotové orientace výkonu poslání. Co je hodnotovou prioritou? Např.: tichá dohoda profesora se studenty, že po sobě nebudeme vzájemně nic moc požadovat a nebo naopak profesor didakticky vhodným způsobem chce předat studentům maximum dílčího vzdělání v souladu s vymezeným profilem absolventa; Lékaři půjde jen o vykazování, co největšího objemu výkonu a nebo naopak jeho přístup k pacientovi bude založen na vnímání pacienta jako člověka, jenž potřebuje mnohdy více porozumění, možnosti důvěrné komunikace o svých problémech atd,; Advokátovi jde jen o peníze a nebo naopak vidí v klientovi

- Ochota ZP přijmout žádoucí posun paradigmatu při výkonu profesního poslání.[17]

- Ochota ZP neustále se vzdělávat, a to nejen ve vlastním oboru.[18]

- Přijetí faktu, že výkonnost ZP není primárně spojena s kvantitou vykonané práce, ale s její kvalitou.[19]

Jak je patrné z výše uvedeného přehledu faktorů ovlivňujících výkonnost ZP, patří mezi ně rovněž kvalitativní úroveň jejich OM. Vysoká úroveň OM je již dnes však pouze „vstupenkou na hřiště" pro všechny potenciální i výkonné ZP ve všech profesních oborech!

Rámcově lze obsah OM ZP vyjádřit prostřednictvím těchto aktivit:

- Procesu sebepoznávání.[20]

- Identifikování pracovní pozice, pro něž má konkrétní ZP vhodné osobnostní předpoklady, a tudíž i možnosti dosahovat v nich největších individuálních i společenských přínosů.

- Neustálé a harmonicky pojaté zdokonalování sebe sama.[21]

člověka, který je byť mnohdy svým přičiněním v nezávidihodné situaci a potřebuje pomoc třeba v nastartování nového přístupu k životu.

[17] Žijeme v době, kdy nejeden obor lidského činění nutně potřebuje „přetrhat" zakořeněné stereotypy myšlení, jednání a chování. ZP by měl být připraven a ochoten rodící se paradigma nejen akceptovat, ale i svým přístupem podpořit. Např.: Profesor by měl podpořit propojení racionálního myšlení s iracionálním; Lékař by měl skloubit klasickou terapii a alternativními metodami; právník by měl o mnohém ve své specializaci v duchu de lege ferenda.

[18] Vzdělávat se ve vlastním oboru je snad dnes již naprostou samozřejmostí a nezbytností – ne tak je tomu se vzděláváním v jiných oborech. To mnozí ZP nejen podceňují, ale někteří se k jiným oborům staví s arogancí. Zkušenosti „osvicených" odporníků prokazují, že inspiraci je pokrok ve vlastním oboru se nacházejí obvykle mimo něj, v jiných oborech lidského snažení.

[19] V současné praxi stále existuje silný sklon hodnotit výkonnost ZP z kvantitativního hlediska, a to se musí změnit, jinak nadále poroste mj. pokrytectví, přetvářka, falšování vykonané práce ZP a kvalita výstupů bude nutně klesat.

[20] V rámci procesu sebepoznávání by měly být zodpovězeny následující otázky: Kdo jsem? V čem jsou mé přednosti? Jakým způsobem pracuji? Jakým způsobem se učím? Kam patřím? Co je nebo může být mým přínosem? Jsem schopen brát na sebe vztahovou odpovědnost?

- Získání znalosti, jak a kdy měnit svou profesní orientaci.
- Připravovat se soustavně na zvládnutí požadavku zůstat biologicky mladý a duševně aktivní po celou dobu stále se prodlužující pracovní kariéry.[22]

---

[21] Tzn., nestačí se jen vzdělávat, nezbytné je rovněž harmonické zdokonalování ve všech dimenzích, tj. tělesné, duševní, duchovní a společensky vztahové, resp. citové.

[22] Je téměř jisté, že vlivem nepříznivého až bezprecedentního demografického vývoje ve většině vyspělých zemí světa se bude odchod do důchodu posouvat. P.F. Drucker dokonce předvídá, že hranice pro přiznání starobního důchodu bude v budoucnosti 79 let věku – viz DRUCKER, F.P. (2000), s. 50.

ZÁVĚR

Úroveň osobního managementu každého právníka, stejně jako všech znalostních pracovníků, je jedním z klíčových faktorů správného a osobnostně vyhovujícího nastartování profesní kariéry a rovněž i úspěšného výkonu poslání v praxi.

Osobní management je východiskovým pilířem systému managementu, který by si měl každý potenciální či již výkonný právník formovat tak, aby se stal nejen „manažerem sebe sama“, ale i „vůdcem sebe sama“. Sekvence formování systému managementu právníka od osobního managementu, přes individuální management až k vrcholu individuálního vůdcovství je logická a svým způsobem závazná.

Systém managementu právníka pak funguje impulzy od svého vrcholu (individuální vůdcovství) k individuálnímu managementu – jinými slovy „vůdce sebe sama“ dává podněty „manažerovi sebe sama“ k zabezpečení výkonu a rozvoji profesního poslání. Nutno dodat, že systém managementu právníka by se měl pokud možno kontinuálně rozvíjet k vyšší kvalitě, což se týká všech třech pilířů systému managementu a jejich vazeb.

Přístupy k osobnímu managementu identifikoval autor příspěvku dva. Pro účely předmětu příspěvku je pozornost věnována „jen“ profesně-výkonnému přístupu k osobnímu managementu, což úzce souvisí s hlavním úkolem teorie a praxe managementu na počátku 21. století, jenž zní: „Podstatně zvýšit výkonnost znalostních pracovníků“.

Literature:

- DRUCKER, F. P. Výzvy managementu pro 21. století. Praha: Management Press, 2000183 s. ISBN 80-7261-021-X.
- SOUČEK, Z. Firma 21. století (Předstihněme nejlepší). Praha: Professional Publishing, 2005. 258 s. ISBN 80-86419-88-6.
- VÁGNER. I., SABOLOVIČ. M. Systém managementu organizace a znalostního pracovníka. Ružomberok: VERBUM, 2011, 165 s. ISBN 978-80-8084-652-7.
- VÁGNER, I. Systém managementu. 2. přepr. vyd. Brno: VMU, 2007, 432 s. ISBN 978-80-210-4264-3.
- VÁGNER, I., WEBER, M. Osobní Management. 2. přepr. vyd. Brno: VMU, 2007, 142 s. ISBN 978-80-210-4265-0.

Contact – email

Ivan.Vagner@law.muni.cz

NĚKTERÉ OTÁZKY ZDAŇOVÁNÍ HAZARDU V ČESKÉ REPUBLICE

ROMAN VYBÍRAL

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstract in original language

Cílem tohoto příspěvku je především zanalyzovat historii a současný stav v oblasti zdaňování tzv. loterijních společností daní z příjmů právnických osob, jejich zatížení odvodem části výtěžku podle tzv. zákona o loteriích a poukázat na určité nedostatky stávající právní úpravy společně s jejich aktuálně navrhovanými řešeními.

Key words in original language

Loterie a jiné podobné hry; daň z příjmů právnických osob; správní poplatek; odvod části výtěžku.

Abstract

The aim of this contribution is primarily to analyze the history and current state in the field of taxation of so called lottery companies with corporate tax, with the levy of part of the profit according to so called Lotteries Act and to point out some imperfections of the current legislation with actual proposed solutions.

Key words

Lotteries and other similar games; corporate tax; administrative charge; levy of part of the profit.

ÚVOD

Otázka zdaňování loterijních společností patří v současnosti k poměrně hojně diskutovaným.[1] Současná právní úprava obsažená v tzv. zákoně o loteriích[2] obsahuje mnoho problematických a diskutabilních otázek.[3] Předmět této práce tvoří především okruh otázek vztahujících se k přímému daňovému a kvazidaňovému zatížení tzv. loterijních společností. Záměrně užívám pojmu přímé kvazidaňové zatížení, neboť tímto pojmem lze označit vedle daně z příjmů právnických osob také povinná peněžitá plnění odváděná na

---

[1] Tento text 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.

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

[3] Jak ostatně vyplývá např. z důvodové zprávy k zákonu č. 300/2011 Sb., změna zákona o loteriích a jiných podobných hrách.

základě zákona o loteriích, ať už jejich konkrétní název zněl v jednotlivých časových etapách jakkoliv, přičemž tato plnění se svou povahou do určité míry přímým daním blíží. Přímé daně bývají charakterizovány jako „ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku“.[4] Je však otázkou, zda je vůbec možno tato plnění z teoretického hlediska pod pojem daň subsumovat. Daň bývá definována různě, moderní finanční věda vnímá daň např. jako „platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění“,[5] popřípadě jako „povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní…“.[6] Na základě analýz a srovnání jednotlivých definic dochází Boháč k určení charakteristických znaků daní, a to tak, že se jedná o peněžitá plnění zákonná, nedobrovolná, nenávratná, neúčelová, neekvivalentní, ukládaná státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, která jsou příjmem veřejných rozpočtů.[7] Při srovnání jednotlivých znaků s plněním ukládaným na základě zákona o loteriích (dále jen „odvodem“) docházím ke konstatování všeobecné (nikoliv však úplné) shody. Významnější pochybnosti nastávají především při zkoumání znaků neúčelovosti a směřování do veřejných rozpočtů. Při restriktivním vnímání pojmů neúčelovost a účelovost (např. ve smyslu správního poplatku) by se dala shoda konstatovat rovněž na tomto místě, avšak určitá účelovost odvodu by se dala dovodit z textu zákona o loteriích, konkrétně stanovícího, že „část výtěžku z loterií nebo jiných podobných her (…) lze použít pouze pro veřejně prospěšný účel uvedený v povolení“.[8] Dalším sporným znakem je směřování odvodu do veřejných rozpočtů. V prvé řadě je nezbytné přiblížit samotný pojem veřejný rozpočet. Také v této otázce existuje několik doktrinálních proudů. V užším pojetí zde lze zařadit státní rozpočet, místní rozpočty, rozpočty státních fondů a rozpočet Evropské unie. Širší pojetí zde řadí rovněž jednotlivé rozpočty, které

---

[4] Viz Karfíková, M. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 157.

[5] Viz Karfíková, M. In Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6. s. 154.

[6] Viz Kubátová, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8. s. 15.

[7] K tomu blíže Boháč, R. Viz Radimbohac.cz [online]. 2011. [cit. 2011-11-27]. Pojem daň v daňových zákonech. Dostupné z WWW: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/prispevek-dny-prava-2011-final.pdf>.

[8] Viz ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Dané ustanovení je systematicky nesprávně zařazeno, neboť se vztahuje ke všem loteriím a podobným hrám uvedeným v § 2 citovaného zákona.

jsou součástí určitého veřejného rozpočtu.[9] Tak či tak lze stěží předpokládat, že veřejně prospěšný účel uvedený v povolení by tuto podmínku naplňoval. Především z těchto důvodů hovořím o tomto odvodu jako o plnění majícím kvazidaňový charakter.

V této práci nadále nebudu blíže zabývat jednotlivými specifiky v oblastech výherních hracích přístrojů, koncových interaktivních videoloterních terminálů a herních míst lokálního herního systému.

HISTORIE

Do nabytí účinnosti dnešního zákona o loteriích byla úprava dané tématiky svěřena především zákonu č. 37/1973 Sb., o veřejných sbírkách a o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Provozování loterií a jiných podobných her[10] (dále jen „her“) bylo možné pouze na základě povolení, která udělovaly národní výbory, případně Ministerstvo financí. Obligatorní součástí takového povolení bylo rovněž uvedení účelu, na který bylo možné výtěžku z loterie použít. V prováděcí vyhlášce[11] byl tento účel specifikován jako veřejně prospěšný. Vydání povolení k provozování loterie přitom podléhalo správnímu poplatku, jehož výše byla stanovena sazbou 10% z tzv. herní jistiny, přičemž zákon zároveň stanovil nejnižší hranici poplatku, nikoliv však hranici nejvyšší. Vzhledem k přísně účelovému určení výtěžku z loterie jakékoliv jiné zdaňování příjmů subjektů (organizací) z uspořádaných loterií již nepřipadalo v úvahu.

Při srovnání dřívější zákonné úpravy s úpravou dnes účinnou nalézáme mnoho společných rysů. Předně se jedná o existenci určitého veřejně prospěšného účelu. Jak je již uvedeno výše, výtěžek z loterie byl používán právě ke krytí takovýchto nákladů. Stejného pojmu je v souvislosti s tzv. odvodem z části výtěžku použito i v současném zákoně o loteriích.

Dalším pojítkem obou zákonných úprav je existence a podobná konstrukce správního poplatku za vydání povolení k provozování loterií. Jejich sazby byly a jsou shodně vyjádřeny zásadně poměrně (procentuálně), což zvláště dnes není zdaleka obvyklé a s touto konstrukcí se setkáváme především u poplatků soudních, nikoliv správních.[12] Je otázkou, do jaké míry jde v případě dnešních poplatků

---

[9] K tomu viz Marková, H., Boháč, R. Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2007. 264 s. ISBN 978-80-7179-551-3. s. 91.

[10] Na tomto místě je vhodné zmínit, že vnímání loterií a podobných her bylo v dané době poněkud odlišné od dnešního vnímání uvedených pojmů.

[11] Vyhláška ministerstva financí České socialistické republiky č. 61/1973 Sb., kterou se stanoví podrobnosti o loteriích a jiných podobných hrách.

[12] Sazebník zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, v současnosti obsahuje 163 položek, pouze u třech z nich lze však hovořit o převážně poměrném určení sazby poplatku.

o poplatky v pravém slova smyslu. Nezřídka se objevují pochybnosti a názory tendující spíše k daňovému vnímání těchto poplatků. Na této situaci nic nemění ani stanovování spodních i horních hranic poplatků. Některé publikace se o poměrné sazbě správního poplatku zmiňují v tom smyslu, že „úkon se zpoplatňuje procentní sazbou zejména tam, kde je nutné reagovat na cenu předmětu úkonu“.[13] Na uvedený správní poplatek však dle mého názoru tato teorie nedopadá. Na možné (ba dokonce existující) nuance v terminologii některých právních předpisů naráží např. Radvan, který uvádí, že „poplatek na rozdíl od daně je dávkou nepravidelnou s ekvivalentem, tedy je vybírán ad hoc za protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace“ a že „některé dávky nesou označení „poplatek“, přitom ale plně naplňují finanční definici daně a postrádají elementární znaky skutečných poplatků“.[14] Do jaké míry však zmiňovaný správní poplatek skutečně znaky (či definici) daně naplňuje, lze opět zjistit porovnáním jednotlivých znaků daně s konkrétními znaky zkoumaného správního poplatku. Při tomto srovnání opět docházím k závěru, že zatímco určité znaky daně v tomto případě naplněny jsou, jiné absentují.

V poslední době jsme svědky negativních ohlasů směřujících právě na adresu konstrukce správních poplatků za vydání povolení podle zákona o loteriích. Jednak bývá někdy namítán jejich skrytý daňový charakter, zároveň bývá kritizována existence horní hranice těchto poplatků, což v konečném důsledku vede k nižšímu reálnému zatížení touto povinnou platbou u tzv. „největších“ loterijních společností.[15]

Řešení tohoto problému se přitom zdá být na první pohled poměrně jednoduché. Stačí nahradit poměrně stanovenou sazbu poplatku sazbou pevnou, čímž by automaticky zároveň došlo k odbourání problému týkajícího se stanovení horního limitu poplatku.

V posledních dvou desetiletích byla úprava dané problematiky řešena především na úrovni zákona o loteriích a zákona o daních z příjmů. Co se zákona o loteriích týče, lze obecně poznamenat, že se po

---

[13] Sciskalová M. In Pauličková, A., Bakeš, M. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava : Eurounion, 2007. 334 s. ISBN 978-80-88984-99-3. s. 149.

[14] Radvan, M. In Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 413.

[15] Jak rovněž vyplývá z Důvodové zprávy z roku 2009 k senátnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon o loteriích a jiných podobných hrách, sněmovní tisk 722/0, kde je uvedeno že „sazby poplatků v položce 21 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, stanovené procentem v písmenu a), b) a d) této položky mají daňový charakter, proto lze konstatovat, že u největších provozovatelů hazardu dochází k daňovému zvýhodnění. Navrhuje se proto zvýšit správní poplatek na 15 % (jsou to i trendy EU) a zrušit jeho celkový limit (a tím odstranit daňové zvýhodnění)“.

nemnohých novelizacích jedná o právní předpis v řadě otázek neefektivní a neaktuální, neboť ne zcela odráží současné trendy ve vývoji tzv. loterijního průmyslu. Jako stěžejní lze pro účely této práce vnímat především existenci systému odvodů části výtěžku, popřípadě jeho terminologických předchůdců. V prvních letech účinnosti zákona o loteriích spočíval tento systém[16] na odvádění stanoveného procenta z tzv. výtěžku na veřejně prospěšný účel. Takováto konstrukce stála a dodnes stojí na ideových základech zavedených předchůdcem současného zákona o loteriích, konkrétně zákonem č. 37/1973 Sb. Je však zajímavé poukázat na hodnotový odklon obou zákonných úprav. Zatímco do účinnosti současného zákona o loteriích by se dalo říci, že bylo provozování těchto „her“ pouhým prostředkem k dosažení cíle (konkrétně použití výtěžku ke krytí veřejně prospěšného účelu), bylo od roku 1990 provozování loterií a jiných podobných her zařazeno k „výdělečným oblastem“, jejichž primárním cílem je dosahování příjmů, přičemž zachovaný systém spočívající v odvádění peněžních prostředků na veřejně prospěšné účely je aspektem do značné míry druhořadým, skýtající mj. atraktivní manévrovací prostor pro jistý způsob „daňové optimalizace“ loterijních společností.

Na tomto místě se budu zabývat právní úpravou podle stavu do 31. srpna 1998, neboť následujícího dne vstoupila v účinnost významná novela zákona o loteriích, pod číslem 149/1998 Sb., na základě níž mimo jiné došlo k zásadní změně v systému odvodů, který v podstatě přetrval do dnešních dnů a o kterém tedy bude zmínka v další části práce.

Podmínkou vydání povolení k provozování loterie nebo podobné hry bylo mimo jiné použití stanovené části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Tato část byla určena procentuální nejnižší hranicí výtěžku. Hranice byly stanoveny ve výši minimálně 90 %, případně minimálně 10 % z výtěžku, a to v závislosti na charakteru povolené hry. Nedostatkem dané úpravy byl ten fakt, že zatímco výčet loterií a jiných her byl v ustanovení § 2 stanoven demonstrativním způsobem, byly minimální hranice výtěžku stanoveny pro konkrétní druhy her. Vyvstává tedy otázka, která hranice by se v praxi aplikovala na hru v demonstrativním výčtu neuvedenou.

Za zásadní lze považovat konstrukci částky, z níž byla část výtěžku odváděna. Výtěžkem se podle § 4 odst. 6 rozuměly „příjmy z loterie nebo jiných podobných her snížené o výhry, zaplacený správní poplatek, o vlastní náklady pořadatele na provozování loterie nebo jiných podobných her…“.

Vzhledem k určité podobnosti konstrukce odvodu výtěžku a daní z příjmů, lze výtěžek i z dnešního pohledu s určitým zobecněním

[16] V té době zákon o loteriích pojmu odvod expressis verbis nepoužíval, jednalo se pouze o tzv. výtěžek.

přirovnat k základu daně. Lze si povšimnout, že zákonodárce striktně odděloval příjmy a výdaje (náklady) související s provozováním loterie od příjmů a výdajů s tímto nesouvisejícími. Na danou konstrukci totiž navazovalo osvobození od daně z příjmů právnických osob vztahující se právě k výtěžku provozovatelů, který byl určen ve výši alespoň 90 % na veřejně prospěšné účely. Příjmy, které provozovatel vykazoval vedle této činnosti tedy do základu daně z příjmů právnických osob již započítávány byly. Určité pochybnosti mohlo vzbuzovat právě stanovení hranice 90 % z výtěžku. Interpretací právních předpisů nelze dojít k jinému závěru, než že společnosti, které na základě zákona o loteriích byly povinny odvádět minimálně 10 % z výtěžku, byly od daně z příjmů osvobozeny pouze tehdy, kdy na veřejně prospěšné účely odvedly alespoň 90 % z výtěžku. Za vydání povolení k provozování loterie nebo jiné hry byly společnosti povinny uhradit správní poplatek. Na tomto místě lze opětovně uvést skutečnost, že sazby správních poplatků vztahujících se k povolování loterií a jiných her byly z historického hlediska vždy, až na pár výjimek,[17] stanovovány poměrně (procentuálně).

SOUČASNÝ STAV

Zásadní novelizace zákona o loteriích byla provedena zákonem č. 149/1998 Sb. Tato novela významnou měrou zasáhla rovněž otázku odvodů loterijních společností, neboť zavedla zcela nový systém. Tento systém spočíval jednak ve sjednocení systému pro všechny loterijní společnosti, a dále především v zavedení progrese odvodových sazeb. Loterijní společnosti byly povinny na veřejně prospěšný účel odvádět tzv. část výtěžku. Vzhledem k souběžnému užívání pojmů výtěžek a část výtěžku[18] docházelo v praxi ke sporným situacím. Tyto musely být následně řešeny rozhodováním soudů, případně dalšími novelizacemi zákona o loteriích. Krajský soud v Ostravě např. ve svém rozhodnutí z roku 2001 uvedl, že „pojem "výtěžek" - tak, jak je vymezen v § 4 odst. 3 zákona ČNR č. 202/1990 Sb. - nelze použít pro účely výpočtu výše odvodu "části výtěžku" z provozování loterií a jiných podobných her na veřejně prospěšné účely podle § 4 odst. 2 zákona, neboť toto ustanovení obsahuje zvláštní úpravu pojmu "část výtěžku" pro tyto účely a je vzhledem k odst. 3 cit. ustanovení v poměru speciality“.[19] Shodně se k dané problematice stavěl rovněž Krajský soud v Českých Budějovicích, který ve svém rozhodnutí uvedl, že „část výtěžku a výtěžek jsou dva různé právní pojmy; výpočet výše části výtěžku pro

---

[17] Pevná sazba byly zásadně používána u správních poplatků za (výherní) hrací přístroje, dále např. u správních poplatků za změnu vydaného povolení.

[18] K tomu např. Dvořák, T. Zákon o loteriích a jiných podobných hrách s poznámkami a souvisícími předpisy. 2. vyd. Praha : Linde, 2006. 175 s. ISBN 80-7201-638-5. s. 40.

[19] Viz rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, č. j. 22 Ca 473/2000-22.

odvod na veřejné účely je zákonem přesně stanoven a neurčuje se podle výtěžku loterie či hry“.[20]

V takto nastoleném systému bylo a je možné pozorovat určité sporné aspekty. V prvé řadě jde o nastavení progresivních odvodových sazeb. Základem pro výpočet části výtěžku je rozdíl, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru. K tomu, aby se provozovatel doslal na nižší procento odvodu stačí jednoduše založit další společnosti a tímto způsobem rozdrobit část výtěžku na menší části s nižší sazbou odvodu. Určitým regulátorem takového jednání mohlo však být výše popsané procentuální určení sazby správního poplatku, neboť jeho limitace horní hranicí, které by jednotlivé loterijní společnosti nedosáhly, mohlo v konečném efektu loterijní společnosti od tohoto jednání odradit.

K dalším poměrně živým otázkám lze řadit terminologický vývoj osvobození od daně z příjmů právnických osob ve vztahu k plněním odváděným na základě zákona o loteriích. Po nabytí účinnosti zmiňované novely zákona o loteriích pod č. 149/1998 Sb., určitou dobu trvalo, než došlo ke sjednocení obou zákonných úprav. Zákon o daních z příjmů totiž až do 27. prosince 1998 osvobozoval od daně na základě § 19 odst. 1 písm. g) výtěžek provozovatelů, který byl určen ve výši alespoň 90 % na veřejně prospěšné účely. Zákon o daních z příjmů přitom pro účel vymezení výtěžku odkazoval na úpravu obsaženou v zákoně o loteriích. Teprve 28. prosince nabývá účinnosti novela zákona o daních z příjmů pod č. 333/1998 Sb., která opouští koncepci osvobození výtěžku a zavádí osvobození příjmů. Vztah pojmů „výtěžek“, „část výtěžku“ a „příjem“ v daném období generoval nemálo nejasností. Komplexní pohled k této problematice zaujal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. srpna 2009, kde mj. uvádí, že „nahrazení pojmu "výtěžek" pojmem "příjmy" přitom jasně ukazuje na úmysl zákonodárce učinit předmětem osvobození nadále již nikoliv "čistý" výtěžek, jak je definován zákonem o loteriích, ale naopak "hrubý" příjem provozovatele, tj. celkový objem všech vsazených částek ze všech provozovaných her“.[21] Další zásadní změna v oblasti osvobození od daně z příjmů byla provedena zákonem č. 261/2007 Sb. a ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů tím dostalo dnešní podobu. Obecně by se dalo shrnout, že osvobození bylo konkretizováno čistě na příjmy ze vsazených částek. Důvodová zpráva k této novele uvádí jako jeden z hlavních důvodů existenci různých druhů částek (manipulační poplatky u kurzových sázek, tzv. tipsy v kasinech atd.), na něž se povinnost odvodu části výtěžku nevztahovala, ale které byly na

---

[20] Viz rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 10 Ca 323/2000-28.

[21] Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 73/2008-161.

základě dosavadního znění zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny. Dani z příjmů právnických osob tedy dnes podléhají jen ty činnosti, které nesouvisejí s provozováním loterií nebo jiných podobných her. Někteří autoři zastávali ve vztahu k osvobození od daně z příjmů názor, že „odvod části výtěžku, pro jejíž výpočet se nezohledňují náklady provozovatele, tvoří podstatně vyšší částku než standardní daň z příjmů“.[22] Námitka nezohlednění nákladů je jistě relevantní, nicméně vzhledem k tehdejší sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 24 % a progresivnímu stanovení sazeb odvodu části výtěžku od 6 % do 20 % by se o určitém nepoměru dalo hovořit pouze u „největších“ loterijních společností a především do značné míry netransparentní situace v oblasti přidělování těchto odvodů na veřejně prospěšné účely činí tuto námitku ne příliš vhodnou.

PRÁVNÍ ÚPRAVA PO ROCE 2012

V posledních měsících jsme byli svědky intenzivní legislativní činnosti v oblasti zdaňování příjmů loterijních společností, systému odvodů částí výtěžků a správních poplatků. Na 1. ledna 2012 byla stanovena účinnost většiny ustanovení zákona č. 300/2011 Sb. Pro účely tohoto textu je významnou změnou sjednocení sazeb odvodů částí výtěžků na 20 %, což odpovídá Programovému prohlášení vlády ze srpna roku 2010. V polovině listopadu 2011 Poslanecká sněmovna schválila text zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který mimo jiné obsahuje novou specifickou úpravu nejen v oblasti odvodů a jehož schválením by některé změny provedené zákonem č. 300/2011 Sb. pozbyly relevantnosti. Je však otázkou, jak konkrétně bude legislativní proces pokračovat, neboť jako nejspornější pro tuto oblast se patrně jeví otázka tzv. rozpočtového určení odvodu. Vzhledem k této nejistotě se na tomto místě budu věnovat pouze zásadním změnám, které byly aktuálně prosazeny Poslaneckou sněmovnou a jimiž se bude v nejbližších dnech zabývat horní komora Parlamentu.

Na prvním místě uvádím koncepci nově pojmenovaného odvodu z loterií a jiných podobných her. Základ tohoto odvodu má tvořit rozdíl součtů vsazených částek a vyplacených výher. Mezi vsazené částky se přitom nově výslovně řadí i plnění se vsazenou částkou související (např. manipulační poplatky u kurzových sázek). Oproti současnému stavu je tedy navrhováno zjednodušení výpočtu základu odvodu. Co se sazby odvodu týče, ta je sjednocena na 20 %. Velmi problematickou se jeví otázka tzv. rozpočtového určení odvodu. Projednávaný návrh stanoví (pro významnější loterie a hry) rozdělení odvodu na třetiny s tím, že tyto třetiny připadají do rozpočtů obcí, státnímu rozpočtu a na tzv. veřejně prospěšné účely. Tato koncepce však mnoho kladných ohlasů nevzbuzuje a dokonce se objevují

---

[22] Kramář, K., Hušák, A. Herní právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2006. 181 s. ISBN 80-86898-80-6. s. 85.

názory, že by správa takto nastaveného systému byla v současné době neproveditelnou.

Další významnou navrhovanou změnou je zrušení osvobození od daně z příjmů právnických osob ve vztahu k příjmům z provozování loterií a jiných podobných her, čímž by došlo k zavedení určitého dvojího „zdaňování“ příjmů loterijních společností. Odvod podle zákona o loteriích by poté nabýval spíše charakteru zmírňujícího plnění souvisejícího s významnými socio – patogenními dopady loterijního průmyslu, kdežto zdanění loterijních společností daní z příjmů má sloužit převážně k postavení těchto společností na roveň jiným poplatníkům.

Jako další významná změna se jeví nové určení správních poplatků za vydání a změnu povolení k provozování loterií a jiných podobných her. Nově by měla být veškerá vydaná povolení zatížena správním poplatkem ve výši 5000 Kč a změny těchto povolení částkou 3000 Kč, čímž by došlo k odstranění kvazidaňového charakteru tohoto správního poplatku.

ZÁVĚR

Na závěr lze konstatovat, že oblast loterijního průmyslu vykazovala po řadu let mnoho nedostatků a stát se k této oblasti stavěl ve srovnání s jinými vyspělými zeměmi poněkud benevolentně, až laxně. Sílící tlak mnohých subjektů z posledních měsíců a let však v současnosti vrcholí, a to v podobě připravených novelizací relevantních právních předpisů. Tuto snahu osobně vnímám veskrze pozitivně, byť jsem si rovněž vědom možných úskalí, které by s sebou nová právní úprava přinesla. Nyní záleží na pokračování legislativního procesu, jak konkrétně budou změny v oblasti loterijního průmyslu vypadat.

Literature:

- Kramář, K., Hušák, A. Herní právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2006. 181 s. ISBN 80-86898-80-6. s.
- Dvořák, T. Zákon o loteriích a jiných podobných hrách s poznámkami a souvisícími předpisy. 2. vyd. Praha : Linde, 2006. 175 s. ISBN 80-7201-638-5.
- Jánošíková, P., Mrkývka, P., Tomažič, I. Finanční a daňové právo. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- Pauličková, A., Bakeš, M. Finančné právo na Slovensku a v Čechách. Bratislava : Eurounion, 2007. 334 s. ISBN 978-80-88984-99-3.
- Marková, H., Boháč, R. Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2007. 264 s. ISBN 978-80-7179-551-3.
- Kubátová, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5.upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

- Radimbohac.cz [online]. 2011. [cit. 2011-11-27]. Pojem daň v daňových zákonech. Dostupné z WWW: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/prispevek-dny-prava-2011-final.pdf>.

Contact – email

rovybi@gmail.com

INTERNATIONAL ARBITRATION IN FINANCIAL MATTERS–GENERAL REMARKS

MAŁGORZATA WRÓBLEWSKA

Gdansk University, Faculty of Law and Administration

Abstract in original language

This article considers the institution of international arbitration. This is designed for quick, practical and efficient resolution of financial matters. The main issue of this article is the short presentation of the arbitration conventions. There is no extensive list presented but only the most important ones.

Key words in original language

international arbitration, dispute, solve the dispute, international financial transactions, arbitration conventions.

1. INTRODUCTION

Disputes (conflicts)[1] are an integral part of running a business activity. Additionally the atmosphere of rivalry the strengthen by rumors of the difficulties of financial institutions does not encourage reaching agreements. In its simplest definition "a dispute" is a situation in which one party has a demand or complaint and the other party denies this position. According to *A. Szpunar,* a dispute can be said to exist earlier *ie* when the parties express different opinions on the content of the legal relation joining them, even though they have not yet decided on any form of solving the dispute[2].

Internal conflicts in society are of a complex nature. An example of such a situation is the New York stock exchange crash in 1929, which heralded the Great Depression. This example shows how economic difficulties such as unemployment, runaway inflation, the insolvency of banks and other institutions, the lack of basic social welfare and proper living conditions can lead to negative ideas. The crisis of 1929-

---

[1] Term „conflct" from łac. c*onflictus* and means competitive and opposing action of incompatibles: antagonist state or action (as of divergent ideas, interests or person). Conflict means hostility condition between parties. Dispute is interpreted as a contrary state, misunderstanding state which cannot lead to a conflict. Sometimes in subject literature occurs an interchangeably apply terms such as dispute and conflict. M. Katz, *The Relevance of International Adjudication*, Cambridge 1968, p.41. In this paper the term dispute and conflict are used in the same meaning.

[2] A. Szpunar [in:] *System prawa cywilnego* S. Grzybowski ed. Kraków-Łódz-Poznań- Warszawa –Wrocław 1986.Vol. III, part II, p.1072.

1935 led to society losing its trust in the ruling elite and enabled Fascist and Communist to overtake power[3].

Cultural differences, especially resulting from dominant religious doctrine, determine the method of solving a conflict. The Euro-Atlantic culture is identified with occidental culture. According to *J. Borysowski,* this must contain the validity and recognition of the primacy of the intellect over religious dogma as well as the recognition of liberty and human rights including religious freedom. Of equal importance is the division of theory from politics, pluralism and mutual tolerance[4]. Thus, it can be stated that oxydendal cosmology of time presents the sense of finiteness of all that is earthly, hence a conflict is understood as a single and specified phenomenon (it is defined in terms of the subject, object, time and place of dispute).

In accordance with the holistic[5] philosophy of the East, the interpretation of conflict situations demands a different approach. The concept of solving should be replaced by the concept of transforming a conflict. This enables an assessment of the conflict not only as a dysfunctional phenomenon but also allows a deeper perception of its positive aspects. Representatives from different disciplines such as: organizational and management theorists, sociologists and psychologists are currently conduct research to show that the skilful management of disputes may encourage innovation, the improvement of the current state of affairs, and increase in effectiveness and in the worst case a minimalization of loses[6]. To give an example in the scope of financial settlements, the parties may agree on mutually positive method of making repayments in cash by issuing bills of exchange or by postponing repayments ect.

---

[3] W. M. Stankiewicz, Konflikt jako zjawisko integrujące i dezintegrujące oblicze współczesnego świata, Olsztyn 2008, p.20-21.

[4] J. Borysowski, *Idea kultury przewodniej a osiągnięcie wzajemności perspektyw –wybrane aspekty dialogu międzykulturowego* [in:] Wielokulturowość - międzykulturowość – trans kulturowość w perspektywie europejskiej i pozaeuropejskiej ed. A. Barska, M. Korzeniowski, Opole 2007, p.129.

[5] Holism- a Greak word meaning is the theory that all the properties of a given system (physical, biological, economic etc) cannot be determined or explained by its component part alone. The term holism was introduced by the South African politician Jan Smuts in 1926. A. Heywood, Ideologie polityczne, Warszawa 2007, p.280.

[6] R. Morek, *ADR- w sprawach gospodarczych,* Warszawa 2004, p.14.

2. SOURCES OF THE POTENTIAL CONFLICTS IN THE FINANCIAL MATTERS

Finance plays the crucial role in the global world. Borders of the states are not the obstacle for financial transactions borders which spread in a huge power, differences and complexity. International financial transactions are often concluded for a long period of time which leads to complicated legal transactions. Its parties are both a public and a private persons. Participant (actors) of the financial market exist in the environment which has an impact on stable relationship. At present, they make transactions in the environment of different cultures, unstable political law systems, conflict ideas, bureaucracy, unstable financial system and changing economies. This factors do not determine the safety of financial transactions. On the contrary, they are a source of conflicts. They can be divided into separate groups. The first one relates to the changing circumstances. The second one focuses on the lack of mutual understanding of the parties, different aims, cultures and political systems. The first group involves changing circumstances, whereas the second one recognizes the lack of the mutual understanding, different aims, cultures and political systems. Changing circumstances are categorized such as for example unexpected reduction of price outbreak of domestic war. These factors lead to either reduce or increase of the costs resulting from agreement. As a result harmed person may withdraw from an agreement.

Economic instability is of more importance to foreign than to domestic investors. It can be founded that international financial transactions include some individual features which are not present in domestic transactions. This elements increase the risk of breaking off an agreement. For the first one, the international environment is unstable and international transactions seem to be very sensitive for unpredictable changes such as devaluation*, a coup d'état,*wars or radical governments changes. For the second one, agreements relate to international transactions which are more expensive to the similar domestic agreements. For the third one, foreign governments are the parties of international financial transactions. Cultures and law diversity cause different meaning of weight of evidence. Therefore, States may withdraw from an agreement because of the sovereignty and the protection of common good.

3. HISTORY

International arbitration is the most important method of resolving disputes arising from international commercial agreement and other international relationships. The origins of international arbitration dates back to Ancient Greece[7]. This country was not a one political

---

[7] Beginning of arbitration could be search earlier - in the father of history. From Herodotus there are only the merest intimations. He describes in detail no famous arbitration but it is said that men did not invariably settle their quarrels with cold steel. He tells us for example that the succession of Darius was disputed between his favorites sons Xerxes and Artabazanes, and that it

organization but was either an antagonism, or, at times, a union more or less crude, of divers states and cities[8]. According to descriptions made between IX and IV BC, there were approximately 110 arbitration disputes between various political organizations (*polis*)[9]. Later, in the XVII the United States played the crucial role in international arbitration development.[10]

The Jay's Treaty was signed between the United States and Great Britain on the 19 of November, 1794 and regulates, among other things, commerce and navigation. The Treaty established a commission to solve disputes regarding the treatment of British and the US nationals during and after the American Revolution.

The Jay's Treaty can be described as the first model of international arbitration disputes regulation[11]. The IX and XX Century is associated with law arbitration progress[12]. This relates to many arbitral panel appointments which referred to the Jays Treaty rules concerning commercial sphere. Against the background of the XX Century, there was a need to distinguish a new notion *ie* the international commercial arbitration[13].

---

was referred to their uncle for settlement. R.C. Morris, *International Arbitration and Procedure*, New Haven- London- Oxford 2010, p.1.

[8] It is known that between ancient cities of Greece there were a thousand bonds -religion, language, art, love of athletic games and a common origin – the only one that was lacking was political identity. R.C. Morris, *ibidem*.. p.8.

[9] E. Zagórska - Prątnicka, *Dwustronne umowy o wzajemnej ochronie inwestycji*, Biuletyn Arbitrażowy 2009, No , p. 57.

[10] It is known as Treaty of Amity, Commerce and Navigation, between His Britannic Majesty; and The United States of America" and was negotiated by Supreme Court Chief Justice John Jay.

[11] E. Zagórska - Prątnicka, *Dwustronne umowy* ..op.cit, p. 57.

[12] From 1840 to 1940 states established over sixty arbitral commissions to deal with disputes arising from injuries to foreign nationals. In addiction there were various *ad hoc* panels established to solve specific claims and national prize courts that adjudicated claims regarding the capture of property at sea. A. Newcombe, L. Paradell, *Law and Practice of Investment Treaties. Standards of treatmen,* Austin –Boston – Chicago - New York- The Netherlands 2009, p.7.

[13] A.A. Wiśniewski, *Międzynarodowy arbitraż handlowy w Polsce*, Warszawa 2011, p.33.

4. CONVENTIONAL ORDER

In contemporary times, the development of international arbitration is formed with rapid growth expansion of the world financial and business communities[14]. It is very important for businesses to have an established method of resolving business disputes quickly, efficiently and constructively. This advantages led to the development of the international regulations in the arbitration panel sphere. The most important international conventions involve:

the Geneva Protocol on Arbitration Clauses of 1923 (Geneva Protocol)

the Geneva Convention on the Execution of Foreign Arbitral Awards of 1927 (Geneva Convention) [15]

the European Convention on International Commercial Arbitration Done at Geneva on April 21, 1961(the European Convention)[16]

the Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards Done at New York 10 June 1958 (the New York Convention)

the Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of Other States Done at Washington 18 March 1965 (the ICSID Convention or Washington Convention)[17]

the Convention on Settlement by Arbitration of Civil Law Disputes resulting from Economic, Scientific and Technical Cooperation of 1972 (Moscow Convention)[18].

---

[14] T. Szurski, *Arbitraż – skuteczny sposób likwidowania sporów.* Monitor Prawniczy 1998, No. 12, p. 468.

[15] G.B. Born, *International Commercial Arbitration* Vol. I The Netherlands- United States of America- Great Britain 2009, p.60.

[16] United Nations Treaty Series, vol.484 ,p.364 No.7041 (1963-1964). http://www.jus.uio.no. [access in 10.12.2011] A. Redfern, *Law and Practice of International Commercial Arbitration* , London 2004, p.460.

[17] This Convention entered into force, 14 October 1966 http://www.jus.uio.no [access in 10.12.2011]. A. Torbus, *Wybrane zagadnienia stosowania konwencji nowojorskiej o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych.* ADR Arbitraż i Mediacja 2008 No.4, p.197-214.

[18] G. Ginsburgs, The Soviet Union and the International Cooperation In Legal Matters. Law in Eastern Europe Dordrecht- London – Martinus-Nijhoff 1994 no. 38, p.110. K. Lynch, The Forces of Economic Globalization . Challenges to the Regime of International Commercial Arbitration , The Hague- The Netherland- United Kingdom 2003, p. 143.

In the doctrine, Geneva Protocol is treated as the first Act of Law concerning convention of the international commercial arbitration. The most important assumption is the duty of acknowledging arbitrary contracts of present or disputes-to-be, by the states (regulated by law). Till 1958 Geneva Protocol was ratified by 43 countries, Poland included. At present, the Protocol has mainly a historical meaning and Poland applies it only in relation with Iraq[19]. Its weak point is that it can be executed only on the territory of the state where it was acknowledged. Thus, it needed completition, which came to being by proclaiming Geneva Convention in 1927. Geneva Convention acknowledged the duty of recognizing and executing the arbitrary judgment, which was passed in the territory of a different state of Geneva Protocol. Geneva Convention was ratified by 37 countries. Poland did not accept it.

The New York Convention has a significant role in the view of the development of international Arbitrary Law. It was passed under patronage of ONZ in 1961. In Poland, the New York Convention came to law in 1958 and it applies to 146 states[20]. For the international Arbitration, the New York Convention is the fundamental world-wide Act of Law; it refers to acknowledging and executing arbitrary judgments which came to being due to disputes of contracting parties in the territory of a state different from the one in which execution and recognition is demanded. The New York Convention refers also to such arbitrary rulings which are not recognized as state rulings in the countries which demand its execution and acknowledging.

The territory and subject range of the New York Convention is related to two reservations. Both of them result from Article I of the Convention. The first, territorial reservation, assumes that state-party may proclaim on mutual terms the application of the Convention in acknowledging and execution of its arbitrary judgments which are passed only in the territory of the other agreeing state. The second, subject reservation, limits the state-party in the range of application of the Convention only to relations which the law of a given state assumes as commercial. In the light of these reservations, in practice, there appeared doubts whether Poland is related to the Convention with view to its fundamental assumptions or assumptions concerning reservations.

This issue proved to be meaningful since Poland, signing the Convention in 1958, proclaimed both reservations. Simultaneously,

---

[19] A.A. Wiśniewski, Międzynarodowy arbitraż handlowy w Polsce, Warszawa 2011, p.92. T. Szurski, Uwagi wprowadzające do problematyki krajowego i międzynarodowego arbitrażu handlowego (gospodarczego). PUG 1994, No.1, p.7.

[20] http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/arbitration/NYConvention_status.html [access: 10.12.2012].

Poland did not recognize that in 1961 when ratifying the Convention. This led to two contrary attitudes in Poland. The first one, postulated by *J. Jakubowski* and based on Article 23 §2 of Vienna Convention on the Law of Treaties[21] treating about Tractate Law, denied the reservations[22]. The second one, postulated by *T. Ereciński*, *K. Weitz*, *J. Szpara*, stated that once assumed reservations are in force. This results from Article 23 §2 of Vienna Convention, which resolves doubts in case if Convention does not treat about it and, simultaneously, does not apply to *iuris cogentis* norm. At present, the second interpretation is in majority. Nevertheless, in practice, both argumentations seem to be irrelevant since territorial reservations are of less importance. As for subject reservations, Poland did not define commercial relations. Thus, relations based on law and relating financial services can be settled by arbitrary commerce.

The European Convention was signed on the 10th of April 1961 in Geneva with view to obstacles resulting from trade between East and West. These obstacles appeared when parties agreed to solve the dispute by arbitration and did not precise organization and procedures. Thus, the most significant assumptions of New York Convention were formal procedures concerning the expiry date of arbitrary contract, the right to chose the law regulating disputes and the right of the arbitrary court to rule statements based on law and the rule of justice.

Formally, the notion of the international commerce arbitration was first introduced by the European Convention. In fact, the Act does not define it, nevertheless, the Convention regulates international arbitration contracts between natural and judicial persons. The notion of "international trade transaction" was defined in the Convention as an operations due to which goods, services and money cross borders.

Thus, the European Convention develops and completes the assumptions of The New York Convention. Nevertheless, due to Vienna Convention regulating Tractate Law, the European Convention, as the latest one, is prior to the New York Convention. The European Convention, as defined by its name, is of regional use whereas the New York Convention is universal. At present the European Convention has 32 members. Poland ratified the Convention in 1964[23].

---

[21] Vienna Convention on the Law of Treaties Done at Vienna on 23 May 1969.United Nations Treaty Series, Vol. 1155, p.331.

[22] According to Article 23 § 2 Vienna Convention If formulated when signing the treaty subject to ratification, acceptance or approval, a reservation must be formally confirmed by the reserving State when expressing its consent to be bound by the treaty. In such a case the reservation shall be considered as having been made on the date of its confirmation.

[23] http://treaties.un.org [access: 03.10.2011].

In 1966 the Word Bank formulated the Washington Convention to guarantee proper law protection for the investment contracts parties. These contracts were entered by well-developed states of strong economy and these of poor capital, which led to risk of transaction. In such case, the state court assured the strong position of the investor state. The Washington Convention brought into existence the International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID) as an institution arbitrating disputes between the investing state and the one, where the investment was made. Since 4th of October this year, the Washington convention was signed by 157 states and 147 ratified it[24]. Poland is the only European Union member not to be a part of the Convention. This implies that Poland is a part of contracts which encourage and ensure mutual investment but investment disputes, based on such contracts, cannot be judged by ICSID.

The International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID) as an is an autonomic international organization cooperating with The World Bank. The members of ICSID have to be the members of the World Bank. ICSID has a law identity. In contrary to The World Bank, it does not operate on banking and credit services. The basic task of ICSID is solving investment disputes on basis of conciliation and arbitrary procedures. ICSID is not a court or tribunal but it provides with logistic and technical help in solving disputes. Its has an administrative role in procedures based on The Washington Convention. The Convention prepares panel lists of mediators and arbitrators as well as provides organizational and legal background. Each case is held by a separate arbitrary tribunal or conciliation committee appointed by parties.

The structure of ICSID consists of Administrative Council and Secretariat. The Administrative Council composes of one representative of convention state. The Head of the Council is ex officio the president of The World Bank who cannot vote. Additionally, the Councils consists of state delegates (Governors) who are designated to The World Bank. The Council is in charge of approving the following: budget of ICSID, regulations concerning finance and administration, conciliation and arbitrary procedures. The panel of conciliators and arbitrators consists of experts designed by state parties of the Convention. The nomination of members of the panels is the right of the Head of the Council.

The Secretariat consists of the General Secretary, Vice Secretary and personnel. The General Secretary is and his Vice Secretaries are appointed by The Administrative Council for six years, with the right of reelection. The General Secretary is the legal representative of ICSID and conducts administrative and representative function as the general official of the Centre. He is responsible for technical aid during conciliation and arbitrary procedure.

---

[24] The Convention entered into force on October 14, 1966 when it had been ratified by 20 countries.

The arbitrary procedure is initiated on the basis of application which is submitted to the General Secretary. The General Secretary registers the application and informs the parties. The Convention indicates that the arbitrary tribunal shall be constituted as soon as possible. The tribunal should consist of one arbitrator or uneven number of arbitrators designed by the parties. If the parties cannot reach the agreement about the number of arbitrators, the panel consists of three members. The verdict must be given on paper, and, if the parties agree on that, published. Given the verdict, each party may apply for revision, if within three years significant and unknown facts were revealed.

In 1978 The Administrative Council has accepted a distinct procedure for ICSID regulated by The Additional Statute which does not apply to the rules set by the Washington Convention. First of all, the extension of jurisdiction of the Centre is based on solving disputes resulting form the investment where either the state, or natural or judicial person belonging to another state is not the part of the Convention. Secondly, ICSID may solve disputes which are not directly connected with the investment, if at least one of the parties of the dispute is conventional state or the person of the conventional state. Nevertheless, it does not involve any disputes, only those which are connected with the Centre's competence. Thirdly, the procedure based on the Additional Statute concerns defining facts. The three mentioned above procedures are conducted in accordance with three distinct statutes attached to the Additional Protocol.

In 1972 another regional organization, the Council for Mutual Economic Assistance (CMEA) enacted the Moscow Convention. It allocated jurisdiction between arbitration courts attached to the Chamber of Commerce of each socialist state over disputes between economic organizations of these states. There was cooperation and reciprocity among former Soviet States which limited state autonomy to control transnational commerce by granting commercial parties direct access to arbitration courts within Chamber of Commerce. This Convention remained in force until the CMEA broke up in 1994 and many contracting states repealed it and most of the new states of the former Soviet Union have refused to recognize it[25].

In practice, functioning of the arbitration courts and the way they are perceived by the entrepreneurs, depends upon the so-called soft law, which consists of various norms and customs, either codified or not. In majority of cases, the parties to the proceedings learn about arbitration law by way of rules of permanent courts of arbitration or model laws, such as the UNCITRAL Model Law. The rules of the

[25] K. Lynch, The Forces of Economic Globalization …op.cit, p.143.

permanent arbitration court replace dispositive provisions of the Code of Civil Procedure[26].

5. CONCLUSION

With the rapid growth and expansion of the world financial and business communities, it is very important for businesses to have an established method of resolving business disputes quickly, efficiently and constructively. When disputes arise in the course of business, parties often prefer to settle them privately and informally, in a businesslike fashion that will enable them to maintain their business relationship. Arbitration is designed for cases which need quick, practical and efficient resolution. In this article, first the meaning of dispute is presented and then the sources of potential conflicts in financial matters and conventional order.

The Arbitration Convention can be defined from various points of view. First of all, a short origin is traced from a historical perspective to follow some explanations of the scope and the subject matter of the Convention. It is not an extensive list, because there are more arbitration conventions in force. In this article there are presented only the crucial ones.

The specific law order of arbitration conventions is worth mentioning. Currently, solving the international financial disputes by the arbitration panels is common in the United States and in the West Europe but not in Poland. Since the proceeding advantages have been recognized by the foreign law practice, there is a need to disseminate them in order to encourage parties to solve their disputes in such a way.

Literature:

- Born G.B., International Commercial Arbitration, The Netherlands-United States of America- Great Britain 2009, Vol. I
- Borysowski J., Idea kultury przewodniej a osiągnięcie wzajemności perspektyw –wybrane aspekty dialogu międzykulturowego, [In:] Wielokulturowość - międzykulturowość – trans kulturowość w perspektywie europejskiej i pozaeuropejskiej ed. A. Barska, M. Korzeniowski, Opole 2007.
- Ginsburgs G., The Soviet Union and the International Cooperation In Legal Matters. Law in Eastern Europe Dordrecht- London – Martinus-Nijhoff 1994, No. 38
- Heywood A., Ideologie polityczne, Warszawa 2007.
- Katz M., The Relevance of International Adjudication, Cambridge 1968.

[26] K. Stefanowicz, Arbitration landscape in Poland – a subject review [in:] Arbitration in Poland ed. B. Gessel-Kalinowska vel Kalisz, Warsaw 2011, s.12.

- Lynch K., The Forces of Economic Globalization . Challenges to the Regime of International Commercial Arbitration , The Hague- The Netherland- United Kingdom 2003.
- Morek R., ADR- w sprawach gospodarczych. Warszawa 2004.
- Morris R.C., International Arbitration and Procedure, New Haven- London- Oxford 2010.
- Newcombe. A., Paradell L., Law and Practice of Investment Treaties. Standards of treatment, Austin –Boston – Chicago - New York- The Netherlands 2009.
- Redfern A., Law and Practice of International Commercial Arbitration, London 2004.
- Stankiewicz W. M., Konflikt jako zjawisko integrujące i dezintegrujące oblicze współczesnego świata, Olsztyn 2008.
- Stefanowicz K., *Arbitration landscape in Poland – a subject review* [in:] Arbitration in Poland ed. B. Gessel-Kalinowska vel Kalisz, Warsaw 2011, s.12.
- Szpunar A. [in:] System prawa cywilnego S. Grzybowski ed., Kraków-Łódz-Poznań- Warszawa –Wrocław 1986.Vol. III, part II.
- Szurski T., Arbitraż – skuteczny sposób likwidowania sporów. Monitor Prawniczy 1998 No. 12.
- Szurski T., Uwagi wprowadzające do problematyki krajowego i międzynarodowego arbitrażu handlowego (gospodarczego). PUG 1994, No.1
- Torbus A., Wybrane zagadnienia stosowania konwencji nowojorskiej o uznawaniu i wykonywaniu zagranicznych orzeczeń arbitrażowych. ADR /Arbitraż i Mediacja 2008 No.4.
- Wiśniewski A.A., Międzynarodowy arbitraż handlowy w Polsce, Warszawa 2011.
- Zagórska – Prątnicka E., Dwustronne umowy o wzajemnej ochronie inwestycji, Biuletyn Arbitrażowy 2009.
- Vienna Convention on the Law of Treaties Done at Vienna on 23 May 1969.United Nations Treaty Series, Vol. 1155..
- http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/arbitration/NYConvention_status.html[access: 10.12.2012].
- http://www.jus.uio.no. [access in 10.12.2011]
- http://www.jus.uio.no . [access in 10.12.2011]
- http://treaties.un.org [access: 03.10.2011].
-

Contact – email
mwroblewska1@tlen.pl

-

NEGATIVE TAX EXPENDITURES IN THE TAX SYSTEM

ADAM WYSZKOWSKI

University of Bialystok, Faculty of Economics and Management, Poland

Abstract

Governments which realized active fiscal policy often use many solutions of reducing tax final burden, such as exemptions, rate reliefs or tax deferrals. These elements in literature are known as tax expenditures and leads to support pointed tax payers or activities. The analysis of tax systems leaded to identify another construction defined as negative tax expenditures. However these instruments makes higher tax incomes in state budget – arises when arrangements impose an additional charge than a benefit as it is in case of tax expenditures.

Key words

tax expenditures, negative tax expenditures, tax incentives, tax panelties

According to the economic literature, the state can fulfil a number of functions in relation to society and business. What should be the exact number of those functions and to what extent the state should interfere in the economy have always been among the fundamental issues of economics. These two questions frequently become the focus of heated debates among economists, who can be roughly divided into those who fear the unreliability of the market and those who are more afraid of the unreliability of governments[1]. The functions of the state can be accomplished through, for example, economic policy, i.e. a body of decisions which are taken by public sector institutions, and which concern the following three fields[2]:

- institutional choices regarding the very existence of state and market,

- social choices as regards the role of the state and public sector,

- ongoing choices as to the objectives of public institutions.

Thus defined, economic decision-making comprises: fiscal policy and monetary policy, frequently referred to as policy mix.

---

[1] J. Żyżyński, Budżet i polityka podatkowa, WN PWN, Warszawa 2009, s. 10.

[2] Ibidem, s. 23.

The present article is concerned with the scope of income-related instruments of fiscal policy, which has not yet been discussed conclusively in the literature. For M. Pietrewicz, fiscal policy is 'a state policy carried out by means of the accumulation of public assets'[3]. He realises, however, that this approach is debatable, and that much of the modern literature takes a different stand. The Anglo-Saxon economists understand fiscal policy very broadly as a policy implemented by the public finance sector. J.D. Gwartney and R.L. Stroup J.D. see it as a combination of tax and expenditure policies, and believe that its objective is to ensure the achievement of macroeconomic goals[4]. A similar view is expressed by S. James and Ch. Nobes, who define fiscal policy as one which involves two fields of governance: income and expenditures[5]. This approach is somewhat narrower as it identifies fiscal policy with tax policy[6].

It is through tax policy that the state, using tax instruments, obtains income with which to fund public purposes. The accumulation and management of taxpayers' money should be supported by efficient procedures concerning collection and distribution of financial resources.

In every economy, taxes perform specific functions. The most important one is the income (or fiscal) function. The efficiency of a tax system is usually measured by this criterion, which was succinctly articulated by king Louis XIV's finance minister, Jean-Baptiste Colbert: 'The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest possible amount of feathers with the smallest possible amount of hissing.'

The transparency of fiscal policy is one of the prerequisites of an efficient tax system. According to the International Monetary Fund: 'first, fiscal transparency requires providing comprehensive and reliable information about past, present, and future activities of government, and the availability of this information informs and improves the quality of economic policy decisions. Fiscal transparency also helps to highlight potential risks to the fiscal outlook that should result in an earlier and smoother fiscal policy response to changing economic conditions, thereby reducing the incidence and severity of crises. Second, fiscal transparency benefits citizens by giving them the information they need to hold their government accountable for its policy choices. Third, more transparent

---

[3] M. Pietrewicz, Polityka fiskalna, Poltex, Warszawa 1996, s. 7.

[4] J.D. Gwartney, R.L. Stroup, Macroeconomics. Private and public choice, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1987, s. 176.

[5] S. James, Ch. Nobes, The Economics of Taxation, Prentice Hall Europe, 1987, s. 114.

[6] M. Pietrewicz, Polityka fiskalna, Poltex, Warszawa 1996, s. 7.

governments also benefit from improved access to international capital markets'[7].

On the basis of the above, it can be concluded that transparency of tax policy implies full access to information concerning all categories of taxpayers, as well as the scope of taxation and the amount of money thereby collected. In other words, every tax regulation must be explicit as to its objective and subjective scope, and to the available exemptions and reliefs.

An extension of the tax system is often performed by involving various fiscal institutions in the creation of new instruments designed to either reduce or increase the eventual tax burden. The more intermediaries in the system, the more complicated and obscure – and, consequently, inefficient – it becomes. In order to comprehensively analyse the tax system, that is to identify all the effects of its functioning, the notion of tax expenditure can be used. The term refers to fiscal privileges granted to specific groups of taxpayers, leading to a reduction of government revenue. S. James and Ch. Nobes state that such privileges are not a result of direct subsidies from the state budget, but of indirect (fiscal) support in the form of tax reliefs or exemptions[8].

S.S. Surrey, a pioneer of research into tax expenditures, defines them as the amount of tax foregone to the State in tax reliefs and other kinds of tax stimuli[9]. The authors of Tax Expenditures use the eponymous phrase alternatively with the term spending programmes, thereby emphasising the expense aspect of the notion[10].

In general terms, the concept can be best defined as a certain mode of active fiscal policy (or tax policy). From this point of view, tax expenditures can be said to effect a deviation from the generally accepted rules (regulations) – so called normative tax construction, in order to support selected types of activity or groups of taxpayers[11]. This kind of support means a reduction of tax burdens, rather than direct payments from the budget.

---

[7] International Monetary Fund, Manual on Fiscal Transparency, 2007, s. 8.

[8] S. James, Ch. Nobes, The Economics of Taxation, Prentice Hall Europe, 1987, s. 114.

[9] J. Saxton, Vice Chairman, Tax Expenditures: A Review and Analysis, Joint Economic Committee, United States Congress, August 1999.

[10] S. Surrey, P.R. McDaniel, Tax Expenditures, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985, s. 1.

[11] L.E. Burman, Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?, National Tax Journal, September 2003, s. 2.

The authors of the report Tax Expenditures in OECD Countries use the following definition of the discussed concept: 'provisions of tax law, regulation or practices that reduce or postpone revenue for a comparatively narrow population of taxpayers relative to a benchmark tax'[12]. As they also remark, for a government, a tax expenditure is a loss of revenue, whereas for a taxpayer, it is a reduction in tax obligation.

Tax expenditures can take a number of forms, including[13]:

- allowances: amounts deducted from the benchmark to arrive at the tax base;

- exemptions: amounts excluded from the tax base;

- rate relief: a reduced rate of tax applied to a class of taxpayer or taxable transactions;

- tax deferral: a delay in paying tax;

- credits: amounts deducted from tax liability.

It is clear that the above measures benefit taxpayers. However, tax systems also contain solutions which involve hidden tax increases, bringing additional income to the state budget. The literature describes them as negative tax expenditures or tax penalties. They arise when tax regulations impose extra liabilities[14].

Such solutions result in additional benefits (tax revenue), which should be identified and accounted for in regular tax revenue reporting budgets[15]. As in the case of tax expenditures, in order to be included in budget, these measures must be identified and the amount of special tax revenue that they generate must be evaluated[16].

Therefore, complete transparency of fiscal policy seems to demand an analysis of the tax system, as well as an assessment of negative tax expenditures.

---

[12] Tax Expenditures in OECD Countries, OECD 2010, s. 12.

[13] Ibidem, s. 12.

[14] D. Shaviro, Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language, NYU Law School, Public Law Research Paper No 72, New York University School of Law 2009, s. 39.

[15] E. Hutton, A Basic Framework for Evaluating Value Added Tax Expenditures, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Financial Sector, No IDB-DP-138, June 2010, IDB 2010, s. 3.

[16] Ibidem, s. 3.

Practice shows that negative tax expenditures usually take the form of[17]:

- double corporate taxation – which arises when income generated by enterprises (in Poland, corporate income tax payers) is taxed once, and later, after net profit distribution, it is taxed again at the shareholder level; various loss disallowance rules[18];

- consumer interest – disallowance of deductions for consumer interest is inconsistent with the inter-temporal approach to income tax;

- lack of inflation indexing – in the case of quota-based taxes, lack of indexing can generate additional tax income. This is particularly significant as regards progressive taxation scales (so-called cold progression)[19];

- treatment of human capital – under a Haig-Simons approach[20], education expenses, i.e. human capital expenditure, should be amortised and allowed during the period when they are bringing income, instead of being treated as a standard consumption expenditure and, as such, disallowed;

- other possible tax penalty items – e.g. regarding bribes, fines or excessive remuneration as non-deductible for tax purposes.

The above examples have been selected following an analysis of specific regulations in the United States; some of them, however, can be considered standard negative expenditures.

All the aforementioned types of negative tax expenditure can be observed in the Polish tax system: double corporate taxation, disallowance of deductions for consumer interest and losses, lack of inflation indexing of personal income tax rates (in the years 2001-2006, the legislator failed to index the tax brackets for inflation; as the accumulated rate of inflation in those years reached 30.1%, it can be concluded that some taxpayers had to bear heavier tax burdens), and the tax code's disallowance of cost recovery for human capital spendings are ample evidence of negative tax expenditures.

---

[17] D. Shaviro, Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language, NYU Law School, Public Law Research Paper No 72, New York University School of Law 2009, s. 57-59.

[18] As D. Shaviro mentioned, this is the only negative tax expenditures which is evaluated.

[19] See B. Heer, B. Süssmuth, Cold Progression and its Effects on Income Distribution, CESifo Working Paper No. 951, Category 6: Monetary Policy and Intenational Finance, May 2003, s. 2.

[20] See S. Surrey, P.R. McDaniel, Tax Expenditures, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.

What also contributes to this phenomenon is the way in which the present tax code regulates the question of deductible expenses. The standard definition of 'income' states that it is a surplus of revenue over the deductible costs. It is then justified to suppose that a taxpayer is entitled to subtract tax-deductible expenses from the overall revenue. The legislator, however, effectively limited the tax deductions available to Polish taxpayers.

As far as the model of taxation is concerned, the legislator used three approaches to defining deductible costs, namely:

- accepted the standard definition of the term,

- adopted flat-rate cost solution (as a fixed amount or as a percentage),

- equated revenue with income, making it impossible to deduct expenses.

Each of the above approaches relates to a different source of revenue from which a taxpayer can derive income.

The first one primarily concerns entrepreneurs, who are obliged to follow their own interpretation of the tax code (that is they have to themselves identify deductible expenses as costs incurred in order to obtain revenue or to maintain/secure the source of revenue)[21] in order to be able to qualify expenditures as tax-deductible and thus reduce the income subject to taxation. Moreover, they have to comply with the current version of the deductible expenditures catalogue[22], considered by many authors to be an efficient instrument for 'tacit' tax increases.

A close reading of the Corporate Income Tax Act reveals that the list of non-deductible expenses has considerably expanded. When the Act was first passed, Article 16 comprised merely 19 types of expenses which entrepreneurs could not subtract from revenue. In its present form, it lists more than 60 general categories of expenses, which are further subdivided into more detailed ones. I. Ożóg commented: 'at the beginning of the 1990s, the list included only 17 items. Nowadays, it exceeds 60, not to mention numerous subparagraphs which altogether add up to nearly 100 items'[23]. Article 16 has been undergoing dynamic changes. As has been mentioned, the number of paragraphs grew from 19 in 1992 to 65 in 2004 (1993 – 52, 1994-95 – 53, 1996 – 57, 1997-98 – 59, 1999 – 62, 2000 – 64). What is more, the

---

[21] Article 15 of the Act of 15 February 1992 on corporate income tax or article 22 of the Act of 26 July 1991 on personal income tax.

[22] Article 16 of the Act of 15 February 1992 on corporate income tax or article 23 of the Act of 26 July 1991 on personal income tax.

[23] P. Skwirowski, Polski CIT jednym z najniższych na świecie, „Gazeta Wyborcza", 05.07.2006.

number of subparagraphs grew even faster. This is reflected in the sheer number of words used in particular paragraphs. In 1992, the Article consisted of 503 words, but by 2008 it had 5256 words. This clearly indicates that, despite actual decreases in tax rates, the legislator seeks alternative methods of increasing taxes. This results in, e.g. constant lengthening of the list of non-deductible expenses. As it turns out, in spite of relatively low tax rates, the ratio of paid taxes to gross revenue in Polish enterprises is among the highest in the world. In Poland, this ratio in 2006 was 43.6%, whereas in Slovakia – 38.8%, Great Britain – 33.5%, USA – 20.1%, and South Korea 17.3%. Only in Belgian, German and Swedish enterprises this indicator was higher: 55.4%, 51.8% and 47.9% respectively[24].

The second approach to tax deductions applies to non-business revenues. These are obtained from the most popular source of earnings, i.e. remuneration for work, also termed as contractual employment. As many authors point out, the widest category of taxpayers receives very unfair treatment under the income tax code. They are only allowed to deduct fixed costs, quite independent of the actual expenses incurred to obtain revenue.

The last of the aforementioned approaches applies to capital income – here taxpayers are not allowed to deduct any costs.

It must be strongly emphasised that identification and evaluation of both tax expenditures and negative tax expenditures are indispensable conditions for transparency in fiscal policy. The identification and evaluation of these elements of a tax system should guarantee that the overall scope of state tax powers is publicly known.

Although the idea of tax expenditures budgets has been gradually gaining approval, the proposal to identify and evaluate negative tax expenditures has not been met with similar approval.

Literature:

- Burman L.E., Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?, National Tax Journal, September 2003.
- Cieślak A., Mniej podatkowych odliczeń, Rzeczpospolita, 2007-10-16.
- Gwartney J.D., Stroup R.L., Macroeconomics. Private and public choice, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 1987, ISBN 0-15-518881-X.

[24] A. Cieślak, Mniej podatkowych odliczeń, Rzeczpospolita, 2007-10-16.

- Heer B., Süssmuth B., Cold Progression and its Effects on Income Distribution, CESifo Working Paper No. 951, Category 6: Monetary Policy and Intenational Finance, May 2003.
- Hutton E., A Basic Framework for Evaluating Value Added Tax Expenditures, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Financial Sector, No IDB-DP-138, June 2010, IDB 2010.
- International Monetary Fund, Manual on Fiscal Transparency, 2007.
- James S., Nobes Ch., The Economics of Taxation, Prentice Hall Europe, 1987, ISBN 0-13-269770-X.
- Pietrewicz M., Polityka fiskalna, Poltex, Warszawa 1996, ISBN 83-85366-10-7.
- Saxton J., Vice Chairman, Tax Expenditures: A Review and Analysis, Joint Economic Committee, United States Congress, August 1999.
- Shaviro D., Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language, NYU Law School, Public Law Research Paper No 72, New York University School of Law 2009.
- Skwirowski P., Polski CIT jednym z najniższych na świecie, „Gazeta Wyborcza", 05.07.2006.
- Surrey S., McDaniel P.R., Tax Expenditures, Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1985.
- Tax Expenditures in OECD Countries, OECD 2010.
- Żyżyński J., Budżet i polityka podatkowa, WN PWN, Warszawa 2009, ISBN 978-83-01-15915-3.

Contact – email

a.wyszkowski@uwb.edu.pl

Vědecká redakce MU
prof. PhDr. Ladislav Rabušic, CSc., Mgr. Iva Zlatušková,
prof. RNDr. Zuzana Došlá, DSc., Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.,
Mgr. Michaela Hanousková, doc. PhDr. Jana Chamonikolasová, Ph.D.,
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D., Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.,
doc. PhDr. Růžena Lukášová, CSc., prof. PhDr. Petr Macek, CSc.,
Mgr. Petra Polčáková, doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.,
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D., prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.,
prof. PhDr. Marie Vítková, CSc.,
doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D., PhDr. Alena Mizerová

Dny práva 2011 – Days of Law 2011

Finance veřejného sektoru
(právní a ekonomické aspekty jeho fungování)

Vydala Masarykova univerzita roku 2012
Spisy Právnické fakulty MU č. 411 (řada teoretická)

Ediční rada: J. Kotásek (předseda), J. Bejček, V. Kratochvíl,
N. Rozehnalová, P. Mrkývka, J. Hurdík, R. Polčák, J. Šabata

Zhotovení CD ROM: Tribun EU s.r.o., Cejl 32, Brno

1. vydání, 2012

ISBN 978-80-210-5914-6