

# Rozpočtové určení daní a jeho povaha

prof. JUDr. Hana Marková, CSc.<sup>1</sup>

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

**Abstrakt:** Obce a kraje nejsou finančně soběstačné a stát se podílí na financování zejména těch jejich potřeb, které jsou spojeny s úhradou veřejných statků. Stát je subjekt, který vybírá daně, a část daňových výnosů, které inkasuje, následně vyčleňuje pro obce a kraje. Vedle daní však jsou vybírány i jiné povinné platby, které však nejsou řešeny v zákoně upravujícím rozdělování výnosů – jejich rozpočtové určení je spojeno se zákonem, který je upravuje. Je tedy třeba hledat odpověď na otázku, zda by nebylo vhodné přejít u rozdělování výnosů daní od řešení v zákoně o rozpočtovém určení daňových výnosů – tj. z oblasti rozpočtového práva do oblasti práva daňového – tj. vymezit rozpočtové určení dané platby přímo jako závazný prvek právní konstrukce daní.

**Abstract:** The municipalities and the regions are not financially self-sufficient, and the state is involved in financing especially those needs related to the payment of public goods. The state is the tax-collecting entity and part of the tax revenue it collects after that allocates to municipalities and regions. Except taxes, other mandatory payments are also levied, but these are not covered by the revenue distribution law - their budget allocation is linked to the law that regulates them. It is therefore necessary to seek for an answer, whether it is inappropriate to move to the distribution of tax revenues from the solution in the Act on Budgetary Determination of Taxes – i.e. from the field of budgetary law to the field of tax law – i.e. to define the budgetary determination of the payments directly as a binding element of the legal construction of taxes.

**Klíčová slova:** veřejný rozpočet, rozpočtové určení daní, prvky právní konstrukce daní

**Key words:** public budget, budgetary determination of taxes, elements of legal construction of taxes

## 1. Přístupy k problematice

Rozhodující skutečností pro konstrukci státních příjmů byla již v minulosti volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na nejmenší odpor povinných subjektů. Tento přístup k získání finančních zdrojů pro veřejný rozpočet se odráží – s určitými modifikacemi – i v dnešních daňových a poplatkových teoriích a právních normách.

Finančněprávní předpisy dopadaly a dopadají na určitou sféru hospodářských procesů, které jsou vyjadřovány v peněžní podobě. Způsob, jakým legislativní praxe přejímala a používala ekonomické teoretické koncepce, byl a je různý, ale obecně je možno zobecnit a konstatovat, že právní normy považují poznatky ekonomické vědy za obecně platné a uznávané. Tím se sice formálně zbavují povinnosti uvádět původ přejímaných pojmů, avšak zároveň také vytvářejí situaci, že jejich obsah nemusí být jednotně chápán a vykládán. Vedle pouhého přejímání ekonomických kategorií jako obecně platných základů pro finančně-

právní kategorie jsou praktikovány ještě další formy vzájemného spojení teoretických ekonomických konstrukcí a jejich právní úpravy. Státní moc si od zárodečných forem své existence uvědomovala, že požadováním věcných či peněžitých plnění od příslušníků státního kolektivu působí zároveň na jiné než jen majetkové vztahy.

Výsadním právem státu bylo a je ukládat a vybírat daně a poplatky, ovšem jen za předpokladu, že jsou stanovené na základě zákona. Požadavek na to, aby závazek platit daň či poplatek vycházel v právním státě ze zákonného vymezení, se objevil již v dílech Adama Smitha a byl přijat jako jeden ze základních principů, které jsou obsaženy v Deklaraci práv lidských a občanských z roku 1781. Principy stanovící nutnost vymezení platebních povinností občanů vůči státu cestou zákona najdeme prakticky ve všech našich Ústavách. Pohled na ustanovení zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, potvrzuje, že princip zákonitosti daní a poplatků je součástí ústavního pořádku i dnes. Článek 4 odst. 1 Listiny hovoří o možnosti uložit povinnost pouze na základě zákona a v jeho mezích při zachování základních práv a svobod a článek 11 odst. 5 tuto obecnou zásadu konkretizuje na daně a poplatky, které je podle tohoto ustanovení možné uložit pouze na základě zákona.

<sup>1</sup> Orcid autora: – 0000-0002-0204-4571 – Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

## 2. Rozdělování daní mezi veřejné rozpočty

Daně vybírá stát. Je však třeba si uvědomit, že i územní samosprávné celky plní velký rozsah povinností spojených se zabezpečováním různých veřejných statků pro obyvatele na daném území. K tomu, aby mohly obce a kraje plnit tyto funkce, potřebují mít finanční zdroje, které získávají nejen z vlastní činnosti, z vlastních zdrojů, ale stát jim určitou částí přispívá zejména na výkon státní správy. Výše příspěvku se v různých obdobích liší, ale nikdy nepokrývá vše, co je nutné na tuto činnost vynaložit. Vzhledem k potřebě fungování státu jako celku je nutné, aby vlastní zdroje územních samosprávných celků a státní příspěvek byly doplněny cestou dalších příjmů. Stát tento úkol řeší zejména tím, že část daňových výnosů, které inkasuje, vyčleňuje pro obce a kraje.

Zadíváme-li se do minulosti, tak v roce 1927 byla schválena nejen daňová reforma (spojovaná s jejím autorem K. Englišem), ale ve stejný den, kdy byl přijat zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, byl přijat zákon č. 77/1927 Sb. z. a n., o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy, tzv. druhá finanční novela. V tomto zákoně se objevily tzv. vyrovnávací, pomocné čili přidělové fondy.<sup>2</sup> V nutnosti přijetí tohoto zákona se odrazila potřeba řešit finanční situaci zemí, okresů a obcí, které se stále více dostávaly do dluhové situace – jejich vlastní příjmy jim na pokrytí nezbytných výdajů nestačily. Zemím se přidělovaly pro jejich vlastní potřebu roční přiděly z výnosu daně z obratu či daně přepychové – daně z piva. Přiděly spravoval jednotně zemský výbor a zemím se ukládalo, aby z přidělů, pokud nejsou vyhrazeny ke speciálním účelům, poskytovaly příspěvky finančně slabým okresům a obcím, tj. takovým, jejichž řádná rozpočtová potřeba není zcela uhrazena, a to i přesto, že plně využily nejvýše přípustných sazeb. Touto právní úpravou tak byla vytvořena možnost, aby rozpočty územních samospráv, které fakticky ani v minulosti nebyly zcela soběstačné, měly možnost svoje zdroje doplňovat ze zdrojů celostátních a samosprávy mohly plnit svoje funkce.

Lze tedy konstatovat, že jen za situace, kdy se jedná pouze o stát bez samostatných územních částí, tj. tam, kde není potřeba zajistit územní samosprávu dostatkem zdrojů z centra, nevzniká potřeba řešit otázku přerozdělování finančních zdrojů. Taková situace však ani v minulosti v našich zemích nebyla realitou

<sup>2</sup> Prováděcími vládními nařízeními tohoto zákona byla nařízení vlády republiky Československé č. 157/1927 Sb. z. a n. a č. 15/1928 Sb. z. a n. Krátce nato byl zákon č. 77/1927 Sb. z. a n. změněn a významně doplněn zákonem č. 169/1930 Sb. z. a n., tj. třetí finanční novelou z 27. 11. 1930.

– pouze procesy přerozdělování celostátně získaných finančních prostředků byly a jsou jinak označovány. Zatímco v období první republiky se přerozdělovací proces uskutečňoval cestou přidělů, v současné době se tento proces řeší cestou rozpočtového určení daňových výnosů.

V roce 2000 byl přijat samostatný zákon pod číslem 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“), který platí do současnosti ve znění pozdějších předpisů. Zákon vymezil daně, které jsou určeny zcela nebo podílem do rozpočtů územních samosprávných celků či státních fondů. U ostatních daní, o kterých tento zákon nehovoří, se bere jako fakt, že jsou svěřeny státnímu rozpočtu.

Daňové příjmy určené do veřejných rozpočtů se tak rozdělily na dvě skupiny – daně sdílené, určené do více veřejných rozpočtů, a daně svěřené jednomu veřejnému rozpočtu. Zároveň se určily podíly, kterými se územní samosprávy podílejí na výnosech sdílených daní. Více jak deset novel zákona zpravidla vždy řešilo procenta, kterými se ta či ona sdílená daň dostává do určitého rozpočtu.

To, co se neřešilo a dosud neřeší ani v tomto zákoně, je rozpočtové určení poplatků a jiných povinných plateb. Vymezení rozpočtového určení těchto plateb je zpravidla součástí zákona, který je upravuje. Nevýhodou přijatého řešení je proto skutečnost, že se zákon o rozpočtovém určení daní zabývá pouze daněmi, ale ostatní povinné platby, jako jsou poplatky, clo či odvody a příspěvky se v daném zákoně neřeší. Máme tu tak dvojí režim rozpočtového určení povinných plateb.

Vzniká otázka – a to nejen pro finančněprávní vědu, ale i pro praktickou legislativu – zda má zůstat současný stav – tj. samostatný zákon o rozpočtovém určení daní, nebo má být tento zákon rozšířen o další povinné platby, nebo zda by měla být konstrukce daní (tj. včetně poplatků a ostatních povinných plateb) řešena přímo v konkrétním zákoně upravujícím danou platbu.

## 3. Konstrukční prvky u jednotlivých daní či zákon o rozpočtovém určení daní

Daň (stejně jako poplatek) měla již od počátku svojí existence určité prvky, které vytvářely její podobu.<sup>3</sup> Právní daňovou techniku tak můžeme vymezit jako

<sup>3</sup> Např. J. Kaizl již v publikaci Finanční věda z roku 1892 se při vymezení daňové povinnosti zmiňuje o subjektech daně, o pramenu a objektu daňovém s tím, že právní normy stanoví další skutečnosti, které daňový závazek subjektů vůči státu mohou vymezit.

nástroj, který vymezuje kvalitu a kvantitu určité daňové povinnosti.

Existují však další důvody, které mohou vést k omezení či rozšíření tradičních daňových prvků z pohledu konstrukce platební povinnosti. Takové důvody jsou odvozeny od toho, jakou funkci mají určité povinné platby plnit a co je v dané etapě vývoje považováno za potřebné promítnout do legislativní úpravy. Současné znění zákonů, ve kterých se upravují platební povinnosti subjektů, nedává jednoznačnou odpověď na to, které základní prvky právní konstrukce daní mají být v zákoně upravujícím povinnou platbu vždy a které tam mohou být, ale také nemusí. Je tedy namísto otázka, zda existuje potřeba obecného vymezení základních daňových prvků – a to v takové podobě, která by byla akceptovatelná nejen teorií, ale také v praktické legislativní činnosti.

Ekonomové zůstávají při vymezení základních konstrukčních prvků daní věrni základním prvkům, kterými jsou subjekty povinné k dani a předmět zdanění a akceptují prvky v podobě kvantitativních nástrojů – tj. základ daně a její sazba. Zpravidla již nezařazují mezi obligatorní prvky něco dalšího, tedy ani to, do kterého veřejného rozpočtu je určen výnos povinné platby. Dá se proto dovodit, že ekonomové nepovažují otázku rozpočtového určení daně za základní prvek, který by měl být stanoven při vymezení daně či poplatku. Je to proto úkol pro současnou právní teorii z oblasti finančního práva, která by to měla řešit. Finančněprávní teorie se skutečně začíná s touto otázkou postupně vypořádávat (viz například práce doc. Boháče či vědecká monografie *Teorie finančního práva a finanční vědy*<sup>4</sup>) a tento proces – vymezování více základních konstrukčních prvků daní či poplatků se také začíná realizovat v nových zákonech z dané oblasti či jejich novelizacích.

Zůstává otázkou k diskusi, zda by rozpočtové určení mělo být vymezeno u každé povinné platby, která je příjmem veřejného rozpočtu, a být tak tím skutečně obligatorním prvkem daně, nebo by se mělo postupovat jinak.

Možností by mohla být výrazná novelizace zákonů v oblasti rozpočtového práva, a to buď zákonů o rozpočtových pravidlech<sup>5</sup> (ve vymezení obsahu rozpočtů), či podstatná změna zákona o rozpočtovém

určení daní.<sup>6</sup> Ani jeden z uvedených postupů není jednoznačně pozitivně přijímán – různé skupiny odborníků v teorii a legislativě mají na danou otázku různý názor.

Územní samosprávné celky prostřednictvím svých zástupců v zákonodárných sborech mají snahu zvýšit podíly zejména na těch povinných platbách, které vykazují vyšší dynamiku při zachování podílu svěřených daní v územních rozpočtech. Je proto zřejmé, že pro územní samosprávné celky je jednodušší cestou novelizace jednoho zákona (zákon o rozpočtovém určení výnosu daní). Je však možné položit si otázku, zda jednodušší řešení je systémové řešení, zda může patřit rozpočtové určení příslušné povinné platby k tomu, co vymezuje a charakterizuje podstatu dané platby, či nikoliv, nebo zda tato otázka patří do rozpočtového práva a má se hledat řešení cestou úpravy zákonů v této oblasti.

Rozpočtové určení se jako konstrukční prvek v současnosti objevuje v zákonech upravujících daně a poplatky tehdy, kdy jde o novou právní úpravu dané platby či novelizaci příslušného zákona.<sup>7</sup> Nad legislativním řešením je však třeba se zamyslet co nejdříve, protože jinak se prohlubuje nejednotnost právní úpravy. Řešit situaci tak, že se tento prvek právní konstrukce do právního řádu bude zařazovat jen při nové úpravě či novelizaci platební povinnosti, tj. cestou postupných kroků ke změně zákonů, znamená změny v dlouhém časovém horizontu. Řešení jednorázové – změny ve všech zákonech, kterých se tento problém dotýká – je také nereálné, neboť by znamenalo obrovskou jednorázovou činnost, o jejímž efektu pro praxi se nedá příliš hovořit.

#### 4. Závěr

Jak si tedy odpovědět na otázku, zda má být rozpočtové určení daní zařazeno do daňových zákonů, nebo má být tento prvek obsažen jen v rozpočtových právních normách?

Změna obsahu zákona o rozpočtovém určení například rozšířením o odvody, příspěvky či jiné podobné platby by znamenala nutnost změny názvu zákona (poplatky a ostatní příjmy, které nejsou přímo v zákoně zmíněny), což je zřejmě nejmenší problém.

Zvolit cestu druhou a řešit obsah zákona o rozpočtovém určení daní postupnými kroky s ohledem na zájmy územních samosprávných celků, u kterých se

<sup>4</sup> BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013.

KARFIKOVÁ a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018.

<sup>5</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6</sup> Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Rozpočtová skladba dle vyhlášky č. 323/2002 Sb. při druhové skladbě uvádí jednotlivé druhy daní, ale to, do kterého rozpočtu výnos plyne, neřeší.

zájmy velkých a malých obcí často střetávají, nebude přijímáno vždy pozitivně příjemci plateb.

I když v současné době je fakticky předmětem novelizací zákona o rozpočtovém určení daní právě ono dané procento, které určuje, kolik z výnosu určité daně poplyne určité obci či kraji, může být v budoucnu otázkou i zařazení některých dalších plateb do systému přerozdělování a jejich uvedení v tomto zákoně. Při existenci desítek právních norem, ve kterých se upravují daně, poplatky a další povinné platby, půjde při jejich změně o práci velmi náročnou.

Zařazení rozpočtového určení mezi konstrukční prvky daně naráží zejména na existenci zvláštního zákona vymezujícího směřování některých daní do veřejných rozpočtů a obecného vymezení příjmů veřejných rozpočtů v zákonech o rozpočtových pravidlech, kde se hovoří o daních či poplatcích, ale více se tyto příjmy nespecifikují. Může tak dojít k operativní změně v příjmech veřejných rozpočtů dle potřeb státu i územních samosprávných celků.

Domnívám se, že zejména to, který veřejný rozpočet bude cílovým pro svěřené daně (či poplatky), by mělo a mohlo být již zahrnuto v právní úpravě povinné platby. U sdílených plateb je situace složitější vzhledem k výše zmíněným protikladným zájmům.

Zavedení prvku rozpočtového určení daně jednotně do všech zákonů by vyřešilo současnou nejednotnou

právní úpravu i to, že zákon o rozpočtovém určení daní řeší jen některé daně – není tudíž komplexní. Pokud se tento přístup zvolí, půjde o časově velmi náročný proces, ale měla by to být cesta ke sjednocení právní úpravy, a tím i k její přehlednosti.

#### POUŽITÉ ZDROJE:

- BOHÁČ, R. Teoretický pohled na právní úpravu rozpočtového určení daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2012, 20(3), 3–8. ISSN 1801-6006.
- BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- KAIZL, J. *Finanční věda. Část II*. Praha: tiskem a nákladem Jos. R. Vilímka, 1892.
- KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.
- MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8
- MARKOVÁ, H. *Rozpočtové určení jako prvek konstrukce daní a poplatků* in *Rekodifikace daní z příjmů (90 let od Englišovy daňové reformy)* – Eds. Petr Mrkývka, Damian Czudek, Jiří Valdhans. Brno, 2017. ISBN 978-80-210-8553.
- NETOLICKÝ, M. *Vztahy mezi články rozpočtové soustavy*. Tribun EU, Brno, 2010. ISBN 978-80-7399-978-0.