

Kapitola 6.

Finanční právo procesní

Obsah

- 6.1. Pojem a podstata finančního práva procesního
- 6.2. Obecné správní řízení ve finančním právu
- 6.3. Pojem a podstata daňového řízení
- 6.4. Jiné procesy

6.1. Pojem a podstata finančního práva procesního

Finanční právo jako specifická a vnitřně systematizovaná výšeč právního řádu ve svém souhrnu právních norem zahrnuje normy o charakteru hmotně právním, ale rovněž i pravidla regulující procedurální postupy spojené s realizací finančně právních povinností, práv a oprávnění. Jedná se o poměrně složitý konglomerát regulace společenský vztahů, pro které je společný charakter jejich objektu (veřejné peníze a finanční činnosti) a primární poslání jejich úpravy - zajištění funkčnosti ekonomického systému a zabezpečení materiálního základu pro tvorbu a poskytování veřejných statků. Složitost spočívá zejména v různorodosti těchto vztahů a různorodosti postupů, což vede k rozmanitosti jejich právní regulace.

Pod pojmem „finanční právo procesní“ chápeme soubor, resp. soubory procesně právních norem, prostřednictvím kterých se realizuje finanční právo hmotné. Tento soubor není akceptovaný jako samostatné odvětví právního řádu a nenaplnuje odvětvotvorná kritéria, jeho normy jsou součástí jiných odvětví a finanční právo je svým způsobem využívá. Pouze v několika případech se jedná o specifická procesní pravidla více méně výlučně konstruovaná pro potřeby finančního práva.

Některé postupy se uskutečňují více méně nezávisle na finanční správě, avšak mnohé v rámci její činnosti. V obou případech se také jedná o procesy probíhající buď pouze uvnitř daného subjektu či instituce a nebo vně, přičemž zakládají, mění nebo ruší určitý finančně právní vztah za účasti dalšího subjektu.

Na základě těchto dvou kritérií můžeme uvažovat o dvou, resp. čtyřech, formách postupů naplňování hmotného práva:

- neadministrativní, a
- administrativní.

Neadministrativní procesy představují postupy realizace finančního práva hmotného mimo rámec výkonu finanční správy chápáné jako specifický díl veřejné správy. Tyto procesy se nekonají před správním orgánem (správním úřadem) vykonávajícím finanční správu, resp. před subjektem, na který byl výkon finanční správy nějakým způsobem intra legem delegován. Neadministrativní procesy se v podstatě ani neuskutečňují v rámci samotného správního orgánu. Jako vhodné se jeví rozlišování těchto procesů na:

- neadministrativní procesy interní povahy, a
- neadministrativní procesy externí.

Interní neadministrativní procesy představují postupy, kdy osoba svými vlastními úkony pouze v rámci sebe sama naplňuje literu právní normy uskutečňováním předepsaných postupů, kdy samostatně se i rozhoduje ve variantách stanovených v dispozičních normách, z katalogů přípustných postupů si vybírá podle svého úsudku postup pro sebe neoptimálnější. Samostatně bez účasti mocensky nadřazeného orgánu aplikuje na sebe sama hmotněprávní práva a povinnosti a v případě stanoveném zákonem nebo rozhodnutím mocensky nadřazeného orgánu deklaruje takto určená práva ale častěji povinnosti. Typickým případem

takovéto **autoaplikace** je část daňového procesu, kdy osoba sama konstatuje, že naplnila znaky daňového subjektu, má tedy statut daňového poplatníka či plátce daně, a z toho vyplývající práva a povinnosti. Nečeká tedy na vyhledání správcem daně a určení zde je nebo není daňovým subjektem. Zákonem určeným postupem se pak dobírá určení svých daňových povinností, konkrétně určení základu daně a výše daně. Vlastní určení základu daně a vlastní samostatný výpočet daně prostřednictvím zákonem stanovené daňové sazby pak deklaruje v zákonem předepsaném čase a v určené většinou tamtéž formě věcně a místně příslušnému správci daně. V deklaraci mající v našich podmínkách podobu např. daňového přiznání uvádí i uplatněné korekční prvky – osvobození, slevy, anomální stanovení daně z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, splittingu nebo v případě dosažení příjmu za více zdaňovacích období apod. Tato deklarace je vlastně ortelem na sebe sama, který osoba sama také vykoná a umožní svůj daňový dluh deklarovaný v přiznání způsobem určeným zákonem, tedy nejjednodušeji zaplatí ve prospěch účtu správce daně. Přiznáním je zahájeno řízení, které již spadá do administrativních procesů, kdy správce daně zákonem stanoveným způsobem konstatuje soulad nebo nesoulad deklarovaných skutečností se skutečnostmi, které sám v řízení zjistil. U některých interních procesů k automatické deklaraci ani nedochází, jedná se např. o účetní postupy nebo obdobné evidenční postupy. I zde je možné dále diferencovat, zda dodržení normovaného postupu je ze strany mocenského orgánu kontrolovatelné a potažmo i veřejnou mocí vynutitelné (a sem změněné účetnictví patří) nebo, zda jde o postupy více méně normou osobě doporučené, avšak naopak nevynutitelné.

Externí neadministrativní procesy jsou postupy, při kterých osoba postupuje vůči jinému subjektu mimo svůj rámec podle závazných pravidel. Zde se naskytá otázka, zda jde o postup vůči jinému subjektu, který rovněž není vykonavatelem finanční správy (např. vydání daňového dokladu, realizace transferové povinnosti v devizovém právu), nebo jestli jde o postup směrem k orgánu finanční správy (např. zmíněné daňové přiznání), jenž dále může, ale nemusí, mít povahu úkonu, kterým se vyvolávají následné procedurální postupy orgánu finanční správy. Zde interní proces má externí výstup a jak již bylo řečeno, zahajuje řízení náležející mezi administrativní procesy.

Procesy administrativní naopak představují postupy orgánů a vykonavatelů finanční správy. Tyto procesy mohou směřovat vně správní orgán nebo se mohou uskutečňovat v jeho rámci. Tak lze soudit, že se jedná nejméně o:

- **externí finančněsprávní postupy** působící vůči adresátům mimo rámec toho kterého orgánu finanční správy, přičemž tyto procesy mohou se uskutečňovat jako vydávání normativních finančně správních aktů, tj. při co do počtu neurčitém okruhu adresátů (vydání obecně závazné vyhlášky obce o zavedení určitého místního poplatku), nebo ve formě individuálních finančně správních aktů, které působí již vůči určitému počtu konkrétních adresátů (vyměření daně správcem daně);
- **interní finančněsprávní postupy**, kdy se jedná o opatření a postupy nepřekračující vnitřní skladbu orgánu finanční správy (rozhodování o přerozdělování peněžních prostředků svěřených orgánu finanční správy na jeho činnost).

V tomto smyslu pak finanční právo procesní zahrnuje veškeré právně formálně předepsané postupy subjektů finančního práva. Je třeba ovšem plně eliminovat normotvorný, legislativní, proces tvorby normativních aktů finančního práva.

O něco užší pojetí finančního práva procesního pak představuje předepsané externí postupy subjektů finančního práva při realizaci finančních činností a činností s nimi souvisejících, do kterých ingeruje veřejná moc.

V nejužším smyslu lze finanční právo procesní vymežit klasicky jako úpravu postupu při aplikaci čistě finančně právních a správně finančně právních předpisů v rozhodovacích procesech završených vydáním individuálního právního (finančně správního) aktu.

Věda finančního práva ani legislativní praxe vzhledem k teprve probíhající emancipaci úpravy nelegislativních autoritativních procesů zejména ve věcech fiskálních zatím spolehlivě neurčily, kterým směrem vymezení procesně právní části finančního práva půjde.

6.2. Obecné správní řízení ve finančním právu

Správní řízení je v obecné rovině (obecné správní řízení) upraveno správním řádem¹. Jedná se o procesně správní předpis regulující postupy správních úřadů orgánů a subjektů, na něž je delegován výkon veřejné správy, účastníků řízení a eventuelně dalších osob v rozhodovacím procesu vyústujícím ve vydání správního rozhodnutí.

Finanční správa do 31.prosince 1992 při vydávání individuálních správních aktů ve věcech daní a poplatků postupovala v rámci správního řízení, které vesměs mělo povahu tzv. zvláštního správního řízení se subsidiárním použitím správního řádu. Lex specialis byla vyhláška Ministerstva financí o řízení ve věcech daní a poplatků² z roku 1962, která zůstala v platnosti i po přijetí správního řádu v roce 1967 a skončila teprve s účinností zákona o správě daní a poplatků 1.1.1993.

Pravděpodobným záměrem zákonodárce při vytváření nové procesní úpravy bylo vytvořit modernější a novým společenským podmínkám lépe odpovídající předpis. Současně chtěl zákonodárce tímto řešením dotvořit rámec celé daňové soustavy, resp. její právní úpravy, aby se v pozdějším období, po předpokládaném vytvoření nového správního řádu, nemusel zabývat jeho implantací na řízení o daních, poplatcích a obdobných příjmech veřejných peněžních fondů.

V případě finančních procesů se subsidiárně správní řád použije pro naprostou většinu řízení o věcech spadajících do nefiskální části finančního práva. Obecné správní řízení se tedy použije např. u řízení ve věcech:

- bankovního dohledu
- dohledu nad družstevními záložnami
- dohledu nad pojišťovnami
- loterií, her a sázek
- dohledu nad kapitálovým trhem
- puncovní správy
- měny a nakládání s devizovými hodnotami.

S účinností novely celního zákona č. 113/1997 Sb. se v celním řízení již subsidiárně správní řád použije jen v omezené míře a povětšinou jej nahrazuje daňové řízení.

Úvahu o možné konstrukci fiskálního a nefiskálního řízení narušuje subsidiární použití daňového řízení pro řízení ve věcech některých opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti podle zákona č. 61/1996 Sb.

V otázkách výkladu aplikace správního řádu a celé problematiky správního řízení odkazují na výuku správního práva procesního a především na učebnici Průcha - Skulová, Základy správního práva a veřejné správy, procesně právní část.

6.3. Pojem a podstata daňového řízení

Vymezení pojmu „daňové řízení“ je problémem poněkud složitějším, než jak by se na první pohled zdálo. Někteří autoři pod tímto pojmem rozumí právními předpisy stanovený

¹ Zákon č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Od 1.1.2006 se obecné správní řízení řídí novým správním řádem – zákon č. 500/2004 Sb.

² vyhláška č. 16/1962 Sb.

postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.³ Zákon o správě daní a poplatků jako obecný předpis o daňovém řízení sám příliš jasné vymezení předmětného pojmu neobsahuje, avšak je zřejmé např. z § 2 odst.1 ZSDP, že činí rozdíl mezi správou daně a daňovým řízením, na což ovšem mnozí autoři zapomínají.

Daňové řízení je chápáno jako:

- správní řízení ve věcech daňových (daňové řízení *sensu largo* zahrnující veškeré řízení před správcem daně při výkonu správy daní),
- správní řízení o dani (koresponduje s obsahem legislativní zkratky „daňové řízení“ použité ZSDP jako řízení jehož předmětem je „daň“ opět ve smyslu legislativní zkratky dle ZSDP; jedná se o daňové řízení *sensu stricto*), nebo
- procedurální postupy podle ZSDP (je kladeno rovnítko mezi daňovým procesem, řízením před správcem daně a v podstatě i samotnou správou daně ve funkčním smyslu).

Daňové řízení je třeba chápat ve smyslu ZSDP jako specifické správní řízení o dani ve smyslu legislativní zkratky, tedy jako daňové řízení *sensu stricto*, což je významné pro přípustnost, resp. nepřípustnost subsidiárního použití předpisů o obecném správním řízení⁴.

Pojem „daňové řízení“ není totožný s pojmem „správa daně“ a ani s pojmem „daňový proces“. V rámci funkčního pojetí správy daně, je třeba činnost správce chápat komplexně, tedy jako veškerou činnost správce daně v péči o příslušnou daň, jež se děje v rámci právem regulovaných i neregulovaných procesních postupů, z nich některé se realizují v rámci daňového řízení jako autoritativní externí aplikační procesy. Adresáti správy daní rovněž činí konkrétní postupy v rámci plnění svých daňově, resp. berně právních povinností. Jsou to procesní postupy související s plněním povinností a se správou daně, které pak následně vyvolávají daňové řízení, resp. ovlivňují jeho průběh a výsledek.

Z výše uvedeného je patrné, že daňový proces je pojmem širším než daňové řízení. Daňový proces překračuje rámec zákona o správě daní a poplatků, zahrnuje postupy všech účastníků daňových vztahů, tedy i postupy v rámci vztahu poplatníka a plátce v rámci jedné daně, nikoliv jen postupy daňového subjektu vůči správci daně. Tak daňovým procesem bude postup plátce daně při stanovení daně a jejím sražení poplatníkovi, procesem bude samozřejmě i postup plátce daně při placení daně správci daně a přiznání k dani. Avšak až poslední má vztah k daňovému řízení, kdy daňové přiznání je podnětem k zahájení daňového řízení.

Nejen z čistě teoretického hlediska ale i z praktického hlediska je třeba tyto tři roviny rozlišovat. Otázky správy daně včetně všech předepsaných procesních postupů správců daně a adresátů této správy je potřeba chápat jako materii samostatnou, na kterou je možné vztahovat interpretační a aplikační principy, zásady, právní regulace veřejné správy, tedy pravidla správního práva. Vzhledem k tradičnímu chápání ucelených souborů procesně právních norem, jež tvoří ve dvou případech dokonce samostatná právní odvětví, v užším smyslu, omezujícím se jen na tzv. řízení, je třeba v duchu této naší právní tradice takto přistupovat i k daňovému řízení. Proto k daňovému řízení se budou zase vázat ty obecné principy našeho právního řádu, které přísluší k regulaci postupů před orgány veřejné moci, kde se, a to zdůrazňuji, rozhoduje určitou formou individuálních právních aktů o právech a povinnostech adresátů veřejné moci. Daňové řízení je tedy procesem autoritativní aplikace norem finančního práva a současně i norem správněprávních regulujících veřejnou správu veřejných financí.

Ve vztahu daňového řízení k správnímu řízení je nutné poznamenat, že daňové řízení, ačkoliv je řízením před správním úřadem, není zvláštním správním řízením ve smyslu

³ Karfíková, M. in Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, C.H.BECK, Praha 1995, str.214

⁴ k tomu srovnej § 99 ZSDP

subsidiárního použití správního řádu, ale řízením specifickým. Teoretickou i praktickou otázkou je vztah souboru právních norem upravujících daňové řízení k subsystému správního práva, kterým je správní právo procesní. Je-li chápáno správní právo procesní v klasickém pojetí, tedy jako soubor právních norem upravujících aplikační procesy ve veřejné správě realizované ve formě správního řízení⁵, pak vzhledem k výše uvedenému daňové řízení nemůže být jeho součástí, neboť se sice jedná o aplikační procesy ve veřejné správě, avšak procesy realizované v jiné specifické formě. Je tedy možné hovořit o určité specifické výseči právního řádu, která sice nenaplnuje odvětvová kritéria, čili je určitým subsystémem právního odvětví, kterou můžeme označit jako daňové právo procesní, resp. berní právo procesní, nebo vzhledem k určitým tendencím podřídít veškerá řízení ve finanční správě konaná před ministerstvem financí a jeho orgány pod daňové řízení je možné uvažovat o finančně správním právu procesním. Nejbližším pak procesním subodvětvím zřejmě z jejich charakteru bude správní právo procesní.

Z didaktických důvodů však materie daňového řízení bude vykládána v rámci finančních procesů, do kterých zahrnujeme i obecné otázky berní správy.

Obdobně jako v správním řízení je možné daňové řízení dělit na dvě části:

- daňové řízení obecné
- daňové řízení zvláštní.

Daňové řízení obecné je upraveno zákonem o správě daní a poplatků. Přičemž na řízení o daních (v užším smyslu, tedy ne ve smyslu legislativní zkratky „daň“ uplatněné v ZSDP) se až na nepatrné výjimky použije úprava obecná. Daňové zákony upravující jednotlivé daně regulují též speciálně jejich správu a jde o vztah obecné regulace správy daní k speciální úpravě správy určité daně včetně procesních postupů, které však nejsou daňovým řízením. Obdobná situace je i v případě řízení o poplatcích, kde je však patrna vyšší specifičnost tohoto daňového řízení a v daleko větší míře se uplatňuje speciální procesní úprava oproti úpravě obecné. Vysoce specifické jak pak řízení o soudních poplatcích, kde vedle zákona o soudních poplatcích a ZSDP se pro řízení též použije občanský soudní řád.

Zvláštním daňovým řízením se subsidiárním použitím ZSDP je celní řízení, kde zvláštní procesní ustanovení obsahuje celní zákon (13/1993 Sb., ve znění zejména zákona 113/1997 Sb.) a řízení ve věcech opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti podle zákona 61/1996 Sb., jehož ustanovení jsou procesně speciální k subsidiárně použitelnému ZSDP.

6.4. Jiné procesy

Ve vztahu k finančnímu právu hmotného musíme pamatovat i na další postupy jeho realizace, které stojí mimo rámec řízení dle správního řádu či ZSDP. Vzhledem k další materii této pomůcky je pouze heslovitě uvedeme a v dalším odkazují na příslušné pasáže.

Specifickým procesem vztahujícím se k finančnímu právu je **legislativní proces**. Legislativní proces jako proces tvorby, schvalování a publikace obecně závazných právních předpisů v případě finančního práva se uplatňuje jako zákonodárny proces, kdy nejvýznamnější odlišnosti se objevují při sestavování a schvalování zákona o státním rozpočtu. Další je normotvorný proces na lokální úrovni, kde půjde o proces tvorby, schvalování a publikace normativních správních aktů upravujících v samostatné nebo v přenesené působnosti vztahy, jež jsou předmětem finančního práva. Jiným procesem na lokální úrovni však bude sestavování a schvalování územních rozpočtů, které však nemají formu odpovídající zákonu o státním rozpočtu a nejsou publikovány ve formě obecně závazných vyhlášek územních samosprávních celků v samostatné působnosti. V tomto

⁵ Průcha, P. in Průcha, P., Skulová S.: Základy správního práva a veřejné správy - procesně právní část, MU, Brno 1994, str.13

ohledu půjde o součást **rozpočtového procesu** upraveného rozpočtovými pravidly územních rozpočtů.⁶ Do rozpočtových procesů musíme zařadit veškeré postupy, kterými se realizuje hmotně právní regulace rozpočtového práva.

Zvláštní kapitolu tvoří postupy, kterými se uskutečňuje výdajová stránka veřejných peněžních fondů, které mají i podobu kombinace správního řízení s následným uzavíráním smluv příjemce prostředků z fondu a daným fondem o konkrétních podmínkách čerpání.

⁶ zákon č. 250/2000 Sb. ve znění pozdějších předpisů