

Kapitola 3.

Právní regulace příjmů daňového a poplatkového charakteru – berní právo

Skripta

- Právní rysy daní
- Definice berního práva
- Zásady berního práva

Obsah

- 3.1. Právní rysy daně
- 3.2. Berní právo
- 3.3. Daňový systém a berní právo
- 3.4. Prameny berního práva
- 3.5. Zásady berního práva
- 3.6. Výklad berního práva
- 3.7. Systém berního práva

3.1. Právní rysy daně

Stát a další veřejnoprávní korporace získávají peněžní prostředky využitím různých právních a organizačních forem, a to včetně obchodních vztahů. Daň je však právně organizační formou přenesení peněžních prostředků založenou na principech veřejného práva, poněvadž se jedná o plnění osoby ve prospěch státu bez ekvivalentního proti plnění. V naší právní kultuře tradičně jde ve většině případů o nedobrovolné plnění spojené s možností vynucením, na rozdíl od „zakhat“ dobrovolně placené daně podle islámského práva.

Právo státu zavádět, vybírat a vymáhat daně vyplývá ze státní moci, suverenity státu na daném území. V našich podmínkách stát zákonem stanoví objekt zdanění a daň s povinností pro určité osoby tuto daň určitým způsobem zaplatit, a to pod hrozbou konkrétních sankcí. Pak právní vztah obsahující daňovou povinnost není založen subjekty tohoto vztahu, ale bezprostředně ze zákona, nezáleží zde tedy na projevu svobodné vůle, jak v soukromém právu, ale na obsahu právních norem obsažených v daňovém zákoně, tedy na vůli zákonodárce.

Nejdůležitějšími právními rysy daní ve spojitosti s jejich ekonomickou podstatou a historickým vývojem tak jsou:

- zatížení veřejnou mocí, státem a dalšími veřejnoprávními korporacemi, určitého okruhu subjektů peněžitou povinností za účelem uspokojení veřejných potřeb
- neexistence ekvivalentního proti plnění ze strany veřejné moci
- zatěžuje jen ty subjekty, které jsou spojeny s faktickým stavem, s jakým zákon spojuje daňovou povinnost.

3.2. Berní právo

Označení zvláštního subsystému práva „berní právo“ má svoji tradici a poněkud se na něj zapomnělo. „Berně“ je pojem, který byl užíván v československých právních předpisech

do roku 1948, kdy byl důsledně nahrazen pojmem daně.¹ Berně se objevovala v různých spojení a zůstala v poněkud pejorativním označení finančních úřadů „berňák“, což je odvozeno od dávného označení správních úřadů, do jejichž kompetence náležela správa daní a jiných obdobných dávek ve prospěch státního fisku (berně), „berní úřad“. Vzhledem k objektu vztahů, jež předmětný subsystém finančního práva reguluje, je v současnosti používáno častěji termínu „daňové právo“, snad jako odvozenina od legislativní zkratky „daň“², ale nemusí tomu tak být vždy, neboť někteří autoři nezahrnují do této výšece práva poplatky, které také pod zkratku „daň“ spadají a používají pro regulaci poplatkových vztahů označení „poplatkové právo“. Poněkud archaické označení „berní právo“ může zahrnovat obě větve jednoho subsystému, tedy daňové práva *sensu stricto* a poplatkové právo, jakož i právní regulaci dalších dávek daňového resp. poplatkového charakteru (odvody). Ve 30. letech minulého století, které co do finančněprávní legislativy a rozvoje vědy finančního práva můžeme považovat za zlatý věk, byla „berně“ považována za úhrní pojem pro všechny druhy daní, veřejných dávek³ a poplatků, včetně cla.⁴ Berně je definována různě, ale poměrně nejvíce výstižně a pochopitelně se definice podařila Maturovi, který konstatuje: „Berní rozumí se majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovená autoritativně, pokud to není plnění, uložené na základě normy soukromoprávní nebo jako sankce pro chování, odporující právnímu řádu.“⁵ Při porovnání obsahu pojmů „daň“ (ve smyslu legislativní zkratky podle ZSDP) a „berně“ můžeme konstatovat v podstatě shodu. Prvorepubliková věda finančního práva pak definovala berní právo takto: **Berní právo je soubor norem, jimiž se upravují povinnosti, související s takovým majetkovým plněním, jež je ukládáno právnímu subjektu autoritativně, ale není ani plněním spočívajícím na normě soukromoprávní ani na normě sankční.**⁶

Obdobný archaismus nalezneme i v terminologii vědy správního práva, která používá pro označení právní regulace báňské správy termínu „horní právo“. Pojmenování „berní právo“ nechápejme jako nepřekonatelné dogma, ale jako didaktickou pomůcku k zabránění neporozumění, zda se pojednává o právní regulaci daní nebo právní regulaci „daní“ – daňové právo *sensu largo*.

Berní právo tak chápejme 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.**

3.2. Daňový systém a berní právo⁷

Systémem daní a poplatků se rozumí souhrn vyskytujících se v daném místě a čase daní a poplatků, jakož i další veřejnoprávních úhrad daňového či poplatkového charakteru, které jsou příjmem veřejných peněžních fondů. Tento systém budeme v dalším označovat jako daňový systém.

Daňový systém je soubor daní, který nemůže být, jak ukazuje praxe, nahrazený jednou daní. Koncepce jediné daně, formulované již fyziokraty, nebyly realizovány s ohledem na

¹ Madar, Z. a kol.: Slovník českého práva. Linde, Praha 1999

² srovnej § 1 odst. 1

³ Josef Drachovský ve Slovníku veřejného práva československého definuje veřejné dávky takto: „Dávky veřejné jsou plnění, která na základě rozkazu moci veřejné – státu a veřejných korporací samosprávných v něm – ukládána jsou členům a účastníkům těchto korporací za účelem opatření úhrady veřejných potřeb“

⁴ k tomu srovnej Matura, A.: Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava 1937, s. 28, a dále práce V. Funka, K. Čákrta a dalších

⁵ Matura cit. dílo s. 29

⁶ Matura cit. dílo s. 30

⁷ podle profesora Leonarda Etela

malou pravděpodobnost úspěchu takové reformy. Je to příklad tzv. daňových utopií, které jsou dobré jedině v etapě jejich formulování a hlásání, ale nehodí se pro praktické uskutečnění.

V současných daňových systémech je možné vystopovat tendence vedoucí k zmenšení počtu samostatných daní. „Drobné“ daně zatěžující obrat nebo spotřebu jsou absorbovány do jedné daně obrátové nebo spotřební.

Shodně s výše uvedeným daňový systém existuje nezávisle na úrovni regulace a harmonizace jednotlivých daní. V každém státě tak existuje daňový systém vytvořený v určitých společensko ekonomických podmínkách, v literatuře označovaný jako **historický systém**. Jsou to zpravidla systémy, které neodpovídají všem požadavkům, jsou v mnohém nedokonalé a je nutné je čas od času korigovat. Od takto pojatých systémů je nutné odlišit tzv. **racionální daňové systémy**, které představují určitý model dokonalého systému. Racionální systémy představují určitý teorii vytvořený vzor ideálního systému, ke kterému má směřovat zákonodárce při změnách v daném státě platného daňového systému. Při vytváření základů takového systému základní roli hraje věda, a nikoliv zákonodárce. Doktrínou jsou formulovány postuláty, jejichž účelem je zdokonalení platného systému a vytvoření racionálního daňového systému. V praxi se však velmi často stává, že realizace těchto postulátů minimálně vylepšila stávající systém. Pak se objevují další a další nové směry jeho reformy. Je to v podstatě neustávající proces hledání optimálního daňového systému odpovídajícího měnícím se společenským podmínkám. To co bylo dobré v určitých podmínkách nemusí vyhovovat v podmínkách jiných. Racionální systémy existují jedině v teorii v podobě zmíněných postulátů. Realizace těchto postulátů, jak praxe potvrzuje, vůbec nemusí znamenat vytvoření racionálního systému. Vadou tohoto typu systémů je to, že ve skutečnosti se nevyskytují. Není státu, který by byl stoprocentně spokojený se svým platným daňovým systémem, také není systému, který by byl identicky aplikovaný ve více státech. Vytvoření racionálního daňového systému v praxi je možné rovněž zahrnout mezi daňové utopie.

V literatuře se setkáváme s názory, podle kterých daňové systémy jsou pouze uspořádaným, logickým souborem daní. Pokud daný soubor neodpovídá těmto rysům nemůže být označován za systém. Akceptace těchto názorů, byť v jiném správných, vedla by k vyeliminování pojmu „systém“ z terminologie spojené s daněmi. Bylo by potom značně obtížné představit v současném světě takový soubor daní, který by odpovídal výše uvedené charakteristice. Proto pod pojmem „daňový systém“ musíme rozumět každý soubor platných daní *sensu largo*, pod podmínkou, že realizuje zásadní funkci takového systému, konkrétně že zajišťuje příjmy rozpočtu. Ani v rámci Evropské unie systém vymezený příslušnými směrnici není a pravděpodobně nebude takovým systémem. Cílem těch směrnic je pouze sjednocení pravidel daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a částečně důchodové daně v zemích společného trhu. Proces harmonizace národních systémů s požadavky unie probíhá velmi pomalu a je zřetelněji znatelný pouze v případě daně z přidané hodnoty. Vůbec nezahrnuje zdanění majetku a snahy o harmonizaci zdanění příjmů jsou více méně symbolické. Zákonodárství členských států je nadále velmi různorodé a nic nenaznačuje tomu, že by v krátkém čase měly v této oblasti nastat výraznější změny. Tak v podstatě daňový systém Evropské unie neexistuje a už vůbec nemůže být chápán jako vzorový daňový systém.

Fungování daňového systému je berním právem. Tím se rozumí soubor právních norem regulujících konstrukci jednotlivých daní – **berní právo hmotné**, a pravidel postupů směřující k stanovení daně a výběru daní – **berní právo procesní**.

Berní právo se dělí též na **obecnou část** – zahrnuje právní normy vztahující se na všechny nebo alespoň většinu daní tvořících daňový systém, a **zvláštní část** obsahující právní normy regulující konstrukce jednotlivých daní. Všechny normy berního práva tvoří systém

berního práva, který nemůže být zaměňován za daňový systém. Daňový systém, jako soubor daní, nemůže být zavedený jen jako souhrn právních norem upravujících jeho fungování. Mimo právní, systém má svůj význam i hospodářský, politický, společenský. V literatuře se upozorňuje mimoto na fakt, že ne všechny právní normy zprostředkovně regulující daňovou problematiku mohou být zahrnuty do berního práva, některé patří do správního práva, do občanského práva procesního či trestního práva.

3.3. Prameny berního práva

Mezi prameny berního práva lze zahrnout ústavní pořádek České republiky, ratifikované mezinárodní smlouvy, přímo aplikovatelné normy komunitárního práva, zákony, nařízení vlády a vyhlášky zejména ministerstva financí, dále pak normativní akty – nařízení a vyhlášky krajů a obcí. Zásadním pramenem berního práva jsou v současnosti zákony. V České republice dominantní postavení zákona v berním právu vyplývá z ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kdy daně a poplatky lze stanovit jen na základě zákona⁸. Po přijetí tohoto principu, zvláště pak se zavedením nové daňové soustavy v letech 1992/1993, došlo k přesunu regulace ze sekundárních normativních aktů do primárních norem - daňových zákonů. Tím narozdíl od správního práva mnohá materie vlastní prováděcím předpisům je obsažena přímo v zákoně.

Z ústavního principu obsaženého v citovaném článku Listiny tak můžeme vyvodit pro naše berní právo základní zásadu: **Nullum tributum sine lege**.

Prameny berního práva můžeme dělit podle mnoha kritérií. Jednou z možností je dělení podle dávek, které jsou objektem vztahů jimi regulovaných, a to na předpisy:

- daňové,
- poplatkové.

Daňové předpisy jsou právní normy upravující daně a dávky daňového charakteru. V České republice byla zvolena konstrukce, že každá daň má zásadně svůj vlastní zákon. Nepodařila se zopakovat v nových podmínkách obdobná kodifikace jak v případě přímých daní v meziválečném Československu.⁹ Na daňových předpisech se odráží proces harmonizace právní regulace se standardy Evropské unie a konkrétně v oblasti nepřímých daní úprava realizuje v našich podmínkách příslušné směrnice komunitárního práva. Na druhé straně přímé daně jsou ponechány více méně národním úpravám a zachovávají si podobu z počátku 90. let. Nová právní úprava daně z přidané hodnoty a spotřebních daní je poměrně odlišná od zbývajících daňových předpisů a formuje specifickou kategorii pramenů berního práva – **daňové předpisy nepřímých daní**. Vedle pojmu daňové předpisy se setkáváme s pojmem **daňové zákony**. Zákonodárce i literatura toto označení používá shodně s pojetím legislativní zkratky „daň“ podle ZSDP v podstatě pro daňové a poplatkové předpisy jako lex specialis k ZSDP.

Poplatkové předpisy jsou právní normy upravující poplatky a úhrady poplatkového charakteru. V právním řádu České republiky se ustálilo rozdělení poplatků na soudní a správní, dále pak je zde zvláštní kategorie tzv. místních poplatků, jejich konstrukce je natolik odlišná, že je možné hovořit o zvláštní kategorii předpisů kombinace zákona a norem lokálního práva, přičemž je třeba také vzít v potaz tu skutečnost, že místní poplatky svým

⁸ Obdobný princip nalezneme v ústavách naprosté většiny evropských zemí: např. Albánie čl. 155, Bulharsko čl. 60, Belgie čl. 170 až 173, Dánsko § 43, Finsko čl. 61 a 62, Francie (Prohlášení lidských práv a občanských práv z roku 1789) čl. XIII a XIV., Irsko čl. 22 odst. 1, Itálie čl. 23, Litva čl. 127, Lucembursko čl. 99, Makedonie čl. 33, Nizozemí čl. 104, Portugalsko čl. 106 odst. 3, Rumunsko čl. 138, Ruská federace čl. 57, Řecko čl. 78, Slovinsko čl. 147, Španělsko čl. 133, Švýcarsko čl. 127, Ukrajina čl. 67,

⁹ Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních

charakterem více odpovídají daním než poplatkům a je otázkou, zda předpisy upravující místní poplatky neřadit spíše mezi daňové předpisy.

Jiné dělení pramenů berního práva je na předpisy:

- hmotněprávní,
- procesněprávní, a
- správní.

Hmotněprávní úprava berního práva je obsažena v rovině obecné části berního práva zejména v zákoně o správě daní a poplatků, který často bývá v literatuře označován pouze za procesní předpis,¹⁰ zvláštní část berního práva je pak upravena v jednotlivých daňových a poplatkových zákonech, které vedle hmotněprávní regulace obsahují i speciální procesní úpravu. Daňový (berní) proces, kterým rozumíme zákonem stanovený postup určení a splnění daňové (poplatkové) povinnosti, je v podstatě dvojitý, a to proces mocenské aplikace berních hmotněprávních norem správce daně – tedy proces správní na jedné straně a na druhé straně proces bez přímé účasti mocenského orgánu, kdy daňový subjekt samostatně aplikuje hmotně právní úpravu ve svých vlastních podmínkách, což je specifickou metodou uplatňovanou výhradně v rámci berního práva¹¹. Realizace berního práva hmotného není možná bez existence zvláštního dílu veřejné správy, jejímž předmětem zájmu je péče o příjmy daňového a poplatkového charakteru. Tento úsek především státní správy¹² nemůže být upraven jinými normami než normami správněprávními. Jedná se o zvláštní situaci prolínání norem správního práva upravujících činnost veřejné správy a norem finančního práva regulujících objekt této správy, což představuje významný charakteristický znak berněprávní úpravy odlišující berní právo od jiných systémů práva. Právě s výskytem norem správněprávního charakteru při regulaci vztahů, jejichž objektem jsou daně a poplatky, je spojeno jejich mylné začleňování mezi procesní normy, aniž by někteří autoři připustili existenci berních norem správních, která k daním a poplatkům neodmyslitelně několik století patří.¹³ Správní normy organizační nalézáme částečně v ZSDP a dále pak v předpisech upravujících ustavení, systém a kompetence jednotlivých správců daně. Obdobně je roztržena úprava správy ve funkčním smyslu, opět v rovině obecné půjde o ZSDP a v rovině zvláštní pak o jednotlivé daně a poplatky.

S otázkou pramenů berního práva souvisí i proces **harmonizace daní** v rámci Evropské unie. Harmonizace daní je spojena s mezinárodní hospodářskou integrací. Počátkem sedmdesátých let byla označována v Západní Evropě jako koordinace, která zahrnovala zejména konzultace mezi státy, dohody týkající se uvalování podobných daní, ujednání týkající se druhů a míry daňového břemene. Obecně harmonizace daní představuje kompromis mezi nízkým stupněm koordinace a ideální úrovní standardizace (identický systém daní, identické určení daňového základu a shodné sazby). V celosvětovém měřítku nejvyšší míry harmonizace daní bylo dosaženo v rámci států Evropské unie a států naplňujících postupně přístupová kritéria¹⁴. Harmonizace daní je spojena se sjednocováním práva uvnitř Evropského společenství, jehož cílem ovšem není eliminace vnitrostátních (národních) právních systémů. Rozdíly jsou odstraňovány jen v těch sférách, které mají význam pro integrační procesy. Tomuto postupu mají sloužit přijaté legislativní metody. Zásada realizace směrnic spočívá v tom, že společně budou určeny pouze cíle, avšak jejich

¹⁰ např. Boněk, V. in Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V., Holmes, A.: Daňové pojmy, Sagit, Praha 2001

¹¹ pracovně tento postup označujeme jako „autoaplikaci“, samozřejmě s vědomím mnoha výhrad

¹² v případě tzv. místních poplatků patří zavedení místního poplatku do výkonu samostatné působnosti obce, avšak správa místních poplatků, spadající do správy daní, byla určena do působnosti přenesené, tedy do výkonu státní správy

¹³ k tomu srovně neoprávněně opomíjená díla např. Aloise Matury, Vladimíra Vybrala, Jana Cahy, Karla Engliše z období I. Československé republiky i díla starší. Na poněkud krátkozraké nazírání na úpravu správy daní a poplatků upozorňují u nás více méně ojediněle až autoři Kindlova komentáře k ZSDP.

¹⁴ jedná se nyní zejména o Rumunsko, Bulharsko, Chorvatsko, částečně i Albánii, SCG a Turecko

uskutečnění se má uskutečnit shodně s národním zákonodárstvím. Společné právo se rozvíjí vedle vnitrostátního práva v takových oblastech, jako je hospodářská soutěž a ochrana průmyslového vlastnictví. V oblasti soukromého práva se příliš nepředpokládá sjednocení práva a zásadní úloha komunitárního práva. Zavedení komunitárního práva na místo vnitrostátního se bude týkat především některých oblastí správního práva, hospodářského práva¹⁵ a daňového (berního) práva. V článku 99 Římské smlouvy došlo k definování potřeby harmonizace nepřímých daní, zvláště obrátových (VAT) a spotřebních daní. Harmonizace byla pojata jako životní element dosažení hospodářského společenství po odstranění celních tarifů. Významným počinem evropských států v harmonizačních procesech bylo nahrazení daně z obrátu daní z přidané hodnoty, přičemž základem proto byla doporučení Výboru Neumarka opírající se o Zprávu Tinbergena z roku 1953. V letech 1967 až 1977 bylo vydáno šest direktiv, které vytvořily především formální základ pro zavedení jednotné daně z přidané hodnoty. Soulad týkající se struktury daně z přidané hodnoty a určení výnosu z této daně neznamenaly, že bylo dosaženo harmonizace zdanění. Problémem zůstává nadále různorodost daní, počet a výše fiskálních úlev. K určité unifikaci došlo i v případě důchodových daní právnických osob, která však je minimální. Významným úspěchem v oblasti harmonizace daní bylo ujednacení některých akcízů, a to např. v oblasti tabákových výrobků a alkoholu.¹⁶ Faktickým projevem harmonizace je podřízení legislativy v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní příslušným směrnici Rady ES a upřednostnění nařízení Komise před vnitrostátní úpravou, což se již projevilo v nově koncipovaných zákonech o dani z přidané hodnoty¹⁷ a o spotřebních daních¹⁸.

3.4. Zásady berního práva

Současná věda finančního práva neformulovala zvláštní jednotný katalog zásad této výšece práva a s obtížemi můžeme určit základní zásady ze stávající právní úpravy. Zde formulované zásady berního práva jsou ovlivněny jednotlivými poznatky a úvahami protagonistů vědy a zásadami zdanění, kterými se řídí tvůrci daňových reforem.

- **zásada demokratického právního státu** – berní právo je vytvářeno a realizuje se v prostředí demokratického právního státu a respektuje principy, na kterých takovýto stát funguje,
- **zásada otevřeného tržního hospodářství** – berní právo koresponduje s principy, na kterých funguje ekonomický model uplatňovaný v České republice,
- **zásada „Nullum tributum sine lege“** – vychází z dikce Listiny základních práv a svobod a potažmo i z principů uplatňovaných v rámci právních řádů evropských demokracií, kdy daně a poplatky mohou být zaváděny a realizovány výhradně cestou zákona,
- **zásada daňové (poplatkové) spravedlnosti** – je uplatňována v dvojí rovině, a to jako **horizontální daňová spravedlnost**, která znamená, že stejné předměty zdanění mají být stejně zdaňovány (např. příjmy, majetek, spotřeba různých osob má být zdaněna zásadně stejně bez ohledu na povahu těchto osob, jejich právní postavení apod.), a jako **vertikální daňová spravedlnost** vyjadřující, že subjekt, který má vyšší příjmy,

¹⁵ hospodářské právo v tomto pojetí není totožné s hospodářským právem z éry hospodářského zákoníku, tedy do nabytí účinnosti obchodního zákoníku 1. ledna 1992. Hospodářské právo představuje soubor právních norem regulujících ingerence veřejné moci do ekonomických vztahů. V tomto případě půjde především o tu část, která reguluje svobodu obrátu zboží, služeb a kapitálu.

¹⁶ Gluchowski, J.: Założenia ogólne integracji finansowej Unii Europejskiej, in Brzeziński, B., Gluchowski, J., Kosikowski, C.: Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski. PWE, Warszawa 1998, s. 15 - 17

¹⁷ zákon č. 235/2004 Sb.

¹⁸ zákon č. 353/2003 Sb.

větší majetek nebo spotřebu má zaplatit vyšší daň, avšak nikoliv v tom smyslu, že míra zdanění bude progresivně stoupat se zvyšujícím se daňovým základem; míra zdanění musí zůstat na stejném stupni. Ve vztahu k pojetí vertikální spravedlnosti musí být tedy zachován **princip proporcionality**.¹⁹

- **zásada jednoznačnosti** – právní předpisy berního práva mají srozumitelnou a jednoznačnou formou formulovat práva a povinnosti adresátů. Vzhledem charakteru regulace musí být uplatňován princip navazující na zásadu „nullum tributum sine lege“, a to princip „v pochybnostech o povinnosti daňového subjektu v jeho prospěch“ a nikoliv „in dubio pro fisco“.
- **zásada „Lex retro non agit“** – znamená zákaz zdanění (zpoplatnění) skutečností, které nastaly v minulosti; berní právo se řídí zásadou, že povinnost vzniklá v době účinnosti určité regulace, se touto regulací řídí až do jejího splnění, resp. jiného skončení, jiný režim je možné pro povinnost zavést jedině tehdy připouští-li to nová úprava a současně je-li to výhodné pro povinný subjekt,
- **zásada vyloučení duplicity zdanění (zpoplatnění)** – zde jde především o vyloučení duplicity v rámci vnitrostátního systému daní a poplatků
- **zásada primárně fiskálního účelu zdanění** – daň nesmí být nástrojem k realizaci jiného účelu než zajištění zdroje pro veřejné fondy. Daň není trestem za dosažené příjmy, vlastnictví majetku apod.
- **zásada únosnosti** – daň (poplatek) nesmí mít likvidační povahu, právní regulace obsahuje korekční nástroje, které umožňují reagovat na nepřiměřený dopad daní, a to např. cestou správní ve formě posečkání nebo prominutí daně.

Zásady hrají důležitou roli v procesu tvorby a realizace norem berního práva. Zohledňují současně veřejný zájem i individuální zájmy daňových subjektů, případně dalších adresátů těchto norem. Ačkoliv mnohé z těchto zásad nemají normativní charakter, dovolují formulovat postuláty fungování racionálního daňového systému.²⁰

3.5. Výklad berního práva

Ačkoliv v berním právu jsou používány stejné metody a techniky výkladu jako v jiných veřejnoprávních odvětvích, vyskytují se zde určitá specifika. Je to dáno především provázaností zejména daní s ekonomikou a společenskými vztahy realizovanými v určitém ekonomickém prostředí. S tím souvisí i určitý střet právní regulace těchto vztahů a vztahů, které vznikly, realizují se a zanikají, díky jejich existenci, změnám či zániku, a jsou současně daňově rozhodnými skutečnostmi či jevy.

Berní právo používá mnohdy bez dalšího terminologii jiných právních odvětví a nevytváří pojmy pro sebe specifické.

V případě výkladu berněprávních norem obsahující pojmy a vazby k jiným právním odvětvím je třeba respektovat obsah těchto pojmů i vazeb v daném čase, tedy v čase vzniku, realizace či zániku daného berněprávního vztahu.

Při výkladu bude nutné pamatovat jednak na určitou autonomii berního práva a s tím související pak vazby k příbuzným subsystémům fiskální části finančního práva a finančnímu právu vůbec, vzhledem k působení veřejné správy při správě daní pak rovněž i ke správnímu právu a principům např. dobré správy.

¹⁹ Babčák, V.: Daňové právo a příprava daňové reformy v Slovenskej republike, in Karfiková, M. (ed.): Teoretické otázky finančního práva – sborník z konference o teoretických otázkách finančního práva konané 25. dubna 2003. Karolinum, Praha 2004, s. 12

²⁰ Etel, L.: System podatkowy (zarys wykladu). WSFiZ, Siedlce 2002, s. 47

3.6. Systém berního práva

Pro výklad berního práva je nutná i určitá systémová orientace. Jak je tomu podobně v jiných subsystémech právního řádu, existuje několik již dříve naznačených kritérií, podle kterých je možné danou materii uspořádat.

Berní právo můžeme členit na právo hmotné a procesní, podobně jak bylo uvedeno v rámci pramenů berního práva. Zde však většímu užitku se bude těšit členění na obecnou část a zvláštní část.

Obecná část berního práva obsahuje základní principy a instituty právní regulace daňové a poplatkové soustavy a jejich správy včetně obecných principů berního procesu a odpovědnosti (viz příslušné kapitoly). Zvláštní část je tvořena právní regulací konkrétních dávek – daní, poplatků (viz rovněž příslušné kapitoly).